



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **M. P.**, zastoupené Mgr. Lukášem Votrubou, advokátem se sídlem Liberec IV – Perštýn, Moskevská 637/6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2017, č. j. 34934/17/5200-10422-705050, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 30. 4. 2019, č. j. 59 Af 47/2017 – 63,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 30. 4. 2019, č. j. 59 Af 47/2017 – 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu 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 příjmu. Příjmy pocházejí z pronájmu bytů v bytových domech patřících žalobkyni (dále též „stěžovatelce“). 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 daňového řádu 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 R. P. na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Žalobkyně vlastnila po celé zdaňovací období 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 nájmů 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 R. P., 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 3D PLASTIC s.r.o. (dříve PALAS Company, s.r.o.), která měla mít pronajaté prostory v průmyslovém areálu. Společnost byla pro správce daně nekontaktní a nemovitost v průmyslovém areálu v Českém Dubu, 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. J. č. p. 721 a 840 sice byly v havarijním stavu, ale byly obydleny nájemníky. Obydlen byl v rozhodné době i bytový dům na ul. O. č. p. 513. Správce daně si dále vyžádal informaci od společnosti Severočeské vodovody a kanalizace, a. s. Z doložené spotřeby vody v bytovém domě na ul. S. č. p. 343/20 vyplývá, že objekt byl obydlen cca 40 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 67 bytů. Neobsazené byty byly zohledněny ve snížení průměrné ceny bytu získané z údajů zaslaných úřadem práce o 25 %. Pan P. uvedl, že společnost PALAS Company, s. r. o. prodal a přejmenoval v roce 2007 (na 3D PLASTIC s.r.o.). Správce daně dále vyhodnotil výslech svědka tak, že z něj nelze mít za prokázané, že v roce 2012 nebyla uzavřena smlouva o pronájmu prostor průmyslového areálu. Jednatele společnosti 3D PLASTIC s.r.o. se správce daně (v součinnosti s Policií ČR) snažili marně dohledat a předvolat (posléze nechat předvést) k výslechu svědka.

[6] Žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil závěry správce daně a odvolání žalobkyně zamítl.

II. Řízení před krajským soudem

[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 měl příjem ve výši 1.500.000 Kč, přestože nemovitosti již nevlastnil.

[8] Krajský soud 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 stěžovatelky 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 Českém Dubu. K těmto skutečnostem se snažila předkládat důkazy (smlouva o nájmu nebytových prostor ze dne 9. 12. 2003 týkající se pronájmu areálu v Českém Dubu a smlouva o pronájmu strojního vybavení ze dne 28. 12. 2003, obě uzavřené mezi R. P. jako pronajímatelem a společností Palas COMPANY, s.r.o. 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 R. P., neboť svědek odmítl sdělit, jaký konkrétní majetek pronajímал. Tyto závěry nepovažuje 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 Českém Dubu 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. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalované

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

[12] Stěžovatel odmítá závěr soudu, že v projednávaném sporu nebyla použita pomůcka na základě daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob manžela účastnice za zdaňovací období roku 2009 řízení dostatečně spolehlivá a že proto úvahy finančních orgánů v daném směru trpí natolik závažnými pochybeními, že došlo k překročení mezí správního uvážení při konstrukci pomůcek. K tomu zejména uvádí, že krajský soud se nedostatečně zabýval ekonomickými úvahami správců daně a dalšími pomůckami použitými správci daně.

[13] Správci daně měli dostatečnou představu o charakteru činnosti žalobkyně. Ta pokračovala v pronajímání nemovitostí, které na ní převedl její manžel. Správci daně měli alespoň v hrubých obrysech představu i o rozsahu činnosti žalobkyně. Správce daně mechanicky nepřevzal daňovou povinnost manžela žalobkyně, ale konfrontoval ji s důkazními prostředky provedenými v průběhu daňového řízení (nájemní smlouvy od úřadu práce, výpisy z katastru nemovitostí, svědecká výpověď manžela žalobkyně) a s vlastními poznatky získanými při správě daní (místní šetření na nemovitostech, míra inflace v roce 2012 atd.).

[14] Krajský soud v bodu [22] svého rozhodnutí uvedl, že „[u]rčit hranici dostatečné spolehlivosti není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.“ Přesto v projednávané věci tuto premisu nezohlednil. V projednávané věci bylo prokázáno, že žalobkyně od svého manžela nabyla nemovitosti, které dále pronajímala. Manžel žalobkyně prokazatelně působil ve stejném oboru (pronájem nemovitostí), šlo o srovnatelný subjekt (pronajímali stejné nemovitosti) a nemovitosti žalobkyně pronajímala na stejném místě (a ve stejném městě). Byly tak splněny podmínky pro spolehlivost pomůcek dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 – 75.

[15] Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že manžel žalobkyně jí nepřevodil pouze bytové domy, ale i průmyslový areál. Žalobkyně správci daně nedoložila, zda nájemní smlouva trvá nebo byla vypovězena, ani jakýkoli dodatek ke smlouvě. Žádným způsobem ani neprokázala, že za stejných podmínek byl tento areál pronajímán i poté, co jí byl v roce 2010 darován. Současně správce daně provedl místní šetření, zda je areál v současné době ještě provozován. Správce daně při provedeném místním šetření zjistil, že nemovitost je uzavřena, v zanedbaném stavu, vykazující známky dlouhodobého nepoužívání.

[16] Nebylo ani prokázáno tvrzení žalobkyně stran pronájmu movitých věcí jejím manželem (srovnatelným subjektem) v roce 2009. Stěžovatel proto striktně odmítá závěr soudu, že snad postavil svoje rozhodnutí na argumentaci, že účastnice řízení neprokázala rozsah činnosti srovnatelného subjektu. Naopak, na účastnici řízení bylo, aby splnila svoje břemeno tvrzení a břemeno důkazní v tom smyslu, aby vůbec nemusela být daňová povinnost stanovována podle pomůcek. Ona to byla, kdo vlastnil v roce 2012 (již od roku 2010) dotčené nemovitosti, ona měla podat daňové přiznání a případně prokázat správci daně, které nemovitosti pronajímala a které případně přechodně nepronajímala, to neučinila a neprokázala ani ve fázi, kdy rozporovala konstrukci použitých pomůcek, jí předložených. Správce daně po účastnici řízení nepožadoval, aby prokázala skutečnosti vztahující se nebo týkající se daňové povinnosti srovnatelného subjektu, byť tímto subjektem byl její manžel, správce daně ji vyzýval k prokázání skutečností týkajících se

výhradně její vlastní daňové povinnosti (nejdříve ke zdaňovacímu období roku 2011, poté ke zdaňovacímu období roku 2012). Toto břemeno tvrzení ve vztahu k její vlastní daňové povinnosti účastnice řízení nesplnila a také ve vztahu k její vlastní daňové povinnosti neunesla důkazní břemeno. Závěry soudu učiněné v bodě [27] rozsudku proto stěžovatel považuje nejen za nesprávné právní posouzení věci, ale současně odporující skutkovému stavu, který je dokumentován rozsáhlým spisovým materiálem i oběma rozhodnutími, tj. platebním výměrem a rozhodnutím o odvolání.

[17] Stěžovatel dále shrnul skutkový stav věci a zdůraznil použití řady pomůcek a vyhodnocení výpovědí srovnatelného subjektu. Pro výše uvedené stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[18] Žalobkyně ve svém vyjádření konstatovala, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Ona a její manžel nejsou v žádném případě srovnatelnými daňovými subjekty. Stěžovatel se ve svém rozhodnutí nevypořádal s námitkou, že příjmy jejího manžela z pronájmu nesouvisely jen s nájmem bytových domů. Je s podivem, že její manžel v roce 2011 vykázal příjmy ve výši 1.900.000 Kč, ač nevlastnil žádné nemovitosti, které by pronajímal. Stěžovatel tvrdí, že bylo povinností žalobkyně prokázat, že průmyslový areál v roce 2011 a 2012 nepronajímala. Správce daně však po žalobkyni nemůže chtít, aby prokazovala neexistující skutečnost. Daň šlo dle žalobkyně stanovit i na základě dokazování. Stanovil-li stěžovatel daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012 na základě pomůcky, která nebyla spolehlivá, učinil tak nezákonně. Pro výše uvedené tedy žalobkyně má za to, že kasační stížnost je nedůvodná.

IV. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Kasační stížnost je včasná, přípustná a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Vzhledem k uplatnění námítky nedostatečné spolehlivosti stanovení daně Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve pojednat obecně o některých aspektech takového stanovení a možnosti daňového subjektu zpochybnit to, že daň byla dle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Dále pak bude v podmínkách nynějšího případu rozebráno, zda lze stanovenou daň považovat za dostatečně spolehlivou.

[22] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Stanovení daně dokazováním je primárním způsobem stanovení daňové povinnosti.

[23] Podle ustanovení § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti,

k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. zejm. nález sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.), <http://nalus.usoud.cz>], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám daňový subjekt. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatelky je podstatné zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[24] Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40).

[25] Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatelka nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatelky nebylo možné stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu).

[26] Správce daně má při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103). Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje zde tak určitá míra správní úvahy správce daně. Lze však konstatovat, že daňový řád klade požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše citovaný § 98 odst. 4 daňového řádu).

[27] Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje soukromou vysokou školu). Jde o případy natolik zásadních 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.

[28] U dalších námitek, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, lze odkázat na judikaturu, kterou zmiňoval i krajský soud. V rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, kasační soud konstatoval, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156).

[29] 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 shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007 – 156).

[30] Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103).

[31] V projednávané věci správci daně dospěli k tomu, že příjem srovnatelného subjektu dle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za zdaňovací období pramení z pronájmu nemovitostí převedených na základě darovací smlouvy podepsané dne 21. 6. 2010 na žalobkyni, resp. z pronájmu 8 bytových domů (67 bytů).

[32] 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. Což je i cena, která vyjde vydělením příjmů stěžovatelky dle § 9 zákona o daních z příjmů za zdaňovací období 2011 či srovnatelného subjektu z týchž příjmů za zdaňovací období 2009. Dále zohlednili inflaci, kterou nepřipočetli k výši nájmu, ale toliko k výdajům žalobkyně. Správci daně přitom obsazenost bytových domů přezkoumávali skrze průměrnou spotřebu vody, údaje získané z místních šetření nemovitostí ve vlastnictví žalobkyně a evidence obyvatel.

[33] V projednávané věci nebylo sporné, že by snad žalobkyně průmyslový areál či movité věci pronajímala. Ačkoliv by tato skutečnost mohla mít vliv na vadnost výpočtu průměrné ceny bytu z daňového přiznání manžela žalobkyně, v projednávané věci byla průměrná cena bytu stanovena na základě údajů z nájemních smluv získaných od úřadu práce. Jejím snížením o cca jednu čtvrtinu (25 %) se pak průměrná hodnota nájmu jednoho bytu ustálila na 4.086 Kč za měsíc. Průměrná cena měsíčního nájmu tak byla vypočtena přímo z nájemních smluv uzavřených se žalobkyní. Průměrná cena nájmu tak byla fakticky stanovena nezávisle na daňovém přiznání manžela stěžovatelky na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Konečná výše daně pak byla stanovena po zohlednění neobsazenosti bytů a inflace. Správci daně pronájem průmyslového areálu ani movitých věcí do příjmu stěžovatelky nezahrnuli.

[34] Správci daně tedy mechanicky nepřevzali průměrný příjem z pronájmu bytu dle daňového přiznání srovnatelného subjektu (manžela žalobkyně), ale konfrontovali jej s celou řadou zjištěných skutečností, přičemž průměrnou výši měsíčního nájmu za byt stanovili z nájemních smluv získaných od úřadu práce. To však, jak správně uvádí stěžovatel, krajský soud nezohlednil.

[35] Z výše citovaných závěrů ustálené judikatury (srov. bod [30]) vyplývá, že žalobkyně v projednávané věci nemá soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která jí byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena. V projednávané věci je tedy podstatné, zda průměrná výše nájmu se zohledněním míry neobsazenosti bytů stanovená správcem daně je v hrubém nepoměru s daňovou povinností, která měla být stanovena.

[36] V projednávané věci nelze ani pominout to, že 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 správcům 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.

[37] Pro výše uvedené krajský soud nesprávně uzavřel, že výsledná výše daně byla primárně stanovena na základě daňového přiznání manžela stěžovatelky 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 stěžovatelky vyplývá řada dalších pomůcek a zjištěných skutečností, na základě kterých správci daně dospěli k výsledné výši daňové povinnosti. Žalobkyně dle stěžovatele (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 67 bytů).

V. Závěr a náklady řízení

[38] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud v novém řízení posoudí dostatečnou spolehlivost stanovení daně s ohledem na použité pomůcky a skutková zjištění správců daně, jakož i posoudí žalobní body, které ve svém rozsudku pro důvodnost jednoho z žalobních bodů zatím nepřezkoumával.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. dubna 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu