

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Tomáše Zubka v právní věci žalobce: **F. S.**, zastoupeného Mgr. Marianem Francem, advokátem se sídlem Plzeň, Solní 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2006, č. j. 11072/06-1100-400729, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 9. 2008, č. j. 30 Ca 21/2007 – 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Rokycanech (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 13. 10. 2003 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000. Správce daně vydal dne 22. 6. 2006 dodatečný platební výměr č. j. 50126/06/150910, kterým žalobci (na základě této daňové kontroly) doměřil daň z příjmů fyzických osob za výše uvedené zdaňovací období ve výši 933 260 Kč. Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal. Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 12. 2006, č. j. 11072/06-1100-400729 dodatečný platební výměr změnil tak, že žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za výše uvedené zdaňovací období ve výši 1 115 756 Kč.

V daném případě byl podroben dani z příjmů fyzických osob příjem žalobce z prodeje nemovitostí (rodinného domu č. p. 1129 na pozemku parc. č. st. 4730, pozemku

parc. č. st. 4730, garáže na pozemku parc. č. st. 4731, pozemku parc. č. st. 4731 a pozemku parc. č. 2064/5, to vše v k. ú. Rokycany) ve výši 7 300 000 Kč, a to jako ostatní příjem podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2000 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný zdůraznil, že podle § 10 odst. 4 zákona o daních

z příjmů je základem daně (dílčím základem daně) příjem získaný prodejem předmětných nemovitostí snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Důkazní břemeno k prokázání jednotlivých výdajů spočívá podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), výlučně na žalobci. Zákon nepřipouští zproštění tohoto důkazního břemene ani v případě zničení dokladů povodní. Žalobcem předložený znalecký posudek není důkazem o tom, v jaké výši vynaložil výdaje na výstavbu rodinného domu on sám. Pozbyl-li veškeré originální doklady, měl možnost obstarat si doklady náhradní nebo navrhnout výslech dodavatelů apod. Jelikož daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním, nejsou splněny podmínky pro užití pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu, jak požadoval žalobce. Tvrzení žalobce, že předmětný rodinný dům není možné postavit za částku 4 232 517,45 Kč, kterou správce daně uznal jako výdaje, není rozhodné, protože příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů lze snížit pouze o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, přičemž žalobce v průběhu daňové kontroly vyšší výdaje na dosažení uvedeného příjmu neprokázal. Správce daně se nadto snažil žalobci pomoci získat důkazní prostředky. Žalovaný dospěl k závěru, že ze správcem daně uznaných výdajů nebyly průkazně doloženy výdaje ve výši 570 334 Kč (336 000 Kč za sanitární keramiku, 154 334 Kč za elektroinstalaci a revize a 80 000 Kč za čističku odpadních vod), proto žalobce vyzval k předložení důkazních prostředků ve stanovené lhůtě. Žalobce ovšem na tuto výzvu nereagoval, proto žalovaný snížil výdaje o 570 334 Kč na částku 3 662 183,45 Kč, což se projevilo zvýšením dodatečně vyměřené daně z částky 933 260 Kč na částku 1 115 756 Kč.

Žalobce napadl uvedené rozhodnutí o odvolání žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni. Krajský soud výše uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku uvedl, že zejména z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze dovodit, že uplatnění výdajů není povinností, nýbrž právem daňového subjektu. Rozhodne-li se daňový subjekt příjmy ponížit o určité výdaje, je jeho nezastupitelnou povinností podle § 31 odst. 9 daňového řádu existenci těchto výdajů prokázat. Správce daně je podle § 31 odst. 5 daňového řádu oprávněn, resp. povinen stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek jen tehdy, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a zároveň není možné z tohoto důvodu stanovit daň dokazováním. Taková situace však v projednávané věci nenastala, neboť uplatnění výdajů není povinností, ale právem daňového subjektu. Nevyužije-li tedy daňový subjekt z jakéhokoliv důvodu tohoto práva nebo neprokáže-li jím tvrzené výdaje, neporuší tím žádnou svoji zákonnou povinnost. V daném případě bylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, proto nebyla splněna ani druhá podmínka pro užití pomůcek. Ponížit příjem o výdaje neprokázané zákon neumožňuje. Krajský soud posoudil jako nedůvodnou argumentaci žalobce, že se dostal do nevýhodnější situace, než kdyby se správcem daně vůbec nespolupracoval. V takovém případě by totiž byl podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů základem daně příjem získaný prodejem předmětných nemovitostí v plné výši. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že pro stanovení základu daně není rozhodné, zda součet prokazatelně vynaložených výdajů postačoval k pořízení uvedených nemovitostí. Ani případná ztráta dokladů při povodni podle názoru krajského soudu nic nemění na těchto závěrech. V této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu v obdobné věci ze dne 12. 4. 2006, č. j. 1 Afs 112/2005 – 96, dostupný na www.nssoud.cz. Nedostatek dokladů na straně výdajové

neodůvodňuje stanovení daně podle pomůcek, je-li možné dokazováním stanovit stranu příjmovou. Názor zastávaný žalobcem by vedl k naprosto nesmyslným důsledkům, kdy správce daně by byl povinen „ponížit základ daně o prokázané výdaje a zároveň v případě, že by daňový subjekt toliko tvrdil, že se mu nepodařilo prokázat všechny náklady, by byl povinen hypoteticky zjišťovat, zda výdaje nebyly ve skutečnosti vyšší, a akceptovat tyto výdaje vyšší“. To by umožňovalo daňovému subjektu být zcela nečinným (nevést účetnictví, případně neevidovat relevantní daňové doklady) a stačilo by mu pouze tvrdit, že nějaké výdaje měl. Takový přístup je však zcela v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Krajský soud konečně neshledal důvodnou ani žalobní námitku, podle níž mělo být napadené rozhodnutí žalovaného doručeno přímo žalobci, nikoli jen daňovému poradci, kterému udělil pouze omezenou plnou moc. Krajský soud totiž posoudil předmětnou plnou moc ze dne 23. 10. 2006 podle jejího obsahu jako neomezenou plnou moc pro celé daňové řízení, proto bylo napadené rozhodnutí v souladu s § 17 odst. 7, větou první daňového řádu doručeno pouze zástupci žalobce.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost, v níž nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v daném případě nebylo možné postupovat podle § 31 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatel zdůraznil, že se snažil v rámci správního řízení i řízení před krajským soudem vysvětlit „jednoduchou rovnici“, že za částku 3 662 183,45 Kč nemohl být rodinný dům nikdy postaven, neboť jen materiál použitý na stavbu měl vyšší hodnotu. Na rozdíl od krajským soudem odkazovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 112/2005 vynaložil výdaje na vybudování rodinného domu on sám a byl uveden v kolaudačním rozhodnutí, tj. stal se vlastníkem věci. Nesla-li by některé výdaje jiná osoba, byly by to dary, které „mají úplně jiný režim“, tzn. že veškeré výdaje musel vynaložit ze svého majetku. Doklady týkající se výdajů na stavbu rodinného domu měl uloženy u svých rodičů, což je s ohledem na snahu rodinný dům prodat logické. Dům jeho rodičů přitom byl prokazatelně zasažen povodní. Rekonstrukce dokladů zničených při povodni se mu nezdařila, ovšem nikoli jeho vinnou, ale z důvodu neochoty některých subdodavatelů vystavit náhradní doklady. Navíc někteří subdodavatelé v mezidobí zanikli. Náklady, které musely být na stavbu rodinného domu vynaloženy, doložil znaleckými posudky, které prokazují minimální výši těchto nákladů. S přihlédnutím k uvedeným skutečnostem se výklad zákona, ze kterého vycházely správní orgány, příčí jeho účelu, kterým je zjištění skutečné výše příjmů. Měl-li by žalovaný za to, že jeho postup je účelový (tzn. že zatajuje své příjmy), mohl by přistoupit k sankci za nevedení účetnictví. V daném případě se však stěžovatel nedostal do uvedené situace vlastní vinnou, přesto je vyměřením daně *de facto* sankcionován. Krajský soud potvrdil „byrokratický“ postup správních orgánů v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž nelze smysl zákona hledat jen ve slovech a větách právního předpisu, ale při jeho interpretaci je nutno se odchýlit i od na první pohled jednoznačného textu, a na místo doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona se zřetelem na relevantní právní principy. Stěžovatel navrhoval, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu je v ní namítán důvod odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Námitky stěžovatele obsažené v kasační stížnosti směřují k tomu, že v daném případě bylo namístě, aby správce daně přistoupil k náhradnímu stanovení daně podle § 31 odst. 5 daňového řádu, tedy pomocí pomůcek.

Nejvyšší správní soud se s názorem stěžovatele neztotožňuje.

Podle § 31 odst. 5 daňového řádu, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

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

Z ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že správce daně může stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek pouze v případě, jestliže jsou kumulativně splněny dvě podmínky. Prvním předpokladem je skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Druhou podmínkou aplikace cit. ustanovení je, že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Z tohoto ustanovení vyplývá jednak nutnost současného splnění obou podmínek, kdy nestačí splnění pouze jedné z nich, jednak preference stanovení daně prostřednictvím dokazování. Upřednostnění stanovení daňové povinnosti dokazováním před stanovením daně pomůckami nebo sjednáním daně (§ 31 odst. 7 daňového řádu) je logické, neboť prvně jmenovaný způsob má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu. Ke stanovení daně za použití pomůcek, jež má správce daně k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem, tak může správce daně v případě, kdy daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonem stanovených povinností, přistoupit pouze tehdy, když daňovou povinnost nelze dokazováním stanovit vůbec.

V daném případě byl podroben dani z příjmů fyzických osob příjem stěžovatele z prodeje shora uvedených nemovitostí podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy tzv. ostatní příjem. Podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů je základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho

dosažení. Lze uzavřít, že jen takový výdaj, který byl vynaložen prokazatelně, a to daňovým subjektem, může být výdajem, který ovlivní výši daňové povinnosti, přičemž povinnost k prokázání jednotlivých výdajů, včetně výdajů souvisejících se stavbou rodinného domu, spočívá výlučně na daňovém subjektu.

Nejvyšší správní soud neshledal v projednávané věci důvody odklonit se od své dosavadní judikatury, vyjádřené např. v krajským soudem zmiňovaném rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 1 Afs 112/2005 – 96, ve kterém řešil skutkově obdobnou situaci, týkající se téhož druhu příjmů. Stěžovatel tedy byl na základě opakovaných výzev správce daně v rámci daňové kontroly povinen prokázat, zda skutečně sám vynaložil finanční prostředky na stavbu předmětné nemovitosti v jím tvrzené výši.

Stěžovatel nezpochybňuje závěr žalovaného, že se mu nepodařilo prokazatelně doložit vynaložení vyšších výdajů než částky 3 662 183,45 Kč. Argumentace stěžovatele, že za uvedenou částku nemohl být rodinný dům postaven, neboť jen materiál použitý na stavbu měl vyšší hodnotu, a že minimální výši těchto nákladů doložil znaleckým posudkem, je lichá. Znalecký posudek o pořizovací ceně předmětných nemovitostí totiž neosvědčuje výši vynaložených výdajů samotným stěžovatelem, ale toliko hodnotu výdajů, které mohl na jejich pořízení vydat. V žádném případě však neprokazuje, v jaké skutečné výši byly vynaloženy výdaje na stavbu rodinného domu, garáže, bazénu a ostatních venkovních úprav, a že by je vynaložil samotný stěžovatel.

Odmítnout je nutno rovněž argumentaci stěžovatele, že mu nelze klást k tíži fakt, že při povodni v roce 2002 došlo bez jeho zavinění ke zničení veškerých dokladů, protože podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba nesplnění povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu posuzovat z objektivního hlediska a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je nevýznamnou; ani skutečnost, že doklady vystavené dodavateli stavebních prací a materiálu, byly odcizeny či zničeny, nezbavuje daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat vynaložení výdajů v jím tvrzené výši (srov. rozsudek ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 – 68, publikovaný pod č. 327/2004 Sb. NSS). Pozbyl-li stěžovatel veškeré originální doklady, měl jistě možnost obstarat si od dodavatelů doklady náhradní, což se mu také zčásti podařilo; v případě zániku či neochoty některých dodavatelů vystavit náhradní doklady mohl navrhnout výslech osob, které za tyto subjekty jednaly. To se však nestalo, přestože správce daně v souladu se zásadou součinnosti opakovaně vyjádřil ochotu napomoci stěžovateli při opatřování důkazních prostředků.

Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že daňovou povinnost bylo možné stanovit dokazováním, neboť stěžovatel neprokázal oprávněnost pouze některých dílčích výdajů. Na tomto místě zdejší soud poukazuje na svou konstantní judikaturu (srov. rozsudek ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87, dostupný na www.nssoud.cz), podle které správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod, tj. např. příjmy dokazováním a výdaje za použití pomůcek, jak *de facto* požaduje stěžovatel. Za této situace lze závěr žalovaného

(aprobovaný krajským soudem), že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, považovat za správný.

Stěžovateli lze nepochybně v obecné rovině přisvědčit v tom, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. stěžovatelem zmiňovaný rozsudek ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 – 60, publikovaný pod č. 1021/2007 Sb. NSS), potažmo Ústavního soudu (srov. např. nález ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publikovaný pod N 13/7 SbNU 87, nález ze dne 3. 2. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 19/98, publikovaný pod N 19/13 SbNU 131, a nález ze dne 19. 10. 2008, dostupný na http://nalus.usoud.cz), nelze smysl zákona hledat jen ve slovech a větách právního předpisu, ale při jeho interpretaci je nutno se odchýlit i od na první pohled jednoznačného textu, a na místo doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona se zřetelem na relevantní právní principy. Samotný stěžovatel ovšem správně zdůraznil, že účelem daňových předpisů je takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení, přitom právě stanovení daňové povinnosti dokazováním, jak již bylo uvedeno shora, má největší předpoklad k tomu, aby odráželo skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu, zatímco při použití pomůcek se nejedná o přesné stanovení daňové povinnosti, ale o její kvalifikovaný odhad. Postup správních orgánů v projednávané věci proto nebyl v rozporu s účelem a smyslem daňových předpisů.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3, věta za středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 23. dubna 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu