



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. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) z 21. 5. 2020, doměřující žalobci za zdaňovací

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 Těšina 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 výpisy 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.

Dosavadní průběh řízení:

4. Krajský soud dne 27. 10. 2022 rozsudkem č. j. 25 Af 32/2021-33 napadené rozhodnutí zrušil. Shledal jej nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve vztahu k závěru, že je sporné, zda výdaje, které byly na hrubou stavbu případně vynaloženy, byly vynaloženy právě žalobcem s ohledem na původ těchto peněz. Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudek krajského soudu zrušil dne 21. 2. 2024, č. j. 4 Afs 301/2022-26. Napadené rozhodnutí považoval za přezkoumatelné, když původ peněz vynaložených na hrubou stavbu nebyl pro závěr žalovaného stěžejní. Napadené rozhodnutí je vystavěno na – podle NSS – správném závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně výdajů, které tvrdil v dodatečném daňovém

přiznání. Tímto závěrem je krajský soud vázán podle § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.).

Posouzení krajským soudem:

5. Krajský soud pro úplnost opakuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 s. ř. s.

Zjištění ze správních spisů:

6. 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.
7. 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.
8. 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.
9. 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.
10. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje

11. 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:

12. 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. Podle žalobce mu měly být přiznány alespoň tzv. esenciální výdaje, když hrubá stavba na pozemcích byla postavena.
13. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uzavřel, že závěr žalovaného o neprokázání použití předmětných peněžních prostředků v určité výši, za určitá plnění a určitým dodavatelům služeb a materiálu právě k výstavbě hrubé stavby rodinného domu, je správný, když žalobce ani nehodlal tvrzené výdaje prokazovat (body 28, 31 a 38 cit. zrušujícího rozsudku). Bylo bez významu, že svědek – otec žalobce – zmínil některé dodavatele hrubé stavby (bod 38 a 39 cit. zrušujícího rozsudku). Podle Nejvyššího správního soudu žalobce své důkazní břemeno neunesl (bod 40 zrušujícího rozsudku). Tímto právním názorem je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán.
14. K žalobní námitce, že žalobce na hrubou stavbu musel vynaložit výdaje a náleží mu tak 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), což žalovaný odmítl s poukazem na nenaplnění prvního předpokladu pro jejich přiznání, a to stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se krajský soud vyjádřil již v předchozím rozsudku. Přijatý závěr nebyl korigován Nejvyšším správním soudem, krajský soud je tedy jím vázán (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, čj. 4 As 3/2018-50, náleží Ústavního soudu České republiky sp. zn. III. ÚS 3285/22 ze dne 27.6.2023), a proto zde své posouzení pouze opakuje.
15. 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, 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 tehdy, pokud by žalovaný pochybil v úvaze o nenaplnění předpokladů pro přechod na pomůcky. Podle žalovaného nedošlo k porušení žádných zákonných ustanovení a nedošlo ani k zatemnění účetnictví žalobce takovým způsobem, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním. S touto argumentací nepolemizuje žádný žalobní bod, když za něj nelze považovat obecné tvrzení, že podmínky splněny byly.
16. Nejvyšší správní soud dále uložil krajskému soudu uvážit, zda sdělení některých dodavatelů, které uvedl žalobcův otec, je dostatečné k prokázání tvrzených výdajů, s přihlédnutím k závěrům rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133 zejm. body 43 až 45. Rozšířený senát se zabýval otázkou, zda i při nezpochybnění účetnictví (daňové evidence) jako celku je při neprokázání okolností svědčících daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) za existující zboží či službu nutno správcem daně zohlednit esenciální výdaje a stanovit daň podle pomůcek ve

smyslu § 98 daňového řádu (bod 23). Uzavřel, že předpokladem uznání esenciálních nákladů je přechod na pomůcky, pro který platí předpoklad významného zatemnění účetnictví jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí. Nicméně, jde vždy až o náhradní způsob stanovení daně. Primární způsob stanovení daně je dokazováním, přičemž jako důkazní prostředek může sloužit prakticky jakýkoliv prostředek vyjma těch, které byly získány v rozporu s právním předpisem (bod 42). Vycházejí z této premisy, je – li daňový subjekt ohledně výdaje týkající se části obchodního případu v důkazní nouzi, má vždy možnost tímto primárním způsobem prokázat, že deklarovaný výdaj vynaložen v minimální určité výši musel reálně být vynaložen, a to za existující plnění : *„pokud daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat. Jinými slovy je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízené zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné prvotní doklady. Jedná se však stále o primární způsob stanovení daně, tj stanovení daně na základě dokazování.“ (viz body 44 a 45 cit. usnesení).*

17. Žalobce byl v důkazní nouzi, když podle vlastních slov žádné doklady nevidoval vzhledem k tomu, že nešlo o jeho podnikatelskou činnost a že prodej hrubé stavby rodinného domu původně ani nepředpokládal. Přesto svá tvrzení nekorigoval a alternativní důkazní prostředky nenabídl. Korekcí tvrzení není odkaz na znalecký posudek nebo na výpověď svého otce. Jak znalecký posudek, tak výpověď svědka jsou důkazní prostředky, které jsou určeny k prokázání tvrzení ohledně konkrétního výdaje, konkrétnímu rozsahu, vůči konkrétnímu dodavateli a ve vztahu ke konkrétnímu plnění. Žalobce v podstatě postupoval tak, že požadoval po správci daně, aby sám stanovil relevantní část výdajů objektivně nutných na pořízení hrubé stavby rodinného domu, což je předně v rozporu s povinností tvrzení a důkazní, vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu, a je to neudržitelné, neboť byl – li by správce daně povinen u každého dílčího neprokázaného výdaje sám zkoumat a stanovit jeho „esenciální výši“, vzrostly by náklady na správu daní neúměrně (srov. bod 38 a 39 citovaného usnesení rozšířeného senátu)
18. Na uvedeném nic nemění, že příjem žalobce nebyl z podnikatelské činnosti a nevztahovala se na něm povinnost vést účetnictví. Žalobce mohl jako důkazní prostředek použít prakticky cokoliv, pokud to nebylo získáno protiprávně. Nejprve však byl povinen tvrdit, jaké výdaje, v jakém rozsahu a vůči komu použil; konečně, to jsou skutečnosti, které mohl vědět pouze on sám jako stavebník. K těmto svým tvrzením byl pak povinen navrhnout důkazy způsobitelné je prokázat. To však neučinil. Povinnost přednést tvrzení a tyto prokázat stíhá v daňovém řízení nejen podnikatele, ale všechny daňové subjekty, též právní laiky.
19. Vzhledem k nedůvodnosti žalobních námitek krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 zamítl.

20. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému vzniklo v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení. Podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení přesahující jeho úřední činnost nevznikly a soud proto rozhodl tak, že žádnému z účastníků řízení náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

.

Ostrava 15. května 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu