



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **CBS – Real s.r.o.**, se sídlem Klatovská 1204/125, Plzeň, zastoupené Mgr. Milanem Edelmannem, advokátem se sídlem Chrštenice 208, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2006, č. j. 9263/06-1200-400604, ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 5. 2009, č. j. 57 Ca 18/2007 - 75,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „žalovaný“) ze dne 13. 11. 2006, č. j. 9263/06-1200-400604. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 14. 7. 2005, č. j. 199043/05/138911/0595, kterým Finanční úřad v Plzni (dále též „FÚ v Plzni“ nebo jen „správce daně“) stěžovatelce dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 ve výši 305 660 Kč.

Stěžovatelka jako důvody své kasační stížnosti uvádí důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení, dále vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, ze které správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů tohoto rozhodnutí, jakož i v další vadě řízení před krajským soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Jako konkrétní stížní námitky stěžovatelka uvádí, že nepochybně prokázala, že s výnosy za prodej bytových jednotek včetně pozemků zaúčtovanými stěžovatelkou v roce 2001 věcně i časově souvisely náklady na stavební práce provedené před prodejem bytových jednotek a naopak tyto náklady nesouvisely s výnosy za stavební práce provedené po prodeji těchto jednotek.

Stěžovatelka má za to, že v rámci součinnosti při daňové kontrole vyčíslila hodnotu provedených subdodavatelských prací do doby prodeje všech bytových jednotek, a pokud nebyly náklady zřejmé přímo z faktur, požádala přímo subdodavatele o „rozklíčování“ jimi vystavených faktur na částky odpovídající stavu prostavěnosti předmětných bytových jednotek do doby jejich prodeje.

Ve vztahu k nemovitosti č. p. 66 toto tvrzení dokazují náklady uvedené v části fa č. 19900293 ve výši 30 000 Kč (provedení hrubých terénních úprav), v části fa č. 19900267 ve výši 10 000 Kč (stavební práce pomocné), v části fa č. 199900139 ve výši 107 000 Kč (demoliční a pomocné práce, zemní práce), v části fa č. 19900106 ve výši 220 000 Kč (práce na krovu a na latích), v části fa č. 19900011 ve výši 73 000 Kč (dřevěné konstrukce a rozebírání střechy), v části fa č. 19900100 ve výši 120 000 Kč (kanalizace a přípojky), v části fa č. 19900004 ve výši 50 000 Kč (statické práce), tj. v součtu celkem 610 000 Kč.

Pro prokázání vzniklých nákladů před prodejem bytových jednotek měl správce daně k dispozici nejméně důkazní prostředky stěžovatelkou vyčtené v kasační stížnosti. Jednalo se o čestné prohlášení S. V., J. G., M. U., J. S., svědeckou výpověď J. H. ze dne 24. 9. 2003, protokol z ústního jednání ze dne 12. 1. 2004, č. j. 2650/04/138931/1857 (pan V.), protokol z ústního jednání ze dne 14. 1. 2004, č. j. 4482/04/138931/1857 (pan G.), protokol z ústního jednání ze dne 21. 1. 2004, č. j. 7284/04/138931/1857 (pan S.), protokol z ústního jednání ze dne 23. 1. 2004, č. j. 2639/04/138931/1857 (pan U.), protokol z ústního jednání ze dne 4. 2. 2004, č. j. 30826/04/138931/1857 (pan G.), svědeckou výpověď J. H. ze dne 1. 4. 2004, č. j. 101292/04/138931/1857, svědeckou výpověď Ing. M. K. ze dne 29. 6. 2004, č. j.

190065/04/138931/1857, svědeckou výpověď Ing. P. P. ze dne 29. 6. 2004, č. j. 190053/04/138931/1857, svědeckou výpověď S. V. ze dne 29. 6. 2004, č. j. 190078/04/138931/1857, početná podání a vyjádření stěžovatelky, sdělení k dožádání Finančního úřadu v Klatovech ze dne 16. 7. 2004, stavební povolení, 4 kupní smlouvy na jednotky včetně dodatků, 4 smlouvy o dílo na dostavbu jednotek a znalecký posudek Ing. F. S.

Stěžovatelka je rovněž toho názoru, že dostatečným způsobem prokázala také to, že do dne prodeje nemovitosti č. p. 33 byli na prodávaných bytových jednotkách provedeny stavební práce firmou V. Š. v celkové výši 390 000 Kč. Toto tvrzení podle stěžovatelky vyplývá z prohlášení dodavatele firmy V. Š., který uvedl, že poměr dodaných prací na nemovitosti č. p. 33 v období do 20. 9. 2001 představuje částka 390 000 - 400 000 Kč.

Správce daně však zpochybnil pravdivost tohoto tvrzení na straně 14 kontrolní zprávy z důvodu, že dle znaleckého posudku, ve kterém byly předmětné nemovitosti oceněny ke dni 16. 7. 2001, a který byl zpracován dne 5. 9. 2001 na základě obhlídky ze dne 29. 8. 2001, se uvádí, že objekt č. p. 33 je dosud ve stávajícím stavu. Podle stěžovatelky však v těchto tvrzeních není žádný rozpor, neboť do 29. 8. 2001 byly prováděny práce zejména zemní a práce související s přístavbou, vlastní objekt č. p. 33 byl skutečně ve stávajícím stavu. Teprve dne 16. 8. 2001 bylo vydáno stavební povolení, které nabylo právní moci až dne 12. 9. 2001.

Stěžovatelka trvá na tom, že dostatečně prokázala, že do dne prodeje nemovitosti č. p. 33 (tj. 2 bytových jednotek) byly na prodávaných nemovitostech provedeny stavební práce, jejichž cena se stala součástí ceny prodávaných bytových jednotek, a náklady na tyto práce vynaložené souvisely s výnosy z prodeje těchto bytových jednotek. Zhodnocení nemovitosti provedenými stavebními úpravami je navíc patrné rovněž z rozdílu prodejní (680 000 Kč) a kupní (161 235 Kč) ceny této nemovitosti.

Podle krajského soudu však z kupních smluv uzavřených dne 20. 9. 2001 mezi stěžovatelkou a kupujícími ohledně prodeje části objektu č. p. 33 a přilehlých pozemků nevyplývá, že by součástí dohodnuté kupní ceny byla určitá hodnota stavebních prací provedených na těchto nemovitostech na účet stěžovatelky v roce 2001. Tyto kupní smlouvy podle krajského soudu neobsahují žádnou zmínku o tom, že jejich součástí je nějaký dodatek nebo jiná smlouva. Stěžovatelka však namítá, že krajský soud vůbec nerefletoval, že na rozdíl od nemovitosti č. p. 66 byla nemovitost č. p. 33 prodána, aniž k jakékoli další dostavbě stěžovatelkou docházelo, tyto kupní smlouvy neobsahují žádnou zmínku o dodatku ke smlouvám nebo jiné smlouvě. Dohodnutá cena obsahovala cenu nemovitosti, do níž byly zahrnuty rovněž stavební práce provedené panem Š. Z výše uvedeného podle stěžovatelky vyplývá, že správní orgány nedostatečně a nezákonně zjistily skutkový stav.

Stěžovatelka má za to, že z výše uvedených důkazních prostředků bylo jednoznačně prokázáno, že před prodejem bytových jednotek, tj. před sepsáním kupních smluv, byly na předmětných nemovitostech a jejich okolí prováděny stavební práce, přičemž výdaje na ně vynaložené jsou náklady věcně i časově související s kupními cenami při prodeji jednotek ve výši 1 805 164 Kč bez ohledu na to, kdy byly subdodavatelskými firmami vyúčtovány. V daném případě tyto náklady, z důvodů výše uvedených, tj. v rámci vyhotovení jednoho díla, vyfakturovali dodavatelé stěžovatelce až po prodeji bytových jednotek. Stěžovatelka opakuje, že provedené práce zahrnuté do výše uvedených faktur se staly do okamžiku prodeje součástí nemovitostí, a pokud v tomto rozestavěném stavu byly předmětné nemovitosti prodány, náklady vynaložené na tyto nemovitosti do dne prodeje věcně i časově souvisí s výnosem za jejich prodej a jsou ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stěžovatelka má za to, že celý výnos za prodej bytových jednotek je řádně zaúčtován a také převyšuje výše uvedené náklady. Uvádí, že veškeré práce provedené do prodeje předmětných nemovitostí se staly součástí nemovitostí a prodejem těchto nemovitostí přešly jako jejich součást na nabyvatele. Nemohly být tedy později samostatně fakturovány ani nijak účtovány, neboť přešly do vlastnictví nabyvatelů. Z toho logicky vyplývá, že kupní ceny zahrnovaly rovněž do prodeje provedené stavební práce.

Stěžovatelka nesouhlasí se závěry správce daně a žalovaného, s nimiž se navíc ztotožnil rovněž krajský soud, že výše uvedené důkazní prostředky nelze považovat za důkaz o tom, že správcem daně pozastavená částka ve výši 982 849,91 Kč byla novým majitelům bytových jednotek vyfakturována nebo že o ni byl zvýšen stav nedokončené výroby. Podle stěžovatelky je takový závěr vyhodnocením důkazů v hrubém rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.

Ve vztahu k části fa č. 19900106 ve výši 220 000 Kč stěžovatelka konkrétně namítá, že závěry správce daně, kdy v kontrolní zprávě na straně 13 uvádí, že „šetřením, které si sám provedl, a ze svědeckých výpovědí vyplývá, že nemovitost č. p. 66 je opatřena střešní krytinu Bramac, a proto faktura č. 19900106 zaúčtovaná dne 19. 12. 2001 na účet 518100 v částce 334 955 Kč je nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů společnosti CBS – Real s. r. o. v roce 2000. FÚ v Plzni ale dále trvá na tom, že tuto částku daňový subjekt nevyfakturoval, ani o ni nezvýšil stav zásob nedokončené výroby v roce 2001“, jsou nesrozumitelné, přičemž tato nesrozumitelnost nebyla ani žalovaným ani krajským soudem odstraněna. Dle stěžovatelky ani správce daně ani žalovaný rovněž neobjasnily rozporná tvrzení pana U., pana V. a Ing. P. v souvislosti se stavem střechy ke dni 1. 8. 2001. Stěžovatelka má za to, že správní orgány měly tyto rozpory řádně objasnit, případně provést další důkazy, jak stěžovatelka navrhovala ve svém podání ze dne 23. 5. 2004. Žalovaný však ani nesdělil, z jakých důvodů k provedení předmětného důkazu nepřistoupil. Proto má za to, že tento postup je v rozporu s §

2 odst. 1 a odst. 3, § 16 odst. 4 písm. c) a dále § 31 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Dále napadá šetření správce daně, při němž byl pořízen protokol z ústního jednání ze dne 8. 12. 2004, č. j. 304706/04/138931/1857, které je dle stěžovatelky nezákonným výsledkem svědka. Bylo jí tak znemožněno konzumovat právo klást svědkovi panu Š. otázky.

Rovněž dle názoru stěžovatelky žalovaný pochybil, když nereagoval na žádost stěžovatelky v jejím podání ze dne 11. 9. 2006 o zaslání veškerých trvajících pochybností, aby mohla uplatňovat svá práva. Stěžovatelka se domnívá, že ve výzvě, na niž reagovala předmětným podáním, se totiž žalovaný zabýval zcela novými pochybnostmi, o kterých nebyla stěžovatelka dosud informována. Navíc se k jejímu podání ze dne 11. 9. 2006 a ke v něm uvedeným skutečnostem žalovaný v rozhodnutí vůbec nevyjádřil.

Stěžovatelka také nesouhlasí s odmítnutím provedení výsledku paní E. F. Její výslech byl odmítnut z důvodů, že E. F. nemohla mít informace o tom, zda a v jaké výši byly zahrnuty výdaje ve výši 982 849,91 Kč vynaložené na stavební úpravy. Stěžovatelka se však domáhala její svědecké výpovědi z důvodů, že E. F. měla prokázat, že stav nemovitostí - jejich prostavenosti ke dni kolaudace - má zásadní význam pro prokázání stavu nedokončené výroby k 31. 12. 2001 nebo do 31. 12. 2001 nevyfakturovaných provedených stavebních prací a tím také pro prokázání správné výše daňového základu stěžovatelky za rok 2001.

V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že ve spise založené protokoly z ústního jednání - protokol z ústního jednání ze dne 12. 1. 2004, č. j. 2650/04/138931/1857 (pan V.), protokol z ústního jednání ze dne 14. 1. 2004, č. j. 4482/04/138931/1857 (pan G.), protokol z ústního jednání ze dne 21. 1. 2004, č. j. 7284/04/138931/1857 (pan S.), protokol z ústního jednání ze dne 23. 1. 2004, č. j. 2639/04/138931/1857 (pan U.), protokol z ústního jednání ze dne 4. 2. 2004, č. j. 30826/04/138931/1857 (pan G.) - jsou ve skutečnosti nezákonné výpovědi svědků. Na podporu svého tvrzení odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003, ze kterých vyplývá, že se jedná o výslech svědka, pokud je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob. Stěžovatelka se tak cítí zkrácena na svých právech, jestliže správce daně svědecký výslech nahradil listinným důkazem o výpovědi subdodavatelů v místním šetření. Řízení před správcem daně pak dle názoru stěžovatelky bylo zatíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Dále stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že nebyly provedeny navrhované výslechy svědků J. K., Ma. K., I. H., L. H. a L. B. Stěžovatelka trvá na tom, že tyto svědky navrhovala ve svém podání ze dne 23. 5. 2004. Nevyslechnutí svědků pak

namítala jak v odvolání, tak v žalobě. Nicméně soud nepřesvědčil této žalobní námitce s odůvodněním, že ze spisu žalovaného nevyplývá, že by stěžovatelka v odvolacím řízení navrhovala výsledky výše uvedených svědků. Stěžovatelka je toho názoru, že okolnosti nepředvolání všech kupujících ke svědecké výpovědi jí nejsou známy, a přestože několikrát nahlížela do daňového spisu, nebyla seznámena s jakýmkoliv vyhodnocením těchto navrhovaných důkazů a důvody jejich neprovedení. Žalovaný navíc ve svém rozhodnutí na tuto námitku stěžovatelky reagoval tak, že uvedl, že provedeny byly, kromě výsledku pana Č., který si předvolání nepřevzal.

Stěžovatelka byla zkrácena na svých právech i při výsledku pana J. H. ze dne 24. 9. 2003, č. j. 245027/03/138931/1857, neboť jí správce daně provádějící výslech nesdělil, kdo bude slyšen. Stěžovatelka v této souvislosti poukazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že účast daňového subjektu při výslechu a právo klást svědkům a znalcům otázky je jeho právem, nikoliv jeho povinností; hodlá-li však daňový subjekt svého práva využít na kvalifikovanou přípravu na konání výslechu, nepochybně potřebuje nejen informaci o tom, kdy a kde se výslech svědka koná, ale též informaci o tom, kdo bude vyslýchán. Proto odepřením této informace bylo výrazně oslabeno její právo zaručené v § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelka byla rovněž zkrácena na svých právech nevyhodnocením těchto důkazních prostředků - konkrétně čestného prohlášení předloženého správci daně dne 22. 12. 2003 panem V. H., čestného prohlášení předloženého správci daně dne 22. 12. 2003 společností 1. Železnorudská stavební, s.r.o. a nevyhodnocení rozklíčování faktury číslo 19900293 - provedení hrubých terénních úprav.

Z uvedených námitek vyplývá, že se správní orgány některými důkazními prostředky vůbec nezabývaly, v čemž stěžovatelka spatřuje hrubý rozpor se zásadou volného hodnocení důkazů. V souvislosti s tím namítá, že správní orgány, aniž by vyložily, z jakých důvodů jeden důkaz přijaly a jiný protichůdný jako nevěrohodný odmítly, nevyužily možnosti provést ke sporným skutečnostem další dostupné důkazy. Pouhé vyjmenování důkazních prostředků bez specifikace z nich zjištěného skutkového stavu a konkrétního posouzení, zda jde o důkazy, které byly získány v souladu s obecně závaznými předpisy, je dle názoru stěžovatelky nedostatečné. Namítá, že správní orgány nepostupovaly v hodnocení důkazů zákonným způsobem. Ve své kasační stížnosti odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, přičemž s odkazem na tento nález trvá na tom, že je odpovědností správce daně, aby byl skutkový stav řádně a objektivně zjištěn, přičemž při rozhodování pak nesmí být porušena pravidla logického vyvozování. Rovněž citoval v předmětném nálezu uvedený názor, že je nutno daňovému subjektu vždy dát možnost, aby svou důkazní povinnost vůbec mohl splnit, respektive požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný. Dále poukazuje na to, že provedení nezákonných důkazů - nezákonné výsledky svědků a vyhodnocení některých důkazů tak, že to odporuje základním

zásadám logického myšlení a uvažování a je v rozporu se zjištěným faktickým stavem, je rovněž v rozporu s § 2 odst. 1 a odst. 3, § 16 odst. 8 a rovněž s § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelka na závěr namítá, že ze spisu není patrné, že by v rozporu s § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem stěžovatelky, jakékoli příjmy zatajila, nezaúčtovala či jinak porušila toto ustanovení.

Ve světle těchto námitek stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze správního a soudního spisu je patrné, že stěžovatelka zakoupila v roce 2000 dva objekty v k. ú. Špičák, obec Železná Ruda, objekt č. p. 33 a č. p. 66, spolu s přilehlým pozemkem v celkové výši 500 000 Kč. U obou nemovitostí stěžovatelka započala v roce 2001 s přestavbou na bytové jednotky, konkrétně 2 bytové jednotky v rámci nemovitosti č. p. 33 a 4 bytové jednotky v nemovitosti č. p. 66, přičemž měla sjednány smlouvy o dílo na jednotlivé stavební práce na těchto nemovitostech s několika subdodavateli. Tyto jednotlivé bytové jednotky stěžovatelka téhož roku prodala ve stadiu rozestavěnosti. Práce na nemovitosti č. p. 66 však probíhaly i po prodeji na základě smluv o dílo, které byly uzavřeny mezi stěžovatelkou jako zhotovitelem a jednotlivými kupujícími, na dokončení dostavby předmětných nemovitostí, resp. bytových jednotek. Stěžovatelka tak i po prodeji jako zhotovitelka pokračovala v původních smlouvách o dílo s jednotlivými subdodavateli.

Ze spisu žalovaného dále vyplývá, že správce daně obdržel dne 28. 6. 2002 od stěžovatelky její přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001. V tomto daňovém přiznání stěžovatelka vykazala na řádku č. 10 hospodářský výsledek – zisk ve výši 5898 Kč.

V době od 25. 2. 2003 do 16. 6. 2005 byla u stěžovatelky provedena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2001, neboť ve spisu o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2001 bylo doloženo, že stěžovatelka vynaložila v roce 2001 na stavební úpravy těchto nemovitostí a na další náklady spojené s těmito nemovitostmi (projektová dokumentace, geometrický plán, poplatky za stavební povolení, poštovné) celkem 3 003 216,77 Kč a do výnosů zaúčtovala a do zdanitelných příjmů zahrnula v souvislosti s těmito náklady vynaloženými na stavební úpravy uvedených nemovitostí částku 1 729 581,26 Kč (tj. částku 1 462 581,56 Kč vyfakturovanou za provedené stavební úpravy na těchto nemovitostech kupujícím uvedených nemovitostí dle uzavřených smluv o dílo a částku 267 000 Kč jako časové rozlišení nevyfakturovaných stavebních prací provedených v roce 2001 na bytové jednotce číslo 3 nacházející se v nemovitosti č.

p. 66, která byla prodána až v prosinci, a to jako přírůstek nedokončené výroby). Rozdíl mezi celkovými náklady vynaloženými na provedené úpravy v roce 2001 a zaúčtovanými výnosy je tak 1 273 635,21 Kč, které stěžovatelka nevyfakturovala, ani o ně nezvýšila stav zásob nedokončené výroby. Dále bylo ze správního spisu patrné, že předmětné nemovitosti, resp. předmětných 6 bytových jednotek, bylo prodáno za celkovou cenu 1 805 164 Kč.

Během daňové kontroly správce daně zjistil, že z celkové části nevyfakturovaných nákladů lze náklady ve výši 290 758,30 Kč (náklady za projektovou dokumentaci, geometrický plán, poplatky za stavební povolení a za poštovné) uznat za náklady související s prodejem předmětných nemovitostí a zahrnout do kupních cen za tyto předmětné nemovitosti, resp. do výnosů, tj. zdanitelných příjmů v roce 2001. Nicméně správce daně dospěl k závěru, že ve vztahu ke zbylé částce ve výši 982 849,91 Kč stěžovatelka dostatečným způsobem neprokázala, že rozdíl mezi celkovými náklady vynaloženými na provedené stavební úpravy v roce 2001 a zaúčtovanými výnosy ve výši 982 849,91 Kč do konce roku 2001 vyfakturovala, nebo že o ně zvýšila stav zásob nedokončené výroby. Došlo tak k neoprávněnému snížení základu daně o výše stanovenou částku. Stěžovatelka tak porušila § 18 odst. 1, § 23 odst. 1, § 23 odst. 3 písm. a) bod 1. a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů a rovněž § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Z uvedené částky byl vypočítán doměrek na dani z příjmů právnických osob ve výši 305 660 Kč, o nějž došlo k neoprávněnému snížení daně. Na základě této daňové kontroly byla stěžovateli dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 7. 2005, č. j. 199043/05/138911/0595, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2001 dodatečně vyměřena daň ve výši 305 660 Kč.

Proti tomuto platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání ze dne 1. 9. 2005. V daném odvolání tvrdila, že na základě důkazních prostředků, které měl správce daně k dispozici, bylo jednoznačně prokázáno, že před prodejem bytových jednotek nemovitosti č. p. 66, tj. před sepsáním jednotlivých kupních smluv, byly na předmětné nemovitosti a jejím okolí prováděny stavební práce, přičemž stěžovatelka při prodeji stanovila kupní cenu podle stavu rozestavěnosti s tím, že tato kupní cena v sobě zahrnovala veškeré práce na rozestavěné nemovitosti vykonané do okamžiku podepsání kupních smluv. Zahrnula tak do kupní ceny výdaje vynaložené na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Stěžovatelka vysvětlila, že měla s jednotlivými subdodavateli sjednané smlouvy o dílo, jež neměla důvodu měnit, přičemž se staly součástí předmětných kupních smluv. Jednotliví subdodavatelé pak fakturovali za provedené práce až po jejich dokončení, nicméně stěžovatelka do kupních cen zahrnula stav rozestavěnosti a náklady doposud vynaložené na stavbu, kterými jsou část fa č. 19900293 ve výši 30 000 Kč (provedení hrubých terénních úprav), část fa č. 19900267 ve výši 10 000 Kč (stavební práce pomocné), část fa č. 199900139 ve výši 107 000 Kč (demoliční a pomocné práce, zemní práce), část fa č. 19900106 ve výši 220 000 Kč (práce na krovu a na latích), část fa č. 19900011 ve výši 73 000 Kč (dřevěné konstrukce a rozebírání



střechy), část fa č. 19900100 ve výši 120 000 Kč (kanalizace a přípojky), část fa č. 1990004 ve výši 50 000 Kč (statické práce ), tj. v součtu celkem 610 000 Kč. Toto tvrzení prokazují především čestná prohlášení jednotlivých subdodavatelů a protokoly z ústních jednání, svědecké výpovědi a znalecký posudek Ing. S..

Ve vztahu k nemovitosti č. p. 33 uvedla, že rovněž do doby prodeje této nemovitosti byly provedeny stavební práce, na něž byly vynaloženy náklady v celkové výši 370 000 Kč, které byly zohledněny v kupní ceně při převodu této nemovitosti. Na podporu tohoto svého tvrzení poukázala především na čestné prohlášení dodavatele firmy pana Š. a jeho výpověď ze dne 30. 3. 2005, č. j. 65906/05/138931/1857. Nesouhlasila s názorem správce daně, že by důkaz výpovědi nebyl dostatečný a toliko dokazoval, že na nemovitosti stavební práce probíhaly, nicméně nedokazoval, že částky pozastavené kontrolou se staly součástí kupní ceny. Stěžovatelka brojí proti názoru, že čestné prohlášení pana Š. bylo účelové a nelze jej považovat za dostatečný důkaz. Sama považuje výslech pana Š. ze dne 8. 12. 2004, č. j. 304706/04/138931/1857, za nezákonný.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 11. 2006, č. j. 9263/06-1200-400604, odvolání stěžovatelky zamítl, neboť po zhodnocení veškerých důkazů, které měl k dispozici, vyplynulo, že stěžovatelka neprokázala ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jaká hodnota prací provedených v roce 2001 při stavebních úpravách na předmětných nemovitostech č. p. 66 a č. p. 33 byla zahrnuta do kupní ceny. Z toho vyplývá, že nebylo ani prokázáno, že příslušné výnosy, resp. příjmy související s částkou 982 849,91 Kč vynaloženou v roce 2001 stěžovatelkou na stavební úpravy předmětných nemovitostí a zahrnutých při výpočtu základu daně z příjmů právnických osob do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, byly stěžovatelkou zahrnuty v roce 2001 v účetnictví ve výnosech (vyfakturovány), ani o tuto částku nebyl zvýšen stav nedokončené výroby. Tím nebyla ani zahrnuta ve zdanitelných příjmech při výpočtu daně z příjmů právnických osob ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2001. Žalovaný měl za to, že stěžovatelka neprokázala ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že byla dodržena v daném ustanovení stanovená zásada, že do základu daně z příjmů lze zahrnovat příjmy a výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jen při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. V této souvislosti stěžovatelka dostatečně neprokázala, které stavební práce zahrnuté do výdajů se promítly ve výnosech z prodeje předmětných nemovitostí, na nichž byly stavební práce prováděny. Předložené doklady totiž jen nepřesně prokazují, že určité práce na nemovitostech probíhaly, nelze však přesně stanovit ani materiál, ani přesně stanovit provedené práce v konkrétní době a na konkrétních nemovitostech.

Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu ze dne 9. 2. 2007. Stěžovatelka v žalobě trvala na tom, že nezkrátila zdanitelné příjmy za zdaňovací období roku 2001 o doměřenou částku vynaloženou na náklady v období roku 2001 na stavební práce na nemovitostech ve výši 982 849,91 Kč. Stejně jako v odvolání

proti předmětnému platebnímu výměru stěžovatelka tvrdila, že z opakovaných vysvětlení, svědeckých výpovědí a dalších předložených důkazních prostředků vyplývá, že náklady vynaložené na stavební práce předmětných nemovitostí, které byly provedeny před prodejem jednotlivých bytových jednotek v těchto nemovitostech, byly zahrnuty v kupní ceně jednotlivých bytových jednotek. Tyto kupní ceny totiž zahrnovaly jak kupní cenu za nemovitost, tak cenu za dílo, tedy za provedené stavební práce na jednotlivých bytových jednotkách před jejich prodejem. Na základě této skutečnosti trvala na tom, že nedošlo k neoprávněnému zkrácení hospodářských výsledků podle § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů o deklarovanou částku 982 849,91 Kč. V případě nemovitosti č. p. 33 stěžovatelka prokázala, že náklady vynaložené na stavební práce provedené před prodejem nemovitosti činí 370 000 Kč. V případě nemovitosti č. p. 66 prokázala, že náklady vynaložené na stavební práce provedené před prodejem této nemovitosti činí celkem 610 000 Kč. Skutečnost, že tyto náklady fakturovali jednotliví subdodavatelé stěžovatelce až po prodeji jednotlivých bytových jednotek, tj. až po provedení kompletního díla, nemůže dle stěžovatelky zakládat ani ospravedlňovat postup správce daně potvrzený žalovaným, který znamená, že stěžovatelce nebyl uznán žádný náklad vynaložený na stavební práce provedené před prodejem bytových jednotek, resp. jí nebyly uznány žádné náklady evidentně související s příjmy plynoucími z prodeje těchto bytových jednotek, a to vše za situace, kdy oba správní orgány uznávaly, že jednotky byly prodány ve stavu rozestavěnosti.

Krajský soud žalobu zamítl. Měl za to, že stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala tvrzení, že při prodeji předmětných bytových jednotek v obou nemovitostech č. p. 33 a č. p. 66 započítala do kupní ceny náklady vynaložené na stavební práce na těchto nemovitostech uskutečněné v době před jejich prodejem, neboť neprokázala, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu byly zahrnuty do dohodnuté ceny prodávaných bytových jednotek, a to s ohledem na to, že všechny stavební úpravy nemovitostí nebyly skončeny a vyfakturovány v roce 2001. Ve světle predestinovaného se tak krajský soud zcela ztotožnil se závěry žalovaného, že stěžovatelka nerespektovala § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když neprokázala časovou a věcnou souvislost příjmů a výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v témže roce, tj. v roce 2001. Krajský soud v této souvislosti podpořil závěry žalovaného ve vztahu k Dodatům č. 1 ke kupním smlouvám, přičemž dodal, že dle jeho názoru ani neobsahují žádné ujednání o konkrétní hodnotě stavebních prací realizovaných do prodávaných nemovitostí a zahrnutých do jejich prodejní ceny. V této souvislosti upozornil na to, že předmětné kupní smlouvy neobsahují žádnou zmínku o tom, že by jejich součástí byl nějaký dodatek nebo jiná smlouva. Krajský soud rovněž potvrdil závěry žalovaného, že stěžovatelčina tvrzení nepotvrdily ani výpovědi svědků - kupujících P. P., M. K. a J. H., neboť žádný z těchto svědků neuvedl konkrétní hodnoty stavebních prací provedených na předmětných nemovitostech ke dni jejich prodeje, resp. nepotvrdili, že stavební práce provedené ke dni prodeje nemovitostí měly celkovou hodnotu 982 849,91 Kč, tedy v hodnotě částky záúčtované stěžovatelkou v roce 2001 do jejich daňových nákladů. Dále krajský soud uvedl, že stejně jako

žalovaného ani jeho nepřesvědčila čestná prohlášení jednotlivých subdodavatelů (S. V., J. G., J. S., M. U.), neboť ani tato neobsahují konkrétní informace o hodnotě stavebních prací provedených na předmětných nemovitostech. Konstatoval, že správní orgány při hodnocení důkazních prostředků postupovaly v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud měl rovněž za to, že znalecký posudek provedený panem Ing. F. S. nelze považovat za důkaz o dohodnuté prodejní ceně daných nemovitostí, ani důkaz o tom, jakou hodnotu stavebních prací realizovaných při stavebních úpravách nemovitostí v roce 2001 zahrnutých do prodejní ceny jednotlivých nemovitostí si začlenily strany do jednotlivých kupních smluv. Krajský soud neshledal ani žádné pochybení správních orgánů při dodržování procesních předpisů. Zjistil, že stěžovatelka byla řádně informována o průběhu daňového řízení a v něm zjištěných skutečnostech. Žalovaný neopomenul výsledek svědků L. B., L. H., J. K., Ma. K. a I. H., neboť ze spisového materiálu není patrné, že by se kdy těchto výsledků v odvolacím řízení domáhala. Krajský soud tak dospěl k závěru, že stěžovatelka v daňovém řízení v rozporu se svojí zákonnou důkazní povinností neprokázala výše uvedená tvrzení. Porušila tak především § 31 odst. 9, § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků a § 23 odst. 1 a § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Zdejší soud vycházel především z následujících ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o daních z příjmů.

Podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.

Podle § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti. Pracovník správce daně má při provádění daňové kontroly oprávnění podle § 15 odst. 3.

Podle § 16 odst. 2 písm. e) citovaného zákona má daňový subjekt povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly.

Z ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) téhož zákona vyplývá, že daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně mimo jiné právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření.

Podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejím dodatečnému stanovení na překážku. Dodatečně vyměřená daň je splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru. Tato náhradní lhůta splatnosti, jakož i náhradní lhůta splatnosti podle odstavce 4, nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení podle § 63. Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost.

Konečně podle § 2 odst. 3 citovaného zákona správce daně při rozhodování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Ze zákona o daních z příjmů je pro danou věc stěžejní § 18 odst. 1, dle kterého předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen „příjmy“), není-li dále stanoveno jinak.

Dle ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.

Podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1. citovaného zákona se hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy.

Z ustanovení § 24 odst. 1 téhož zákona dále vyplývá, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Nejvyšší správní soud se nejdříve vypořádal s jednotlivými námitkami stěžovatelky směřujícími do procesních pravidel daňového řízení. Je tomu tak proto, že pokud by některá námitka byla důvodná a Nejvyšší správní soud by dospěl k názoru, že při řízení došlo k takovým vadám, které by mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, byl by nucen rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V takovém případě by tedy mohlo dojít k situaci, že by bylo bezpředmětné se více hmotněprávními námitkami stěžovatelky zabývat.

V první procesněprávní námitce stěžovatelka namítá, že ve vztahu k části fa č. 19900106 ve výši 220 000 Kč jsou závěry správce daně v kontrolní zprávě na straně 13 nesrozumitelné. Správce daně zde uvedl, že „šetřením, které si sám provedl, a ze svědeckých výpovědí vyplývá, že nemovitost č. p. 66 je opatřena střešní krytinou Bramac, a proto faktura č. 19900106 zaúčtovaná dne 19. 12. 2001 na účet 518100 v částce 334 955 Kč je nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů společnosti CBS – Real s.r.o. v roce 2000. FÚ v Plzni ale dále trvá na tom, že tuto částku daňový subjekt nevyfakturoval ani o ni nezvýšil stav zásob nedokončené výroby v roce 2001“. Nesrozumitelnost stěžovatelka spatřuje v tom, že by náklad ze dne 19. 12. 2001 měl být současně nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů v roce 2000 a přitom tato částka nebyla výnosem v roce 2001. Je sice pravdou, že takové tvrzení způsobuje jistou nesrozumitelnost, nicméně z kontextu celé daňové zprávy je zřejmé, že zde došlo ke zjevné formální chybě v psaní. Z podstaty věci totiž vyplývá, že správce daně měl na mysli, že se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky v roce 2001, které však stěžovatelka řádně nevyfakturovala, ani o ně nezvýšila stav zásob nedokončené výroby v témže roce. Je zcela logické, že pokud byla faktura č. 19900106 zaúčtovaná dne 19. 12. 2001, přičemž je ze spisového materiálu patrné, že se předmětné stavební práce realizovaly až v roce 2001, tato faktura v sobě mohla obsahovat náklady vynaložené v roce 2001, nikoli v roce 2000. Ostatně v roce 2000 stěžovatelka teprve předmětné nemovitosti zakoupila a povolení ke stavbě získala až v roce 2001, kdy také teprve začala stavební úpravy na předmětných nemovitostech provádět. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že původní střešní krytinou, která na nemovitostech byla ještě ke dni provedení znaleckého posudku v roce 2001, byl pozinkovaný plech (viz znalecký posudek ze dne 5. 9. 2001). S ohledem na předestřené je nutno poznamenat, že

střecha těchto nemovitostí tak ani nemohla být v roce 2000 opatřena střešní krytinou Bramac. Je tedy zcela nepochybné, že v předmětné části kontrolní zprávy správce daně došlo pouze k přepisu, tj. zjevné formální chybě, která nemohla v dané věci způsobit nesrozumitelnost v takové míře, že by zapříčinila nepřezkoumatelnost předmětného závěru správce daně, jak se stěžovatelka domnívá.

V souvislosti s touto námitkou stěžovatelka upozorňuje také na to, že správce daně ani žalovaný neobjasnily rozporná tvrzení pana U., pana V. a Ing. P. ke stavu střechy ke dni prodeje předmětných nemovitostí. Stěžovatelka má za to, že správní orgány měly tyto rozpory řádně objasnit, případně provést další důkazy, jak stěžovatelka navrhovala ve svém podání ze dne 23. 5. 2004. Žalovaný však ani nesdělil, z jakých důvodů k provedení předmětného důkazu nepřistoupil. Proto má za to, že tento postup je v rozporu s § 2 odst. 1 a odst. 3, § 16 odst. 4 písm. c) a dále § 31 odst. 1 a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v první řadě podotýká, že v podání ze dne 23. 5. 2004 byl stěžovatelkou v dané souvislosti navržen pouze výslech pana V., který byl uskutečněn, což vyplývá z protokolu o výslechu svědka ze dne 29. 6. 2004. Je tedy patrné, že tato námitka je bezpředmětná. Ve vztahu k rozporným výpovědím výše uvedených svědků zdejší soud uvádí, že tyto výpovědi pouze prokazovaly, zda byly či nebyly na nemovitosti č. p. 66 provedeny pokrývačské práce panem U., nicméně ani jedna z výpovědí či tvrzení neosvětlovaly, jaké konkrétní práce, a za jakou cenu, byly na nemovitosti provedeny a vyfakturovány v souvislosti s prodejní cenou jednotlivých bytových jednotek v předmětné nemovitosti. Vzhledem k tomu, že se výše uvedení svědci k těmto skutečnostem ve svých tvrzeních nevyjadřovali, nebylo nutno jejich rozporná tvrzení objasňovat. Správce daně totiž neměl žádné pochybnosti o tom, že by stavební práce, resp. pokrývačské práce, nebyly na předmětné nemovitosti vůbec uskutečněny, nýbrž měl pochybnosti o tom, jakým způsobem byly tyto práce vyfakturovány do doby prodeje předmětných bytových jednotek a zahrnuty do kupní ceny, resp. do zdanitelných příjmů v roce 2001. Výpovědi předmětných svědků však žádné takové konkrétní tvrzení neposkytovaly. Z výše uvedeného je evidentní, že za předmětných okolností nebylo potřebné k dalšímu objasňování stavu střechy v době před prodejem bytových jednotek přistupovat. Přestože z ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vyplývá povinnost správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, neznamená to, že by byl povinen provádět každý navržený důkaz. Toto ustanovení je třeba vykládat ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu tak, že správce daně provede všechny navržené důkazy, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42). To ostatně dokládá také skutečnost, že předmětné ustanovení bylo novelizováno a za stávající text bylo zákonem č. 270/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, doplněno, že správce daně *vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci*. Nejvyšší správní soud dospěl stejně jako krajský soud k závěru, že se správní orgány žádného pochybení nedopustily, nepřistoupily-li k

dalšímu zjišťování stavu věci, neboť by to k objasnění potřebných skutkových zjištění nebylo účelné.

Dále stěžovatelka napadá místní šetření správce daně, při němž byl pořízen protokol o ústním jednání ze dne 8. 12. 2004, č. j. 304706/04/138931/1857, které je dle stěžovatelky nezákonným výsledkem svědka. Bylo jí tak znemožněno konzumovat právo klást svědkovi panu Š. otázky. K této námitce Nejvyšší správní soud podotýká, že ze správního spisu je patrné, že se předmětného dne pan Š. dostavil ke správci daně a přinesl listinné doklady, konkrétně pokladní doklady a deník za rok 2001. O této návštěvě sepsal správce daně výše uvedený protokol. Pan Š. v protokolu uvedl, že dne 14. 12. 2004 doloží další doklady, což také učinil (protokol ze dne 14. 12. 2004, č. j. 306489/04/138931/1857). Na základě těchto protokolů byl dne 30. 3. 2005 proveden výslech svědka pana Š., č. j. 65906/05/138931/1857, o němž byla stěžovatelka řádně vyrozuměna, a jehož provedení se také zúčastnila. Z tohoto protokolu je pak patrné, že předmětnému svědkovi kladla otázky. Z právě uvedeného jasně vyplývá, že v případě ústního jednání ze dne 8. 12. 2004 se nejednalo o nezákonný výslech svědka, nýbrž o ústní jednání v rámci šetření správce daně, na jehož základě pak byl předmětný svědek k objasnění předložených listin řádně předvolán ke svědeckému výslechu, při kterém měla stěžovatelka možnost své právo klást svědkovi otázky plně konzumovat, což také učinila. Nelze tedy se stěžovatelkou souhlasit, že by se v případě ústního jednání ze dne 8. 12. 2004 jednalo o nezákonný výslech svědka. Tato stížná námitka není důvodná.

Totožné stěžovatelka namítá s ohledem na ve spise založené protokoly z ústního jednání - protokol z ústního jednání ze dne 12. 1. 2004, č. j. 2650/04/138931/1857 (pan V.), protokol z ústního jednání ze dne 14. 1. 2004, č. j. 4482/04/138931/1857 (pan G.), protokol z ústního jednání ze dne 21. 1. 2004, č. j. 7284/04/138931/1857 (pan S.), protokol z ústního jednání ze dne 23. 1. 2004, č. j. 2639/04/138931/1857 (pan U.), protokol z ústního jednání ze dne 4. 2. 2004, č. j. 30826/04/138931/1857 (pan G.) – a tvrdí, že rovněž tato ústní jednání jsou ve skutečnosti nezákonnými výpověďmi svědků. Na podporu svého tvrzení odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003, ze kterých vyplývá, že se jedná o výslech svědka, pokud je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob. Stěžovatelka se tak cítí zkrácena na svých právech, jestliže správce daně svědecký výslech nahradil listinným důkazem o výpovědi subdodavatelů v místním šetření. Řízení před správcem daně pak dle názoru stěžovatelky bylo zatíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Po důkladném přezkoumání dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že ani v těchto ostatních případech nelze dát stěžovateli za pravdu, že by se jednalo o nezákonné výslechy svědků. Jedná se totiž o naprosto totožné situace jako v případě protokolu z ústního jednání ze dne 8. 12. 2004, č. j. 304706/04/138931/1857 (pan Š.). Ze správního spisu vyplývá, že dne 6. 1. 2004 byla stěžovatelka seznámena s výsledky daňové kontroly. Následně se ke správci

daně dostavili ve výše uvedených dnech postupně pan V., pan G., pan S. a pan U. a opětovně pan G., kteří správci daně předložili účetní doklady (faktury), o čemž správce daně sepsal v každém jednotlivém případě protokoly o ústním jednání, z nichž je patrné, že jednotlivým subdodavatelům nebyly správcem daně kladeny žádné otázky. Dále je ze správního spisu patrné, že dne 31. 3. 2004 (č. l. 45) byla stěžovatelka s předmětnými protokoly seznámena při jejím nahlížení do spisu. Je tedy zřejmé, že se při těchto ústních jednáních jednalo pouze o předložení listinných důkazů, které byly založeny ve spisovém materiálu, se kterým se stěžovatelka mohla během řízení kdykoli seznámit, což také učinila, nelze jí tak přisvědčit, že se v daných případech jednalo o nezákonné výslechy svědků, a to především z důvodů, že tato předmětná jednání postrádala atributy výslechu, jimiž bezpochyby je kladení otázek vyslýchaným subjektům. Ani tato stížní námitka proto nebyla úspěšná.

Dále dle názoru stěžovatelky žalovaný pochybil, když nereagoval na její žádost o zaslání veškerých trvajících pochybností v jejím podání ze dne 11. 9. 2006, aby mohla konzumovat svá práva. Stěžovatelka se domnívá, že ve výzvě, na kterou reagovala předmětným podáním, se žalovaný zabýval zcela novými pochybnostmi, o kterých nebyla dosud informována. Navíc se k jejímu podání ze dne 11. 9. 2006 a k v něm uvedeným skutečnostem žalovaný v rozhodnutí vůbec nevyjádřil. Nejvyšší správní soud přezkoumal tvrzení stěžovatelky a zjistil, že žalovaný na základě odvolání a ze správního spisu zjištěných skutečností vyzval stěžovatelku výzvou ze dne 25. 7. 2006, č. j. 6968/06-120 P, aby se vyjádřila k pochybnostem, které žalovaný ve výzvě uvedl. Na tuto výzvu stěžovatelka reagovala podáním ze dne 11. 9. 2006, v němž předeštlou odpovědi k jednotlivým bodům předmětné výzvy, přičemž v závěru své repliky požádala, aby žalovaný znovu přesně vyjádřil, v čem spatřuje pochybnosti ohledně jejího tvrzení. Zdejší soud na rozdíl od stěžovatelky v bodech uvedených ve výzvě, k nimž byla stěžovatelka vyzvána, aby se vyjádřila, nespátřuje žádné nové pochybnosti, které by nebyly stěžovatelce již dříve známy. Žalovaný se dotazoval na detaily okolností tvrzených stěžovatelkou během daňového řízení nebo jinak známé žalovanému ze spisu, který měla stěžovatelka k dispozici k nahlédnutí po celou dobu daňového řízení. Nejvyšší správní soud nespátřuje pochybení v jednání žalovaného, který na požadavek stěžovatelky již výslovně nereagoval. Je totiž naprosto nepochybné, že stěžovatelce bylo během celého řízení sdělováno, co je nutno v dané věci doložit, aby byla její tvrzení prokázána, tj. účetní doklady nebo jiné doklady, ze kterých by bylo patrné, jakým způsobem stěžovatelka zaúčtovala náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů do výnosů časově a věcně souvisejících s těmito náklady, resp. jakým způsobem byly zahrnuty náklady vynaložené v roce 2001 na stavební práce na předmětných nemovitostech do kupní ceny jednotlivých bytových jednotek, jejichž prodej v témže roce představoval zdanitelný příjem stěžovatelky. Zdejší soud se zcela ztotožňuje s tvrzením žalovaného, že z jeho výzvy bylo zřejmé, jaké pochybnosti žalovaný měl. Nejvyšší správní soud má také za to, že žalovaný nebyl povinen se k odpovědím stěžovatelky na předmětnou výzvu *expresis verbis* vyjadřovat. Tuto výzvu stěžovatelce zaslal, neboť potřeboval postavit



na jisto své přetrvávající pochybnosti. Své rozhodnutí potom vydal na základě všech podkladů, které měl ze spisového materiálu k dispozici. Navíc je z odpovědi stěžovatelky na předmětnou výzvu patrné, že k potřebným konkrétním hodnotám stavebních prací, které byly zahrnuty do kupních cen, a tedy do zdanitelných příjmů, stěžovatelka žádné nové a konkrétní skutečnosti neuvedla, pouze v této souvislosti de facto opakovala svá dřívější vyjádření. Nejvyšší správní soud tak nepovažuje ani tuto námitku za důvodnou.

Stěžovatelka dále vyjádřila nesouhlas s odmítnutím provedení výsledku paní E. F. Její výslech byl odmítnut z důvodů, že E. F. nemohla mít informace o tom, zda a v jaké výši byly zahrnuty výdaje ve výši 982 849,91 Kč vynaložené na stavební úpravy. Stěžovatelka se však domáhala její svědecké výpovědi z důvodů, že měla prokázat, že stav nemovitostí - jejich prostavěnosti ke dni kolaudace - má zásadní význam pro prokázání stavu nedokončené výroby k 31. 12. 2001 nebo do 31. 12. 2001 nevyfakturovaných provedených stavebních prací a tím také pro prokázání správné výše daňového základu stěžovatelky za rok 2001. K dané stížní námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu, který uvedl, že žalovaný důvodně výslech svědkyně E. F. neprovedl, neboť jmenovaná skutečně nemohla mít k dispozici údaje o tom, zda a v jaké výši byly zahrnuty výdaje ve výši 982 849,91 Kč vynaložené stěžovatelkou na stavební úpravy nemovitostí. Tato svědkyně totiž nemohla vědět, zda popsaná částka byla stěžovatelkou zahrnuta v jejím účetnictví do výnosů a při výpočtu předmětného základu daně do zdanitelných příjmů. Ze spisu je zcela zřejmé, že z pozice stěžovatelky bylo nutno prokázat konkrétní účetní informace, nikoli pouze stav rozestavěnosti předmětných jednotek, o němž neměly správní orgány žádných pochyb. Sama stěžovatelka namítá, že právě stav rozestavěnosti měl být předmětem výpovědi svědkyně E. F.. Ve světle předestřené má Nejvyšší správní soud za to, že žalovaný správně návrh na provedení předmětného výsledku vyhodnotil a zcela oprávněně z důvodů nadbytečnosti tento návrh také odmítl. V této souvislosti zdejší soud opět odkazuje na § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a jeho výše uvedený výklad. Ani tuto stížní námitku nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou.

Dále stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že nebyly provedeny navrhované výsledky svědků J. K., Ma. K., I. H., L. H. a L. B.. Stěžovatelka tyto svědkyně navrhovala ve svém podání ze dne 23. 5. 2004, přičemž jejich nevyslechnutí namítala jak v odvolání, tak v žalobě. Krajský soud však této žalobní námitce nepřisvědčil s odůvodněním, že ze spisu žalovaného nevyplývá, že by žalobkyně v odvolacím řízení navrhovala výsledky výše uvedených svědkyň. Stěžovatelka je toho názoru, že okolnosti nepředvolání všech kupujících ke svědecké výpovědi jí nejsou známy a přestože několikrát nahlížela do daňového spisu, nebyla seznámena s jakýmkoliv vyhodnocením těchto navrhovaných důkazů či důvodu jejich neprovedení. Žalovaný navíc ve svém rozhodnutí na tuto námitku stěžovatelky reagoval tak, že uvedl, že provedeny byly, kromě výsledku pana Č., který si předvolání nepřevzal. Nejvyšší správní soud konstatuje, že je nutno stěžovatelce přisvědčit, že návrh na

provedení výsledků všech kupujících proveden nebyl. Ze spisu je totiž patrné, že z partnerských dvojic kupujících byl vždy vyslechnut jen jeden z nich, tedy skutečně nikoliv všichni kupující. Kromě pana Č., který si předvolání nepřevzal a k výsledku se nedostavil, byli vyslechnuti pan ing. P., pan K. a pan H.. V této souvislosti zdejší soud znovu zdůrazňuje, že z ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Nejvyšší správní soud opakuje, že správce daně neměl povinnost provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nýbrž ty, které považoval za důležité k prokázání skutkového stavu věci. Správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42). Správce daně tedy neměl povinnost provést výslech všech kupujících, považoval-li skutečnosti dosud zjištěné za dostatečné pro svou rozhodovací činnost. Nicméně neprovedl-li správce daně některý z účastníkem navržených důkazů v řízení, byl povinen takové odmítnutí provedení důkazu dostatečně zdůvodnit. Nezdůvodnil-li správce daně ani žalovaný, proč předmětnému návrhu nevyhověl zcela, pochybení se dopustily. Navzdory právě uvedenému však zdejší soud zjistil, že ze správního spisu je rovněž patrné, že správní orgány skutkový stav věci dostatečně zjistily, měly k dispozici dostatek jiných důkazů, na nichž své závěry postavily, a proto nemá předmětné pochybení správních orgánů ani krajského soudu charakter takového pochybení, které by mohlo způsobit nezákonnost správního či soudního rozhodnutí. Nejvyšší správní soud věc přezkoumal a zjistil, že není pochyb o dostatečném prokázání skutkového stavu věci před vydáním správních rozhodnutí v souladu s § 21 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. V daném případě takové pochybení nezpůsobilo nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, a proto Nejvyšší správní soud nepřistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí krajského soudu. Zrušení rozhodnutí krajského soudu by v tomto případě, kdy je zcela evidentní, že správní orgány při svém rozhodování vycházely z dostatečného množství důkazních prostředků, ze kterých byl řádně a nepochybně skutkový stav věci zjištěn a prokázán, nesplnilo více než čistě formalistickou funkci. Naopak by zrušení napadeného rozhodnutí za této situace bylo v rozporu s obecnými zásadami rychlosti a hospodárnosti řízení.

Stěžovatelka dále tvrdí, že byla zkrácena na svých právech i při výslechu J. H. ze dne 24. 9. 2003, č. j. 245027/03/138931/1857, neboť jí správce daně, který výslech prováděl, nesdělil, kdo bude slyšen; v této souvislosti poukazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že účast daňového subjektu při výslechu a právo klást svědkům a znalcům otázku je jeho právem, nikoliv jeho povinností; hodlá-li však daňový subjekt svého práva využít, na kvalifikovanou přípravu na konání výslechu nepochybně potřebuje nejen informaci o tom, kdy a kde se výslech svědka koná, ale též informaci o tom, kdo bude vyslýchán. Proto odepřením této informace bylo výrazně oslabeno její právo uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní

soud zjistil, že stěžovatelka byla oznámením ze dne 22. 8. 2003, č. j. 225817/03/138931/1857, vyrozuměna o tom, že se dne 24. 9. 2003 v 9:00 bude konat v prostorách správce daně výslech svědka, bez jeho bližšího určení. Na toto oznámení stěžovatelka nereagovala, správce daně nekontaktovala a nepožadovala informaci o tom, kterého svědka se bude předmětný výslech týkat. Dále je ze spisu patrné, že se stěžovatelka výslechu svědka zúčastnila a prostřednictvím paní Se. rovněž kladla svědkovi otázky, přičemž protokol bez vznesení jakýchkoli vyjádření, návrhů či námitek podepsala. Na základě právě předestřené Nejvyšší správní soud neshledává žádné pochybení správce daně, pokud z vlastní iniciativy více stěžovatelku o identifikaci předmětného svědka neinformoval. Důležité totiž je, že stěžovatelce nikterak neznemožňoval se o informaci, kdo bude předmětného dne vyslýchán, dozvědět. Pokud se stěžovatelka potřebovala na tento výslech připravit, což jí znemožňovala neznalost osoby svědka, nic jí nebránilo, aby správce daně kontaktovala a o tuto informaci požádala. Ostatně takto stěžovatelka postupovala například v případě výslechu svědka pana Š., kdy je ze spisového materiálu patrné, že správce daně na její dotaz, kdo bude vyslýchán, odpověděl (viz žádost stěžovatelky ze dne 25. 2. 2005 na č. l. 73 správního spisu a odpověď správce daně ze dne 2. 3. 2005, č. j. 64833/05/138931/1857, č. l. 74 správního spisu). Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se stěžovatelkou, že by v případě odepření informace o osobě svědka bylo výrazně oslabeno právo daňového subjektu zakotvené v § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků; tyto závěry jsou ostatně zcela v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, jak vyplývá z rozsudku ze dne 20. 10. 2004, č. j. 1 Afs 7/2003 - 65, dle kterého *„požádali daňový subjekt správce daně o poskytnutí informace o osobě svědka, který má být v daňovém řízení vyslýchán, je správce daně povinen mu tuto informaci poskytnout. Odepřením této informace je, aniž by pro to byla zákonná opora, výrazně oslabeno právo daňového subjektu uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu“*. Nicméně je nutno konstatovat, že v daném případě k žádnému odepření nedošlo. Nejvyšší správní soud má za to, že neaktivita stěžovatelky nemůže být v tomto případě připisována k tíži správce daně. Naopak z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2008, č. j. 5 Afs 44/2007 - 68, vyplývá, že *„je věcí daňového subjektu využít svého práva být přítomen daňové kontrole, být v úzkém kontaktu se správcem daně, a být tak informován o celém jejím průběhu a o veškerých zjištěních. Výše citované ustanovení, jehož porušení se stěžovatel dovolává, zaručuje právo daňového subjektu aktivní účasti na řízení (§ 2 odst. 2 a odst. 9 zákona o správě daní)“*. Tato účast nebyla, jak bylo uvedeno již výše, stěžovatelce znemožněna nebo odepřena, a proto nelze ani této stížní námitce vyhovět.

Stěžovatelka rovněž uvádí, že byla zkrácena na svých právech nevyhodnocením důkazních prostředků, konkrétně se jedná o čestné prohlášení předložené správci daně dne 22. 12. 2003 panem V. H., čestné prohlášení předložené správci daně dne 22. 12. 2003 společností 1. Železnorudská stavební, s.r.o. a nevyhodnocení „rozklíčování“ faktury číslo 19900293 - provedení hrubých terénních úprav. S ohledem na tuto stížní námitku zdejší soud nejprve podotýká, že tyto námitky stěžovatelka nevznesla v odvolacím řízení. Navzdory tomu se

žalovaný i krajský soud k těmto důkazním prostředkům vyjádřily. Žalovaný ve svém rozhodnutí totiž uvedl, že přestože měl daňový subjekt snahu prokázat, že stavební práce provedené na předmětných nemovitostech byly zahrnuty v kupních cenách jednotlivých bytových jednotek, a to prostřednictvím informací a údajů od subdodavatelů, slovy žalovaného „ti však neuvedli ani přesnou částku za jimi provedené práce, ani přesný a konkrétní rozsah provedených prací do dne prodeje daných nemovitostí. Předložené doklady jen nepřesně dokazují skutečnost, že určité práce probíhaly, že byl dodán určitý materiál, a ani to ne dostatečně, protože z dokladů subdodavatelů není patrné, na jakých konkrétních stavbách byl materiál použit.“ Je tedy zcela evidentní, že žalovaný při svém rozhodování hodnotil rovněž předmětné důkazy, a to ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Ze správního spisu je pak patrné, že se výše uvedené subjekty v rámci svých čestných prohlášení skutečně konkrétně k částkám vyfakturovaným za stavební úpravy provedené na předmětných nemovitostech před prodejem jednotlivých bytových jednotek nevyjádřily, pouze uvedly, že určité částky souhrnně zaujímají veškeré práce provedené na předmětných nemovitostech do doby prodeje jednotlivých bytových jednotek. Tuto námitku stěžovatelka vznesla teprve v řízení před krajským soudem. Krajský soud konstatoval, že se žalovaný ve svém rozhodnutí podklady předloženými panem H. a 1. Železnorudskou stavební, s.r.o., zabýval, přesto, že tuto námitku stěžovatelka v předchozím řízení nevznesla. Z výše uvedených důvodů považuje Nejvyšší správní soud tuto stížní námitku stěžovatelky za nedůvodnou.

Na závěr námitek směřujících do procesních pravidel daňového řízení se zdejší soud musí vyrovnat se stížní námitkou, že správce daně ani žalovaný nepostupovaly při hodnocení důkazů tak, aby na základě zjištěného stavu byly důkazy vyhodnoceny zákoným způsobem podle pravidel hodnocení důkazů. Ve své kasační stížnosti stěžovatelka odkazuje na náleze Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, přičemž s odkazem na tento náleze trvá na tom, že je odpovědností správce daně, aby byl skutkový stav řádně a objektivně zjištěn, přičemž při rozhodování pak nesmí být porušena pravidla logického vyvozování. Rovněž citoval v předmětném nálezu uvedený názor, že je nutno daňovému subjektu vždy dát možnost, aby svou důkazní povinnost vůbec mohl splnit, respektive požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný. Zdejší soud nemá v dané věci žádné pochyby o tom, že skutkový stav byl pro rozhodování správních orgánů řádně, dostatečně a objektivně zjištěn, přičemž v závěrech správních orgánů neshledal žádnou nelogičnost. Pokud touto námitkou měla stěžovatelka na mysli to, že navzdory tomu, že správní orgány uznaly skutečnost, že na předmětných nemovitostech byly provedeny určité stavební práce, nicméně neuznaly žádné náklady na ně vynaložené, neboť tyto nebyly dostatečně prokázány ve vztahu k výnosům, resp. k prodejním cenám za jednotlivé bytové jednotky, nelze v takovém závěru spatřovat žádnou nelogičnost. Je totiž povinností daňového subjektu takové skutečnosti řádně prokázat. Ve

vztahu k výše uvedenému nálezu Ústavního soudu zdejší soud konstatuje, že v tomto nálezu se jednalo o situaci, kdy svědek v průběhu daňového řízení zemřel, a proto nemohl objektivně více vypovídat, přičemž tato okolnost nemůže být hodnocena k tíži účastníka řízení. Z toho pak vyplývá v nálezu předestřený názor, že „*daňovému subjektu však musí být dána možnost, aby tuto svou důkazní povinnost vůbec mohl splnit, respektive požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný*“. To však nebylo z důvodů úmrtí svědka objektivně účastníku řízení umožněno. V právě projednávané věci však žádná taková situace nenastala. Stěžovatelka de facto ani na žádnou takovou konkrétní situaci nepoukazuje, pouze obecně namítá, že správní orgány porušily pravidla volného hodnocení důkazů. Nejvyšší správní soud je naopak toho názoru, že stěžovatelce nic nebránilo, aby potřebné skutečnosti řádně prokázala. Proto tuto její námitku neshledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka nebyla se žádnou procesněprávní námitkou natolik úspěšná, aby zdejší soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, a proto přistoupil k projednání meritorních námitek směřujících především do hmotněprávního posouzení předmětné věci. Zdejší soud je toho názoru, že skutkový stav věci byl správcem daně zjištěn dostatečně, přičemž dospěl rovněž k názoru, že při daňovém řízení se nedopustil žádného procesního pochybení, které by způsobilo nezákonnost jeho rozhodnutí. Je tedy nutno posoudit, zda správní orgány a krajský soud věc posoudily rovněž v souladu se zákonem, resp. zda nedošlo k nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky.

Je třeba připomenout, že v posuzovaném daňovém řízení a rovněž v tomto přezkumném soudním řízení je předmětem sporu částka 982 849,91 Kč. Správce daně posuzoval, zda tato částka představuje výdaje vynaložené stěžovatelkou na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů v roce 2001. Konkrétně se jednalo o náklady vynaložené na stavební práce na předmětných nemovitostech č. p. 33 a č. p. 66. Povinností stěžovatelky bylo prokázat, že uvedenou částku vyfakturovala svým zákazníkům, kterým prodala bytové jednotky vystavěné (alespoň z části) v předmětných jednotkách, a nebo, že o ni ve stejném zdaňovacím období zvýšila stav nedokončené výroby. Stěžovatelka během celého řízení tvrdila, že takto postupovala, neboť tyto náklady na stavební úpravy zaúčtovala v účetnictví do výnosů, tedy zdanitelných příjmů, konkrétně do kupních cen jednotlivých bytových jednotek, které v témže zdaňovacím období prodala. Správce daně dospěl k opačnému názoru, podle něj se stěžovatelce nepodařilo toto tvrzení prokázat, a proto po uskutečnění daňové kontrole zvýšil stěžovatelkou vykázaný hospodářský výsledek o předmětnou spornou částku, což se promítlo do doměření daně z příjmů právnických osob ve výši 305 660 Kč.

Z výše uvedeného ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Podle § 24 odst. 1 se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění nákladů daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Je tedy zřejmé, že v případě, že se daňovému subjektu nepodaří prokázat, jakým způsobem náklady promítl ve svém účetnictví, není oprávněn jakékoli náklady od základu daně odečíst. V daném případě měl správce daně pochyby, že stěžovatelka tyto náklady ve výše uvedené výši řádně vyúčtovala, a proto zahájil daňovou kontrolu, při níž stěžovatelku vyzval, aby předmětné pochybnosti vyvrátila. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků platí, že daňový subjekt nese důkazní břemeno a je povinen prokázat veškeré skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, hlášení nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Povinnost stěžovatelky předkládat v průběhu daňového řízení pracovníkům správce daně důkazní prostředky prokazující její tvrzení v průběhu daňové kontroly jí vyplývá z § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Naopak podle § 31 odst. 2 téhož zákona je povinností správce daně dbát toho, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji, přičemž dle § 2 odst. 3 citovaného zákona musí při rozhodování hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom musí přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry správních orgánů a krajského soudu, dle kterých se stěžovatelce přes její snahu a součinnost se správními orgány nepodařilo prokázat vazbu mezi vynaloženými náklady a zdanitelnými příjmy v roce 2001, tj. že náklady vynaložené na předmětné stavební práce ve výši 982 849,91 Kč zahrnula do zdanitelných příjmů ve stejném zdaňovacím období. Stěžovatelka se snažila toto prokázat tvrzeními, že v částkách kupních cen, které byly zahrnuty do zdanitelných příjmů stěžovatelky v roce 2001, byly obsaženy náklady vynaložené na stavební práce na předmětných nemovitostech. Toto tvrzení však z jednotlivých kupních smluv nevyplývalo, neboť v těchto kupních smlouvách nebyla zakotvena konkrétní hodnota stavebních prací provedených na účet stěžovatelky. V dané věci však stěžovatelka mohla tvrzené skutečnosti prokázat jakýmkoli jiným způsobem, např. řádnými účetními záznamy, odpovídajícími fakturami atd. Za takový jiný způsob však nelze považovat stěžovatelkou předložená čestná prohlášení jednotlivých subdodavatelů (pana U., S., G., V. či Š.), ve kterých jednotliví subdodavatelé prohlásili, že konkrétní práce za částky uvedené v jejich prohlášeních byly provedeny vždy před prodejem jednotlivých bytových jednotek nacházejících se v předmětných nemovitostech, přičemž tyto částky byly ve většině součástí konečných faktur za dílo jako celek vyúčtovány po datu prodeje nemovitostí. Jednalo se o část fa č. 19900293 ve výši 30 000 Kč (provedení hrubých terénních úprav), o část fa č. 19900267 ve výši 10 000 Kč (stavební práce pomocné), o část fa č. 199900139 ve výši 107 000 Kč (demoliční a pomocné práce, zemní práce), o část fa č. 19900106 ve výši 220 000 Kč (práce na krovu a na latích), o část fa č. 19900011 ve výši 73 000 Kč (dřevěné konstrukce a rozebírání střechy), o část fa č. 19900100 ve výši 120 000 Kč (kanalizace a přípojky) a o část fa č. 19900004 ve výši 50 000 Kč

(statické práce), o část fa č. 48/2001 ve výši cca 390 000 – 400 000 Kč (práce na domě – Š.).

Krajský soud rovněž správně uvedl, že ani Dodatky č. 1, ať již byly či nebyly uzavřeny zároveň s kupními smlouvami, neobsahovaly žádná ujednání o konkrétní hodnotě stavebních prací realizovaných do doby prodeje nemovitostí a zahrnutých do jejich prodejní ceny, a proto je nelze považovat za důkazní prostředek prokazující tvrzení stěžovatelky.

Konkrétní hodnoty stavebních prací zahrnutých do kupních cen neposkytli ani svědci – kupující (pan H., K. a Ing. P.) v rámci svých svědeckých výsledků. Ze správního spisu je patrné, že se tito svědci vyjadřovali především ke stavu rozestavěnosti předmětných nemovitostí v době prodeje jednotlivých bytových jednotek, nicméně na základě těchto výpovědí nebylo prokázáno, jaké konkrétní náklady byly zahrnuty do kupních cen a tím i do zdanitelných příjmů stěžovatelky za totožné zdaňovací období. V této souvislosti Nejvyšší správní soud opakuje, že správní orgány neměly pochyb o tom, že na předmětných nemovitostech byly do doby prodeje provedeny určité stavební práce, nicméně v dané věci bylo nutno prokázat, jak se vyúčtování za takové práce projevilo ve výnosech stěžovatelky, resp. v jejích zdanitelných příjmech. Pokud totiž stěžovatelka odečetla od základu daně v daňovém přiznání částku za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, měla povinnost prokázat, jak bylo výše uvedeno, jakým způsobem se tyto náklady promítly do jejích výnosů v témže roce, případně tyto náklady zahrnout do nedokončené výroby, vzhledem ke skutečnosti, že některé práce byly vyúčtovány až v roce 2002. Stěžovatelka si musela být této povinnosti vědoma, a pokud nebyla, nic to na věci s ohledem na zásadu *vigilantibus iura scripta sunt* – *necht' si každý střeží svá práva* nemění. Stěžovatelka měla být obezřetná a dbát na to, aby veškeré její účetní aktivity, a to s ohledem na složitost předmětné situace, kdy došlo k prodeji jednotlivých bytových jednotek v průběhu jejich výstavby, ve které se rovněž po prodeji jednotlivých bytových jednotek pokračovalo, byly řádně v jednotlivých fázích výstavby a především do doby prodeje jednotlivých bytových jednotek zaznamenány. Stěžovatelka byla povinna prokázat, jaké přesné hodnoty stavebních prací se staly do dne prodeje, případně po prodeji bytových jednotek, součástí nemovitostí, které prodejem přešly jako jejich součást na jednotlivé nabyvatele. Nejvyšší správní soud se při svém rozhodování opíral také o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, v němž byl vyjádřen názor, že „*ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona (zákona o daních z příjmů – pozn. Nejvyššího správního soudu) při vymezení základu daně hovoří o respektování ‚věcné a časové souvislosti‘ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím*

*jeho smysl.*“ V daném případě stěžovatelka nebyla schopna jednoznačně prokázat, zda všechny vynaložené náklady skutečně souvisely časově a věcně se zdanitelnými příjmy přiznanými v daňovém přiznání. Nejvyšší správní soud má proto v souladu se závěry správních orgánů i krajského soudu za to, že stěžovatelka výše uvedenou důkazní povinnost nesplnila.

Stěžovatelka v kasační stížnosti poukázala rovněž na to, že soud vůbec nereflektoval na to, že na rozdíl od nemovitosti č. p. 66 byla nemovitost č. p. 33 prodána, aniž by k jakékoliv další dostavbě docházelo. Kupní smlouvy k bytovým jednotkám v nemovitosti č. p. 33 neobsahují žádnou zmínku o tom, že jejich součástí je nějaký dodatek nebo jiná smlouva jednoduše proto, že jejich součástí žádný dodatek nebo jiná smlouva není. Dohodnutá kupní cena byla stanovena dohodou stran, vycházející z rozsahu rozestavěnosti, což bylo prokázáno výpovědí pana Š.. Pokud má stěžovatelka tímto tvrzením v úmyslu prokázat, že jakékoliv stavební práce provedené na nemovitosti č. p. 33 byly provedeny přede dnem prodeje jednotlivých bytových jednotek nacházejících se v této nemovitosti, a proto kupní ceny za jednotlivé bytové jednotky nemovitosti č. p. 33 musely zahrnovat provedené stavební práce, potom má zdejší soud za to, že tuto skutečnost měla stěžovatelka možnost prokázat během celého správního řízení, což však neučinila, aniž by jí v tom bránily jakékoliv objektivní okolnosti. Naopak Nejvyšší správní soud je toho názoru, že pokud byly, jak stěžovatelka tvrdí, veškeré stavební práce ukončeny před prodejem bytových jednotek v nemovitosti č. p. 33, měla být stěžovatelka tím spíše schopna tuto skutečnost prokázat. Vzhledem k tomu, že výpověď pana Š. ze dne 30. 3. 2005, ani jeho čestné prohlášení ze dne 29. 11. 2004, neobsahují žádné konkrétní informace o způsobu fakturace stavebních prací vykonaných na nemovitosti č. p. 33 do dne prodeje jednotlivých bytových jednotek v této nemovitosti, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud se závěry správních orgánů a krajského soudu, že ani s ohledem na výše namítané se stěžovatelce nepodařilo prokázat, jakým způsobem byly náklady vynaložené na zajištění, udržení a dosažení zdanitelných příjmů z prodeje nemovitosti č. p. 33 v roce 2001 zahrnuty ve výnosech, resp. zdanitelných příjmech stěžovatelky v témže roce plynoucích z prodeje předmětných bytových jednotek v nemovitosti č. p. 33.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.



Účastníkovi řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 21. dubna 2010

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu