



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a JUDr. Petra Příhody, v právní věci žalobce: **V. P.**, zastoupeného JUDr. Jindřichem Bellingem, advokátem se sídlem Husitská 70, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 2. 2006, čj. 877/06-110 a čj. 878/06-110, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2009, čj. 7 Ca 89/2006 - 35,

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.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad Praha – západ dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 6. 2005, čj. 124809/05/060911/4939, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Žalovaný změnil rozhodnutím ze dne 9. 2. 2006, čj. 877/06-110, dodatečný platební výměr tak, že dodatečně stanovil základ daně ve výši 338 829,50 Kč a dodatečně vyměřil daň ve výši 68 884 Kč.

Finanční úřad Praha – západ dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 6. 2005, čj. 124798/05/060911/4939, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Žalovaný změnil rozhodnutím ze dne 9. 2. 2006, čj. 878/06-110, dodatečný platební výměr tak, že dodatečně stanovil základ daně ve výši 827 459 Kč a dodatečně vyměřil daň ve výši 191 028 Kč.

II.

Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 31. 3. 2009, čj. 7 Ca 89/2006 - 35, jako nedůvodnou zamítl.

Městský soud s odkazem na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně vstupní ceny hmotného majetku. V daňovém řízení neprokázal, že skutečně vynaložil v tvrzené výši odpisy z hmotného majetku, uplatňované jako výdaje k dosažení, udržení či zajištění příjmů z pronájmu nemovitosti.

Podle městského soudu se povinnost tvrzení a důkazní břemeno daňových subjektů uplatní i v případě, kdy žalobce tvrdí, že mu byly odcizeny důkazní prostředky prokazující výši vstupní ceny hmotného majetku. Městský soud podotkl, že přes žalobcem tvrzený spor s dodavateli a tím vyloučení dodatečné kooperace při zajišťování dokladů tato skutečnost nebránila žalobci sdělit správci daně jejich identifikaci, aby správce daně vyzval dodavatele k poskytnutí součinnosti. S ohledem na rozsah stavby městský soud nepovažoval za pravděpodobné tvrzení žalobce, že si nepamatuje dodavatele. Podle městského soudu „*bylo také přibližně navrhnut svědectví Ing. P., jež měl...dle žalobce...provádět stavební dohled*“. Žalobce měl také předložit doklady o platbách, protože pro rozsah stavby lze presumovat bezhotovostní platby.

Dále městský soud uzavřel, že odhad ceny nemovitosti na základě znaleckého posudku není způsobilý prokázat vstupní cenu hmotného majetku, ale pouze jeho odhadní cenu k okamžiku vypracování posudku.

Podle městského soudu nebyly v posuzované věci splněny podmínky předvídané v § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce totiž neprokázal samotnou existenci tvrzeného výdaje. Prokázal sice existenci domu, ale již ne skutečnost, že hradil jeho výstavbu. Pokud by daň byla stanovena za použití pomůcek v případě neprokázaného vynaložení výdaje daňovým subjektem, byla by popřena důkazní povinnost daňového subjektu jako taková a tím i podstata daňového řízení. To je primárně založeno na povinnosti daňového subjektu tvrdit a prokázat.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. pro vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit

Stěžovatel namítl, že si je vědom toho, do jak nevýhodného postavení ve vyměřovacím řízení se dostal tím, že přišel o veškeré doklady pořízené při stavbě nemovitosti, která je zdrojem zdaňovaného příjmu. Uvedl, že se v rámci daňového řízení dotazoval správních orgánů, čím má chybějící důkazní prostředky nahradit. Nikdy se mu však „*nedostalo doporučení toho, co soud v napadeném rozsudku uvádí jako možné důkazní prostředky, jejichž možnost je zároveň překážkou ve stanovení daňové povinnosti pomocí tzv. pomůcek*“.

Stěžovatel měl v souladu s § 2 odst. 1, 7 a § 31 odst. 2 daňového řádu právo na to, aby mu finanční úřad poskytl doporučení o možných důkazních prostředcích v tom rozsahu, jak je uvádí městský soud v napadeném rozsudku. V rozsahu, v němž jsou zdroje těchto prostředků identifikovatelné obsahem spisu, správce daně mohl a měl tyto důkazy provést i bez návrhu.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že v daňovém řízení několikrát vyzval stěžovatele k prokázání vstupní ceny. Stěžovatel tak nepochybně věděl o tom, že by doklady získané od jeho dodavatelů mohly být důkazním prostředkem o ceně stavby. Přesto nejen neidentifikoval správci daně tyto dodavatele, ale naopak mu sdělil, že není možnost získat od nich důkazní prostředky.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud úvodem stručně připomíná právní rámec rozhodný pro posouzení věci.

Podle § 31 odst. 2 věty první daňového řádu „(s)právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“.

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

Podle § 31 odst. 5 daňového řádu „(n)esplní-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 § 24 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 26 odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jsou výdaji (náklady) také odpisy budov a domů.

Podle § 29 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů „(v)stupní cenou hmotného majetku se rozumí vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii. Toto ustanovení se použije i u poplatníků, kteří nevedou účetnictví. U nemovitostí, které poplatník uvedený v § 2 pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii v době delší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením pronájmu, cena podle písmene d). U nemovitostí, které poplatník uvedený v § 2 pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii v době kratší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením pronájmu, se vlastní náklady zvyšují o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení.“

Stěžovatel namítl, že mu správce daně měl doporučit navržené konkrétních důkazních prostředků, resp. že správce daně měl tyto důkazní prostředky provést i bez návrhu.

Správní soudy setrvale judikují, že v daňovém řízení stíhá daňový subjekt důkazní břemeno ohledně skutečností, které je povinen uvést v daňovém přiznání či k jejichž prokázání byl v průběhu daňového řízení správcem daně vyzván (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení

(srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, č. 94/2004 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud se již ve skutkově podobné věci zabýval otázkou prokazování vstupní ceny hmotného majetku. V odůvodnění rozsudku ze dne 6. 8. 2008, čj. 1 Afs 98/2008 - 68 (www.nssoud.cz), na který městský soud v napadeném rozsudku také odkázal, Nejvyšší správní soud konstatoval, 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 posuzované věci stěžovatel uplatňoval jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů odpisy z nemovitosti, kterou pronajímal, a z jejíhož pronájmu mu plynuly příjmy. Podle žalovaného však neprokázal, že vlastní náklady, jejichž suma tvoří v daném případě s ohledem na okamžik kolaudace nemovitosti vstupní cenu podle § 29 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, skutečně v tvrzené výši vynaložil. Neprokázaná přitom nezůstala pouze výše vstupní ceny, ale i skutečnost, zda příslušné výdaje vynaložil přímo stěžovatel.

Městský soud proto správně přisvědčil závěrům žalovaného, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení o vstupní ceně hmotného majetku. Stěžovatel nemůže oprávněnost uplatnění odpisů prokázat jinak, než prokázáním vynaložení nákladů, které tvoří dle § 29 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vstupní cenu. Na tom nemůže nic změnit skutečnost, že stěžovatel tvrdil nemožnost prokázat vynaložení nákladů z důvodu odcizení většiny dokladů. Ke shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku v obdobné věci, na jehož odůvodnění na tomto místě pro stručnost odkazuje.

Námítka stěžovatele, že jej měl správce daně v daňovém řízení poučit, jaké konkrétní důkazní prostředky by měl navrhnout, není důvodná. Je to právě stěžovatel, kdo v daňovém řízení nese dle § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno ohledně skutečností, které v daňovém přiznání tvrdí či k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Stěžovatel měl v rámci daňové kontroly, vědom si nemožnosti předložit doklady prokazující jím vypočtenou vstupní cenu, označit své dodavatele tak, aby správci daně umožnil provést jejich svědecké výpovědi. K takovému postupu byl nadto správcem daně opakovaně vyzván. Stěžovatel se v případě neunesení důkazního břemene nemůže bez dalšího dovolávat § 31 odst. 2 daňového řádu a namítat, že měl správce daně sám provedení důkazních prostředků nařídit. Opačný výklad by vedl k úplnému popření základního principu daňového řízení. Naznačil-li městský soud možnosti, kterými stěžovatel v rámci důkazních návrhů disponoval, učinil tak v rámci vypořádání jeho žalobních námitek. Z této skutečnosti nelze dovodit, že právě tyto důkazy měly daňové orgány z úřední povinnosti provést bez jakékoliv součinnosti na straně stěžovatele.

Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly.

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

V Brně dne 23. listopadu 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu