



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka v právní věci

žalobkyně: X
bytem X
zastoupena advokátem Mgr. Lukášem Votrubou
sídlem Moskevská 637/6, Liberec IV, Perštýn

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 8. 2017, č. j. X,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 8. 2017, č. j. X, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh daňového řízení

1. Jádrem sporu v posuzovaném případě je postup správce daně při stanovení daně pomůckami

u daně z příjmů. Příjmy pocházejí z pronájmu bytů v bytových domech patřících žalobkyni. V daňovém řízení vedeném za zdaňovací období roku 2011 získal správce daně povědomost o tom, že se žalobkyně stala vlastníkem nemovitostí, které byly dříve pronajímány. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepodala daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, byla správcem daně vyzvána k jeho podání výzvou ze dne 21. 6. 2013. Žalobkyně na výzvu správce daně nereagovala. V průběhu daňového řízení správce daně prováděl úkony za účelem správného zjištění a stanovení daně, na základě kterých dospěl k závěru, že žalobkyně v daňovém řízení nesplnila svoji důkazní povinnost a daň není možno stanovit dokazováním.

2. Dne 25. 5. 2016 správce daně vydal dodatečný platební výměr, ve kterém konstatoval, že daň byla žalobkyni vyměřena v souladu s § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) podle pomůcek. Jako pomůcku správce daně použil zdaňovací období předešlého roku, tj. 2011, kdy byla žalobkyni stanovena daň rovněž podle pomůcek. Jako základní pomůcku pro příjmy i výdaje žalobkyně v roce 2011 správce daně použil daňové přiznání manžela žalobkyně pana X na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Žalobkyně vlastnila po celé zdaňovací období roku 2012 stejné nemovitosti, které vlastnila v roce 2011. Z těchto nemovitostí (bytových domů s 67 byty) měla dle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), příjmy a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Správce daně nebyl schopen pro absenci tvrzení žalobkyně stanovit celkový počet nájemců v jednotlivých objektech a výši nájmu v jednotlivých bytech, popřípadě počet neobsazených bytů (ač se pokusil vyžádat si údaje od banky a provedl místní šetření). Správce daně proto jako pomůcku pro výpočet průměrné ceny měsíčního nájmu použil smlouvy o nájmu, které získal od úřadu práce na základě výzvy k poskytnutí informací. Z nich zjistil, že za jednotlivé byty bylo žalobkyni stanoveno průměrné nájemné ve výši 5 605 Kč. Částka 4 086 Kč (průměrný měsíční příjem z nájmu bytu se zohledněním obsazenosti bytů) je cca o čtvrtinu nižší než průměrné nájemné stanovené z nájemních smluv získaných správcem daně od úřadu práce, což by mohlo zohledňovat případnou neobsazenost bytů a tvoří tak výhodu daňového subjektu.
3. Další výhodou pro daňový subjekt je, že správce daně nenavýšil příjmy o míru inflace, která byla v roce 2012 stanovena Českým statistickým úřadem ve výši 3,3 %. Naopak o míru inflace navýšil výdaje žalobkyně. Jako pomůcku ke stanovení výdajů žalobkyně za zdaňovací období 2012 použil správce daně výdaje stanovené správcem daně podle pomůcek za zdaňovací období 2011, tj. částku ve výši 2 130 146 Kč. Správce daně přihlédl k míře inflace stanovené Českým statistickým úřadem pro rok 2011 a navýšil daňovému subjektu daňové výdaje za rok 2012 oproti roku 2011 o 3,3 %, tj. $2\,130\,146 + 70\,295 = 2\,200\,441$ Kč. Správce daně stanovil výdaje související s příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů v roce 2012 ve výši 2 200 441 Kč. Základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 byl stanoven tak, že správce daně odečetl od částky příjmů částku výdajů a stanovil výslednou hodnotu základu daně ve výši 1 084 709 Kč. Kromě již zmíněných výhod správce daně uplatnil daňovému subjektu slevu na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob dle § 35b a odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 24 840 Kč a daňové zvýhodnění na tři vyživované děti v celkové výši 40 212 Kč.
4. Správce daně vysvětlil, že nepřistoupil k opakované svědecké výpovědi pana X, protože svědek k věci vypovídal již dne 21. 4. 2015. Svědek si na konkrétní věci nevzpomínal, požadavek správce daně na předložení dokladů odmítl z důvodu ochrany osobních zájmů

svých a osoby blízké. K žalobkyní předloženým fotografiím z několika poškozených bytů správce daně konstatoval, že z nich nelze zjistit, z jakých prostor byly pořízeny, ani v jakém období byly pořízeny. Zdůraznil, že neobsazenost bytů byla zohledněna částkou 1 221 270 Kč při konstrukci pomůcek (stanovení průměrného nájmu nižšího než zjištěného ze smluv poskytnutých úřadem práce). Pronájem movitých věcí a průmyslového areálu nebyl prokázán. Správce daně neprováděl navrženou svědeckou výpověď jednatele společnosti X (dříve X, která měla mít pronajaté prostory v průmyslovém areálu. Společnost byla pro správce daně nekontaktní a nemovitost v průmyslovém areálu v X, kterou měla mít tato firma v pronájmu, byla uzavřena, v zanedbaném stavu, vykazující známky dlouhodobého nepoužívání.

5. Žalovaný uložil správci daně doplnit dokazování. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání tvrzených skutečností (neobsazenost bytů, poskytování úvěrů na pronajímané nemovitosti, technický stav nemovitostí apod.). Správce daně dále vyžádal (po tom, co žalobkyně nic k technickému stavu nemovitostí nedoložila) informace od Magistrátu města Liberec. Z jeho sdělení vyplynulo, že magistrát k nemovitostem žalobkyně v rozhodném období nevydal žádná stavební povolení a nebyly ani ohlášeny žádné stavební záměry. Z poskytnutého protokolu o kontrolní prohlídce ze dne 17. 5. 2012 plyne, že bytové domy na ul. X č. p. X a X sice byly v havarijním stavu, ale byly obydleny nájemníky. Obydlen byl v rozhodné době i bytový dům na ul. X č. p. X. Správce daně si dále vyžádal informaci od společnosti Severočeské vodovody a kanalizace, a. s. Z doložené spotřeby vody v bytovém domě na ul. X č. p. X vyplývá, že objekt byl obydlen cca X nájemci. Úřad práce pak k výzvě správce daně sdělil, že i v roce 2013 vyplácel příspěvek na bydlení na adresách bytových domů ve vlastnictví žalobkyně. Výplata příspěvku na bydlení je přitom podmíněna úhradou nájemného. Dle údajů získaných z evidence dospěl správce daně k závěru, že v rozhodné době bylo obsazeno cca 55 ze X bytů. Neobsazené byty byly zohledněny ve snížení průměrné ceny bytu získané z údajů zaslaných úřadem práce o 25 %. Pan X uvedl, že společnost X prodal a přejmenoval v roce 2007 (X). Jednatel společnosti X se správce daně (v součinnosti s Policií ČR) snažil marně dohledat a předvolat (posléze nechat předvést) k výslechu svědka.
6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil závěry správce daně a odvolání žalobkyně zamítl.

II. Žaloba a první rozhodnutí krajského soudu

7. Proti rozhodnutí o zamítnutí námitky podala žalobkyně správní žalobu. Uvedla v ní, že žalovaný nemůže jako pomůcku použít její daňovou povinnost za rok 2011, která byla stanovena na základě pomůcek a nenabyla právní moci (soud zrušil rozhodnutí žalovaného). Srovnatelný subjekt neuplatnil ve svém podání daňové odpisy. Na rozdíl od srovnatelného subjektu žalobkyně nepronajímala průmyslový areál a movité věci. Daň bylo možné stanovit na základě dokazování. Žalovaný odmítl provést řadu důkazů a nezohlednil hypoteční úvěry. Došlo k porušení zásady dvouinstančnosti, neboť některé otázky byly řešeny až žalovaným. Srovnatelný subjekt navíc v roce 2009 měl příjem i z dlužného nájemného. V roce 2010 měl srovnatelný subjekt příjem ve výši 700 000 Kč, ač vlastnil nemovitosti, které převedl na žalobkyni. V roce 2011 měl příjem ve výši 1 500 000 Kč, přestože nemovitosti již nevlastnil.

8. Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 4. 2019, č. j. 95 Af 47/2017 - 63, rozhodnutí žalovaného zrušil. Správci daně dle něj správně stanovili daň podle pomůcek (nikoliv na základě dokazování). Žalobkyně správcům daně na výzvu nedoložila seznam bytů, které v roce 2012 pronajímala. Neprovedení navržených důkazních prostředků správci daně řádně vysvětlili. Žalovaný řádně vysvětlil, jaké pomůcky byly použity pro rok 2012. Skutečnost, že rozhodnutí žalovaného (rozhodnutí o odvolání proti stanovení daně z příjmů žalobkyně za zdaňovací období roku 2011) bylo krajským soudem zrušeno, nemá na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv. Správce daně použil jako základní pomůcku pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012 daňové přiznání žalobkyně za zdaňovací období roku 2011, resp. daňové přiznání srovnatelného subjektu za zdaňovací období roku 2009. Dále použil výpis z katastru nemovitostí, míru inflace v roce 2012 a nájemní smlouvy poskytnuté mu úřadem práce.
9. Soud však přisvědčil námitce, že pomůcka v podobě daňového přiznání manžela žalobkyně nebyla dostatečně spolehlivá. Žalovaný jako základní pomůcku použil údaje z daňového přiznání manžela žalobkyně za zdaňovací období roku 2009, konkrétně vykázané příjmy z pronájmu (a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů), aniž by však měl spolehlivě zjištěno, že se jednalo pouze o příjmy z pronájmu bytových domů, které manžel žalobkyně ještě v roce 2009 vlastnil a v průběhu roku 2010 daroval žalobkyni. Žalobkyně od okamžiku, kdy byla seznámena s konstrukcí pomůcek, namítala, že příjmy jejího manžela z pronájmu v roce 2009 zahrnovaly kromě příjmů z bytových domů také příjmy z pronájmu movitých věcí a pronájmu průmyslového areálu v X. K těmto skutečnostem se snažila předkládat důkazy (smlouva o nájmu nebytových prostor ze dne 9. 12. 2003 týkající se pronájmu areálu v X a smlouva o pronájmu strojního vybavení ze dne 28. 12. 2003, obě uzavřené mezi X jako pronajímatelem a společností X jako nájemcem). Dle žalovaného tvrzení žalobkyně stran pronájmu movitého majetku a pronájmu průmyslového objektu v roce 2009 nebylo prokázáno, a to ani svědeckou výpovědí pana X, neboť svědek odmítl sdělit, jaký konkrétní majetek pronajímал. Tyto závěry nepovažoval soud za správné. Důkazní povinnost daňového subjektu totiž nemůže jít tak daleko, že by měl prokazovat rozsah činnosti srovnatelného subjektu. To ostatně ve většině případů nebude ani možné, neboť daňový subjekt nebude vědět, kdo konkrétně oním srovnatelným daňovým subjektem je. V posuzované věci byla situace výjimečná v tom, že žalobkyně ve srovnatelném subjektu poznala svého manžela. Důkazní povinnost daňového subjektu se vztahuje pouze ke skutečnostem, jež je povinen uvést (tvrdit) např. v daňovém přiznání, tedy skutečnostem upínajícím se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Žalobkyni proto nelze klást k tíži, že srovnatelný subjekt (vyslechnutý jako svědek) nedoložil svá tvrzení o pronájmu části areálu v X a pronájmu movitých věcí v roce 2009.
10. Soud shledal námitky týkající se hypotečních úvěrů a porušení dvouinstančnosti řízení jako nedůvodné. Uplatněním odpisů se po shledání důvodnosti námitky stran dostatečné spolehlivosti pomůcek nevyjadřoval.

III. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

11. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019 - 34, byl rozsudek krajského soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 95 Af 47/2017 - 63, zrušen a věc vrácena zdejšímu soudu k dalšímu řízení.

12. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku konstatoval, že krajský soud nesprávně uzavřel, že výsledná výše daně byla primárně stanovena na základě daňového přiznání manžela žalobkyně na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, resp. na základě daňového přiznání žalobkyně na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Z rozhodnutí žalovaného přitom vyplývá řada dalších pomůcek a zjištěných skutečností, na základě kterých správci daně dospěli k výsledné výši daňové povinnosti. Žalobkyně dle žalovaného (správců daně) pronajímala toliko bytové domy, resp. byty v nich. V daňovém řízení správci daně stanovili průměrnou cenu za nájem jednoho bytu a zohlednili obsazenost bytových domů (bytů). Bude tedy na krajském soudu, aby s ohledem na všechny použité pomůcky a skutková zjištění správce daně, které se podílely na stanovení výsledné daňové povinnosti, stanovil, zda výsledná daňová povinnost je stanovena dostatečně spolehlivě (příjem a výdaje z pronájmu X bytů).

IV. Doplnění žaloby

13. V doplnění žaloby žalobkyně namítala, že správce daně neobjasnil, jak konstruoval pomůcku, a to ve vztahu ke všem příjmům, které u žalobkyně předpokládal. Správce daně vzal v úvahu příjmy žalobkyně za rok 2011, které stanovil na základě pomůcek, tyto vydělil počtem bytů, aby získal průměrnou výši měsíčního nájemného za byt. Ta mu vyšla v částce 4 086 Kč. Pro ověření této hodnoty pak vyšel z podkladů (nájemních smluv, které mu byly doručeny úřadem práce), které se však týkaly pouze dvou bytových domů z osmi, konkrétně bytového domu X (X bytů) a X (X bytů). Nájemní smlouvy pak posuzoval u X bytů ze X. Konstrukce tohoto ověření správnosti však má tu zásadní vadu, že správce daně z nájemních smluv vzal pouze předepsaný nájem a nevzal v úvahu cenu plnění spojených s užíváním bytu, kterou byl nájemce vedle nájmu povinen platit. Navíc některé byty nebyly pronajaty po celé období roku 2012. Procento obsazenosti bytů v domě X bylo cca 63 %, v domě X cca 54 %. Správce daně konstruoval pomůcky tak, že u příjmů žalobkyně zohlednil neobsazenost bytů v rozsahu 25 %, i když reálná neobsazenost u výše uvedených bytových domů byla podstatně vyšší. Hrubý nepoměr je i ve zjištěných příjmech, neboť správce daně nezohlednil, že žalobkyně musela nejprve uhradit veškeré náklady spojené s provozem domu. Zcela zásadní vadou potom je, že pokud správce daně určoval příjmy na základě vypočteného nájemného, byl skutečný příjem určován na základě stavu pohledávek. Žalobkyně nebyla povinna danit žádné pohledávky jako příjem, neboť byla fyzickou osobou nepodnikatelem. Veškeré příjmy z nájmu bytů měly být dle nájemních smluv hrazeny na účet, který byl veden na jméno pana X. Pan X mohl být v dřívějším smluvním vztahu s některým z nájemců, se kterým byla v roce 2012 v nájemním vztahu žalobkyně, pan X mohl mít vůči těmto osobám nevypořádané pohledávky, tedy některé příjmy, které došly na uvedený účet, byly příjmy pana X. Nájemné navíc mohlo být hrazeno i v hotovosti. Žalobkyně také pronajímala byty nižší kvality zejména sociálně slabým skupinám a bylo častým jevem, že nebyla reálně schopná na nájemném nic inkasovat, i když jí vznikla pohledávka v řádu desítek tisíc Kč. Ztotožnění příjmů a pohledávek způsobuje nesprávnost celé konstrukce pomůcek a jejich neověřitelnost. Žalobkyně dále upozorňovala na přípis ze dne 30. 7. 2017, z něhož vyplývá, že domy X a X jsou v havarijním stavu, protéká v nich voda a jsou obsazeny romskými spoluobčany. Pro tyto dva objekty nebyly uvedené pomůcky použitelné. K objektu X, u kterého správce daně vyšel z údaje, že ve zdaňovacím období

byla spotřeba vody v tomto objektu 1 315 m³, což odpovídá cca 40 lidem, opět nelze ověřit, kolik obsazených bytů tuto spotřebu učinilo. U ostatních budov, tj. X, X a X, tj. u celkem X bytů z X bytů celkem neprovedl správce daně žádná relevantní skutková zjištění k ověření správnosti pomůcek a jejich přezkoumatelnosti.

14. Další významnou vadou při konstrukci pomůcek byla dle žalobkyně skutečnost, že správce daně nezohlednil fakt, že příjem pana X v roce 2009 činil také nájem z areálu v X ve výši 50 000 Kč měsíčně. Tuto částku správce daně zjevně v příjmech, které stanovil na základě pomůcek, ponechal, neboť ji od příjmů pana X za rok 2009 neodečetl, přitom uvedená částka činí v úhrnu 600 000 Kč za rok. Další příjmy pan X v roce 2009 inkasoval z pronájmu lysovstříkovacích strojů společnosti X a společnosti X z pronájmu areálu v X, X společnosti X za částku 100 000 Kč měsíčně, z pronájmu strojního vybavení společnosti X v areálu v X ulici za cca 50 000 Kč měsíčně, z pronájmu pásového bagru za částku 10 000 Kč měsíčně a z pronájmu areálu v X společnosti X za částku 50 000 Kč měsíčně.
15. Správce daně také nezohlednil skutečnost, že pan X pro žalobkyni vykonával správu nemovitostí X a X. Jednalo se o úplatnou službu, kdy žalobkyně za tuto službu platila správci částku ve výši 500 Kč za byt měsíčně, a to bez ohledu na obsazenost. Při počtu 17 bytů a 12 měsíců činila navíc částka výdajů 102 00 Kč. Tuto částku správce daně nijak v rámci výdajů nezohlednil. Odůvodnění výdajů správcem daně v rámci stanovení a výběru pomůcek bylo a je dle žalobkyně nepřezkoumatelné.
16. Žalobkyně dále upozornila na skutečnost, že ze strany správce daně bylo uvažováno o tom, že pan X v roce 2009 v rámci výdajů uplatnil také odpisy nemovitého majetku, tuto skutečnost však pan X při svém výsledku u správce daně popřel a uvedl, že žádné odpisy nemovitého majetku v roce 2009 neuplatnil. Správce daně při stanovení výdajů pomůckami snížil výdaje X v roce 2009 (pomůcka pro rok 2011, který je pomůckou pro rok 2012) o částku předpokládaných odpisů ve výši 582 043 Kč, když předpokládal, že pan X tyto odpisy v roce 2009 uplatňoval a žalobkyně uplatňovat nemůže. Nastavení pomůcky snížením odpisů není odůvodněno žádnou reálnou skutečností, je fakticky zvlášť správce daně, v jejímž důsledku došlo k nedůvodnému snížení výdajů daňového subjektu a základ daně byl v konečném důsledku nedůvodně navýšen o 582 043 Kč.
17. K prokázání svých tvrzení žalobkyně navrhovala provést důkaz svědeckou výpovědí X, X (jednatele X.). X (jednatele X.), X a X (daňové poradkyně pana X).
18. Dle žalobkyně měl její základ daně činit částku okolo 2 135 548 Kč. Při zohlednění výdajů ve výši 2 200 441 Kč by byl základ daně menší než 0, při zohlednění výdajů ve výši 2 130 146 Kč by byl základ daně 5 402 Kč a při zohlednění daňových slev by daň měla být ve výši 0. Základní chybovost úvahy správce daně vznikla dle žalobkyně tím, že správce daně řádně neurčil skladbu příjmů pana X v roce 2009, které použil jako základ pro stanovení pomůcky, čímž extrémně vybočil z mezí správného a logického správního uvážení. Pokud by se správce daně dotázal pana X na skladbu příjmů před určením daně na základě pomůcek, zjistil by, že jeho příjmy v roce 2009 byly kromě pronájmu bytů tvořeny příjmy z pronájmu výrobních strojů, bagru, výrobních (nebytových) prostor. Tyto skutečnosti byly i v rámci daňové kontroly u žalobkyně ze strany pana X správci daně sdělovány. Žalobkyně uzavřela, že výsledná daňová povinnost, která jí byla stanovena ve výši 97 653 Kč, je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena.

V. Vyjádření žalovaného k doplnění žaloby

19. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně se správcem daně nespolupracovala, nepodává daňové přiznání ani na výzvu, nepředkládala důkazní prostředky a neumožnila svou nečinností správci daně stanovit daň dokazováním. Žalobkyně přitom zjevně musela disponovat důkazními prostředky, jinak by nemohla v této fázi řízení snést takové množství detailních informací a číselných údajů, kterými se snaží prokázat, že daňová povinnost stanovená napadeným rozhodnutím nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Žalovaný trval na tom, že ve správním uvážení, které správce daně učinil, nelze spatřovat exces při použití pomůcek. To, jak byla pomůcka konstruována, vyplývá zcela přehledně ze spisového materiálu i z odůvodnění napadeného rozhodnutí, což ostatně reflektoval i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Zvolená konstrukce pomůcek také netrpí žádnými závažnými logickými deficity. Dle žalovaného žalobkyně již nemůže relevantně napadat závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že správce daně nepoužil jako pomůcku jen daňové přiznání (resp. daňovou povinnost) jejího manžela jako srovnatelného subjektu, ale že primárně vycházel z nájemních smluv (uzavřených již s žalobkyní samotnou) získaných od úřadu práce včetně údajů o provedených platbách a z dalších podkladů. Nejvyšší správní soud konstatoval, že průměrná cena byla vypočtena přímo z nájemních smluv uzavřených s žalobkyní, tj. fakticky byla stanovena nezávisle na daňovém přiznání manžela žalobkyně. Námitky, které se žalobkyně snaží uplatnit přes vyslovené závěry Nejvyššího správního soudu, tj. námitky týkající se pronájmu průmyslového areálu a movitých věcí v kombinaci s námitkami o použití pomůcky v podobě daňové povinnosti jejího manžela za zdaňovací období roku 2009, tak musí krajský soud odmítnout. V rámci nalézacího řízení bylo jednoznačně prokázáno, že žalobkyně pokračovala v pronajímání nemovitostí převedených do jejího vlastnictví jejím manželem, který se zabýval pronajímáním stejných nemovitostí, přičemž z této činnosti přiznával a hradil daňové povinnosti. Správce daně po provedené ekonomické analýze a matematických propočtech s využitím správní úvahy korigoval pomůcku v podobě daňové povinnosti srovnatelného subjektu. Při provádění propočtů správce daně jako součást své správní úvahy uvedl, že porovnáním průměrné výše nájemného vyplývající z prokázaných nájemních smluv získaných od úřadu práce s průměrnou výší nájemného vyplývající z propočtu daňové povinnosti srovnatelného subjektu, vzniká rozdíl ve výši více než 1 000 Kč na jeden byt, přičemž průměrná výše nájemného na jeden byt získaná propočtem z důkazních prostředků (nájemních smluv a dokladů o platbách nájemného) je tak více než o 1 000 Kč na jeden byt vyšší než výpočet z daňové povinnosti srovnatelného subjektu. Správce daně logickou úvahou dospěl k závěru, že lze rozdíl ve prospěch žalobkyně vztáhnout na případné neobsazené byty v roce 2012. Správce daně dále při konstrukci pomůcek a v rámci ekonomické korekce v předpokládaných příjmech žalobkyně neuplatnil inflaci pro rok 2012, ale ve vztahu k výdajům inflaci pro rok 2012 zohlednil, což pro žalobkyni znamenalo finanční výhodu. Správce daně nevycházel pouze z nájemních smluv, ale i z dokladů o platbách nájemného, a to v rozsahu, v jakém se mu podařilo za absence součinnosti žalobkyně doklady o platbách nájemného získat. Dle žalovaného je proto třeba odmítnout i námitky žalobkyně, že správce daně zaměnil platby s pohledávkami. Žalovaný znovu zdůraznil, že žalobkyně měla možnost po celou dobu daňového řízení předložit podklady, které se jak správce daně, tak později žalovaný od žalobkyně snažili získat. Ohledně míry neobsazenosti bytů provedl správce daně rozsáhlé šetření včetně místních šetření na místě samém, obstaral si relevantní údaje o dodávkách a spotřebě vody, posléze podrobil zjištěné údaje matematickým propočtům a provedl reálný odhad. Žalovaný kontroloval pomůcku pro výsledné stanovení

daňové povinnosti a využil jak zjištěné informace o výši nájemného, tak zjištěné informace o platbách a podrobil je konfrontaci s jinými obstaranými podklady. Žalovaný trval na tom, že výsledná daňová povinnost byla v tomto konkrétním případě stanovena dostatečně spolehlivě.

VI. Posouzení věci krajským soudem

20. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
21. Ve věci proběhlo dne 25. 11. 2020 ústní jednání, při němž žalobkyně i žalovaný setrvali na své právní argumentaci. Dokazování navrhované žalobkyní soud neprováděl, neboť provádění nových důkazů v rámci soudního přezkumu má svá omezení, která plynou z důkazního břemene na straně žalobkyně v daňovém řízení, jak bude vysvětleno níže.
22. Žalobkyně především namítala, že její příjmy z pronájmu nemovitostí bylo možné zjistit i na základě dokazování, a nebylo nutné stanovit daň podle pomůcek. K této otázce soud uvádí, že výzvou k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob ze dne 21. 6. 2013, doručené do datové schránky žalobkyně dne 18. 10. 2013, byla žalobkyně dle § 145 odst. 1 daňového řádu vyzvána k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012 v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Žalobkyně byla upozorněna na to, že daňové přiznání se podává i v případě, že je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta. Žalobkyně byla také poučena, že nebude-li této výzvě vyhověno ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek. Správce daně dle krajského soudu postupoval v souladu se zákonem, když žalobkyni zaslal výzvu k podání daňového přiznání, měl totiž indicie o tom, že nemovitosti, které žalobkyně získala v roce 2010 darem od svého manžela, jsou dále pronajímány. Žalobkyně na výzvu nereagovala. Za takové situace nelze správci daně vytýkat, že přistoupil k vyměření daně podle pomůcek. Pokud přistoupí správce daně ke stanovení daně za užití pomůcek právě proto, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani přes výzvu správce daně, je využití postupů uvedených v § 98 daňového řádu limitováno, neboť zpravidla nebude možné využít (pro absenci tvrzení daňovým subjektem) dostatečných důkazů pro stanovení daně. Jestliže v důsledku nesplnění základní povinnosti daňového subjektu, spočívající v podání daňového přiznání, zákon dává správci daně oprávnění stanovit základ daně a daň podle pomůcek, pak základním zákonným předpokladem pro jeho užití je doložení, že daňovému subjektu (alespoň nějaká) daňová povinnost svědčí. Tato podmínka byla dodržena, neboť správce daně měl k dispozici informace od úřadu práce (písemnost ze dne 4. 2. 2016) o osobách, které pobíraly v roce 2012 příspěvek na bydlení v bytových domech vlastněných žalobkyní. Správce daně obdržel nájemní smlouvy nájemníků žalobkyně, včetně dokladů o úhradě nájmu, které prokazují, že v roce 2012 byly některé bytové jednotky v nemovitostech vlastněných žalobkyní pronajímány a žalobkyně tak byla povinna vykázat příjmy z pronájmu v daňovém přiznání. Jen pro úplnost soud dodává, že i v rámci odvolacího řízení správce daně prováděl úkony za účelem správného zjištění a stanovení daně. Po žalobkyni požadoval (viz výzva ze dne 3. 11. 2016) seznam bytů, které v roce 2012 pronajímala, evidenci obdržených plateb nájmu, evidenci předpisů nájmu apod.

Takové důkazní prostředky žalobkyně nepředložila. Proč nebyly provedeny žalobkyní navrhované důkazy správce daně i žalovaný řádně vysvětlili.

23. Žalobkyně dále brojila proti tomu, že správce daně jako pomůcku použil zdaňovací období předešlého roku, tj. 2011, kdy byla žalobkyni stanovena daň rovněž podle pomůcek. Žalobkyně takový postup považovala za nezákonný, neboť o daňové povinnosti žalobkyně za rok 2011 nebylo v době vydání napadeného rozhodnutí pravomocně rozhodnuto. Žalovaný tento fakt nezpochybňoval, měl však za to, že v napadeném rozhodnutí srozumitelně a komplexně vysvětlil, jaké pomůcky byly použity pro zdaňovací období 2011 a že tytéž pomůcky použil i pro zdaňovací období 2012. Soud v tomto bodě neshledal v postupu žalovaného pochybení. Žalovaný skutečně v napadeném rozhodnutí (bod 19 - 28) podrobně vysvětlil, jaké pomůcky byly použity pro zdaňovací období 2012. Důvodem pro použití pomůcek byla dle žalovaného skutečnost, že žalobkyně nabyla od svého manžela do vlastnictví nemovitosti, které pronajímala jako ubytovny, přičemž pokračovala v pronájmu stejných nemovitostí, které ještě v roce 2009 pronajímal jako vlastník její manžel X. Soud proto souhlasí s žalovaným, že fakt, že o dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011 nebylo v době vydání napadeného rozhodnutí pravomocně rozhodnuto, na rozhodnutí o daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2012 nemělo vliv.
24. Další žalobní námitky směřovali proti kvalitě použitých pomůcek (tj. zda pomůcky byly adekvátní) a tomu, zda byly správně hodnoceny.
25. K možnosti daňového subjektu zpochybnit to, že daň byla dle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, se ve zrušujícím rozsudku s odkazem na stávající judikaturu, podrobně vyjádřil Nejvyšší správní soud. Zdůraznil, že u námitek, které nepoukazují na nejzásadnější pochybení správce daně (u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci), ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, je nutno posuzovat oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek značně restriktivně.
26. V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z předpokladu, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná nedostatečná spolehlivost se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).
27. Zde je však nutné zdůraznit, že ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, nelze před soudem provádět důkazy nové. V takovém případě musí správní soudy

vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže žalobkyně dohánět předkládáním nových důkazů soudu.

28. Žalobkyně v doplnění žaloby, které krajskému soudu zaslala po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, předložila řadu tvrzení a navrhla provedení důkazů k jejich prokázání. Tato tvrzení a podklady k nim ale měla předložit již správci daně nebo alespoň žalovanému v rámci řízení o odvolání. Ze správního spisu jasně vyplývá, že jak správce daně, tak později žalovaný se relevantní informace od žalobkyně i jejího manžela snažili získat po celou dobu daňového řízení.
29. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku *„je to právě žalobkyně, která po celou dobu řízení (před správcem daně) disponovala všemi potřebnými podklady pro stanovení daně na základě dokazování (nájemní smlouvy). Tyto však správci daně přes výzvu neposkytla. Použití pomůcek je zákonem předpokládaný náhradní způsob stanovení daně, nelze-li postupovat cestou dokazování. Použití tohoto způsobu má do značné míry v rukou daňový subjekt podle toho, zda bude či nebude plnit své povinnosti ve vztahu ke správci daně. Ten nemůže na stanovení daně rezignovat jen proto, že daňový subjekt neposkytuje dostatečnou součinnost, naopak musí dostupnými prostředky náhradním způsobem daň stanovit.“*
30. Krajský soud je vázán závěry, k nimž ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl. Pokud Nejvyšší správní soud konstatoval, že průměrná cena nájmu byla fakticky stanovena nezávisle na daňovém přiznání manžela žalobkyně na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, nemůže krajský soud tento závěr zpochybňovat a musí jako pro posouzení důvodnosti žaloby nepodstatné odmítnout všechny námitky žalobkyně zpochybňující skladbu příjmů pana X v roce 2009.
31. Správce daně na základě nájemních smluv získaných od úřadu práce (nikoliv na základě daňového přiznání srovnatelného subjektu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009) vyčíslil cenu průměrného nájmu za byt vlastněný žalobkyní (5 605 Kč). S ohledem na neobsazenost bytových domů správci daně přistoupili k tomu, že tuto průměrnou cenu za pronájem bytu snížili o cca jednu čtvrtinu (25 %) na 4 086 Kč za měsíční nájem bytu. Dále zohlednili inflaci, kterou nepřipočetli k výši nájmu, ale toliko k výdajům žalobkyně. Správce daně přitom obsazenost bytových domů přezkoumával skrze průměrnou spotřebu vody, údaje získané z místních šetření nemovitostí ve vlastnictví žalobkyně a evidence obyvatel.
32. Správce daně tedy mechanicky nepřevzal průměrný příjem z pronájmu bytu dle daňového přiznání srovnatelného subjektu (manžela žalobkyně), ale konfrontoval jej s celou řadou zjištěných skutečností, přičemž průměrnou výši měsíčního nájmu za byt stanovil z nájemních smluv získaných od úřadu práce. Dle krajského soudu tak správce daně využil dostupných prostředků k náhradnímu způsobu stanovení daně. Žalobkyně nemůže úspěšně namítat, že měl správce daně vycházet nikoli jen z nájmu stanovených ve smlouvách, ale ze skutečných příjmů (na pokladnu či na účet u banky). Za předpokladu, že by bývala žalobkyně se správcem daně spolupracovala při dokazování daňové povinnosti, mohla všechny informace o přijatých či nepřijatých platbách doložit.
33. Žalobkyně také tvrdila, že správce daně při stanovení výdajů pomůckami nesprávně snížil výdaje pana X v roce 2009 o částku odpisů ve výši 582 043 Kč. Touto námitkou se již

zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 24 - 25). Konstatoval, že čestné prohlášení pana X ze dne 24. 2. 2017 neosvědčil jako důkaz, jenž by prokazoval, že ve výdajích srovnatelného subjektu za rok 2009 nebyly odpisy předmětných nemovitostí obsaženy. Soud ověřil, že správní spis v části týkající se srovnatelného subjektu obsahuje karty hmotného majetku obsahující údaje o daňových odpisech, které byly uplatněny v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Z těchto karet hmotného majetku předložených panem X, resp. jeho zmocněncem, vyplývá, že srovnatelný subjekt daňové odpisy předmětných nemovitostí v celkové výši 582 043 Kč skutečně uplatnil. Závěr žalovaného k této otázce je proto správný.

34. K otázce aplikace § 98 odst. 2 daňového řádu ze strany finančních orgánů, konkrétně zohlednění zaplacených úroků z hypotečních úvěrů soud opět odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí (zejména body 40 - 48). Má-li správce daně zohlednit ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu úroky z hypotečního úvěru, musí mít postaveno najisto, že by k uplatnění odpočtu úroků z hypotečního úvěru byl daňový subjekt skutečně oprávněn, což v posuzovaném případě prokázáno nebylo.
35. Namítá-li žalobkyně, že nebyly dodrženy základní zásady daňového řízení, některé otázky byly řešeny až v průběhu odvolacího řízení, čímž došlo k porušení zásady dvouinstančnosti, a žalovaný nesplnil svou poučovací povinnost, jedná se o námitky zcela obecné a soud se k nim proto nemůže blíže vyjádřit. Žalobkyně nespecifikovala, v čem konkrétně spatřuje porušení základních zásad daňového řízení žalovaným nebo správcem daně, či o čem měla být žalovaným poučena. S doplněním řízení po podání odvolání byla žalobkyně řádně seznámena a v čem konkrétně spatřuje porušení svých práv v odvolacím řízení, žalobkyně opět nekonkretizovala.

VII. Závěr a náklady řízení

36. Ze shora uvedených důvodů vyhodnotil soud žalobní námitky jako nedůvodné a žalobu zamítl postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
37. Do nákladů, o jejichž náhradě krajský soud rozhoduje v novém meritorním rozhodnutí poté, co jeho předchozí rozhodnutí bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení, patří jak náklady vzniklé v novém řízení před krajským soudem, tak i náklady, které vznikly v původním řízení před krajským soudem, a též náklady, které vznikly v řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady přitom tvoří jediný celek a krajský soud o jejich náhradě rozhoduje jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98, www.nssoud.cz).
38. Podle § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

V souzeném případě měl úspěch žalovaný správní orgán, ten náhradu nákladů řízení nepožadoval, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec dne 25. listopadu 2020

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu