



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Ing. R. K.**
zastoupen Mgr. Markem Ježkem, advokátem
sídlem Tovární 1707/33, Český Těšín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2021, č. j. 20839/21/5200-10422-711621,
ve věci daně z příjmů fyzických osob,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 6. 2021, č. j. 20839/21/5200-10422-711621 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Marka Ježka, sídlem Tovární 1707/33, Český Těšín.

Odůvodnění:

Žalobní námitky a stanovisko žalovaného:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 10. 8. 2021 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2021, č. j. 20839/21/5200-10422-711621 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) z 21. 5. 2020, doměřující žalobci za zdaňovací období roku 2016 daň z příjmů fyzických osob a současně uloženo penále tak, že daň byla z původní částky 201 330 Kč doměřena ve výši 179 355 Kč a adekvátním způsobem bylo sníženo i penále.
2. Žalobce s napadeným rozhodnutím nesouhlasil. Uvedl, že doměřená daň se týká pozemků, které nabyt darováním od rodičů a následně zhodnotil hrubou stavbu rodinného domu budovaným původně pro své potřeby. V důsledku změny situace však pozemky včetně hrubé stavby v roce 2016 prodal třetí osobě. Žalobci byla doměřena daň z příjmů z celé kupní ceny, aniž by byly zohledněny výdaje na hrubou stavbu. Žalobce souhlasil s tím, že ohledně veškerých z nich nesplnil svou důkazní povinnost. Na druhou stranu není pravdou, že z výpovědi jediného ve věci slyšeného svědka nebylo zjištěno nic ohledně dodavatelů stavby, protože tento jednoznačně uvedl dodavatele Beton Cieszyn, podnikatel Zawadzki z Polského Těšína a společnost Aldo z Cieszyna. Rovněž tak podle žalobce bylo jednoznačně prokázáno, že vynaložené prostředky patřily žalobci, a to čestným prohlášením jeho rodičů o darování finančních prostředků doplněných výpisem z účtu vedeného na jméno jeho otce; skutečnost, že práce na výstavbě rodinného domu nebyly prováděny žalobcem svépomocně, tedy tzv. vlastní prací, nebyla v řízení správními orgány zpochybňována. Žalobce tak neunesl toliko dílčí důkazní povinnost stran konkrétních výdajů, nicméně nesporně a prokazatelně pozemky zhodnotil hrubou stavbou, která se podle občanského zákoníku stala součástí pozemku. Žalobce poukázal rovněž na to, že jednotlivé doklady o vynaložených výdajích na stavbu tohoto rodinného domu si neuložil z důvodu, že jej chtěl do budoucna sám užívat, a to včetně výstavby zpevněné plochy příjezdové cesty a inženýrských sítí, přičemž taková povinnost archivace či vedení evidence pro něj ze zákona nevyplývala. Podle žalobce měl žalovaný přihlídnout k tzv. nezbytným výdajům, které nutně měl a nutně musel vynaložit tak, aby dosáhl příjmů z inkasa kupní ceny. K tomu však žalovaný nepřihlédl navzdory tomu, že jej na to žalobce v opravném prostředku upozorňoval, stejně tak jako na porušení zásady správného zjištění skutkového stavu pro rozhodnutí ve věci. Pokud žalovaný nepřihlédl k žalobcovým důkazům nahrazujícím důkazy přímé, které v řízení předložil (např. znaleckého posudku), měl zvážit postup podle pomůcek.
3. Žalovaný se žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že nebylo prokázáno, že peněžní prostředky vynaložené na stavbu patřily žalobci, neboť takový závěr z provedených důkazů nevyplývá. Do důkazní nouze se žalobce dostal z vlastní viny. Nebyla prokázána ani výše vynaložených výdajů, ani že se jednalo o peněžní prostředky žalobce. Nebyl dán důvod pro přechod na pomůcky, neboť daň bylo možno stanovit dokazováním, protože nedošlo k celkovému zatemnění hospodaření žalobce a část výdajů byla žalobci uznána. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu samotná důkazní nouze přechod na

pomůcky neodůvodňuje. Nedošlo-li k přechodu na pomůcky, není možné ani uznat esenciální výdaje. Ve zbytku žalovaný odkázal na argumentaci v napadeném rozhodnutí.

Posouzení krajským soudem:

4. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené

rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Zjištění ze správních spisů:

5. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že za kalendářní rok 2016 podal žalobce dne 22. 6. 2017 řádné daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob, v němž vykázal příjmy ze závislé činnosti. Vlastní vyhledávací činností správce daně zjistil, že v kalendářním roce 2016 obdržel žalobce na základě kupní smlouvy částku 1 700 000 Kč z prodeje nemovitých věcí. U těchto nedošlo k osvobození od daně z příjmu podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Žalobce dne 31. 10. 2019 podal dodatečné daňové přiznání, v němž kromě příjmů ze závislé činnosti uvedl rovněž příjmy z prodeje nemovitosti podle § 10 ZDP (ostatní příjmy) ve výši 1 700 000 Kč a výdaje ve výši 1 524 005 Kč. Základ daně z příjmu tak činil 175 995 Kč a rozdíl oproti poslední známé dani činil 26 400 Kč.
6. Žalobce k dodatečnému daňovému přiznání předložil kupní smlouvu o převodu vlastnictví k nemovité věci a spoluvlastnického podílu k nemovitým věcech z 20. 5. 2016, jejímž předmětem byl pozemek parc. č. XA, zapsaný na listu vlastnictví č. X, který žalobce nabyt na základě smlouvy darovací z 31. 10. 2013, jehož součástí se později před prodejem nemovitosti stala rozestavěná a nezkolaudovaná stavba rodinného domu ve fázi hrubé stavby včetně zastřešení oken a vchodových dveří, a podíl ve výši jedné osminy na pozemcích parc. č. XB, XC, XD zapsaných na listu vlastnictví č. XE, které žalobce nabyt na základě darovací smlouvy z 30. 11. 2015. Dále žalobce předložil znalecký posudek z 23. 8. 2016, podle kterého cena stavby, zjištěná nákladovým způsobem, činila 1 391 082, 52 Kč a cena pozemku 131 422, 25 Kč.
7. Dne 12. 12. 2019 zahájil správce daně postup k odstranění pochybností o výši dokladovaných výdajů a vyzval žalobce k předložení znaleckého posudku o ceně prodaných pozemků ke dni jejich nabytí a k doložení výdajů, které prokazatelně souvisely s rozestavěnou stavbou rodinného domu. Podle znaleckého posudku, který žalobce předložil, byla ke dni 4. 11. 2013 cena pozemku bez stavby 317 600 Kč a cena zbývajících pozemků ke dni 21. 12. 2015 celkem 37 890 Kč, z čehož jedna osmina činí 4 736, 25 Kč. Podle správce daně žalobce pochybnosti ohledně výše dokladovaných výdajů neodstranil, nepokračoval v dokazování žalobcem tvrzených vynaložených výdajů a stanovil základ daně za předmětné zdaňovací období odlišně od podaného dodatečného daňového tvrzení. Následně vydal dodatečný platební výměr, proti kterému žalobce podal odvolání.

8. V rámci odvolacího řízení žalovaný vyslechl pana V. K., otce žalobce, a shromáždil další podklady pro rozhodnutí, mezi jinými čestné prohlášení paní A. K. a pana V. K. (rodičů žalobce), že v letech 2015 a 2016 poskytli ze svých společných finančních prostředků žalobci finanční dary v celkové hodnotě 1 550 000 Kč, které byly použity na výstavbu nemovitostí na předmětných pozemcích, k čemuž doložili výpisy z účtu pana V. K.
9. Následně žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, kterým změnil výši doměřené daně na 179 355 Kč a současně doměřil penále ve výši 35 871 Kč.

K žalobním námitkám:

10. Mezi účastníky je spor o výši uplatněných výdajů, když sporné není, že na předmětném pozemku se ke dni posuzovaného prodeje nacházela rozestavěná stavba rodinného domu. Žalobce má za to, že prokázal faktické uskutečnění díla, prokázal i skutečně objektivně prostavěný materiál a provedené práce. Žalovaný naopak uzavřel, že je sporné i to, že výdaje na hrubou stavbu vynaložil právě žalobce (bod 36 napadeného rozhodnutí). Podle žalovaného totiž z čestného prohlášení otce žalobce, výpisu z účtu otce žalobce a výslechu otce žalobce nevyplývalo, že by peněžní prostředky použité na stavbu byly právě žalobce. Podle žalovaného nebyli zjištěni žádní případní dodavatelé stavebních materiálů či prací, neboť toto nevyplývá ani z bankovních výpisů ani z výpovědi svědka, stejně tak nevyplývaly žádné částky výběrů a plateb, které by dokládaly použití finančních prostředků na předmětnou stavbu. Svědek podle žalovaného sice vypověděl, že od března do května 2016 daroval žalobci finanční prostředky v celkové výši 1 550 000 Kč určené k výstavbě nemovitosti, ale po prodeji nemovitosti v roce 2016 jim syn půjčku vrátil (bod 39 napadeného rozhodnutí).
11. Krajský soud ověřil, že se v daňovém spise nachází čestné prohlášení z 8. 2. 2021 paní A. K. a V. K., ze kterého vyplývá, že „v letech 2016 až 2016 poskytli ze svých společných finančních prostředků synovi R. K. (...) finanční dary v celkové hodnotě 1 550 000 Kč. Dary byly poskytovány postupně podle potřeb postupující výstavby nemovitosti (...)“. Dne 12. 4. 2021 byl vyslechnut svědek V. K., který uvedl, že žalobci daroval s manželkou 1 550 000 Kč a dále doplnil, že „jednalo se v té době o dar synovi a po prodeji nemovitosti v roce 2016 nám syn půjčku vrátil, mám to na výpisu z účtu, který mám k dispozici a tuto kopii vám předkládám. Dne 30. 6. 2016 jsme obdrželi na účet vrácené dary v částce 1 692 000 Kč z účtu notáře Mgr. Marka Ježka dle kupní smlouvy“.
12. Závěr žalovaného, že nebylo prokázáno, že by to byl žalobce, kdo vynaložil na výstavbu předmětné hrubé stavby peněžní prostředky, je podle názoru soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Z výše uvedeného jasně vyplývá, že rodiče žalobci poskytli částku 1 550 000 Kč, jakým způsobem se tak stalo, i to, jak s nimi bylo naloženo. Rozpor mezi tvrzeným „darem“ finančních prostředků a jejich následným vrácením, což je s darem pojmově vyloučeno, však sám o sobě nevyvrací, že by k finanční transakci došlo. Žalovaný se ani nepokusil tento rozpor objasnit, ani neuvedl žádnou úvahu, která je vedla k závěru, že jen kvůli tomuto rozporu – žádný další žalovaný neuvedl - má za to, že to nebyl žalobce, kdo peněžní prostředky na stavbu vynaložil. Ať již šlo o dar, nebo o vrácenou půjčku, vždy by se jednalo o výdaj vynaložený z peněžních prostředků žalobce, když v prvním případě by je žalobce vynaložil přímo, v druhém případě splacením půjčky. Žalovaný při formulaci svého závěru žádné bližší okolnosti nezjišťoval, nijak nezohlednil

ani to, že se jednalo o transakci mezi právními laiky a rodinnými příslušníky při stavbě rodinného domu pro žalobce na pozemcích, které původně patřily jeho rodičům, a že tedy jejich právní jednání nemuselo být formálně úplně korektní. Na tvrzení o vrácení peněžních prostředků, dokládané výpisem z účtu a potvrzením notáře, žalovaný nereagoval vůbec.

13. Jak soud dále ověřil, svědek uvedl, že částka v celkové hodnotě 1 550 000 Kč byla vynaložena na „*nákup materiálu, na základy, betonáž, zdění, pokládka stropu, tesařské a pokrývačské práce, osazení vstupních dveří a oken*“. K dotazu na konkrétní dodavatele svědek uvedl, že „*přípojku dělal ČEZ distribuce a syn platil 12 500 Kč*“, základovou desku dělal dodavatel „*Beton Ciezsyn*“, dodavatelem zastřešení stavby byla „*firma z Polského Těšína, název byl pan Zawadzki*“, a dodavatelem oken a dveří na stavbu byla společnost „*Aldo z Polska*“. Ostatní dodavatele svědek specifikoval obecně: „*různí soukromníci, zedníci, OSVČ, chlapi ze Slovenska*“.
14. Již z této citace vyplývá, že neobstojí ani závěr žalovaného, podle kterého je výpověď svědka nekonkrétní, když svědek měl podle žalovaného uvést dodavatele toliko obecně. Tento závěr totiž z výpovědi svědka koresponduje jenom v dílčí části, neboť svědek uvedl zcela konkrétní subjekty, kteří se na stavbě podíleli a kteří materiál dodávali. Na tuto část svědecké výpovědi žalovaný rovněž nijak nereagoval. I v tomto směru je závěr žalovaného nepřezkoumatelný, neboť nemá oporu ve správním spise.
15. Žalobce dále v žalobě i v odvolání namítal, že na hrubou stavbu musel vynaložit výdaje a domáhal se přiznání tzv. esenciálních výdajů, tak jak tyto definovala judikatura správních soudů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50). Žalovaný zohlednění esenciálních výdajů odmítl s poukazem na to, že v případě žalobce nebyl naplněn první předpoklad pro přiznání těchto esenciálních výdajů, a to stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle kterého *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*
16. Krajský soud přisvědčuje žalovanému, že přiznat minimální výdaje lze pouze tehdy, je-li daň stanovena podle pomůcek, tj. náhradním způsobem. K tomu se judikatura správních soudů vyjadřovala opakovaně a závěr je stabilně následován, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. listopadu 2020 č. j. 1 Afs 205/2020-45 a zde citovanou judikaturu. Namítal-li tedy žalobce v žalobě, že žalovaný pochybil, pokud žalobci tyto esenciální výdaje neuznal, a současně tvrdil splnění podmínek pro stanovení daně pomocí pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu, aniž by reagoval na shora uvedený opačný závěr žalovaného, je jeho žalobní námitka nedůvodná. Zabývat se tím, zda zde skutečně musely být vynaloženy určité výdaje lze totiž pouze, pokud by žalovaný pochybil v úvaze o nenaplnění předpokladů pro přechod na pomůcky. Podle žalovaného totiž nedošlo k porušení žádných zákonných ustanovení a nedošlo ani k zatmění účetnictví žalobce takovým způsobem, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním. S touto argumentací však nepolemizuje žádný žalobní bod, když za něj nelze považovat obecné tvrzení, že podmínky splněny byly. Tato žalobní námitka proto důvodná není.

17. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí ve vztahu k závěru žalovaného o tom, že je sporné, zda výdaje, které případně na hrubou stavbu byly vynaloženy, byly vynaloženy právě žalobcem s ohledem na původ těchto peněžních prostředků a vzhledem k tomu, že jde o závěr stěžejní, neboť je na něm vystavěno napadené rozhodnutí, krajský soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá ohledně dodavatelů, kteří materiál na hrubou stavbu dodali, oporu ve správním spise, když výpověď svědka, která tuto měla prokazovat, nebyla žalovaným v podstatné části hodnocena, krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil rovněž z důvodu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V obou případech se tak stalo bez jednání podle § 76 odst. 1 s. ř. s.
18. V následném řízení se žalovaný vypořádá s tvrzením žalobce a zjištěním z čestného prohlášení a výpovědi svědka ohledně toho, zda peněžní prostředky, které měly být na stavbu použity, vynaložil žalobce či nikoliv, a tuto svou úvahu odůvodní tím, co z dokazování vyplynulo. Dále se bude zabývat tím, zda zde jsou dodavatelé, kteří na stavbu materiál měli dodat a které svědek výslovně uvedl, a závěr z této úvahy zohlední při hodnocení splnění žalobcovy důkazní povinnosti.
19. Následně žalovaný opětovně rozhodne o tom, zda žalobce splnil svou důkazní povinnost. V případě, že setrvá na závěru o neprokázání uplatněných výdajů, uváží znovu, zda ob stojí jeho závěr o tom, že zde nebyla povinnost žalobce, kterou by při dokazování porušil a že hospodaření nebylo zatemněno tak, aby nebylo možno daň stanovit dokazováním. Při té příležitosti uváží povinnost, která žalobci jako daňovému subjektu vyplývá z § 92 daňového řádu, tedy prokázat svá skutková tvrzení, a dále ve vazbě na závěr o zatemnění jeho hospodaření uváží i konkrétní situaci žalobce, který, jak vyplývá z daňového spisu, není osobou podnikající.
20. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a sepis žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, dvakrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobci zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 27. října 2022

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu