



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Ing. R. K.**, zast. Mgr. Markem Ježkem, advokátem, se sídlem Jablunkovská 852/44, Český Těšín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2021, č. j. 20839/21/5200-10422-711621, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 10. 2022, č. j. 25 Af 32/2021-33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 10. 2022, č. j. 25 Af 32/2021-33, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 5. 2020, č. j. 2321637/20/3218-52522-810047, žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 201.330 Kč a současně žalobci uložil zaplatit penále ve výši 34.986 Kč.

[2] Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň změnil na částku ve výši 205.755 Kč a penále na 35. 871 Kč. Ve zbytku dodatečný platební výměr potvrdil a odvolání žalobce zamítl.

II.

[3] Žalobce se proti napadenému rozhodnutí bránil žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem (dále

jen „napadený rozsudek“) napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud shledal závěr žalovaného, že nebylo prokázáno, že žalobce vynaložil na výstavbu hrubé stavby rodinného domu deklarované peněžní prostředky spočívající v daru žalobcových rodičů na tuto výstavbu v celkové výši 1.550.000 Kč, za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Podle krajského soudu totiž nebylo rozhodné, zda prostředky, které žalobce vynaložil, byly darem či půjčkou. Podstatné bylo toliko to, že rodiče žalobci poskytli částku 1.550.000 Kč, přičemž z čestných prohlášení rodičů a výslechu otce žalobce jako svědka v daňovém řízení vyplývá, jak k poskytnutí dané částky došlo a jak s ní bylo naloženo. Krajský soud žalovanému vytknul, že na tvrzení o následném vrácení peněz nijak nereagoval a nezohlednil, že se jednalo o transakci mezi právními laiky a rodinnými příslušníky. Podle krajského soudu neobstojí ani závěr žalovaného o tom, že svědecká výpověď otce žalobce byla nekonkrétní a uvedení dodavatelů prací a materiálu podílejících se na hrubé stavbě domu bylo pouze obecné. Dodavatelé, kteří se na stavbě podíleli a kteří dodávali materiál, totiž podle krajského soudu byli uvedeni zcela konkrétně, avšak žalovaný na tyto skutečnosti nijak nereagoval.

[5] Naopak žalobní argumentaci týkající se splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a v rámci toho přiznání tzv. esenciálních výdajů shledal krajský soud nedůvodnou. Přisvědčil žalovanému, že přiznat tyto výdaje lze pouze tehdy, je-li daň stanovena podle pomůcek, k čemuž však v dané věci nedošlo, neboť nedošlo k porušení žádné zákonné povinnosti, ani k zatemnění účetnictví žalobce takovým způsobem, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním.

[6] Krajský soud tedy uzavřel, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve vztahu k závěru žalovaného o tom, že je sporné, zda výdaje, které byly případně na hrubou stavbu vynaloženy, byly vynaloženy právě žalobcem; přitom tento závěr byl dle krajského soudu stěžejní a bylo na něm vystavěno napadené rozhodnutí. Krajský soud rovněž shledal, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá v otázce dodavatelů materiálu na hrubou stavbu a provedení prací oporu ve správním spise, neboť žalovaný neprovedl hodnocení výpovědi svědka, která tuto skutečnost měla prokazovat.

III.

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel předně namítá, že žalobce v žalobě nebrojil proti závěrům, obsaženým v napadeném rozhodnutí o tom, zda prokázal vynaložení peněžních prostředků na výstavbu hrubé stavby. Naopak žalobce neunesení svého důkazního břemene nerozporoval, pouze namítal, že mu daň měla být stanovena podle pomůcek a měly mu být uznány tzv. esenciální výdaje. Krajský soud tak vybočil z mezí stanovených žalobními body ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., čímž porušil dispoziční zásadu. Napadený rozsudek tak zatížil jinou vadou řízení podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

pokračování

[9] Pro případ, že by Nejvyšší správní soud neshledal výše uvedenou námitku za důvodnou, stěžovatel doplňuje, že nesouhlasí ani s právními závěry krajského soudu. Zdůrazňuje, že žalobce nebyl schopen v daňovém řízení upřesnit, komu, kdy, za jaká konkrétní plnění a jaké částky měl uhradit, a nedoložil ani žádný doklad, smlouvu, objednávku či jiný dokument prokazující naplnění podmínek vyplývajících z § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Podle uvedeného ustanovení lze za výdaj uznat jen takovou částku, která byla prokazatelně vynaložena. Stěžovatel přitom nerozporuje, že rodiče poskytli žalobci finanční dar ve výši 1.550.000 Kč, neztotožňuje se však s tím, že bylo prokázáno, jak bylo s těmito prostředky naloženo, resp. není prokázáno, že byly vynaloženy jako výdaje na výstavbu hrubé stavby domu ve smyslu zmíněného § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud jen zkratkovitě dovedl, že pokud žalobce disponoval finančním darem od rodičů, musel jej automaticky vynaložit jako daňově účinný výdaj na výstavbu hrubé stavby domu. Takový závěr však nemá oporu ve správním spise, neboť žalobce nepředložil žádný relevantní důkazní prostředek, který by uvedené závěry krajského soudu podporoval.

[10] Stěžovatel dodává, že žalobcův otec jednotlivé dodavatele materiálů a služeb uvedl ve své výpovědi buď obecně, nebo si je nepamatoval vůbec; nekonkrétnost jeho výpovědi přitom byla konstatována nejen ve vztahu k dodavatelům, ale i ve vztahu k otázce předmětu a rozsahu plnění a výše vynaložených výdajů na hrubou stavbu. Výpověď žalobcova otce tak nelze považovat za důkaz prokazující naplnění podmínek daných v § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele žalobce neunesl ani břemeno důkazní, ale ani břemeno tvrzení. Podle stěžovatele z napadeného rozsudku nijak nevyplývá, jakým způsobem dospěl krajský soud k závěru, že výpověď svědka - žalobcova otce - fakticky prokazuje naplnění podmínek daňové účinnosti výdajů ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

[11] Stěžovatel zdůrazňuje, že se v napadeném rozhodnutí nezabýval otázkou, zda předmětné peněžní prostředky poskytnuté žalobcovými rodiči byly darem či půjčkou, ani z původu těchto peněžních prostředků nečinil žádné závěry, a proto nepovažoval za nutné se také vyjadřovat k jejich vrácení rodičům zpět, jak mu přesto vytýká krajský soud. Jedná se totiž o skutečnost, která pro věc není dle stěžovatele relevantní.

[12] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s výtkou krajského soudu o tom, že nereagoval na to, že otec žalobce ve své svědecké výpovědi uvedl konkrétní subjekty, které se na stavbě podílely či dodávaly materiál. Krajský soud podle žalobce vybočil z rámce daného žalobou, kterou žalobce cílil výlučně na stanovení daně podle pomůcek a uplatnění esenciálních výdajů. Místo toho krajský soud zavázal stěžovatele k tomu, aby ověřoval žalobcem uvedené dodavatele, a to za situace, kdy sám žalobce uznal, že neunesl v této otázce důkazní břemeno. Nadto stěžovatel poukazuje na to, že i pokud by dodavatelé byli ve svědecké výpovědi označeni dostatečně konkrétně, na závěru stěžovatele o neprokázání vynaložených výdajů dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů by to nic nezměnilo, neboť účastník řízení neprokázal ani předmět a rozsah plnění, ani výši vynaložených výdajů.

IV.

[13] Žalobce svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužil.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud nejdříve rekapituluje pro věc podstatné skutkové okolnosti případu. Žalobce na základě darovací smlouvy ze dne 31. 10. 2013 nabyt od svých rodičů do svého vlastnictví pozemek parc. č. 649/20, zapsaný na listu vlastnictví č. 3924, a na základě darovací smlouvy ze dne 30. 11. 2015 nabyt podíl ve výši jedné osminy na pozemcích parc. č. 129/11, 652/2, 649/14, zapsaných na listu vlastnictví č. 3833. Následně žalobce začal na pozemku parc. č. 649/20 stavět rodinný dům, který dostavěl do stadia hrubé stavby (včetně zastřešení, oken a vchodových dveří) a následně ho i s pozemkem parc. č. 649/20 a podílem na ostatních pozemcích (dále společně také jen „nemovitosti“) prodal.

[17] Žalobce však v řádném daňovém přiznání za rok 2016 podaném dne 22. 6. 2017 vykázal pouze příjmy ze závislé činnosti. Správce daně vlastní vyhledávací činností zjistil, že žalobce v roce 2016 obdržel 1.700.000 Kč z prodeje uvedených nemovitostí. Žalobce na to podal dne 31. 10. 2019 dodatečné daňové přiznání, v němž kromě příjmů ze závislé činnosti vykázal rovněž výše uvedené příjmy z prodeje nemovitostí a také výdaje ve výši 1.524.005 Kč. Žalobce předložil kupní smlouvu ze dne 20. 5. 2016 a znalecký posudek ze dne 23. 8. 2016, podle kterého cena stavby, zjištěná nákladovým způsobem, činila 1.071.133,54 Kč a cena pozemku 131.422, 25 Kč.

[18] Správce daně zahájil dne 12. 12. 2019 postup k odstranění pochybností o výši tvrzených výdajů a vyzval žalobce k doložení znaleckého posudku o ceně prodaných pozemků ke dni jejich nabytí žalobcem a k doložení výdajů, které prokazatelně souvisely s hrubou stavbou rodinného domu. Žalobce doložil znalecký posudek o ceně prodaných pozemků, ale tvrzené výdaje nijak nedoložil. Správce daně dovodil, že žalobce pochybnosti ohledně výše tvrzených výdajů neodstranil, neboť nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující výdaje za nedokončenou hrubou stavbu, a stanovil základ daně za předmětné zdaňovací období odlišně od žalobcem podaného dodatečného daňového tvrzení. Stěžovatel v rámci odvolacího řízení shromáždil další podklady pro rozhodnutí (zejména výše zmiňovanou svědeckou výpověď žalobcova otce, který na výstavbu dohlížel) a napadeným rozhodnutím změnil výši doměřené daně a penále a ve zbytku odvolání zamítl (blíže viz odst. [2]).

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Jedná se totiž o vadu tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal. V případě zjištění vad podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

pokračování

[20] Stěžovatel shledává nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že z něj není zřejmé, jak krajský soud dospěl k závěru, že svědecká výpověď žalobcova otce prokazuje naplnění podmínek daňové účinnosti tvrzených výdajů podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Dále rovněž namítá jinou vadu řízení před krajským soudem, která spočívá v porušení dispoziční zásady krajským soudem.

[21] Nejvyšší správní soud připomíná, že z jeho ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[22] Uvedeným požadavkům napadený rozsudek vyhověl. Krajský soud popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a předestřel své právní úvahy, na základě nichž dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Stěžovatelův nesouhlas s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku přitom nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016-37).

[23] Stěžovatel namítá také nedostatečně odůvodněný závěr krajského soudu o tom, že svědecká výpověď žalobcova otce prokazuje naplnění podmínek daných v § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Takový závěr však krajský soud v napadeném rozsudku neučinil; stěžovateli vytkl toliko to, že tuto výpověď označil za nekonkrétní a že se stěžovatel v souvislosti s ní nezabýval v napadeném rozhodnutí tvrzeními o dodavatelích, kteří se měli na pracích na hrubé stavbě domu podílet.

[24] Stěžovatel dále namítá, že pokud krajský soud shledal nedůvodnou stěžejní žalobní námitku o tom, že daň z příjmů měla být žalobci stanovena podle pomůcek a měly být uznány tzn. esenciální výdaje, pak měl žalobu zamítnout. Místo toho vybočil z mezí přezkumu daných žalobními námitkami a porušil tak dispoziční zásadu.

[25] Ani v uvedeném však Nejvyšší správní soud nemůže dát stěžovateli za pravdu. Obě otázky, které krajský soud v napadeném rozhodnutí považoval za nedostatečné, tudíž nepřezkoumatelně, posouzené, žalobce v žalobě tvrdil. Ohrazoval se totiž proti tomu, že jeho otec ve své výpovědi jednoznačně uvedl některé z dodavatelů a rovněž zdůrazňoval i skutečnost, že vynaložené peněžní prostředky patřily jemu. Byť se tedy nejednalo o stěžejní žalobní námitky, krajský soud nepochybil, pokud se jim v napadeném rozsudku

věnoval. Byly to otázky, které krajský soud posuzoval v rámci vymezeném uplatněnými žalobními body. V projednávaném případě tedy k porušení § 75 odst. 2 s. ř. s. a dispoziční zásady ze strany krajského soudu nedošlo.

[26] Kasační soud tedy neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ani pro nesrozumitelnost. Současně nezjistil ani jiné vady, jež by mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž není naplněn.

[27] Nejvyšší správní soud tak mohl přistoupit k přezkumu ostatních stížnostních námitek podřaditelných pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[28] Stěžovatel předně namítá, že nijak nerozporoval původ žalobcem tvrzených vynaložených peněžních prostředků na výstavbu hrubé stavby domu, nýbrž že důvodem pro vydání napadeného rozhodnutí bylo, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že předmětné prostředky byly prokazatelně vynaloženy v určité výši, za určitá plnění, určitým dodavatelům služeb a materiálu právě k výstavbě hrubé stavby rodinného domu.

[29] Uvedené potvrzuje i samotné napadené rozhodnutí, v němž stěžovatel předesílá, že za meritum dané věci považuje posouzení toho, zda žalobce prokázal jím tvrzené skutečnosti, tj. zda unesl své důkazní břemeno o tom, že v případě deklarovaných výdajů byly naplněny podmínky jejich daňové účinnosti ve smyslu § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Následně se v napadeném rozhodnutí zabýval posouzením, zda žalobce tvrdil takové skutečnosti a předložil takové doklady, které by prokazovaly komu, kdy, za jaká plnění a jaké konkrétní částky byly uhrazeny v souvislosti s výstavbou hrubé stavby rodinného domu.

[30] Nejvyšší správní soud tak nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že napadené rozhodnutí bylo založeno na úvaze, že je sporné, zda výdaje za hrubou stavbu vynaložil právě žalobce. Byť je pravdou, že uvedenou úvahu stěžovatel v odst. [36] napadeného rozhodnutí v jedné větě vyslovil, z kontextu celého napadeného rozhodnutí (a to i ve spojení s dodatečným platebním výměrem) je nepochybné, že *ratio decidendi* tvořila otázka toho, zda žalobce prokázal vynaložení tvrzených výdajů, nikoliv původ těchto peněžních prostředků. Stěžovatel se zabýval především tím, zda skutečně byly nějaké výdaje na hrubou stavbu vynaloženy, a pokud ano, tak jaké, tzn. za jaká plnění, v jakém rozsahu či výši a jakým konkrétním subjektům (dodavatelům služeb a materiálu). Z napadeného rozhodnutí vyplývá i to, že další úkony, které daňové orgány prováděly v průběhu odvolacího řízení (provedení výslechu žalobcova otce, vyžádání si podkladů od Městského úřadu Český Těšín ohledně hrubé stavby domu či bankovní výpisy), činily právě za účelem zjištění výše konkrétních výdajů vynaložených na hrubou stavbu.

[31] Stěžejním závěrem stěžovatele v napadeném rozhodnutí pak bylo, že žalobce „*neunesl důkazní břemeno, když nepředložil či nenavrhl takové důkazní prostředky, které by prokázaly výdaje související s příjmy z prodeje rozestavěného rodinného domu (s výjimkou výdajů ve výši ceny za prodávané pozemky stanovené na základě ocenění ke dni nabytí a výdajů vynaložených v souvislosti se zpracováním předmětných posudků, resp. výdajů vynaložených za správní poplatky).*“ Důvodem doměření daně tedy nebyla skutečnost, že stěžovatel

pokračování

zpochybňoval, zda to byl žalobce, kdo vynaložil určité výdaje, nýbrž to, že žalobce neprokázal vynaložení výdajů na výstavbu hrubého domu co do konkrétního předmětu plnění, výše ceny za něj a co do určení konkrétních dodavatelů prací a materiálu. Uvedeným závěrům nelze ničeho vytknout, neboť mají oporu v daňovém spisu.

[32] Nejvyšší správní soud na tomto místě souhlasí se stěžovatelem i v tom, že krajským soudem rozebíraná zmínka obsažená v odst. [36] napadeného rozhodnutí o tom, že stěžovatel vyjádřil pochyby, zda výdaje na hrubou stavbu vynaložil žalobce, nebyla nikterak významná pro závěry, k nimž nakonec stěžovatel dospěl a na nichž založil své úvahy o doměření daně z příjmů. Jak již uvedeno, jednalo se o jednu větu, kterou krajský soud vytrhl z kontextu celého napadeného rozhodnutí a přiřkl jí stěžejní význam, ač na ní napadené rozhodnutí nebylo vystavěno. Stěžovatel nezpochybnil, že částku 1.550.000 Kč žalobci poskytli jeho rodiče jako finanční dar, ani že se tak stalo postupnými výběry hotovosti z účtu žalobcova otce. Stěžovatel se také nezabýval tím, zda peněžní prostředky od rodičů byly darem či půjčkou, a proto bylo irelevantní, zda je žalobce rodičům později vrátil, jak žalobce tvrdil. Jinými slovy, z kontextu celého napadeného rozhodnutí nepochybně vyplývá, že to nebyla otázka významná pro posouzení věci, na níž by stěžovatel založil svoje rozhodnutí, nebylo tudíž na místě v této souvislosti stěžovateli vytýkat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

[33] Krajský soud dále stěžovateli vytkl i to, že skutkový stav, který vzal za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spise v otázce týkající se dodavatelů materiálu a prací na hrubou stavbu domu. Ani v tomto se však Nejvyšší správní soud s krajským soudem neshoduje. Žalobce byl povinen unést důkazní břemeno ohledně vynaložení tvrzených výdajů, nikoliv pouze vyjmenovat některé z dodavatelů, kteří měli nějaké práce či dodávky na hrubé stavbě domu uskutečnit.

[34] Podle § 10 odst. 4 věta první zákona o daních z příjmů, *základem daně (důlčím základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.*

[35] Podle § 10 odst. 5 věta první zákona o daních z příjmů, *u příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí. (...) Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka. K hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní prací zhodnotil, se při stanovení výdajů nepřibliží. (...)*

[36] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné na tomto místě stručně shrnout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, ač z dosavadního průběhu řízení je zřejmé, že jak žalobce, tak i daňové orgány mají v této otázce jasno a nejsou ve vzájemné rozepři. Je to daňový subjekt, kdo prokazuje svá daňová tvrzení, zde tedy existenci a výši výdajů snižujících základ daně. Důkazní břemeno je tedy v daňovém řízení rozloženo tak, že dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném či dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje primárně vlastním účetnictvím a jinými povinnými záznamy a doklady. Správce

daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví (evidenci), či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby dále prokázal pravdivost svých tvrzení a případně i průkaznost, věrohodnost a správnost doložených dokladů, případně aby svá tvrzení korigoval, a tak pochybnosti správce daně věrohodně vyvrátil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020-45 a řadu dalších).

[37] V projednávané věci tak k tomu, aby žalobce unesl důkazní břemeno ohledně výdajů, které tvrdil v dodatečném daňovém přiznání, nepostačovalo, že jeho otec ve svědecké výpovědi vyjmenoval některé ze subjektů dodávajících materiál na hrubou stavbu domu. Konkrétně v protokolu o výsledku svědka ze dne 12. 4. 2021, č. j. 1468238/21/3218-52522-801801 uvedl, že přípojku elektřiny dělal ČEZ distribuce a žalobce zaplatil 12.500 Kč, vodovodní přípojku zajišťovaly Vodovody a kanalizace, základovou desku a materiál na ni dodal Beton Cieszyn, práce na hrubé stavbě a materiál dodávali různí soukromníci, zedníci, OSVČ, chlapi ze Slovenska, zastřešení stavby a dodávku materiálu provedla firma z polského Těšína s názvem nějak jako Zawadzki, komín realizovali zedníci ze Slovenska, dodavatelem stropů byl nějaký velkoobchod, dodavatelem oken a dveří byl ALDO Cieszyn z Polska, který dodával dopravu včetně montáže a zaměření a ve vztahu ke všem těmto dodavatelům svědek uvedl, že doklady byly k dispozici a předával je synovi. Jak přitom v kasační stížnosti správně namítá stěžovatel, bylo třeba, aby žalobce tvrzená plnění vymezil zcela přesně, nejenom obecným vyjmenováním některých dodavatelů, ale rovněž uvedením předmětu a rozsahu plnění, jakož i výše jednotlivých výdajů, a to v souladu s požadavky vyplývajícími z výše citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů, tedy *prokazatelně*. Jak vyplývá ze žalobcových podání učiněných v daňovém řízení, ten se o takové tvrzení a doložení uplatněných výdajů ani nesnažil, neboť i podle svědecké výpovědi žalobcova otce neshromažďoval doklady za provedené práce a dodaný materiál. Také žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně potvrdil, že žádné doklady k dispozici nemá (viz vyjádření žalobce ze dne 10. 3. 2020, podle něž *„při výstavbě nemovitosti jsem nepředpokládal, že v roce 2016 dojde k rychlé změně v mém profesním životě a budu nucen tuto nemovitost poměrně rychle prodat. Z uvedených důvodů jsem nearchivoval doklady o nákladech na stavbu.“*), resp. též potvrzení téže skutečnosti v telefonickém sdělení žalobcova daňového poradce učiněném vůči správci daně dne 18. 5. 2020 (srov. úřední záznam založený pod č. 17 daňového spisu), podle něž *„daňový subjekt nemá k dispozici žádné doklady, kterými by prokázal výdaje za rozestavěnou stavbu, z tohoto důvodu zasílá správci daně fotografie, které mají prokázat existenci stavby. Nic dalšího k výdajům za rozestavěnou stavbu daňový subjekt již dokládat nebude.“*

[38] Ze shora uvedeného tak plyne, že jediným poměrně konkrétním údajem byl údaj o dodavateli a ceně za přípojku elektřiny, jakékoliv podklady k tomuto plnění však žalobce, který je měl mít dle výpovědi svědka k dispozici, nedoložil, a proto ani ohledně tohoto plnění nemohl žalobce prokázat jeho vynaložení jako daňově účinného výdaje. Vynaložení uvedené částky ostatně nevyplývalo ani z výpisů z účtů, jež měl správce daně v daňovém spisu k dispozici. Nadto je z tvrzení, jež žalobce uplatňoval nejen v daňovém řízení, ale posléze i v žalobě, zřejmé, že sám nehodlal tvrzené výdaje prokazovat, ale

pokračování

zastával názor, že má nárok na přiznání esenciálních výdajů (který však krajský soud v napadeném rozsudku vyvrátil jako nesprávný). To opět podporuje jako správný stěžovatelův závěr o tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzených výdajů a tyto se ani nesnažil prokázat co do uvedení zcela konkrétního dodavatele, předmětu plnění, jeho rozsahu a výše.

[39] Stěžovatel ostatně svoje úvahy o uvedeném vysvětlil i v napadeném rozhodnutí, a to konkrétně v odstavci [39], v němž uvedl, co ze svědecké výpovědi žalobcova otce zjistil, nicméně uzavřel, že tento svědek nebyl s to blíže specifikovat komu, kdy, za jaká konkrétní plnění a jaké konkrétní částky měly být uhrazeny. Bylo tedy bez významu, že žalobcův otec zmínil některé dodavatele plnění pro hrubou stavbu domu (viz výše). Ani tím totiž nedošlo ke splnění podmínek k tomu, aby tvrzené výdaje mohly být uznány jako daňově účinné ve smyslu výše citovaných ustanovení.

[40] Pokud se tedy stěžovatel v napadeném rozhodnutí konkrétně nevěnoval některým z dodavatelů materiálu a služeb, na které si svědek (žalobcův otec) při své výpovědi vzpomněl, s ohledem na nekonkrétnost těchto údajů nemohla tato skutečnost založit vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, jak mylně dovodil krajský soud. Naopak zcela postačovalo, pokud stěžovatel zhodnotil, že žalobce neuvedl dostatečně konkrétní údaje ohledně tvrzených výdajů, které by bylo možno považovat za prokazatelně vynaložené, a tedy i daňově účinné. Stěžovatel tedy nepochybil ani v tom, že výpověď žalobcova otce označil za nekonkrétní, neboť z ní kromě některých dodavatelů nebylo možné zjistit žádné další konkrétní skutečnosti, jež by prokazovaly žalobcova daňová tvrzení. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje se stěžovatelem, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a s ohledem na výše vyložené rozložení důkazního břemene nebylo na daňových orgánech, aby za žalobce dále dohledávaly důkazy podporující jeho daňová tvrzení.

[41] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl naplněn. Krajskému soudu nelze přisvědčit v tom, že by stěžovatel zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, ani že vycházel ze skutkového stavu, který nemá oporu ve spise. Naopak krajský soud považoval za stěžejní závěr napadeného rozhodnutí skutečnost, že je sporné, zda výdaje na hrubou stavbu vynaložil žalobce, která však netvořila *ratio decidendi* napadeného rozhodnutí. Z uvedeného důvodu pochybil i v tom, že stěžovateli vytýkal, že se této otázce dále v napadeném rozhodnutí nevěnoval. Nebyla-li však pro posouzení věci významná, pak nebylo třeba, aby se uvedenému stěžovateli v napadeném rozhodnutí věnoval více, než jak učinil. Krajský soud konečně pochybil i v tom, že stěžovateli vytýkal, že se blíže nevěnoval tvrzením o některých dodavatelích materiálů a služeb, kteří byli v daňovém řízení označeni. Jak již výše uvedeno, pouhé označení některých z těchto dodavatelů, nadto povětšinou veskrze obecné, samo o sobě nemohlo nikterak ovlivnit závěr daňových orgánů o tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno a nedoložil prokazatelné vynaložení daňově účinných výdajů tak, jak je deklaroval ve svých daňových tvrzeních.

VI.

[42] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1

části věty první před středníkem věty první s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[43] V dalším řízení tedy bude na krajském soudu, aby znovu projednal žalobu, přičemž bude vycházet z toho, že napadené rozhodnutí splňuje požadavky přezkoumatelnosti, a z toho, že v dané věci je rozhodné, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně svých daňových tvrzení a zda doložil prokazatelné vynaložení tvrzených výdajů na hrubou stavbu rodinného domu. Krajský soud také s ohledem na výše uvedené znovu zváží, zda sdělení některých dodavatelů služeb a materiálů, které ve své výpovědi označil slyšený svědek (žalobcův otec), je dostatečné k prokázání tvrzených výdajů co do jejich předmětu, rozsahu a uplatněné výše. Na základě toho opětovně posoudí, zda stěžovatelovy závěry o neunesení důkazního břemene stran uplatněných výdajů jsou ve smyslu § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů správné, a poté znovu rozhodne. Přitom vezme v úvahu též závěry, které ve skutkově obdobném případě k otázce uznatelnosti daňových výdajů vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 13. 2. 2014, č. j. 8 Afs 296/2020-133 (viz zejména odst. [43] až [45] uvedeného usnesení).

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. února 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu