



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: **Odvolační 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 žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 25. 11. 2020, č. j. 59 Af 47/2017 - 113,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 25. 11. 2020, č. j. 59 Af 47/2017 - 113, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 8. 2017, č. j. 34934/17/5200-10422-705050, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši **40.912 Kč** ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Lukáše Votruby, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh daňového řízení

[1] 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 jejím manželem (dárce). 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, v němž sdělil, 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. Další z pomůcek byly zejména daňové přiznání manžela žalobkyně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a smlouvy o nájmu. Správce daně ve stanovené dani zohlednil inflaci u výdajů (nákladů), slevu na dani na poplatníka a daňové zvýhodnění na tři vyživované děti.

[3] Žalovaný k odvolání uložil správci daně doplnit dokazování. Správce daně proto vyzval žalobkyni k prokázání tvrzených skutečností (neobsazenost bytů, poskytování úvěrů na pronajímané nemovitosti, technický stav nemovitostí apod.). Správce daně dále vyžádal (poté, 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. Jugoslávská č. p. 721 a 840 sice byly v havarijním stavu, ale byly obydleny nájemníky. Obydlen byl v rozhodné době i bytový dům na ul. Okružní 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. Svatoplukova 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 nájmu bytu získané z údajů zaslaných úřadem práce o 25 %.

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

II. Řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem 2017-2020

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně správní žalobu. Krajský soud jí vyhověl, (prvním) rozsudkem ze dne 30. 4. 2019, č. j. 95 Af 47/2017 - 63, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] V něm zdůraznil, 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

pokračování

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.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost.

[8] Odmítl v ní 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.

[9] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2020, čj. 1 Afs 174/2019 - 34 (dále jen „první rozsudek NSS“), přisvědčil žalovanému, výše citovaný rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Ve svém rozsudku kasační soud poukázal na to, že 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. K tomu zohlednili inflaci, kterou nepřipočetli toliko k výši nájmu (ne k výdajům žalobkyně). Správci daně přitom obsazenost bytových domů přezkoumávali skrze průměrnou spotřebu vody, údaje získané z místních šetření nemovitostí ve vlastnictví žalobkyně a z evidence obyvatel.

[11] 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.

[12] Z prejudikatury (srov. bod [30] prvního rozsudku NSS) 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 kvalifikovaným odhadem, stanovena. V projednávané věci je tedy podstatné, zda průměrná výše nájmu se zohledněním míry neobsazenosti bytů stanovena správcem daně je v hrubém nepoměru s daňovou povinností, která měla být stanovena.

III. Pokračující řízení před krajským soudem a druhý rozsudek krajského soudu

[13] Žalobkyně po prvním rozsudku NSS doplnila v pokračujícím řízení před krajským soudem žalobu o skutková tvrzení a návrhy důkazů.

[14] Výši nájmu správce daně konstruoval z příjmů manžela žalobkyně. Jeho výši ověřil toliko ve vztahu k 19 % bytů vlastněných žalobkyní. V bytovém domě Na Perštýně č. p. 327/36 byla obsazenost cca 63 %, v bytovém domě Okružní byla obsazenost cca 54 %. V těchto bytových domech byl příjem ztotožněn s pohledávkami (tedy i neuhrazené nájemné správce daně započítal do příjmu). Oproti skutečnému příjmu z obou bytových domů je chybovost cca 410.000 Kč/rok (odchylka ve výši 49 %).

[15] Bytové domy na ulici Jugoslávská č. p. 721 a 840 jsou v havarijním stavu (protéká v nich voda) a nelze určit kolik bytů bylo celkem obydleno.

[16] Co se týče obytného domu na ulici Svatoplukova, správce daně určil jeho obsazenost dle spotřeby vody. Z výše uvedeného však nelze dovodit obsazenost bytů.

[17] U bytových domů na ulicích Chrastavská, Mlýnská a Na Perštýně č. p. 219/34 správce daně neprovedl žádná relevantní skutková zjištění k ověření správnosti pomůcek. Nezohlednil ani ostatní příjmy manžela žalobkyně (pronájem nemovitých a movitých věcí).

[18] Správce daně dále nepřihlédl ani k výdajům na správu bytů (správu vykonával manžel stěžovatelky úplatně za částku 500 Kč/byt/měsíc bez ohledu na jejich obsazenost) a odpisům manžela žalobkyně, o které správce daně snížil jeho výdaje za rok 2009 (chybovost tak dosahovala výše 35 %). Oproti daňové povinnosti ve výši 97.653 Kč měl být žalobkyni stanoven daňový bonus ve výši 40.212 Kč.

[19] Závěrem žalobkyně poukázala na zásadu dvojinstančnosti řízení a skutečnost, že stále není ukončena daňová kontrola za zdaňovací období roku 2011, z něhož si žalobkyně může uplatňovat ztrátu (odečíst od základu daně). Ke svým tvrzením o výdajích nabídla žalobkyně důkazní prostředky (svědecké výpovědi a smlouvu o správě).

[20] Žalovaný ve svém vyjádření odkazoval na závěry prvního rozsudku NSS. Zdůraznil, že detailní informace o příjmech a výdajích žalobkyně uvádí až po rozsudku Nejvyššího správního soudu, přičemž v řízení před správcem daně byla nečinná. Správce daně od žalobkyně v relevantním řízení postrádal nyní uváděné informace. Kupříkladu k (ne)obsazenosti bytů správce daně musel provést místní šetření, obstarat si údaje o spotřebě vody či se např. pokusil vyslechnout svědky i v dalších souvislostech (manžel žalobkyně odmítl vypovídat, P. B. se nepodařilo předvolat ani předvést). Od úřadu práce navíc správce daně neobdrželi jen nájemní smlouvy, ale také doklady o zaplacení nájmu (nelze tedy hovořit o záměně příjmu a pohledávky).

[21] Krajský soud po provedeném řízení uzavřel, že daň byla stanovena správně podle pomůcek, nikoliv dokazováním. V této souvislosti připomněl, že ještě i žalovaný po žalobkyni požadoval seznam bytů, které v roce 2012 pronajímala, evidenci obdržených

pokračování

plateb nájmu, evidenci předpisů nájmu apod. Takové důkazní prostředky mu však žalobkyně nepředložila. Daň stanovená na základě pomůcek nemá základ toliko v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2011, ale vychází z konkrétních pomůcek použitých pro stanovení daně.

[22] Zdůraznil, že žalobkyně v doplnění žaloby 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.

[23] Tvrzení žalobkyně stran uplatnění úroků či odpisů manžela nebyla prokázána (ze správního spisu naopak u odpisů vyplývá opak).

[24] Krajský soud z výše uvedených důvodů druhým rozsudkem v pořadí, označeným v záhlaví, žalobu zamítl.

IV. Kasační stížnost žalobkyně, vyjádření žalovaného a sdělení žalobkyně

[25] V kasační stížnosti žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) poukázala na to, že důkazy k neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek mohla tvrdit a prokazovat jen v řízení před správcem daně (nikoliv před soudem). Stěžovatelka již před správcem daně považovala za nezákonné použití pomůcek, jejich spolehlivost (správnost), jakož i (ne)adekvátnost výše stanovení daně. Zpochybnit (ne)adekvátnost použití pomůcek navíc mohla až po zjištění skutkového stavu (v rozhodnutí žalovaného), tedy v řízení před soudy.

[26] Krajský soud však odmítl vést důkazní řízení k tomu, aby přezkoumal, zda správci daně stanovili základ daně a daň v souladu se zákonem. Tím se fakticky ani nevypořádal s argumentací stěžovatelky, která se týkala skutečnosti, že použití pomůcek nebylo zákonné (daň stanovená na základě pomůcek byla neadekvátní, neboť při konstrukci pomůcek správci daně hrubě vybočili z mezí správního uvážení).

[27] Otázka odpisů byla nesprávně posouzená. Svědek (manžel stěžovatelky), který mohl do posouzení tohoto žalobního bodu vnést jasno, nebyl vyslechnut. Ke kasační stížnosti stěžovatelka připojila čestné prohlášení bývalého jednatele 3D PLASTIC, s.r.o., ve kterém uvádí, že měl od manžela stěžovatelky v roce 2009 pronajatý prostor za 50.000 Kč měsíčně, přičemž nájemní vztah byl ukončen v roce 2010.

[28] Stěžovatelka navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[29] Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka neprokazovala neadekvátní výši stanovené daně (vybočení ze správního uvážení správců daně), ale navrhovala dílčí změny v konstrukci pomůcek. Nelze přistoupit na výklad, že zasahování do výběru pomůcek v daňovém řízení ze strany daňového subjektu není možné, ale v soudním řízení pochybení v tomto směru lze namítat a soud by za tímto účelem měl provádět dokazování. V řízení před soudem lze požadovat nápravu toliko excesů, jde-li o použití pomůcek (srov.

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 157). Nadto byla stěžovatelka seznámena s právními úvahami a hodnocením důkazů ve výzvě č. j. 30065/17/5200-10422-705050, která předcházela vydání napadeného rozhodnutí žalovaného. Skutečnost, zda došlo k uplatnění odpisů, krajský soud ověřil ze správního spisu. Výslech manžela stěžovatelky je proto nadbytečný.

[30] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[31] Dne 30. 3. 2022 stěžovatelka soudu sdělila, že došlo ke zrušení rozhodnutí správce daně prvního stupně a zastavení řízení o dani z přidané hodnoty stěžovatelky za zdaňovací období roku 2011. Platební výměr za rok 2011 přitom byl pomůckou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012 (předmět nyní projednávané věci). Pro výše uvedené skutečnosti zohledněné ve zrušeném platebním výměru správci daně nemohli přenést i do nyní projednávané věci. Nezruší-li tedy Nejvyšší správní soud rozhodnutí správce daně i za zdaňovací období roku 2012, bude stěžovatelka nucena, procesně neekonomicky, podat návrh na obnovu řízení u krajského soudu.

V. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud zprvu přistoupil k hodnocení, zda jsou splněny podmínky řízení o kasační stížnosti. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti, a je podaná včas a oprávněnou stěžovatelkou, která je v řízení zastoupena zástupcem z řad advokátů.

[33] V souzené věci jde o opakovanou kasační stížnost, soud se tedy zabýval otázkou její přípustnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je „*kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*“ Nejvyšší správní soud se tak nemůže zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

[34] K přípustnosti opakované kasační stížnosti lze dále odkázat na usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, v němž se konstatuje: „*Opakovaná kasační stížnost, v níž stěžovatel vznesl pouze námitky, které mohl uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustná. Ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Posouzení toho, které námitky mohl stěžovatel uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, závisí na konkrétních okolnostech případu.*“ Platí však, že vysloveným závazným právním názorem v předchozím řízení je následně vázán krajský i Nejvyšší správní soud (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Afs 16/2021 - 50).

[35] V projednávané věci byl předchozí rozsudek krajského soudu zrušen na základě kasační stížnosti žalovaného, protože krajský soud nezohlednil, že výše stanovené daně nevycházela toliko ze stanovené daňové povinnosti manžela stěžovatelky, ale i z dalších

pokračování

zjištěných skutečností. Nejvyšší správní soud v prvním rozsudku ve věci vyslovil, 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).“ K čemuž dodal, že „[k]rajský soud v novém řízení posoudí dostatečnou spolehlivost stanovení daně s ohledem na použité pomůcky a skutková zjištění správce daně, jakož i posoudí žalobní body, které ve svém rozsudku pro důvodnost jednoho z žalobních bodů zatím nepřezkoumával.“ Nyní projednávaná kasační stížnost je s ohledem na jinou osobu stěžovatelky, důvody zrušení předchozího rozsudku a následný postup krajského soudu přípustná.

[36] Krajský soud ve svém novém rozsudku vyšel z toho, že nemůže závěr Nejvyššího správního soudu „zpochybňovat a musí jako pro posouzení důvodnosti žaloby nepodstatné odmítnout všechny námitky žalobkyně zpochybňující skladbu příjmů pana R. P. v roce 2009“. K otázce spolehlivosti stanovení daně ve vztahu k určení obsazenosti bytů uvedl, že „[s]právce 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.“

[37] (Ne)obsazenost bytů však v projednávané věci byla správcem daně vyčíslena tak, že průměrná cena pronájmu byla zkrácena o 25 %, aby odpovídala měsíční výši příjmů manžela stěžovatelky z pronajímaného bytu (srov. bod [20] rozhodnutí žalovaného). Správci daně tedy na jednu stranu sice upustili od stanovení daně výhradně na základě daňového výměru manžela stěžovatelky (jako srovnatelného subjektu), na straně druhé jednu z podstatných komponent spolehlivého stanovení daně (určení zdrojů příjmů – obsazených bytů) nepodrobili žádné úvaze založené na zjištěných okolnostech věci (viz dále). Správci daně sice k námitce (ne)obsazenosti bytů v bodu [39] uvedli, že se obsazeností zabývali, přičemž informace o (ne)obsazených bytech stěžovatelka správci daně sice tvrdila, ale neprokázala. Nemohli tak získat údaje o skutečné obsazenosti bytů; tuto proto zohlednili oním rozdílem průměrné ceny nájmu zjištěné z nájemních smluv a vypočtené z příjmů manžela stěžovatelky za rok 2009. Žalovaný na tento výpočet navázal s tím, že (ne)obsazenost bytů zohlednil správce daně, k čemuž odkázal na bod [20] jeho rozhodnutí.

[38] Tvrzení krajského soudu o tom, že správce daně přezkoumával obsazenost bytových domů, má sice základ ve správním spise, ale zjištění správců daně nenalézají své místo v jejich rozhodnutích. V platebním výměru správce daně vycházel právě z „výpočtu“ obsazenosti bytů učiněného v bodu [20] tohoto rozhodnutí. V průběhu řízení žalovaný dle § 115 odst. 1 daňového řádu pokynem k doplnění spisového materiálu ze dne 11. 10. 2016, č. j. 44660/16/5200-10422-702767, správci daně mimo jiné uložil provést „*další potřebná šetření za účelem zjištění skutkového stavu s ohledem na možnost pronájmu nemovitosti*“. Učinil tak, neboť z odůvodnění platebního výměru nebyla patrná „*úvaha správce daně stran stanovení daně dostatečně spolehlivě (odůvodnění úvahy o „ceně“ nájmu, obsazenosti bytů atd.)*“. Správce daně sice k doplnění spisového materiálu provedl šetření, žalovaný však k otázce (ne)obsazenosti jednotlivých bytů výslovně v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 4. 7. 2017, č. j. 30065/17/5200-10422-705050, neosvědčil jako důkazní prostředek spotřebu vody či vyplácení příspěvku na bydlení. Ačkoliv správce daně provedl i výpočet obsazenosti bytů dle evidence obyvatel, zaznamenal tuto skutečnost toliko do zprávy o doplnění odvolacího řízení ze dne 28. 4. 2014, č. j. 770973/17/2600-11415-507635, které adresoval žalovanému (šlo pouze o interní dokument). Z ničeho nevyplývá ani skutečnost, že by správci daně učinili součástí svých rozhodnutí v souvislosti se stanovením míry obsazenosti bytů (předmětu příjmů) místní šetření popsané v úředním záznamu ze dne 28. 4. 2015, č. j. 776426/15/2601-60561-506993.

[39] Správce daně tedy podle pokynu žalovaného sice činil „potřebná šetření za účelem zjištění skutkového stavu“, žalovaný je však ve svém následném rozhodnutí vůbec nezohlednil. Je proto zjevné, že „úvaha správce daně stran stanovení daně dostatečně spolehlivě“ v otázce obsazenosti bytů je zjevně nedostatečná; fakticky absentuje její spojitost se zjištěními z doplňování skutkového stavu v rámci odvolacího řízení. Stěžovatelka naopak byla žalovaným ujistěna, že průměrná spotřeba vody není důkazním prostředkem, který osvědčuje (ne)obsazenost bytových domů. Dále ani nemohla z ničeho dovodit, že správci daně výpočet míry neobsazenosti jejich bytových domů ve výši 25 % učinili na základě místního šetření a zjištění z evidence obyvatel, neboť tyto skutečnosti nebyly součástí odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně ani rozhodnutí o odvolání.

[40] Závěr krajského soudu pro výše uvedené proto nemá předobraz v rozhodnutích správců daně, postrádá dostatek přílehlavého odůvodnění.

[41] Krajský soud se sice zabýval i tímto žalobním bodem, avšak své závěry učinil toliko obecně, bez ověření jejich podstaty v (pro stěžovatelku) relevantní části spisového materiálu (odůvodnění závazných rozhodnutí správců daně). Nejvyšší správní soud sice krajský soud zavázal přihlídnout ke všem zjištěným skutečnostem, které sloužily jako pomůcky pro stanovení daně, výslovně však nepředjímal hodnocení jejich spolehlivosti. Krajský soud tudíž nemohl spolehlivost stanovení daně dovozovat ze závěrů učiněných v prvním rozsudku NSS.

[42] Nelze ani zcela přisvědčit tvrzení krajského soudu o nemožnosti zpochybnění skladby příjmů srovnatelného subjektu (manžela stěžovatelky). Otázka spolehlivosti stanovení daně se totiž nutně dotýká všech okolností věci relevantních pro stanovení daně. Pokud krajský soud v prvním řízení izolovaně nahlížel na výši příjmů srovnatelného subjektu, bez toho, aniž by určil celkovou spolehlivost stanovení daně, zejména odhlížeje

pokračování

od stanovení průměrné výše nájmu ze smluv získaných od úřadu práce, nešlo než jeho dílčí názor korigovat, s tím, že bez zhodnocení všech okolností věci, nelze učinit závazný závěr o (ne)spolehlivosti stanovení daně pomocí pomůcek. Skutečnost, že příjem stěžovatelky byl stanoven i nezávisle na příjmu jejího manžela a jejich předešlých příjmech, neboť byl vypočten jako průměr nájmu z nájemních smluv, činí námitku adresovanou soudu ve sdělení o zrušení rozhodnutí správce daně za zdaňovací období roku 2011 irelevantní.

[43] Pro výše uvedené je nutné konstatovat, že krajský soud posoudil (ne)obsazenost bytů v bytových domech jako rozhodující skutkovou otázku nesprávně. Obecné odůvodnění spolehlivosti podal ve vztahu ke skutečnostem, které správci daně neučinili součástí odůvodnění svých rozhodnutí. Jedná se přitom o otázku stanovení předmětu zdanění (pronájem bytu generuje zdanitelný příjem a je spjat i se vznikem nákladů/výdajů), tedy o otázku s vlivem na zákonnost rozhodnutí.

[44] Otázka míry neobsazenosti bytových domů má vliv i na zodpovězení otázek spjatých se zohledněním dalších nákladů. Stanovení daně na základě pomůcek vychází z pouhého odhadu, pokud správce daně logicky zdůvodnil vyšší průměrného nájmu za byt, a k tomu logicky správně uvedl počet pronajímaných bytů a vyšší nájmu, jeví se zodpovězení otázek příjmové a výdajové/nákladové stránky stanovené daně manžela stěžovatelky jako irelevantní.

[45] Pokud však správce daně stanovil počet pronajímaných bytů bez jakékoliv logické úvahy (jde toliko o zcela náhodný odhad nemající podklad ve zjištěných skutečnostech a okolnostech věci), nelze než vyslovit nespolehlivost stanovené daně. Stanovil-li dále správce daně výdaje stěžovatelky ve stejné nebo vyšší výši než výdaje manžela stěžovatelky, který dle jejích slov pronajímal další nemovité a movité věci, směřoval tento odhad zjevně ve prospěch stěžovatelky. Výpočet výše příjmů a výdajů však závisí právě na počtu pronajímaných bytů (míry obsazenosti bytových domů), bez něj nelze posoudit spolehlivost stanovení daně.

[46] Soud pro úplnost připomíná, že stanovení daně podle pomůcek je jiným postupem vedoucím ke stanovení daně, zákonem předvídaným, není otázkou dokazování. Nelze tedy lpět na povinnosti správce daně něco prokázat v rámci dokazování, stejně tak však ani nelze bez dalšího dávat k tíži (ohledně spolehlivosti stanovené daně) daňovému subjektu neunesení důkazního břemene stran dokazování jednotlivých skutečností v rámci dokazování. Daň stanovená dle pomůcek je sice odhadem, ale odhadem kvalifikovaným.

VI. Závěr a náklady řízení

[47] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušil i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný bude muset dostatečně odůvodnit své úvahy o spolehlivosti stanovené daně, zejména stran otázky (ne)obsazenosti bytů.

[48] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 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. Procesně úspěšnou byla v dané věci stěžovatelka, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správních rozhodnutí, které napadla žalobou.

[49] Co se týče nákladů řízení o žalobě, ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a v odměně advokáta. Odměna advokáta zahrnuje šest úkonů právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, tří relevantních vyjádření k věci a účasti na ústním jednání [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 6 x 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tedy 6 x 300 Kč. Odměna advokáta v řízení před krajským soudem včetně DPH činí 24.684 Kč. Náklady řízení před městským soudem tedy celkově představovaly 27.684 Kč.

[50] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 5.000 Kč a odměně advokáta, která zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby [vyjádření ke kasační stížnosti a podání kasační stížnosti, § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], tj. 2 x 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tedy 2 x 300 Kč. Odměna advokátka včetně DPH činí 8.228 Kč. Celkově tedy náklady řízení před Nejvyšším správním soudem představovaly 13.228 Kč.

[51] Žalovaný je povinen stěžovatelce uhradit náklady řízení o žalobě i kasační stížnosti v celkové výši 40.912 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatelky Mgr. Lukáše Votruby, advokáta.

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

V Brně dne 12. května 2022

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu