



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **A. P.**, zastoupeného JUDr. Tomášem Hemelíkem, advokátem se sídlem Rooseveltova 101, 251 01 Říčany, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o dodatečné vyměření daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 26. 3. 2008, č. j. 59 Ca 133/2006 - 44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 6. 2005 vyměřil Finanční úřad v Jilemnici žalobci základ daně a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2002 a 2003 odlišně od údajů uvedených v daňových přiznáních; učinil tak proto, že část výdajů uplatněných žalobcem (daňových odpisů) byla podle něj daňově neúčinná, a správce daně byl tak nucen snížit výdaje a zvýšit základ daně a daň.

Žalobcovo odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 3. 2008.

Žalobu, jíž žalobce napadl rozhodnutí žalovaného, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozsudkem ze dne 20. 12. 2007. Přisvědčil žalovanému v tom, že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, přísně rozlišuje způsoby výpočtu vstupní

ceny hmotného majetku, z níž poplatník postupně odpisuje, v různých situacích. Je-li hmotný majetek pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, považují se za vstupní cenu vlastní náklady [§ 29 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Reprodukční pořizovací cena zjištěná podle zvláštního předpisu, tj. zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů [§ 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů], je vstupní cenou hmotného majetku jen v případech, které nespádají pod písmena a), b) a c) citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Pokud tedy žalobce pořídil nemovitost, jejímž byl spoluvlastníkem a z níž hodlal uplatňovat odpisy, ve vlastní režii, nemohl pro určení ceny nemovitosti použít znalecký posudek, ve kterém znalec postupoval podle zákona o oceňování majetku (resp. podle jeho prováděcí vyhlášky č. 279/1997 Sb.) a ocenil nemovitost reprodukční pořizovací cenou. Takový postup nemohla žalobci umožnit ani skutečnost, že nebyl objektivně schopen doložit vlastní výdaje, protože všechny doklady měl mít k dispozici náhle zemřevší druhý spoluvlastník nemovitosti, v jehož pozůstalosti se však potřebné doklady nenašly. Žalobce byl podle krajského soudu i v takové situaci povinen prokázat své vlastní náklady – třeba tak, že by se obrátil na své dodavatele, kteří by zkoumané náklady vynaložené na stavbu měli mít ve výnosech. Na tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, nemohla nic změnit ani skutečnost, že znalecký posudek byl i podle stanoviska znaleckého ústavu založen na správných metodách, a s určitou korekcí mohl být v daňovém řízení použit.

Žalobce v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku namítal nesprávné posouzení právní otázky; konkrétně je spatřoval v nesprávném výkladu § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 1 odst. 3 písm. a) zákona o oceňování majetku. Znalecký posudek předložený v řízení nebyl podle něj posudkem o ceně nemovitosti, nýbrž ohodnocením nutných nákladů na zhotovení stavby, resp. odhadem reprodukčních nákladů, při němž byly podpůrně využity databáze nákladových cen staveb podle prováděcí vyhlášky č. 279/1997 Sb., jakož i postupy pro práci s těmito databázemi. Nejde tedy o cenu zjištěnou podle cenového předpisu [jak to má na mysli § 1 odst. 3 písm. a) zákona o oceňování majetku], nýbrž o náhradní způsob určení nutných nákladů na zhotovení stavby. Takový znalecký posudek je podle žalobce dostatečným důkazem k prokázání výše vlastních nákladů pro potřeby odpisování majetku. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém názoru, ztotožnil se se závěry krajského soudu a navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Kasační stížnost není důvodná.

Jedinou spornou otázkou v této věci je způsob prokazování vstupní ceny hmotného majetku, konkrétně nemovitosti, kterou žalobce zbudoval ve vlastní režii spolu s druhým účastníkem sdružení. Žalobce i žalovaný jsou zajedno v tom, že stavba „Myslivny“ na pozemku parc. č. st. 994 v katastrálním území Harrachov byla dokončena v roce 1996 a již od roku 1997 byla pronajímána. Žalobce nepopírá ani to, že vstupní cenu hmotného majetku pro účely odpisování představují u nemovitostí, které byly pořízeny ve vlastní režii v době kratší než pět let před zahájením pronájmu, vlastní náklady, zvýšené o náklady prokazatelně vynaložené na opravy a technické zhodnocení nemovitostí [§ 29 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Namítá však, že toto pravidlo nelze mechanicky uplatňovat tam, kde byl žalobce v důsledku vyšší moci připraven o možnost předložit doklady o vlastních výdajích na stavbu, a domáhá se možnosti doložit částku, kterou na stavbu vynaložil, pomocí znaleckého posudku. Tato argumentace ovšem neobstojí, a to ze dvou důvodů.

V první řadě je třeba zopakovat – jak to již zdůraznil krajský soud – že zákon o daních z příjmů striktně předepisuje způsob stanovení vstupní ceny hmotného majetku v různých případech a neponechává vlastníku majetku na výběr, jakou metodu určení ceny zvolí. Na nemovitosti pořízené ve vlastní režii v době kratší než pět let před zahájením pronájmu se vztahuje pravidlo právě citované; naproti tomu u nemovitostí pořízených ve vlastní režii v době delší než pět let před zahájením pronájmu se podle téhož ustanovení za vstupní cenu hmotného majetku považuje reprodukční pořizovací cena zjištěná podle zvláštního předpisu [srov. § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů], tedy podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), resp. podle jeho prováděcí vyhlášky. Samotný zákon o oceňování majetku pak k tomu ve svém § 1 odst. 3 písm. a) uvádí, že jeho ustanovení se nepoužijí v případech, kdy zvláštní předpis stanoví odlišný způsob oceňování; jako zvláštní předpis je pak v poznámce pod čarou označen mj. zákon o daních z příjmů, resp. jeho § 24 a § 29 odst. 1 písm. a) až c).

Ze systematiky ustanovení § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že na hmotný majetek nabytý určitými zde vyjmenovanými způsoby, které se vyskytují nejtypičtěji, se váže i určitý způsob stanovení výše vstupní ceny pro účely odpisování. U úplatného pořízení majetku je vstupní cenou cena pořizovací [písm. a)], u majetku pořízeného či vyrobeného ve vlastní režii, který se do pěti let stane předmětem pronájmu či součástí obchodního majetku, jsou vstupní cenou vlastní náklady [písm. b), věta první]. Reprodukční pořizovací cena coby cena vstupní pak není eventuálním způsobem stanovení vstupní ceny pro případ, že daňový subjekt, který úplatně pořídil majetek, nebo jej pořídil ve vlastní režii a do pěti let pronajal či vložil do obchodního majetku, není z jakýchkoli důvodů schopen doložit pořizovací cenu v prvním případě nebo vlastní náklady v případě druhém. Naopak reprodukční pořizovací cena se uplatní právě jen v situacích odlišných od těch právě vyjmenovaných [zákon jmenovitě uvádí případy, kdy je majetek pořízen ve vlastní režii, ovšem do pěti let není pronajat ani vložen do obchodního majetku – písm. b), věta třetí – a případy, kdy daňový subjekt nabude majetku děděním nebo darováním – písm. e)].

Závěr, podle něž jsou určité způsoby stanovení vstupní ceny přiděleny určitým – a ne jiným – způsobům nabytí (a následného používání) hmotného majetku, pak stvrzuje i již citovaný § 1 odst. 3 písm. a) zákona o oceňování majetku, který přímo zapovídá svou aplikaci mj. i v případech obdobných případu projednávanému v této věci.

Dále je pak nutno připomenout, že odpisy hmotného majetku spadají mezi výdaje (náklady) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů [srov. § 24 odst. 2 písm. a) tohoto zákona]. Stejně jako u ostatních výdajů podle tohoto ustanovení musí daňový subjekt prokázat nejen to, že uplatňované náklady byly vynaloženy a že se tak stalo s cílem dosáhnout, udržet či zajistit zdanitelné příjmy, ale také to, že je vynaložil právě on, a že tak má právo o ně snížit svůj základ daně. V projednávané věci je nepochybné, že na stavbu „Myslivny“ jako nově zbudované nemovitosti byly vynaloženy náklady. Je dále zřejmé, že tyto náklady směřovaly k dosažení, udržení či zajištění zdanitelných příjmů, protože nemovitost byla krátce po zbudování pronajata a žalobci jako spoluvlastníku z pronájmu plynuly příjmy, jak o tom svědčí i faktury a pokladní doklady založené v daňovém spisu. Co však jisté není, je to, zda náklady v tvrzené výši vynaložil právě žalobce. Skutečnost, že tento závěr je velmi pravděpodobný, k uznání výdajů (odpisů) nepostačuje.

Takový výklad se může jevit jako velmi přísný; charakteristickým znakem daňového řízení je však to, že daňové subjekty tíží nejen povinnost tvrzení, ale i důkazní břemeno. Daňové subjekty jsou povinny prokazovat všechny skutečnosti, které musejí uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu je správce daně v průběhu daňového řízení vyzval (§ 31 odst. 9

zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Tato povinnost na ně přitom dopadá bez ohledu na to, zda kupříkladu důkazní prostředky, které se k prokázání určité skutečnosti typicky nabízejí, jsou nedostupné nebo byly zničeny v důsledku okolností nezávislých na daňovém subjektu; ani zásah vyšší moci nezprošťuje daňový subjekt povinnosti prokázat svá tvrzení. Zde je třeba zdůraznit, že ne vždy k prokázání určité skutečnosti vede jen jedna cesta a jen jeden nenahraditelný důkazní prostředek. Ačkoli tedy výdaje daňového subjektu bývají zpravidla prokazovány vlastním účetnictvím, v případě, že toto účetnictví není k dispozici (bylo zničeno, odcizeno, nebylo nalezeno v pozůstalosti), je možné výdaje prokázat i jinak – a sice, jak správně uvádí krajský soud, například pomocí daňových dokladů získaných od dodavatelů. O nic takového se ale žalobce nepokusil. Znalecký posudek, který žalobce v daňovém řízení předložil, může sice vypovídat o běžných cenách stavebních materiálů a prací, a v důsledku i o obvyklé ceně nemovitosti vyznačující se určitými rozměry a vlastnostmi; nelze z něj však s jistotou dovodit, jaké náklady na nemovitost vynaložil sám žalobce. Tím se nechce říci, že žalobce nemluví pravdu a že události se neseběhly tak, jak líčí; všechna tvrzení v daňovém řízení – jakkoli věrohodná – je však nutno doložit, a to způsobem, který zákon umožňuje. Určení ceny podle cenového předpisu je možné jen v případech výslovně stanovených zákonem; žalobcův případ mezi tyto případy nespadá.

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 6. srpna 2008

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu