



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **P. Š.**, zastoupeného Mgr. Tomášem Fochlerem, advokátem se sídlem Budovatelů 287, Velká Polom, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 10. 12. 2012, čj. 7850/12-1102-807013, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 7. 2015, čj. 22 Af 30/2013 – 62,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV.** Ustanovenému zástupci žalobce Mgr. Tomášovi Fochlerovi, advokátovi se sídlem Budovatelů 287, Velká Polom, **se přiznává** odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti v částce **3400 Kč**, která mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d ň ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 7. 2012, čj. 248574/12/384912805760 (dále „platební výměr“), Finanční úřad v Opavě (dále „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2010 ve výši 588 285 Kč a daňové penále ve výši 117 657 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 10. 12. 2012, čj. 7850/12-1102-807013 (dále „napadené rozhodnutí“), Finanční ředitelství v Ostravě zamítlo žalobcovo odvolání proti shora uvedenému platebnímu výměru a tento platební výměr potvrdilo.

[3] Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Ostravě, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Ostravě, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství.

II.

[4] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Krajský soud žalobu zamítl. Žalobce uplatnil v podstatě jediný žalobní bod, podle kterého finanční orgány nezjistily správně skutkový stav věci. K prokázání žalobního tvrzení žalobce navrhl provést důkazy, které nenavrhoval v daňovém řízení. Krajský soud neshledal žalobu důvodnou. Dospěl k závěru, že dokazování provedené finančními orgány nelze doplňovat o nyní navržené důkazy, neboť žalobci nic nebránilo předložit je v daňovém řízení. K navržení důkazů byl žalobce opakovaně vyzván správcem daně. Pokud žalobce nereagoval na tyto výzvy, nelze jeho pasivitu přičítat k tíži daňových orgánů. Daňové orgány informovaly žalobce o vlivu této pasivity na výsledek daňového řízení jednak úředním záznamem o výsledku kontrolního zjištění a jednak zprávou o daňové kontrole. Závěry uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí tudíž nemohly být pro žalobce překvapivé.

[5] Na závěr krajský soud zdůraznil, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dále „daňový řád“). Toto důkazní břemeno nelze přenášet na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s poukazem na § 92 odst. 2 a 5 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, který by byl povinen prokazovat žalobcem uváděná tvrzení, a na základě toho dospět k závěru, že správce daně vydal rozhodnutí na základě neúplných skutkových zjištění.

[6] V nyní posuzované věci žalobce neprokázal ani na výzvu správce daně, že by kdy vrátil panu P. B. částku 7 milionů Kč, ani že by kdy došlo k vyúčtování stavebních prací za 6 milionů Kč společností CASINO VESMÍR a. s. (dále „CASINO“) podle dohody ze dne 5. 5. 2008. Důkazní břemeno k prokázání těchto skutečností netížilo daňové orgány. K odkazu žalobce na vyjádření své zmocněnkyně L. R. krajský soud uvedl, že k tomuto tvrzení nebyly předloženy žádné důkazy.

III.

[7] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítl, že skutková podstata, z níž vycházel správce daně, nemá oporu ve správním spise ani v daňovém řádu a že řízení je postiženo vadou, v jejímž důsledku je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Daňovému poplatníku nelze vyměřit daň z příjmu, který nikdy neobdržel, a toto své negativní tvrzení může prokázat jen výslechem svědků. Toto dokazování bylo navrženo v daňovém řízení i v řízení před krajským soudem, ale nebylo provedeno.

IV.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout. Citace zákonných důvodů kasační stížnosti neobstojí jako konkrétní stížný bod. Tvrzení stěžovatele, že je mu vyměřena daň z příjmu, který neobdržel, neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Stěžovatel nekonkretizoval svědky, jejichž výslech nebyl proveden. V daňovém řízení nevzněl požadavky na výslechy svědků a na výzvu správce daně výslovně odmítl prokazovat požadované skutečnosti. Tato pasivita jde k tíži stěžovatele. V řízení

před krajským soudem stěžovatel požadoval výslech L. R. a Ing. A. B. Tyto výslechy jsou podle žalovaného nadbytečné, neboť oba byli stěžovatelovými zmocněnci, jejichž prostřednictvím jednal se správcem daně.

V.

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

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud na úvod připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. To nepochybně platí i o jednotlivých stížnostních bodech. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti dostatečně specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu.

[12] Stěžovatel v kasační stížnosti označil skutkovou podstatu, z níž daňové orgány vycházely v napadeném rozhodnutí, za rozpornou s obsahem správního spisu a s daňovým řádem. Řízení tudíž bylo stíženo vadou a z něj vzešlé rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Toto tvrzení odpovídá stížnostnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Aby však mohla být kasační stížnost věcně projednatelná, nepostačuje pouze citovat text zákona, nýbrž stěžovatel musí připojit konkrétní argumentaci vztahující se k jedinečným okolnostem případu, jíž by se kasační soud mohl zabývat. Stěžovatel v tomto směru uplatnil toliko jedinou blíže konkretizovanou kasační námitku, že v řízení před daňovými orgány a v řízení před soudem navrhl výslech svědků, který nebyl proveden; z toho důvodu stěžovatel nemohl prokázat, že neobdržel zdaněný příjem.

[13] Takto koncipovaná kasační námitka se nachází na samé hranici projednatelnosti. Stěžovatel neuvedl identifikační údaje svědků, které dle svého tvrzení navrhoval k výslechu, ani nspecifikoval, kdy konkrétně učinil tyto důkazní návrhy. Neuvedl ani, co konkrétně mělo být svědeckými výpověďmi prokázáno. Z obecného konstatování, že nelze zdanit příjem, který daňový subjekt nikdy neobdržel, stěžovatel nevyvodil žádné závěry ve vztahu k posuzované věci, ani nspecifikoval, o jaký příjem se mělo jednat. Tyto námitky jsou natolik obecné, že na ně nelze reagovat jinak než v obecné rovině. Není úkolem kasačního soudu nahrazovat činnost stěžovatele a vyhledávat za něj důkazy k prokázání jeho tvrzení, neboť by tím soud postupoval jak v rozporu se zásadou rovnosti stran, tak i v rozporu se zásadou nestrannosti soudního řízení.

[14] Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel uvedl v příloze č. 2 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009, že měl příjem z prodeje nemovitosti spadající do kategorie ostatních příjmů ve výši 6 500 000 Kč a s ním související výdaje v celkové výši 6 491 000 Kč; dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy tudíž činil 9000 Kč. Deklarované výdaje sestávaly z pořizovací ceny nemovitosti snížené o dosud uplatněné odpisy a z technického zhodnocení.

[15] K deklarovaným výdajům stěžovatel doložil kupní smlouvu ze dne 29. 6. 2007, podle které pořídil spolu s manželí P. nyní prodávanou nemovitost za částku 12 600 000 Kč. Z této částky stěžovatel uplatnil částku 6 300 000 Kč jako výdaj na pořízení nemovitosti, kterou následně snížil o odpisy ve výši 413 000 Kč. Jako další související výdaj stěžovatel uplatnil částku 604 000 Kč, kterou dle svého tvrzení vynaložil na technické zhodnocení nemovitosti.

[16] K prokázání výdajů na technické zhodnocení stěžovatel předložil dne 21. 7. 2011 dohodu o financování ze dne 5. 5. 2008, podle které společnost CASINO vyúčtuje stěžovateli a manželům P. (spoluvlastníci druhé id. ½ prodávané nemovitosti) skutečně vynaložené náklady na stavební práce v prodávané nemovitosti, které nepřekročí částku 6 000 000 Kč. Za zajištění a provedení stavebních prací náležela společnosti CASINO odměna ve výši 604 000 Kč, kterou uhradil stěžovatel. Neprokázal však, zda tvrzené stavební práce skutečně proběhly.

[17] K deklarováním příjmům stěžovatel předložil kupní smlouvu ze dne 27. 4. 2009, podle které všichni spoluvlastníci prodali předmětnou nemovitost za částku 20 000 000 Kč. Z této částky připadlo stěžovateli jakožto vlastníkovu id. ½ prodávané nemovitosti deset milionů Kč, tj. polovina kupní ceny. Dne 29. 4. 2009 kupující připsal na účet stěžovatele dvakrát částku 3 500 000 Kč, tj. celkem 7 000 000 Kč, a dne 30. 4. 2009 částku 3 555 238,48 Kč, celkem tedy za oba dny částku 10 555 238,48 Kč. Polovina z této částky, tj. částka 5 277 619,24 Kč, náležela stěžovateli, druhá polovina druhému spoluvlastníkovi nemovitosti. Zbývající část kupní ceny, které dle kupní smlouvy náležela stěžovateli, tj. částku 4 722 380,76 Kč, kupující uhradil České spořitelně, a. s. na úhradu stěžovatelových závazků vůči České spořitelně, a. s., z titulu úvěrů dle úvěrových smluv ze dne 8. 6. 2007.

[18] Do protokolu dne 24. 6. 2011 zástupce stěžovatele sdělil, že platby ze dne 29. 4. 2009 byly mylnými platbami, které stěžovatel vrátil panu P. B. v hotovosti. Toto tvrzení však nedoložil žádnými doklady.

[19] Na podkladě shora uvedeného pojal správce daně pochybnosti o správnosti tvrzení uvedených v daňovém přiznání, neboť dle předložených důkazů stěžovatel přijal nikoli tvrzenou částku 6 500 000 Kč, nýbrž částku 10 000 000 Kč, a neprokázal výdaje na technické zhodnocení ve výši 604 000 Kč, neboť neprokázal, že tvrzené stavební práce, které měla společnost CASINO provést za stěžovatelem uhrazenou odměnu ve výši 604 000 Kč, skutečně proběhly. Správce daně sdělil stěžovateli tyto pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 9. 2011, a umožnil mu sporná tvrzení prokázat; konkrétně požadoval prokázat, že stěžovatel uhradil částku 7 000 000 Kč panu P. B., a dále skutečnou výši výdajů za stavební práce podle dohody ze dne 5. 5. 2008. Správce daně zároveň stěžovatele výslovně upozornil, že pokud tvrzené výdaje neprokáže, nelze k nim při správě daní přihlídnout (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu).

[20] Stěžovatel reagoval na výzvu sdělením ze dne 19. 10. 2011, že „*k pochybnostem SD, že snad DS nevrátil panu P. B. uvádím, že veškeré mé závazky z těchto chybných plateb jsou vypořádány, a není třeba více prokazovat, neboť toto nemá vliv na základ daně, jednalo se o platbu mezi soukromými osobami a jejich sporožirovými, nikoli podnikatelskými účty.*“ Ke skutečné výši výdajů na stavební práce se stěžovatel vyjádřil pouze v tom smyslu, že „*náklady na stavební práce jsou uhrazeny panem P. B. na základě přistoupení k závazku, což dle mého názoru zcela dostatečně prokazuje, že pan B. plnil za jiné, a to konkrétně za prodávající, závazek vzniklý v souvislosti s technickým zhodnocením nebytových prostor (...). Považuji za podstatné, že závazek byl v plné výši uhrazen, a nezůstaly žádné závazky z titulu realizace rozsáhlé stavební investice.*“

[21] Stěžovatel tedy výslovně rezignoval na svou důkazní povinnost a nepředložil správcem daně požadované důkazní prostředky. Správce daně proto dospěl k závěru, že stěžovatel neoprávněně snížil základ daně o částku 3 921 862 Kč. Tato částka sestávala z rozdílu 3 500 000 Kč mezi tvrzeným a zjištěným příjmem z prodeje nemovitosti a neuznaným výdajem na technické zhodnocení ve výši 604 000 Kč; od součtu těchto částek správce daně odečetl stěžovatelem uhrazenou daň z převodu nemovitostí ve výši 182 138 Kč (3 500 000 Kč + 604 000 Kč – 182 138 Kč = 3 921 862 Kč). K totožnému závěru dospěl i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí.

[22] Stěžovatel v žalobě namítl, že daňové orgány řádně nezjistily skutkový stav, a k jeho prokázání navrhl řadu důkazů. Krajský soud tyto důkazy neprovedl, neboť se jednalo o důkazy, které stěžovatel mohl předložit již v daňovém řízení, a důsledky stěžovatelovy pasivity v daňovém řízení nelze napravovat v řízení před soudem. Závěrům krajského soudu nelze nic vytknout.

[23] Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 - 91, č. 1906/2009 Sb. NSS, správní soudnictví stojí na principu plné jurisdikce. To znamená, že krajský soud je povinen se vypořádat i s nově navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci. Veškeré předložené důkazy se přitom musejí vztahovat k časovému okamžiku, ve kterém rozhodoval správní orgán. V této souvislosti nelze odhlédnout od specifické povahy daňového řízení. Daňový subjekt v něm nese důkazní břemeno ohledně prokázání všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Koncepce daňového řízení je přitom založena na úzké součinnosti daňového subjektu a správce daně. Pokud správce daně pojme pochybnosti o správnosti daňových tvrzení, je povinen umožnit daňovému subjektu svá tvrzení prokázat. Pokud daňový subjekt navzdory řádné výzvě daňových orgánů nepředloží požadované důkazy k prokázání svých tvrzení, nemůže následné rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nahrazovat řízení před daňovými orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravovat až v soudním řízení. Závěry tohoto rozsudku lze bezesbytku vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť stěžovateli nic nebránilo předložit v žalobě navržené důkazy již v průběhu daňového řízení.

[24] Na shora uvedenou judikaturu upozorňoval již krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku; lze doplnit, že byť byl rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 35/2009 – 91 zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, Ústavní soud nezpochybnil shora popsanou klíčovou část argumentace, která se stala součástí ustálené judikatury (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, čj. 9 Afs 194/2014 – 64, nebo ze dne 25. 9. 2014, čj. 4 Afs 142/2014 – 22).

[25] Na podkladě shora uvedeného Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[26] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

[27] Stěžovateli byl krajským soudem ustanoven zástupcem advokát; podle § 35 odst. 8 s. ř. s. advokát ustanovený v řízení před krajským soudem zastupuje navrhovatele i v řízení o kasační stížnosti. V takovém případě platí hotové výdaje a odměnu za zastupování stát (§ 35 odst. 8, § 120 s. ř. s.). Podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) náleží ustanovenému zástupci odměna za jeden úkon právní služby spočívající v sepsání kasační stížnosti ve výši 3100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu náhrada hotových výdajů v paušální částce 300 Kč za jeden úkon; celkem tedy 3400 Kč. Tato částka bude zástupci stěžovatele vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do šedesáti dnů od právní moci tohoto rozsudku. O odměně ustanoveného zástupce v řízení před krajským soudem rozhoduje krajský soud.

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

V Brně 18. prosince 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu