



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Statutární město Liberec**, se sídlem Nám. Dr. E. Beneše 1, Liberec 1, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2013, č. j. 27236/13/5000-1403-701996, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 5. 11. 2014, č. j. 59 Af 5/2014 - 143,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Rozsudkem ze dne 5. 11. 2014, č. j. 59 Af 5/2014 - 143, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci žalobu, kterou žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2013, č. j. 27236/13/5000-1403-701996. Tímto rozhodnutím byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Liberci ze dne 20. 12. 2012, č. j. 381677/12/192913505326, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 18.346.800 Kč a současně sděleno penále ve výši 3.669.360 Kč. Změna dodatečného platebního výměru spočívala ve snížení doměřené daně na částku 4.523.760 Kč a snížení penále na částku 904.752 Kč a ve změně údaje o bankovním spojení a lhůty splatnosti doměřené daně. Předmětem doměření daně z příjmů

právnických osob byla zjištění správce daně z provedené daňové kontroly, že žalobce nevykázal některé příjmy. Žalovaný uznal některé námitky žalobce, ovšem nepřipustil snížení základu daně o zůstatkové ceny majetku, které žalobce dodatečně uplatnil, protože se žalobci nepodařilo prokázat jejich výši.

[2] V žalobě žalobce především namítal, že mu nebylo umožněno vyjádřit se k novým důkazním prostředkům, které byly podkladem pro odmítnutí dodatečného uplatnění zůstatkových cen prodaného majetku, a rovněž že správní orgány nedostály své zákonné povinnosti zohlednit v daňovém řízení skutečnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu. Krajský soud dospěl k závěru, že k žádnému z namítaných pochybení v daném případě nedošlo a že procesní postup správce daně reflektoval skutečnost, že žalobce požadavek na zohlednění zůstatkových cen dlouhodobého majetku vznesl teprve ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Právo žalobce na seznámení a vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění bylo naplněno a správce daně také žalobce vyzval, aby předložil důkazy prokazující zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, o které žalobce požadoval upravit základ daně. Za tímto účelem vydal správce daně výzvu ze dne 16. 12. 2011. V té výslovně vyzval žalobce jednak k doložení zůstatkové ceny u nemovitostí směřovaných doložením zaúčtování pořízení nemovitostí a vyřazením z evidence majetku, jednak obecně v úvodní části výzvy k prokázání skutečností, které chtěl žalobce zohlednit ve svém vyjádření ze dne 14. 11. 2011. V závěru výzvy správce daně žalobce upozornil na jeho důkazní břemeno ve vztahu ke všem skutečnostem, které tvrdí. Z další e-mailové výzvy správce daně ze dne 24. 2. 2012 pak vyplývá, že správce daně dosud předložené doklady, tj. včetně těch týkajících se zůstatkových cen prodaného dlouhodobého majetku v roce 2007, hodnotil jako nedostatečné. Ve sdělení k vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 5. 2012 pak správce daně žalobci vyjevil, že ani jeho předchozí písemná vyjádření (ze dne 14. 11. 2011 a ze dne 31. 12. 2012), ani dosud předložené důkazní prostředky nevedly ke změně závěru o kontrolním zjištění. Toto sdělení obsahuje hodnocení žalobcem předložených listin i ve vztahu k prokazování zůstatkových, resp. pořizovacích cen prodaného majetku. Uvedený postup krajský soud hodnotil jako souladný s § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Nebylo povinností správce daně vyjít požadavkům žalobce vstříc a předložené důkazy akceptovat a promítnout je do kontrolního zjištění. Setrval-li správce daně i po vyjádření a vyhodnocení předložených důkazů na svém kontrolním zjištění po učinění závěru o neunesení důkazního břemene, nemusel při projednání následně zpracované zprávy o daňové kontrole akceptovat další důkazní návrhy žalobce. Povinnost seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a povinnost umožnit mu znovu se vyjádřit a popřípadě navrhnout další důkazy odvolací orgán stíhá pouze tehdy, jestliže sám dokazování za účelem zjištění skutkových okolností ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu prováděl. Dále je takto odvolací orgán povinen postupovat při zaujetí odlišného právního závěru oproti právnímu závěru správce daně, ovšem pouze tehdy, pokud by změna právního názoru ovlivnila rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu. K tomu však nedošlo. Pokud žalobce žalovanému vytýká, že neprováděl dokazování ve věci zůstatkových cen prodaného majetku a zjevně nesouhlasí s tím, že doklady jím předložené ve fázi odvolacího řízení žalovaný neosvědčil jako důkaz prokazující oprávněnost nároku uplatit si v požadované výši zůstatkové ceny, pak může být jen stěží zkrácen na právu být seznámen s novými skutečnostmi zjištěnými odvolacím orgánem a právu vyjádřit se k nim a předložit případně další důkazy ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný

pokračování

nepochybil, jestliže žalobce neseznámil s účetními právními předpisy, kterými argumentoval při zaujetí závěru, že žalobce nebyl povinen majetek bezúplatně nabytý na základě zvláštních zákonů přecenit. Právními předpisy se dokazování nevede, jak lze dovodit z § 93 odst. 1 daňového řádu.

[3] Co se týče prokazování zůstatkových cen prodaného dlouhodobého majetku, stíhalo podle krajského soudu žalobce důkazní břemeno ohledně výše zůstatkových, resp. pořizovacích cen nemovitého majetku, pokud tyto zůstatkové ceny chtěl uznat jako výdajovou položku snižující základ daně. Z tvrzení žalobce v průběhu vyměřovacího řízení krajský soud dovodil, že pořizovací ceny nemovitého majetku, který na žalobce přešel bezúplatně na základě zákona o majetku obcí, byly v době jeho převzetí známy. Nicméně žalobci se žádným z předložených důkazů výši pořizovacích cen a jejich skutečné zaúčtování v právě v uvedené výši nepodařilo prokázat. Žalobcem vypracované tabulky a přehledy zůstatkových cen dlouhodobého majetku (budov a pozemků) prodaných v roce 2007 takovým dostatečným důkazem nejsou. Ani smlouva o bezúplatném převodu majetku uzavřená dne 7. 3. 1995 s Bytovým podnikem města Liberec, v likvidaci, neprokazuje zůstatkové ceny jednotlivých nemovitostí. Nebylo totiž ničím doloženo, že zůstatkové ceny uvedené ve smlouvě byly žalobcem takto opravdu při převzetí majetku zaúčtovány. Nadto datum uzavření smlouvy a rovněž uvedení jednotlivých zůstatkových cen pozemků stojí oproti obecné žalobní argumentaci, že majetek nabytý na základě zákona o majetku obcí byl oceněn podle vyhlášky č. 393/1991 Sb. Pořizovací ceny jednotlivých nemovitostí nebyly prokázány ani smlouvou o bezúplatném převodu majetku ze dne 29. 10. 1993, ve které jsou uvedeny pouze souhrnné pořizovací a zůstatkové ceny. Navazující soupisy přebíraného majetku obsahující ocenění nemovitostí převzaté žalobcem dle jeho slov do účetnictví pak z důvodu jejich skartace doloženy nebyly. Taková důkazní nouze jde však k tíži žalobce. Podle krajského soudu nebyla konzistentní ani tvrzení žalobce ohledně způsobu zanesení pořizovacích cen dlouhodobého majetku do účetnictví. V žalobě žalobce tvrdil, že majetek ocenil dle uvedené vyhlášky na základě sdělení federálního ministerstva financí č. j. V/1/2-112 265/1991 ze dne 24. 5. 1991. Toto sdělení však samo o sobě zaúčtování bezúplatně převzatého majetku obcemi neřešilo. Žalobce rovněž neměl ocenit majetek bezúplatně převzatý na základě zákona o majetku obcí, resp. zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, reprodukční pořizovací cenou dle čl. III odst. 1 písm. d) opatření federálního ministerstva financí č. j. V/20 530/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce (dále jen „opatření“), tj. dle vyhlášky č. 393/1991 Sb. Toto ustanovení zjevně míří na případy jiné, kdy je dodatečně „objeven“ majetek daňového subjektu dosud nezachycený v účetnictví, jehož cena pořízení není známa, nikoli na případy převzatého majetku. Jednalo-li se však o majetek bezúplatně nabytý od státu jako dosavadního vlastníka, jehož převzetí bylo dokladováno evidenčními soupisy majetku s oceněním, nebyl důvod převzatý majetek oceňovat dle vyhlášky č. 393/1991 Sb. a nepostupovat při ocenění majetku dle čl. II odst. 2 opatření. Proto ani žalovaný nepochybil, pokud jako dostatečné neuznal důkazy žalobcem předkládané, které vycházely z inventarizace majetku (pozemků a budov), jejichž součástí bylo ocenění dle vyhlášky č. 393/1991 Sb.

[4] Ohledně prokazování zůstatkových cen směřného dlouhodobého majetku dospěl krajský soud k obdobným závěrům. Dohoda o bezúplatném nabytí majetku uzavřená s

Fondem národního majetku dne 1. 7. 1993 obsahuje vyčíslení (souhrnné) hodnoty předávaného majetku včetně uvedených pozemků s dovětkem, že tato cena bude upřesněna dle účetní uzávěrky ke dni podpisu smlouvy. Návaznost takových pořizovacích cen na ceny uvedené v účetních dokladech o vyřazení tohoto majetku a ceny v inventarizačních soupisech a žalobcem vypracovaných přehledech nebyla prokázána. Ze smlouvy o bezúplatném převodu majetku ze dne 29. 10. 1993 pořizovací ceny převáděného majetku nevyplývají, jsou zde uvedeny pouze souhrnné pořizovací a zůstatkové ceny. Navazující soupisy přebíraného majetku obsahující ocenění nemovitostí dle analytické evidence státu, převzaté žalobcem dle jeho slov do účetnictví, doloženy nebyly. Inventarizační soupisy pozemků a budov za rok 2006, byť ověřené auditorem, pak rovněž důkazem o pořizovacích cenách být nemohou, neboť z nich není návaznost na pořizovací ceny převzatých nemovitostí zřejmá, obsahují totiž ceny nemovitostí dle vyhlášky č. 373/1991 Sb., jak žalobce opakovaně zdůrazňoval. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že orgány finanční správy měly samy zůstatkovou, resp. pořizovací cenu předmětných nemovitostí stanovit za účelem správného zjištění a stanovení daně ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení nemůže znamenat popření důkazního břemene žalobce ohledně výše zůstatkových, resp. pořizovacích cen majetku, o kterou požadoval snížit dodatečně zjištěný základ daně.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu v zákonné lhůtě. Důvody kasační stížnosti podřadil pod ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Uvádí, že teprve ve stanovisku ze dne 4. 5. 2012 správce daně reagoval na požadavek stěžovatele uplatnit zůstatkovou cenu prodaného majetku, a to tak, že jej zamítnul, aniž by kdykoliv před tím vyjádřil vůli se uplatněním zůstatkové ceny zabývat. Důvody zamítnutí lze shrnout tak, že 1) zůstatkové ceny nebyly doloženy prvotními doklady prokazujícími výši pořizovacích cen a zaúčtováním pořizovacích cen při pořízení majetku; 2) stěžovatel zůstatkové ceny neuplatnil v daňovém přiznání nikoliv omylem, tj. neúmyslně, nýbrž se jednalo o záměrný a opakovaný postup žalobce; 3) účelem neuplatnění zůstatkových cen v daňovém přiznání bylo fiktivní navýšení rozpočtovaných daňových příjmů. Stěžovatel logicky dovedl, že i kdyby zůstatkové ceny doložil prvotními doklady, správce daně by základ daně nesnížil kvůli zbývajícím dvěma důvodům. Také teprve v tomto stanovisku správce daně stěžovateli vůbec poprvé sdělil, jaký důkazní prostředek k prokázání zůstatkových cen požaduje. Ve všech výzvách či korespondenci se správce daně dožadoval doložení zůstatkových cen pouze ke konkrétním prodejům, které stěžovatel také požadoval v rámci daňové kontroly uplatnit a z nichž plynoucí výnos byl předmětem dodatečného zvýšení daně.

[6] Stěžovatel namítá, že nelze akceptovat názor krajského soudu, že stěžovatel měl vznést svůj požadavek na uplatnění zůstatkové ceny majetku dříve než ve fázi vyjádření ke kontrolním zjištěním. Lze se totiž jen těžko bránit kontrolním zjištěním dříve, než je správce daně daňovému subjektu sdělí. Právě k tomu slouží právo se ke kontrolním zjištěním vyjádřit. Podle stěžovatele je nesprávný odkaz krajského soudu na obecnou úvodní část výzvy správce daně ze dne 16. 12. 2011. V této výzvě správce daně požadoval prokázání a doplnění k explicitně uvedeným kontrolním zjištěním dle protokolu o ústním

pokračování

jednání ze dne 14. 10. 2011 a u každého bodu uvedl i příslušný důkazní prostředek. K zůstatkovým cenám se v této výzvě správce daně nijak nevyjádřil a k ničemu nevyzýval. Jestliže měl správce daně zájem v návrhu na úpravu základu daně o zůstatkové ceny prodaného majetku vést důkazní řízení, potom měl stěžovateli jasně sdělit, jaké důkazní prostředky má stěžovatel doložit. Je zcela běžné, že k doložení zůstatkové ceny prodaného majetku je dostatečná účetní evidence, a to inventární soupis nebo karta majetku. Až v případě podezření na nesrovnalost vyžaduje správce daně důkaz o nabývacím titulu.

[7] Stěžovatel dále namítá, že správce daně neposoudil procesní aspekty předchozího daňového řízení správně. Zejména nenaplnil cíl správy daně zjistit a stanovit daň správně v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu a porušil také zásady součinnosti obsažené v § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu a zásadu vstřícnosti dle § 6 odst. 4 daňového řádu. Čelit této nevůli správce daně a dokládat průkaznost a daňovou relevanci zůstatkových cen mohl stěžovatel teprve v odvolacím řízení. Za tím účelem doložil seznam prodejů nemovitostí nabytých výhradně dle zákona č. 172/1991 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí. Jednalo se o 61 prodejů, u nichž činila daňově uznatelná část ceny pořízení pozemků v úhrnu 23.195.413,00 Kč a zůstatková cena budov 5.856.159,23 Kč, tj. celkem 29.051.572,23 Kč. Stěžovatel následně doložil z těchto 61 položek 41 případů pouze prodeje pozemků, a to formou tabulkového seznamu doplněným příslušnými výpisy z katastru nemovitostí k datu před jejich prodejem. Tyto výpisy dokládaly, že prodávajícím vlastníkem byl vždy stěžovatel a že nabývacím titulem byl vždy zákon o majetku obcí. Pozemky nabyté na základě zákona č. 172/1991 Sb. se před účinností toto zákona podle tehdy platných účetních předpisů neoceňovaly, avšak podle nových účetních předpisů musely být oceněny a do účetní evidence zaúčtovány podle tehdy platné oceňovací vyhlášky č. 393/1991 Sb. Z tohoto přehledu bylo jednoznačně prokázáno, že finanční orgány pochybily, když tyto skutečnosti týkající se zůstatkových cen majetku nevzaly při vyměření daně v potaz. Nabývací titul stěžovatel prokázal příslušnými výpisy z katastru nemovitostí. Pořizovací cenu prokázal ověřitelnou výměrou pozemku a cenou za m² odpovídající přesně oceňovací vyhlášce č. 393/1991 Sb. Pokud pořizovací cena přesáhla cenu prodejní, potom stěžovatel v souladu s § 24 odst. 2 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, uvedl sníženou pořizovací cenu odpovídající ceně prodejní. V úhrnu činila daňově relevantní část pořizovacích cen těchto 41 pozemků 20.088.015 Kč. Požadavek finančních orgánů na doložení prvotních dokladů, na jejichž základě bylo pořízení prodaného majetku zaúčtováno, nebo dokonce požadavek na příslušné účetní zápisy je podle stěžovatele nutno považovat za nadbytečný. Stěžovatel prokázal účetní pořizovací cenu k 31. 12. 2006 inventárním soupisem, jehož návaznost na stav příslušných majetkových účtů ověřil auditor. Ten také ověřuje v rámci ověřování účetní závěrky návaznost konečného zůstatku předchozího účetního období na počáteční stav následujícího účetního období. Je tak zřejmé, že ocenění nemovitého majetku nabytého na základě zákona o majetku obcí k 31. 12. 2006 muselo být shodné s pořizovací cenou téhož majetku při jeho převzetí do majetku města.

[8] Stěžovatel uvádí, že všechny shora uvedené dokumenty byly krajskému soudu předloženy, neboť z nich lze jednoznačně dovodit, že při řádně vedeném důkazním řízení mohl a měl správce daně tyto důkazy zjistit a provést. Stěžovatel byl připraven jak v rámci daňové kontroly, tak v rámci odvolacího řízení spolupracovat a poskytnout finančním orgánům nezbytnou součinnost. Krajský soud podle stěžovatele pochybil, když existenci

těchto skutečností neuznal za dostatečný důvod k tomu, aby rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil nebo aby je vrátil k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Také navrhl, aby mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí i vyjádření k žalobě. Ztotožnil se se závěry krajského soudu a poukázal především na závěrečnou pasáž napadeného rozsudku, podle které předložené důkazy neprokazují stěžovatelem tvrzené skutečnosti, resp. jsou založené na způsobu ocenění majetku, pro který stěžovatel nepředestřel relevantní právní oporu.

[11] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a přiznal žalovanému náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[13] Ze spisového materiálu vyplývá, že k zahájení daňové kontroly došlo dne 6. 12. 2010. Předmětem doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 byla zjištění správce daně, která poukazovala především na různé nepřiznané příjmy a neprokázané výdaje stěžovatele a podle nichž měl být základ z daně z příjmů právnických osob zvýšen celkem o 76.445.111 Kč. Výzvou ze dne 12. 7. 2011 byl stěžovatel vyzván k prokázání skutečností ohledně zjištění správce daně. V odpovědi ze dne 2. 8. 2011 stěžovatel odkázal na čísla příslušných účetních dokladů s tím, že nic dalšího již nebude dokládáno. Po projednání výsledku kontrolního zjištění před ukončením daňové kontroly, ke kterému došlo dne 14. 10. 2011, vyhověl správce daně žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního řízení. Ve vyjádření ze dne 14. 11. 2011 stěžovatel uplatnil do základu daně zůstatkovou cenu majetku podle 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů v celkové výši 181.519.204,34 Kč, a to včetně příjmů z majetku, který nebyl předmětem kontrolního zjištění správce daně. Zároveň stěžovatel předložil souhrnné přehledy zůstatkových cen, tabulkový přehled ke směnným smlouvám, fakturací a účtováním o dobropisu u pozemního parkování, doklady k pořizovací ceně cenných papírů, stanovy společenství vlastníků jednotek.

[14] Podle správce daně se jednalo o první doložení důkazních prostředků k bodům uvedeným v protokolu o výsledku kontrolního řízení a o nový požadavek zohlednění dříve neuplatněných zůstatkových cen. Proto vydal dne 16. 12. 2011 druhou výzvu k prokázání skutečností, kterou vyzval stěžovatele k prokázání konkrétních údajů u vybraných kontrolních zjištění, konkrétně zejména požadoval předložení celkového zúčtování při pořízení, vyřazení majetku a doložení zůstatkové (pořizovací) ceny předmětného majetku. Stěžovatel požádal o prodloužení lhůty k vyjádření do 31. 1. 2012 a

pokračování

správce daně mu vyhověl. Ve vyjádření ze dne 31. 1. 2012 stěžovatel k požadavku na doložení zůstatkových cen sdělil, že veškeré zůstatkové ceny evidoval v souladu a ve výši dle tehdy platných oceňovacích právních předpisů, a dále předložil některé požadované listiny k jednotlivým bodům kontrolního zjištění. Dne 28. 3. 2012 pak stěžovatel předložil další dokumenty - tabulkovou rekapitulaci dle auditované inventury za rok 2006, výkazy stavu investičního majetku, ustanovení inventarizační komise ze dne 1. 10. 2006 a 23. 2. 2007 a inventarizační zápisy v souhrnných částkách. K tomu stěžovatel sdělil, že bylo *„tímto způsobem dostatečně doloženo zaúčtování pořízení nemovitostí do evidence majetku SML příslušné případy jsou staré více než 18 let, a proto již byly veškeré účetní doklady, které souvisí s pořízením příslušného majetku, skartovány v souladu se skartačním řádem a účetními předpisy.“* V přípisu ze dne 4. 5. 2012 správce daně stěžovateli sdělil, že dle jeho názoru stěžovatel neprokázal svá předchozí tvrzení relevantními důkazními prostředky. K projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole došlo teprve dne 6. 11. 2012, když předtím stěžovatel uplatnil stížnost proti postupu správce daně, ve které namítal, že správce daně záměrně rezignoval na povinnost dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a také podnět k prošetření vyřízení stížnosti nadřízenému orgánu. V průběhu projednání stěžovatel navrhl vyloučení úředních osob a namítal, že zpráva není způsobilá k projednání. Dne 3. 12. 2012 stěžovatel v přípisu nazvaném Informace k dokládání skutečnosti v průběhu daňové kontroly uvedl, že co se týče způsobu vzniku vstupních cen evidovaných u hmotného majetku stěžovatele, byl majetek získaný delimitací počátkem 90. let oceněn dle tehdy platné vyhlášky č. 393/1991 Sb. Z tohoto důvodu neexistují „prvotní doklady“, neboť je nahrazují seznamy předávaného majetku a právní předpis, na jehož základě došlo k delimitaci. Dokumenty jsou uloženy u katastrálního úřadu, který k požadavku stěžovatele na vydání dokumentů ze sbírky listin avizuje zpoždění, protože je plně vytížen církevními restitucemi. Správce daně dosavadní průběh daňového řízení vyhodnotil tak, že stěžovatel využil všech institutů, které daňový řád nabízí. Průtahy v ukončení daňové kontroly posoudil správce daně jako vyhybání se samotnému projednání zprávy o ukončení daňové kontroly, a proto zprávu o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 12. 2012 stěžovateli doručil. Dne 20. 12. 2012 pak byl stěžovateli doručen i předmětný dodatečný platební výměr.

[15] Prvně k obecně uplatněné námitce nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že napadený rozsudek neposoudil jako nepřezkoumatelný. Své závěry krajský soud řádně odůvodnil, což je patrné i ze stížních námitek, které tyto závěry rozporují. Je patrné, z jakých úvah a zákonných ustanovení krajský soud vycházel a proč uvažil jednotlivé žalobní námitky jako nedůvodné. Stěžovatel rozporuje především tyto věcné závěry krajského soudu.

[16] V první skupině stížních námitek stěžovatel poukazuje na procesní pochybení správce daně. Brojí také proti závěru krajského soudu, že měl vznést požadavek na uplatnění zůstatkové ceny majetku dříve než ve fázi vyjádření ke kontrolním zjištěním. Takový zjednodušující závěr ovšem z napadeného rozsudku nevyplývá. Krajský soud zejména reflektoval výše nastíněný procesní vývoj daňové kontroly a skutečnost, že stěžovatel uplatnil požadavek na zohlednění zůstatkových cen dlouhodobého majetku teprve k výsledku kontrolního zjištění. Závěr krajského soudu, že *„(p)okud žalobce namítá, že mu správce daně neumožnil vyjádřit se k důkaznímu řízení ve věci zůstatkových cen ještě v průběhu řízení, bylo tomu tak právě v důsledku postupu žalobce, který svůj požadavek vznesl teprve ve fázi projednání kontrolních zjištění“*, nelze v daném kontextu interpretovat

tak, že se stěžovatel svým postupem připravil o možnost uplatnění a prokázání svých nároků, nebo že jej neměl správce daně řádně vyzvat k prokázání požadavků, které uvážil za sporné. To je z napadeného rozsudku zřejmé, protože hned v navazující pasáži odůvodnění krajský soud uvedl, že právo stěžovatele na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění bylo naplněno a také mu bylo umožněno, aby se ke kontrolnímu zjištění vyjádřil v přiměřené lhůtě, ale také aby předložil důkazy prokazující zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, o které stěžovatel požadoval upravit základ daně.

[17] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že teprve ve stanovisku ze dne 4. 5. 2012 správce daně reagoval na požadavek stěžovatele uplatnit zůstatkovou cenu prodaného majetku, a to tak, že jej zamítl, aniž by kdykoliv před tím vyjádřil vůli se uplatněním zůstatkové ceny zabývat. Stěžovatel namítá, že se správce daně ve výzvě ze dne 16. 12. 2011 k zůstatkovým cenám nijak nevyjádřil a stěžovatele k ničemu nevyzval. Správci daně lze skutečně vytknout, že se v citované výzvě ohledně nově uplatněných požadavků nevyjádřil dostatečně pregnantně, nicméně výslovně stěžovatele vyzval, aby zaslal podklady k jednotlivým specifikovaným bodům dle protokolu o ústním jednání ze dne 14. 10. 2011 a *„zároveň dle vyjádření zástupce daňového subjektu ze dne 14. 11. 2011, jimiž prokážete a doplníte Vámi uvedené zohledňující skutečnosti v tomto vyjádření“* (zdůraznění ponecháno). Právě ve vyjádření ze dne 14. 11. 2011 stěžovatel uplatnil své požadavky na zohlednění zůstatkové ceny prodaného majetku. A výzvě porozuměl, neboť dne 19. 12. 2011 požádal o prodloužení lhůty k vyjádření a sám uvedl, že byl vyzván, aby zaslal podklady ke specifikovaným bodům dle protokolu a navazujícího vyjádření. Totéž je patrné z vyjádření ze dne 31. 1. 2012, ve kterém stěžovatel správci daně připomíná, že na uplatnění zůstatkové ceny nadále trvá a že se správce daně ve výzvě ze dne 6. 12. 2011 tímto požadavkem nezabýval dostatečně. Za rozhodné považuje zdejší soud upřesnění požadavků správce daně v rámci e-mailové komunikace ze dne 24. 2. 2012, které navazuje na předchozí telefonickou domluvu mezi stěžovatelem a správcem daně ohledně prokazování zůstatkové ceny. Správce daně zde vymezil, že nebylo doloženo zaúčtování pozemků a budovy do evidence stěžovatele, zaúčtování akcií do majetku stěžovatele, případně že nebyla ani uvedena požadovaná částka zůstatkových cen k zohlednění. Jak je patrné z procesní rekapitulace, dále již stěžovatel doplňoval podklady, které podle jeho názoru dokládají zaúčtování pořízeného majetku. Pokud tedy panovala ze strany stěžovatele na základě výzvy správce daně ze dne 16. 12. 2011 jakákoliv nejistota ohledně skutečností, k jejichž prokázání byl vyzván, je již z výše nastíněného procesního průběhu patrné, že tyto pochybnosti byly rozptýleny.

[18] Ve stanovisku ze dne 4. 5. 2012 správce daně stěžovateli zejména sdělil, že inventarizační zápis předložený stěžovatelem dne 28. 3. 2012 není dostatečný a že předložená tabulka zůstatkových cen majetku není prvotním dokladem, přičemž řádnými důkazními prostředky k prokázání výše zůstatkové hodnoty jsou vstupní ceny majetku dle prvotních dokladů a zaúčtování těchto cen při pořízení majetku do evidence majetku stěžovatele. Pokud stěžovatel namítá, že teprve v tomto vyjádření byly důkazní prostředky, které předložil, správcem daně odmítnuty, lze mu přisvědčit. Ovšem to neznamená, že by se jednalo o procesní postup nezákonný nebo jinak vadný. Správce daně toliko reagoval na způsob, jakým stěžovatel plnil výzvu k prokázání rozhodných skutečností. Shrnutí důvodů zamítnutí požadavků stěžovatele, které stěžovatel v kasační stížnosti předkládá, je přitom zavádějící. Pokud správce daně uvedl, že stěžovatel

pokračování

zůstatkové ceny uplatnil záměrně, jednalo se o reakci na odkaz stěžovatele na soudní judikaturu, podle které je správce daně povinen postupovat tak, aby napravil chyby nebo omyly daňových subjektů. O takovou situaci v dané věci nešlo, což ani stěžovatel nerozporoval. Naopak, i z jeho dalších podání a námitek je zřejmé, že zůstatkové ceny majetku uplatnil zcela cíleně teprve v návaznosti na zjištění správce daně. V tomto závěru správce daně vyšel i z analýzy prošetření daňových přiznání stěžovatele z let 2004 až 2008. Závěry správce daně v tomto směru stěžovatel nerozporuje. Spornou tak byla otázka prokázání nároku stěžovatele. V tomto směru, jak bude dále uvedeno, nepřísluší správci daně plnit povinnost stěžovatele, ale zohlednit vše, co vyjde v řízení najevo, tak, aby byla výsledná daňová povinnost zjištěna a stanovena správně. Správce daně ani neuvedl, že účelem neuplatnění zůstatkových cen v daňovém přiznání bylo fiktivní navýšení rozpočtovaných daňových příjmů, ale spíše vytkl stěžovateli, že na rozdíl od především větších právnických osob, které se v rámci daňového plánování a optimalizace snaží minimalizovat daňovou zátěž, stěžovatel se dlouhodobě nezabývá uplatněním takových nákladů, jako jsou zůstatkové ceny, které v případě obcí rozhodně nejsou zanedbatelnou částkou. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by stěžovatel neměl možnost vyjádřit se ke kontrolním zjištěním, že by mu bylo odepřeno právo na projednání kontrolní zprávy anebo že mu nebylo řádně sděleno, jaké skutečnosti je třeba prokázat za účelem uplatnění zůstatkových cen majetku. Právo stěžovatele na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění bylo naplněno již dne 14. 10. 2012. Následně mu správce daně v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu umožnil nejen, aby se ke kontrolnímu zjištění vyjádřil v přiměřené lhůtě (dodatečně prodloužené), ale také aby předložil důkazy prokazující zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, o které stěžovatel požadoval upravit základ daně. Skutečnost, že argumentaci stěžovatele nevyhodnotil správce daně podle představ stěžovatele, souvisí spíše s právní otázkou uplatnění zůstatkových cen a jejich prokazováním.

[19] Pokud stěžovatel žalovanému vytýká, že neprováděl dokazování ve věci zůstatkových cen prodaného majetku a nesouhlasí s tím, že doklady jím předložené ve fázi odvolacího řízení žalovaný neosvědčil jako důkaz prokazující oprávněnost nároku uplatnit si v požadované výši zůstatkové ceny, nepovažuje ani tuto námitku Nejvyšší správní soud za důvodnou. Předně je třeba zdůraznit, že důkazní břemeno je na daňovém subjektu, který může využít všechny důkazní prostředky k tomu, aby jej unesl. Daňový subjekt totiž dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a dalších podáních, nebo pokud to vyžaduje průběh jednání, i takové skutečnosti, k jejichž prokázání je vyzván dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Primárně je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat výši pořizovacích cen hmotného majetku, a pokud toho není schopen, není oprávněn uplatňovat odpisy. Neunesení důkazního břemene neznamená, že správce daně má povinnost takové důkazy sám vyhledávat, není-li z dalšího patrné, že se například konkrétní důkazní prostředky nacházejí v dispozici správce daně či že povaha důkazu vyžaduje (příp. je vhodné), aby při jeho opatření jednal přímo správce daně. Nutnost provést dokazování je založena na potřebě vyjasnění nebo vyvození některých skutečností z určitých důkazních prostředků. Takové důkazní prostředky však stěžovatel nepředložil ani na jejich existenci nepoukázal. V dané věci je navíc z vyjádření a postupu stěžovatele patrné, že důkazní nouze na jeho straně byla podpořena tím, že došlo k výměně politického zastoupení, které má rozhodnou agendu na starosti, a také skutečností, že došlo ke skartaci důkazního materiálu (účetních dokumentů). Stěžovatel zmiňoval nutnost pochopení kontextu celé situace, ve které je

udržení informační kontinuity v případě města velmi složité, protože zde dochází k pravidelné obměně řídících i výkonných pracovníků. Podle něj chybí historická paměť nesená lidmi, dokonce do té míry, že ji může mít lepší sám finanční úřad ze své předchozí kontrolní činnosti. Také uváděl, že aktuálně řešil zásadní existenční problémy.

[20] Uvedené okolnosti ovšem jdou k tíži stěžovatele, zvláště pokud správce daně stěžovateli poskytl dostatečný časový prostor k tomu, aby stěžovatel k podpoře svých nároků konkrétní důkazní prostředky dohledal a předložil či je označil a navrhl správcí daně jejich opatření. Provede-li daňový subjekt skartaci důkazních prostředků, pak mu nezbývá než prokázat svá tvrzení jinými důkazními prostředky, pokud takové existují. V tomto směru platí, že správce daně nepředepisuje závazným způsobem důkazní prostředky, kterých jediné musí daňový subjekt využít, ovšem je na místě, aby jej upozornil, pokud nepovažuje tvrzení daňového subjektu za prokázaná a z jakých důvodů. Tak tomu bylo i v posuzované věci. Ze spisu je patrné, že stěžovatel obecně odkazoval například na listiny založené v katastru nemovitostí, ovšem jednak měl dostatek času na to, aby tyto listiny obstaral, jednak je přesně nespecifikoval, aby bylo možno uvažovat o povinnosti správce daně si tyto listiny obstarat sám (k podání ze dne 2. 1. 2013 stěžovatel doložil žádost/objednávku na Katastrální úřad pro Liberecký kraj, prostřednictvím které měl získat „reprezentativní vzorek důkazních prostředků“.).

[21] Důvodná není ani námitka stěžovatele, že nebylo nutné požadované důkazy předložit, tedy že je nadbytečný požadavek na doložení prvotních dokladů, na jejichž základě bylo pořízení prodaného majetku zaúčtováno, nebo na doložení příslušných účetních zápisů.

[22] Zůstatková cena hmotného majetku je dle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů uznatelným daňovým výdajem. Zůstatkovou cenou se rozumí cena ve smyslu § 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tedy rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů stanovených podle zákona o daních z příjmů. V odůvodněných případech je zůstatkovou cenou vstupní cena. Vstupní cena je podle § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů cena pořizovací, pro jejíž vymezení se vychází z § 25 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to v souladu s § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, dále vlastní náklady, cena stanovená pro účely daně dědické a darovací u majetku nabytého zděděním nebo darováním a reprodukční pořizovací cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu v ostatních případech. Podle § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů je daňově uznatelným výdajem též pořizovací cena pozemku, s výjimkou pozemku nabytého vkladem nebo přeměnou, a to jen do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku.

[23] Dokumenty předložené stěžovatelem představovaly inventurní soupis majetku, u kterého stěžovatel žádal zohlednění zůstatkové hodnoty, nebo odhad jeho hodnoty, nikoliv však pořizovací cenu, respektive cenu zaúčtovanou. Stěžovatel nejprve uváděl, že ceny jím uváděné v tabulkách přehledu zůstatkových cen se odvíjely od cen dle tehdy platných oceňovacích předpisů (vyjádření ze dne 31. 1. 2012), následně předkládal auditovanou inventuru majetku za rok 2006, rekapitulace k jednotlivým kontrolním zjištěním, inventarizační zápisy včetně toho o ustanovení inventarizační komise s tím, že účetní doklady související s pořízením majetku byly již skartovány (doplnění ze dne

pokračování

28. 3. 2012, ve kterém stěžovatel způsob prokazování zůstatkových cen označil za náhradní). Následně v informaci ze dne 3. 12. 2012 vysvětloval, že majetek získaný delimitací byl oceněn dle vyhlášky č. 393/1991 Sb., proto neexistují prvotní doklady, neboť byly nahrazeny seznamy předávaného majetku. Později se pak žalobce závěrům správce daně bránil tím, že majetek nabytý přímo ze zákona o majetku obcí a byl aplikován princip, podle něhož se majetek ocenil pořizovací cenou podle státem vedené účetní evidence, byly předány jen soupisy majetku s oceněním a toto ocenění bylo žalobcem převzato do účetní evidence a bylo podkladem pro zápis do katastru nemovitostí, jednalo se o inventarizační soupisy získané na základě majetkové analytické evidence státu, které byly již skartovány (stížnost ze dne 28. 5. 2012 a ze dne 23. 7. 2012). Je tedy patrné, že pořizovací ceny nemovitého majetku, který na stěžovatele přešel bezúplatně na základě zákona o majetku obcí, byly v době jeho převzetí známy. Podle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění, se hmotný majetek oceňoval pořizovacími cenami nebo reprodukčními pořizovacími cenami, přičemž podle opatření federálního ministerstva financí čj. V/20 530/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce (dále jen „opatření“), a to čl. II a čl. III k účtové třídě 0 - Investiční majetek, se investiční majetek pořízený bezúplatným převodem podle zvláštních předpisů oceňuje pořizovací cenou, zatímco reprodukční pořizovací cenou se oceňuje investiční majetek nabytý darováním a nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený (např. inventarizační přebytek). Jak správně uvedl žalovaný, pokud byla cena majetku známa, účetní jednotka nebyla povinna takto převzatý majetek přeceňovat cenou podle platné oceňovací vyhlášky a stanovovat reprodukční pořizovací cenu, nýbrž vycházet z ceny u předchůdce. Stěžovatel tedy ani zdůvodněním o přeceňování dotčeného majetku neprokázal uplatňovanou výši zůstatkových (pořizovacích) cen majetku prodaného v roce 2007, a žalovaný nepochybil, pokud jako dostatečné neuznal důkazy žalobcem předkládané, které vycházely z inventarizace majetku (pozemků a budov), jejichž součástí bylo ocenění dle vyhlášky č. 393/1991 Sb. Co se týče smluv o bezúplatném nabytí majetku (smlouva o bezúplatném převodu majetku č. 130/95, uzavřená dne 7. 3. 1995 s Bytovým podnikem města Liberec, v likvidaci, smlouva o bezúplatném převodu majetku č. 102/93 ze dne 29. 10. 1993), Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za to, že i v jejich případě nebylo doloženo, že zůstatkové ceny ve smlouvách uvedené byly stěžovatelem takto při převzetí tohoto majetku zaúčtovány. Stěžovatel nepředložil ani soupisy přebíraného majetku, obsahující ocenění nemovitostí převzaté stěžovatelem dle jeho slov do účetnictví, ani nenavrhoval prokázání těchto skutečností jiným relevantním způsobem. Předložené důkazní prostředky, smlouvy a dohody o bezúplatném převodu neobsahují údaje, kterými by bylo možno ověřit ceny jednotlivého majetku, tak jak je žalobce předložil formou vlastních tabulek, zprávy auditora či výtahu z inventurních soupisů. Ani v kasační stížnosti stěžovatel tyto závěry žalovaného nevyvrátil. Proto ani stížní námitky, že předloženými důkazy stěžovatel prokázal svůj nárok na zohlednění zůstatkových cen majetku, neposoudil Nejvyšší správní soud jako důvodné. Pokud stěžovatel uvádí, že je zcela běžné, že k doložení zůstatkové ceny prodaného majetku je dostatečná účetní evidence, a to inventurní soupis nebo karta majetku, a že až v případě podezření na nesrovnalost vyžaduje správce daně důkaz o nabývacím titulu, pak se jedná o obecná tvrzení bez odkazu na konkrétní srovnatelné případy, ve kterých byl tento postup uplatněn. Nadto je z vypořádání námitek stěžovatele zřejmé, že takový postup by nebyl v dané věci dostatečný, neboť by nevedl k prokázání nároků uplatňovaných stěžovatelem.

[24] Z výše uvedeného je patrné, že napadený rozsudek netrpí namítanými vadami. Krajský soud se průběhem řízení před správními orgány řádně zabýval a zhodnotil i všechny písemnosti, které mu stěžovatel předložil. V posouzení rozhodných právních otázek se s krajským soudem Nejvyšší správní soud plně ztotožnil.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Protože Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není kasační stížnost důvodná, zamítl ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., protože neshledal žádné důvody pro jeho nařízení a neprováděl dokazování.

[26] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže Nejvyšší správní soud rozhodl, že žalovanému, který by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti nárok na náhradu nákladů tohoto řízení zásadně měl, se tato náhrada nepřiznává.

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

V Brně dne 23. března 2016

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu