



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 ve věci

žalobce: **M.P.**
bytem [redacted]
zastoupen daňovým poradcem Bc. P.B.
sídlem [redacted]

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9129/17/5200-10422-711621 a č. j. 9156/17/5200-10422-711621

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9129/17/5200-10422-711621 a č. j. 9156/17/5200-10422-711621, se zrušují pro nezákonnost a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám daňového poradce Bc. P.B. náhradu nákladů řízení ve výši 26 328 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

1. Včas podanými žalobami, ke společnému projednání spojenými usnesením krajského soudu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 59 Af 22/2017-24, se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2017:
 - 1) č. j. 9129/17/5200-10422-711621, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 8. 2015, č. j. 993083/15/2601-51522-505715, jímž byla žalobci za použití pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 230 385 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 46 077 Kč;
 - 2) č. j. 9156/17/5200-10422-711621, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 14. 8. 2015, č. j. 993094/15/2601-51522-505715, jímž správce daně žalobci za použití pomůcek doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 163 080 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 32 616 Kč.

II. Žalobní námítky

2. Žalobce namítal, že napadená rozhodnutí žalovaného jsou právně nesprávná, řízení trpělo vadami, zjištění skutkového stavu je v rozporu s obsahem spisu a nedostačující pro posouzení věci, rozhodnutí jsou nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů a nicotná.
3. Nezákonnost nebo nicotnost rozhodnutí žalobce spatřoval v porušení § 114 odst. 4 ve vztahu k § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Žalobce uvedl, že z protokolu ze dne 12. 2. 2015 o zahájení daňové kontroly vyplývá, že správce daně vyzval žalobce k předložení záznamů o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s pronájmem vedených dle § 9 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Výzvou ze dne 17. 2. 2015 správce daně vyzval žalobce k předložení záznamů o příjmech podle § 9 zákona o daních z příjmů. Žalobce podklady k příjmům podle § 9 zákona o daních z příjmů neměl k dispozici, nepředložil je, proto správce daně dospěl k závěru, že je nutné stanovit daň podle pomůcek. Teprve z úředního záznamu o konstrukci pomůcek ze dne 22. 6. 2015 se žalobce dozvěděl, že správce daně mimo příjmů z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů, uvedených v řádném daňovém přiznání ve výši 96 400 Kč za rok 2012, resp. ve výši 20 000 Kč za rok 2013, hodnotil i údajné příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 1 069 458 Kč za rok 2012, resp. 1 328 887 Kč za rok 2013, a příjmy podle § 6 zákona o daních z příjmů ve výši 458 064 Kč za rok 2012, resp. 92 000 Kč za rok 2013 a příjmy podle § 10 zákona

o daních z příjmů ve výši 1 500 000 Kč za rok 2012, resp. za rok 2013 zvýšení základu daně podle § 23 zákona o daních z příjmů ve výši 524 950 Kč. Z úředního záznamu je zřejmé, že se jedná o příjmy žalobce na bankovní účet. O výši a struktuře jednotlivých příjmů neměl správce daně pochybnosti. Výše těchto příjmů, které správce daně posoudil jako příjmy podléhající dani, byla určena jednoznačně, bankovní výpisy se staly důkazy. Žalobce namítal, že v daňovém přiznání tvrdil příjmy podle § 6 a § 9 zákona o daních z příjmů, jinou skutečnost neuváděl, k předložení jiných podkladů než týkajících se příjmů dle § 9 zákona o daních z příjmů vyzván nebyl. Až po ukončení daňové kontroly se dozvěděl o názoru správce daně na údajné příjmy dle § 7 a § 10 zákona o daních z příjmů. Podle názoru žalobce správcem daně shromážděné důkazní prostředky, ze kterých se staly důkazy, byly dostatečným podkladem pro stanovení daně dokazováním. O stanovení daně dokazováním se správce daně musí pokusit i v případě, kdy žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost. Správce daně stanovil daň v podstatě na základě dokazování, avšak svůj postup označil za stanovení daně za použití pomůcek. Žalobce dále poukázal na ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu a žalovanému vytýkal, že pochybil, pokud v odůvodnění rozhodnutí potvrdil názor správce daně o oprávněnosti užití pomůcek při stanovení daně.

4. Správci daně žalobce vytýkal porušení zásady součinnosti podle § 6 odst. 2 daňového řádu. Tuto zásadu správce daně porušil především tím, že až při ukončení kontroly, konkrétně doručením úředního záznamu o konstrukci pomůcek, žalobci sdělil, na základě jakých podkladů dodatečně doměřil daň. Žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí postup správce daně potvrdil, eventuálně se s odvolací námitkou nevypořádal dostatečně.
5. Žalobce namítal také nedostatečné zjištění skutkového stavu. Poukázal na to, že v odvolání namítal nesprávné závěry správce daně u problematiky přijatých plateb na osobní účet žalobce a navrhoval provedení důkazních prostředků. Žalovaný odmítl provést navržený důkazní prostředek, konkrétně výslech osob, které poukázaly předmětné finanční prostředky z bankovních účtů v Gruzii na soukromý bankovní účet žalobce, odmítl jako důkazní prostředek podklady přímo od společnosti ■■■ a odmítl se zabývat spoluprací s touto společností. Žalobce také navrhoval zjistit skutkový stav ve věci příjmů podle § 9 a § 10 zákona o daních z příjmů důkazními prostředky, např. výslechem dodavatelů stavebních prací na nemovitosti ■■■, eventuálně přezkumem účetních a jiných podkladů ve věci, účetnictvím společnosti ■■■ s.r.o. a bankovními výpisy z roku 2014, podklady a fakturami společnosti ■■■, v.o.s., která prováděla stavební úpravy a rekonstrukci na nemovitosti č. p. ■■■, ■■■. Podle žalobce žalovaný tyto důkazní prostředky odmítl provést s obecným odůvodněním. Za tohoto stavu žalovaný nezjistil skutkový stav dostatečně a příjmy a výdaje, ač postupem podle pomůcek, stanovil v nesprávné výši, čímž žalobce zkrátil na jeho právech a daň doměřil v nesprávné výši.
6. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadená rozhodnutí jako nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, případně jako nicotná zrušil, zrušil i rozhodnutí správce daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

7. V písemných vyjádřeních k žalobám žalovaný nejprve stručně shrnul dosavadní průběh řízení. K žalobním námitkám uvedl, že odůvodnění obou napadených rozhodnutí je srozumitelné, vyplývají z něj souvislosti mezi skutkovými zjištěními a jeho úvahami a vyjádřil se v něm ke všem odvolacím námitkám. S námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí zůstal žalobce pouze v rovině tvrzení, neuvedl, jaké námitky nebyly vypořádány. Žalobce také neidentifikoval žádné důvody, pro které by mohla být rozhodnutí nicotná ve smyslu § 105 daňového řádu.
8. Podle žalovaného správce daně vyzval žalobce při zahájení daňové kontroly k předložení důkazních prostředků ohledně příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů v návaznosti na podaná řádná daňová tvrzení. Správce daně vlastním šetřením zjistil, že žalobce obdržel i jiné příjmy, o kterých měl důvodné pochybnosti, že jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob. V rámci doplnění odvolacího řízení byl žalobce vyzván k prokázání, že příjmy uvedené v úředním záznamu ze dne 9. 6. 2015 nejsou předmětem daně z příjmů podle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nebo že se jedná o příjmy od daně osvobozené podle § 4 zákona o daních z příjmů, případně o příjmy již zdaněné. Žalobce byl tak dostatečným způsobem vyzván k předložení důkazních prostředků a k prokázání svých tvrzení. Podle žalovaného je to primárně žalobce jako daňový subjekt, který musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. Skutečnost, že žalobce neměl požadované doklady k dispozici, nelze přičítat k tíži správci daně, případně žalovanému. Žalobce měl v souvislosti s výzvou správce daně ze dne 17. 2. 2015 předložit důkazní prostředky k příjmům podle § 9 zákona o daních z příjmů. Pokud tak neučinil, nelze klást k tíži správci daně, že přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, které si obstaral i bez součinnosti s žalobcem. Ke stanovení daňové povinnosti správce daně využil v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu svá vlastní zjištění o příjmech připisovaných na soukromé účty žalobce, které nebyly jako důkazy zpochybněny, a všechny dostupné informace, které měl správce daně k dispozici, nebo které si sám obstaral. Konstrukce pomůcek byla uvedena v úředním záznamu ze dne 9. 6. 2015. Skutečnost, že výše příjmů byla ve své nominální hodnotě určena jednoznačně, ještě neznamená, že měla být daň stanovena dokazováním. Správce daně přistoupil ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, protože došlo k naplnění podmínek pro tento postup dle § 98 odst. 1 daňového řádu, což žalovaný řádně odůvodnil v napadených rozhodnutích.
9. Žalovaný popřel, že by správce daně v průběhu řízení neposkytoval žalobci dostatečnou součinnost. Žalobce byl v rámci daňové kontroly vyzván k předložení důkazních prostředků, ale nereagoval a žádné důkazní prostředky nepředložil. V rámci doplnění odvolacího řízení byl žalobce vyzván, aby prokázal, že v případě finančních částek obdržených na devizový účet a příjmů obdržených za pronájem garáže od pana ■■■ se jednalo o příjmy, které nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozené, respektive jde o příjmy již zdaněné. Žalobce opět žádné důkazní prostředky nepředložil.
10. K námitce nezjištěného skutkového stavu žalovaný konstatoval, že výsledky svědků nebyly provedeny, protože tito svědci nemohli prokázat tvrzení žalobce stran

poukázání předmětných finančních prostředků na účet obchodní společnosti ■■■. Tuto skutečnost mohou prokázat pouze strany, kterých se transakce týká, tedy žalobce a obchodní společnost ■■■. Svá tvrzení ve vztahu k bezhotovostním transakcím žalobce žádným způsobem nedoložil, jen navrhl, aby si žalovaný sám zajistil důkazní prostředky u obchodní společnosti ■■■. V případě, že žalobce předmětné důkazní prostředky nevlastní, není na správci daně, aby je sám vyhledával. Bylo v zájmu žalobce, aby si zajistil takové důkazní prostředky, které prokáží jeho tvrzení.

11. K dalším důkazním návrhům ohledně příjmů podle § 9 a § 10 zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že dle § 92 odst. 6 daňového řádu v případě, pokud daňový subjekt navrhuje v řízení účast třetí osoby, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá takto prokázat. V daném případě takto žalobce neučinil. Ve zbytku žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Zdůraznil, že zákon správci daně neukládá povinnost vyhledávat důkazy prokazující tvrzení daňového subjektu v případě, že se ocitne v důkazní nouzi. Nelze správci daně vytýkat neúplné zjištění skutkového stavu, pokud správce daně důkazy za žalobce nevyhledával. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, sp. zn. 5 Afs 40/2005, a ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 54/2014.
12. K námitce, že postupem podle pomůcek byly příjmy a výdaje stanoveny v nesprávné výši, žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. V případě stanovení daňové povinnosti podle pomůcek má žalobce omezený okruh námitek, kdy může namítat způsob stanovení daně, dostatečnou spolehlivost stanovení daňové povinnosti a kvalitu pomůcek. Musí ale prokázat, že daňová povinnost mu byla stanovena v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být byt odhadem stanovena. Žalobce namítá obecně, že mu byly příjmy a výdaje stanoveny v nesprávné výši, aniž by své tvrzení konkretizoval. Podle žalovaného byla daňová povinnost stanovena dostatečně spolehlivě, což bylo odůvodněno v napadených rozhodnutích.
13. Žalovaný navrhoval, aby byly žaloby zamítnuty s tím, že žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Zjištění ze správního spisu a obsah napadených rozhodnutí

14. Za zdaňovací období roku 2012 i 2013 podal žalobce řádné daňové přiznání, ve kterém vykázal příjmy pouze podle § 6 a § 9 zákona o daních z příjmů.
15. Vyhledávací činností prováděnou v průběhu roku 2014 správce daně na podkladě bankovních výpisů zjistil, že žalobce na svůj devizový účet obdržel v roce 2012 celkem 54 985 USD (v přepočtu 1 069 458,25 Kč) a v roce 2013 67 939 USD (v přepočtu 1 328 887 Kč). Správce daně také zjistil, že žalobce na svůj účet u České spořitelny, a.s., v roce 2012 obdržel částku 60 000 Kč od společnosti ■■■ s.r.o. Dále na tento účet žalobce obdržel v roce 2012 celkem 50 000 Kč od společnosti ■■■ a.s. za pronájem reklamní plochy umístěné na nemovitosti č. p. ■■■ v ■■■, což měl správce daně podloženo i nájemní smlouvou. Žalobce v roce 2012 na tento účet obdržel částku 11 000 Kč za pronájem garáže od pana ■■■.

16. Dále správce daně zjistil, že žalobce obdržel v roce 2012 příjem ve výši 1 500 000 Kč z prodeje průmyslového objektu č. p. ■■■, ■■■, na základě kupní smlouvy uzavřené s ■■■ spol. s r. o. ze dne 8. 12. 2011. Tuto nemovitost žalobce nabyl dne 13. 1. 2010 dle doložky katastrálního úřadu na kupní smlouvě ze dne 9. 11. 2009 uzavřené mezi ■■■ a žalobcem.
17. Dne 12. 2. 2015 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za roky 2012 a 2013. Výzvou ze dne 17. 2. 2015 byl žalobce vyzván k prokázání svých tvrzení v daňovém přiznání, a to předložením záznamů o příjmech a evidence pohledávek v souvislosti s pronájmem. Žalobce na výzvu nereagoval.
18. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce v roce 2012 obdržel pojistná plnění ve výši 73 896 Kč, 168 257 Kč a 44 911 Kč za pojistné události týkající se nemovitosti ■■■ č. p. ■■■, ■■■. Tato nemovitost byla v době pojistných událostí pronajímána, což měl správce daně podloženo nájemní smlouvou uzavřenou mezi žalobce jako pronajímatelem a společností ■■■ a.s. jako nájemcem. Správce daně zjistil, že žalobce pronajímal nemovitosti č. p. ■■■ v ■■■, dle dohody provedl nájemce rekonstrukci nemovitosti v celkové výši 95 831,61 Kč bez DPH s tím, že investice byla započtena oproti splatnému nájemnému 50 000 Kč za rok.
19. Ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2013 správce daně v souvislosti se svědeckou výpovědí ■■■, jednatele společnosti ■■■ s.r.o., zajistil fakturu za prodej nespotřebovaných zásob zboží ze dne 18. 4. 2013 na částku 524 950 Kč. Úhradu zásob měl správce daně podloženou příjmovými pokladními doklady, které byly zajištěny při daňové kontrole daně z příjmů u společnosti ■■■ s.r.o., úhrada zásob byla u této společnosti zaúčtována. Důkazy pořízenými v rámci daňové kontroly u uvedené společnosti správce daně zjistil, že částku 60 000 Kč v roce 2012 žalobce dostal za pronájem domu č. p. ■■■ v obci ■■■, což měl podloženo nájemní smlouvou a bankovním výpisem z předmětného účtu a také výpisy z běžného účtu společnosti ■■■ s.r.o.
20. Z protokolu o svědecké výpovědi ■■■, jednatele společnosti ■■■ s.r.o., pořízené v jiném daňovém řízení v souvislosti s podnikáním žalobce, vyplynulo, že žalobce byl jako podnikatel obchodním partnerem svědka do roku 2012 a 2013 a že v roce 2012 a 2010 mu představoval své klienty v Ázerbájdžánu a od roku 2010 pro společnost ■■■ s.r.o. vyvíjel zprostředkovatelskou a poradenskou činnost a předával svědkovi informace ohledně klientů z Baku. Správce daně měl na základě výše uvedených skutečností posléze za to, že přijaté finanční prostředky na devizový účet pocházejí z podnikatelské činnosti žalobce, a to od klientů z Ázerbájdžánu, a tudíž se jedná příjmy z podnikání.
21. Rovněž v tomto období obdržel žalobce 12 000 Kč za pronájem garáže od pana ■■■, za nájem objektu restaurace U dvou lip 13 000 Kč, za nájem od ■■■ částku 15 000 Kč a doplatek za nájem od paní ■■■ ve výši 2 000 Kč, což měl správce daně podloženo výpisy z bankovního účtu.
22. Ve zprávě o daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že žalobce nesplnil důkazní

povinnost a byly splněny podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu ke stanovení daně dle pomůcek. Zpráva byla žalobci doručena prostřednictvím jeho zmocněnce, neboť ten se k projednání výsledků daňové kontroly nedostavil.

23. Vlastní konstrukci daně za předmětná zdaňovací období obsahuje úřední záznam ze dne 9. 6. 2015, č. j. 879671/15/2601-60561-507483. Z něj vyplývá, že nebylo možné ke stanovení daně použít srovnatelné daňové subjekty, proto správce daně jako pomůcky využil veškeré dostupné informace o daňovém subjektu, které konkrétně uvedl. Při stanovení dílčího základu daně dle § 6 zákona o daních z příjmů vycházel správce daně z potvrzení zaměstnavatele ■■■ s.r.o. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 správce daně posoudil příjmy, které žalobce obdržel od subjektů z třetích zemí v přepočtu ve výši 1 069 458 Kč jako příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů. Současně k těmto příjmům stanovil výdaje ve výši 60 %. Dále zjistil, že žalobce byl vlastníkem nemovitostí, ze kterých mu plynuly příjmy z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů v celkové výši 458 064 Kč, i k těmto příjmům stanovil výdaje ve výši 30 %. Dále správce daně dovodil, že měl žalobce ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů příjem z prodeje nemovitosti č. p. ■■■ v ■■■, ve výši 1 500 000 Kč; jako výdaj k tomuto příjmu správce daně zohlednil kupní cenu nemovitosti ve výši 600 000 Kč a zaplacenou daň z převodu nemovitosti při jejím prodeji ve výši 45 000 Kč. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2013 správce daně obdobně posoudil příjem žalobce na devizový účet v přepočtu ve výši 1 328 887 Kč a příjem z prodeje nespotřebovaných zásob ve výši 524 950 Kč jako příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů a zohlednil vůči nim výdaje ve výši 60 %. Jako příjmy z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů zohlednil správce daně částku 92 000 Kč a při stanovení dílčího základu daně zohlednil výdaje ve výši 30 %.
24. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 14. 8. 2015 dva dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil za předmětná zdaňovací období daň z příjmů fyzických osob za užití pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu a sdělil mu výši penále.
25. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal, svá odvolání doplnil dne 29. 10. 2015, kdy obecně namítal nesprávnou aplikaci § 98 daňového řádu.
26. V průběhu odvolacího řízení byl žalobce výzvou ze dne 5. 5. 2016 vyzván, aby prokázal, že příjmy obdržené na devizový účet, pravidelné příjmy od ■■■, příjmy označené jaké nájemné ■■■ a nájemné od ■■■ a doplatek nájemného od paní XX nejsou předmětem daně z příjmů, anebo se jedná o příjmy osvobozené, anebo již zdaněné. V reakci na výzvu žalobce doplnil podaná odvolání tak, že uvedl, že příjmy na devizový účet pocházejí z Gruzie a jde o platby týkající se společnosti ■■■ s.r.o., které žalobce obdržený příjem předal. Žalobce navrhoval provést svědeckou výpověď obchodních partnerů této společnosti. V dalším doplnění odvolání žalobce namítal, že nebyl vyzván k předložení jiných podkladů, než které se týkaly příjmů z pronájmu; jako důkaz toho, že u částek obdržených na devizový účet se nejednalo o jeho příjmy z podnikání, navrhoval žalobce důkaz účetnictvím zmíněné společnosti.

27. V písemnosti nazvané Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení bylo žalobci sděleno, že porušil svoje povinnosti způsobem, že daň nebylo možno stanovit dokazováním. Žalobci byly sděleny důvody, pro které nebyli vyslechnuti jím označení svědci. A protože žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, nedošlo ke změně závěrů správce daně. Žalobce znovu reagoval zopakováním návrhu na provedení svědeckých výpovědí a účetnictvím společnosti ■■■ s.r.o. K obdrženým pojistným plněním sdělil, že na ■■■, ■■■ nebyla podle žalobce jako výdaj zohledněna částka téměř 800 000 Kč za opravy a rekonstrukci provedené společností ■■■ v.o.s., což žalobce navrhoval prokázat fakturami a svědeckou výpovědí. Žalobce dále navrhoval, aby správce daně vyslechl dodavatele stavebních prací na nemovitosti ■■■, ■■■, vyžádal si účetnictví společnosti ■■■ s.r.o. a bankovní výpisy žalobce z roku 2014, neboť nájemné za roky 2012 a 2013 bylo uhrazeno v roce 2014.
28. Odvolání žalovaný zamítl rozhodnutími ze dne ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9129/17/5200-10422-711621 a č. j. 9156/17/5200-10422-711621, a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný shodně konstatoval, že žalobce při zahájení daňové kontroly nepředložil žádné důkazní prostředky a důkazní prostředky nepředložil ani k výzvě správce daně ze dne 17. 2. 2015. Poukázal na to, že žalobce byl dne 5. 5. 2016 v rámci doplnění odvolacího řízení vyzván k prokázání, že příjmy obdržené na devizový účet specifikované v úředním záznamu o konstrukci pomůcek ze dne 9. 6. 2015 nejsou předmětem daně z příjmů podle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nebo že jsou od daně osvobozeny podle § 4 zákona o daních z příjmů, popřípadě se jedná o příjmy již zdaněné. A že současně byl žalobce vyzván, aby prokázal, že příjmy za pronájem garáže nejsou předmětem daně z příjmů, shodně tak příjmy obdržené v souvislosti s pronájmem dalších nemovitostí. Žalobce reagoval pouze žádostí o prodloužení lhůty, žádné důkazní prostředky nepředložil. K návrhům žalobce na doplnění výsledků svědků ■■■ a ■■■ žalovaný konstatoval, že tito svědkové nemohli prokázat tvrzení daňového subjektu ohledně následného předání předmětných finančních prostředků společnosti ■■■ s.r.o., tuto skutečnost mohly prokázat pouze strany předmětné transakce. Ačkoli byl žalobce seznámen s názorem žalovaného na uplatněný důkazní návrh, další důkazní prostředky nepředložil. Požadavek žalobce, aby si správce daně, resp. žalovaný zajistili sami důkazní prostředky u společnosti ■■■ s.r.o., označil žalovaný za bezdůvodné přednášení důkazního břemene na správce daně. Žalovaný uvedl, že důkazní břemeno leželo na žalobci, nebylo na správci daně, aby důkazní prostředky vyhledával za žalobce. Pokud by se nějaký důkazní prostředek vyskytl v dispozici správce daně, byl by povinen jej hodnotit, to se ale nestalo. Žalobce neprokázal, že finanční částky v USD obdržené na devizový účet následně hotově či bezhotovostně předal společnosti ■■■ s.r.o., čímž nedostál svým povinností podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Podle žalovaného byla splněna i druhá zákonná podmínka pro stanovení daně pomocí pomůcek, neboť žalobce nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Daň byla stanovena spolehlivě, jak bylo zaznamenáno v úředním záznamu ze dne 9. 6. 2015. V souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu využil správce daně jako pomůcku svá zjištění o příjmech, které byly v průběhu předmětného zdaňovacího období připsány na soukromé účty žalobce, které nebyly jako důkazní prostředky zpochybněny. Žalovaný konstatoval, že správce daně si byl vědom judikatury a ve vztahu k příjmům podle § 7 a § 9 zákona o daních z příjmů, jakož i ve vztahu k příjmu

z prodeje nemovitosti podle § 10 zákona o daních z příjmů stanovil související výdaje, a to v paušální výši dle § 7 odst. 7 písm. b), resp. § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů a u příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů výdaj ve výši nabývací ceny nemovitosti a zaplacené daně z převodu nemovitosti v celkové výši 645 000 Kč. Podle žalovaného správce daně též přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, kdy bylo přihlédnuto ke slevě na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce byl vyzván k prokázání svých tvrzení, ale žádné důkazní prostředky nepředložil. V rámci doplnění odvolacího řízení byl rovněž řádně vyzván, žádné důkazní prostředky nepředložil. K žalobcovým návrhům ohledně výsledku třetích osob k výdajům za opravy nemovitosti v souvislosti s vyplacenými pojistnými plněními žalovaný konstatoval, že žalobce nesdělil potřebné údaje o této třetí osobě, ale správce daně vzal při konstrukci pomůcek v úvahu, že žalobce uplatňoval výdaje ve výši 30 % z příjmu, a také v případě doměřených příjmů byly paušálně výdaje zohledněny. K námitkám nezohlednění výdajů na opravy a rekonstrukci nemovitosti č. p. ■■■ v ■■■ žalovaný konstatoval, že doložení částky 800 000 Kč fakturami ze spisu nevyplývá. Správce daně vycházel podle žalovaného ze skutečností, které mu byly známy. K námitce, že se nejednalo o nepeněžní příjem v souvislosti s pronájmem nemovitosti č. p. ■■■ v ■■■, ale o nájemné za zdaňovací období roku 2014, žalovaný uvedl, že své tvrzení žalobce neprokázal, pouze navrhl, aby si správce daně zajistil účetnictví společnosti ■■■.

29. a bankovní výpisy daňového subjektu z roku 2014. Žalovaný zdůraznil, že bylo povinností daňového subjektu svá tvrzení prokázat, a proto správce daně vycházel z nájemní smlouvy.

V. Posouzení věci krajským soudem

30. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
31. K projednání žalob nařídil soud ústní jednání, při němž oba účastníci setrvali na svých postojích. Žalobce především zdůraznil, že správce daně nepostupoval v součinnosti se žalobcem, žalobce se teprve v průběhu odvolacího řízení dozvěděl, že správce daně žalobci doměřil i jiné příjmy než z pronájmu, které po něm výzvami vydanými v průběhu daňové kontroly požadoval prokázat. Žalobce soudu navrhoval, aby doplnil dokazování těmi důkazy, které označil v průběhu odvolacího řízení a které odmítl správce daně provést. Tomuto návrhu soud nevyhověl, neboť tyto důkazy nepovažoval za nutné k posouzení podstaty sporu, tedy zda byly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek. Po provedeném přezkumu napadených rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloby jsou důvodné.
32. V prvé řadě ovšem musí soud konstatovat, že neshledal žádné důvody ve smyslu § 105 daňového řádu, pro které by bylo možné považovat napadená rozhodnutí žalovaného či správce daně za nicotná. Žalobce svou námitku nekonkretizoval, soud sám žádnou skutečnost, která by takovou zásadní vadu rozhodnutí způsobovala, nenalezl.

33. Klíčovou otázkou v dané věci je, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.
34. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.
35. Základní podmínkou pro stanovení daně za užití pomůcek je nesplnění zákonných povinností daňovým subjektem při dokazování svých daňových tvrzení, jejichž rámec je vymezen zejména ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu. K stanovení daně za užití pomůcek správce daně přistoupí tehdy, jestliže daňový subjekt své zákonné povinnosti při dokazování nesplnil v takové míře, že v důsledku převažující absence důkazů nelze stanovit daň dokazováním. Nemělo by se jednat o porušení dílčích povinností při dokazování, ale nesplnění důkazních povinností daňového subjektu musí současně vést k závěru, že důkazy, které byly dosud v řízení shromážděny, ať je předložil daňový subjekt či je v průběhu daňového řízení obstaral správce daně, neumožňují daň stanovit. Teprve v takovém případě nastupuje náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek, který představuje „kvalifikovaný odhad“ daně. Kdy je v případě porušení důkazních povinností daňového subjektu vyloučeno stanovit daň dokazováním, závisí vždy na konkrétním stavu věci, neunesení důkazního břemene je třeba vždy poměřovat ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech (srov. závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. ve Sb. NSS č. 3418/2017, jinak všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu také dostupné na www.nssoud.cz).
36. A je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Splnění zákonných povinností daňového subjektu, a sice zda nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, zkoumá odvolací orgán v rámci svého postupu dle § 114 odst. 4 daňového řádu, k okamžiku rozhodnutí správce daně prvního stupně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, publ. ve Sb. NSS č. 1302/07). Dle zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu platí, že odvolací orgán nemá v odvolacím řízení doplňovat odvolací řízení tak, že uloží správci daně odstranit vady jeho řízení, které vzal správce daně za rozhodné pro stanovení daně tímto náhradním způsobem. V rámci svého postupu odvolací orgán také zkoumá, zda správce daně prvního stupně postupoval v potřebné součinnosti s daňovým subjektem, tedy zda byl daňový subjekt řádně informován o tom, jaké rozhodné skutkové okolnosti má prokázat, a zda byl daňovému subjektu k shromáždění a opatření důkazů, k navržení důkazů, jež má zajistit sám správce daně, k reakci na provedené důkazy a k případným dalším doplňujícím důkazním návrhům poskytnut patřičný časový prostor odpovídající povaze a složitosti prokazovaných skutečností a povaze a složitosti prováděných či navrhovaných důkazů. Pokud tomu tak bylo, je věcí daňového subjektu, aby důkazy

umožnil shromáždit již v řízení před správcem daně prvního stupně. Není na místě, aby daňový subjekt plnění svých důkazních povinností přenášel až do fáze odvolacího řízení. Tyto závěry ovšem neznamenají kategorické vyloučení doplnění dokazování v řízení před odvolacím orgánem. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v označeném rozsudku, je přípustné „*dokazování před odvolacím orgánem směřující k tomu, aby bylo zjištěno, jestli správce daně prvního stupně postupoval správně při zjišťování, zda daňovou povinnost lze stanovit dokazováním, anebo zda ji je třeba určit podle pomůcek; znamená to tedy, že lze před odvolacím orgánem zejména provádět důkazy, které neprovedl správce daně prvního stupně nebo které provedl, ale podle názoru daňového subjektu k nim nesprávně nepřihlédl či je nesprávně hodnotil, má-li tím být ověřena jejich relevance z hlediska posouzení, jakou cestou se má daňové řízení na „výhybce“ mezi stanovením daňové povinnosti dokazováním nebo podle pomůcek vydat.*“ I když tyto závěry Nejvyšší správní soud vyslovil ve vztahu k právní úpravě stanovení daně za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a postupu odvolacího orgánu dle § 50 odst. 5 uvedeného zákona, platí tyto závěry nadále, neboť právní úprava stanovení daně podle pomůcek v daňovém řádu je obdobná.

37. V souzeném případě dává soud žalobci za pravdu, že správce daně vůči němu beze zbytku nenaplnil zásadu součinnosti ve smyslu § 6 odst. 2 daňového řádu. Žalobce v podaných daňových tvrzeních (daňových přiznání za rok 2012 i 2013) uvedl pouze příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů a příjmy z pronájmu dle § 9 uvedeného zákona. Výzvou ze dne 17. 2. 2015 správce daně žalobce vyzval jen k předložení záznamů o příjmech a evidence pohledávek v souvislosti s pronájmem ve smyslu § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Požadované důkazy žalobce nepředložil. Nepochybně tak porušil svou důkazní povinnost, kterou měl dle § 86 odst. 3 písm. c), § 92 odst. 3 daňového řádu. Porušení této povinnosti však podle přesvědčení soudu nedosahovalo míry, která by zapříčinila nemožnost stanovit daň dokazováním. Správce daně měl totiž již v průběhu daňové kontroly k dispozici jednoznačné důkazy o výši žalobcových příjmů z pronájmu – bankovní výpisy k žalobcovým účtům za předmětná zdaňovací období, smlouvu za pronájem pro umístění reklamy k příjmu od ■■■ a.s., sdělení pojišťovny Kooperativa, a.s. ohledně výše pojistných plnění, na základě kterých bylo bezpochyby možné stanovit daň jako celek (ve spojitosti s potvrzením žalobcova zaměstnavatele o výši příjmů ze závislé činnosti) dokazováním. K závěru o naplnění hypotézy § 98 odst. 1 daňového řádu nelze dospět jen proto, že se jednalo o listiny, které si správce daně opatřil v rámci své vyhledávací činnosti bez součinnosti se žalobcem.
38. Ohledně jiných údajů uvedených v daňových přiznáních správce daně žalobci v průběhu daňové kontroly svoje pochybnosti nesdělil. Neumožnil tak žalobci, aby mohl v souladu s § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu vyvracet pochybnosti ohledně dalších, dle tvrzení žalobce nulových příjmů, které správce daně získal na základě údajů ve výpisech z bankovních účtů a nepochybně také na základě skutečností zachycených v protokolu o výsledku svědka Roberta Dvořáka a zjištěných v rámci daňové kontroly ■■■ s.r.o., a za tím účelem předkládat důkazy podle § 86 odst. 2 písm. b), § 92 odst. 3 daňového řádu. O tom, že správce daně získal důkazy vyvracející žalobcovo tvrzení o jeho nulových jiných příjmech dle § 7, resp. 10 zákona o daních z příjmů, se žalobce dozvěděl až po ukončení daňové kontroly. Tuto zásadní vadu v postupu správce daně

nebylo na místě napravovat cestou doplnění odvolacího řízení, jak se o to žalovaný pokusil pokynem uděleným správci daně (viz následná výzva správce daně ze dne 5. 5. 2016). Jak již soud uvedl shora, žalovaný byl v intencích § 114 odst. 4 daňového řádu povinen zkoumat naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně náhradním způsobem k okamžiku vydání rozhodnutí správce daně v prvním stupni řízení. A k tomuto okamžiku nebylo možné konstatovat, že daň jako celek nebylo možné právě v důsledku neplnění žalobcovy důkazní povinnosti stanovit dokazováním.

39. Ostatně i ve vztahu k příjmům dle § 7 a § 10 zákona o daních z příjmů měl správce daně shromážděny důkazy (opětovně výpisy z bankovních účtů žalobce k částkám obdržným na devizový účet, stejně jako k výplatě ponížené kupní ceny 1 455 000 Kč za prodej průmyslového areálu, protokol o svědecké výpovědi ■■■, který potvrdil, že žalobce v roce 2013 dle faktury č. 00113 ze dne 18. 4. 2013 prodal zboží za částku 524 950 Kč, příjmové pokladní doklady) v rozsahu, že bylo možné daň jako celek stanovit dokazováním. Ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu, který uvádí demonstrativní výčet pomůcek, sice mezi pomůcky řadí také důkazy, které nebyly správcem daně zpochybněny, mělo by se však jednat o důkazy o jednotlivostech nebo dílčích aktivitách daňového subjektu, nikoli ucelený soubor důkazů dávajících obraz o celé daňové povinnosti (srov. Baxa J.; Dráb O.; Kaniová L.; Lavický P.; Schillerová A.; Šimek K.; Žiškova M. *Daňový řád. Komentář*, II. díl. Praha: Wolters-Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 571). V žalobcově případě však správce daně vycházel při určení příjmů z podnikání dle § 7 zákona o daních z příjmů a ostatních příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů (rok 2012) pouze z jednotlivých důkazů (viz shora), z nichž struktura a výše žalobcových příjmů plynula jednoznačně, jak žalobce případně namítá. Tím, že správce daně tyto důkazy označil za pomůcky, podle kterých daň stanovil postupem dle § 98 odst. 1 daňového řádu, nikoli dokazování, nemohl se žalobce k těmto listinám vyjadřovat a vyvracet je. Stanovení daně za užití pomůcek totiž vylučuje námitky daňového subjektu, kterými by mohly být jednotlivé pomůcky konkrétně zpochybňovány. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt totiž 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.

VI. Závěr a náklady řízení

40. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že zákonné podmínky pro doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2012 a 2013 za užití pomůcek § 98 odst. 1 daňového řádu nebyly naplněny. Žalovaný pochybil, pokud náhradní postup správce daně při stanovení daně aproboval. Protože byly žaloby důvodné, soud podle § 78 odst. 1, § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vysloveným právním názorem soudu vázán a daň žalobci stanoví dokazováním.
41. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého

účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

42. V souzeném případě byl se svými žalobami úspěšný žalobce, soud mu proto proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplacených soudních poplatcích ve 2 spojených věcech po 3 000 Kč, tedy 6 000 K. Dále jsou náklady řízení tvořeny odměnou advokáta podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Zástupce žalobce, daňový poradce, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny a náhrady advokáta zvyšuje o daň z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %. Odměna advokáta za 3 úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žalob a účast u jednání soudu dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu] učiněné u spojených věcí byla stanovena za užití § 12 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění po 1. 7. 2014, podle kterého při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí. Tarifní hodnota v těchto spojených věcech činí v souladu s § 9 odst. 4 písm. d) za užití § 12 odst. 3 advokátního tarifu 2 x 50 000 Kč, tedy 100 000 Kč; odměna za 1 úkon právní služby pak podle § 7 bod 5. advokátního tarifu činí 5 100 Kč. Odměna advokáta za 3 úkony právní služby ve spojených věcech činí 15 300 (3 x 5 100 Kč). Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát nárok na paušální náhradu hotových výdajů 300 Kč za jeden úkon právní služby. V každé z 2 spojených věcí učinil advokát před spojením věcí dva úkony právní služby, po spojení 1 úkon, náhrada hotových výdajů dosáhla výše 1 500 Kč (5 x 300 Kč). Náklady řízení jsou dále tvořeny částkou 3 528 Kč odpovídající 21 % sazbě daně z přidané hodnoty z odměny a příslušných náhrad v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. Náklady řízení o spojených věcech tedy celkem činí 26 328 Kč. Výši jízdného nebyla soudu ve stanovené lhůtě prokázána. Soud uložil žalovanému, aby náhradu nákladů řízení uhradil k rukám zástupce žalobce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 nejbližší 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 21. únor 2018.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu