



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

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

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2020, č. j. 45170/20/5200-10422-711473

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. **Předmět řízení**

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 7. 2013, č. j. 872803/13/2601-24802-505715, jímž byla žalobkyni podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 102 765 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 553 Kč. Provedená

změna spočívala v tom, že žalobkyni byla stanovena daň ve výši 102 765 Kč, nicméně bylo vypuštěno penále.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, že žalobkyně byla písemností ze dne 11. 1. 2013 požádána o součinnost ve věci zahájení daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Protože žalobkyně neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu, byla písemností ze dne 21. 3. 2013 podle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyzvána k zahájení daňové kontroly. Na tuto výzvu nicméně nereagovala, správce daně tedy vyhotovil úřední záznam o konstrukci stanovení daně podle pomůcek a dne 9. 7. 2013 dodatečným platebním výměrem doměřil žalobkyni daň podle pomůcek. Veškeré uvedené písemnosti včetně dodatečného platebního výměru byly žalobkyni doručovány prostřednictvím provozovatele poštovních služeb a uplynutím úložní doby je správce daně považoval za doručené. Následně správce daně zjistil, že žalobkyně měla v době doručování předmětných písemností zpřístupněnu datovou schránku, do níž bylo povinností správce daně písemnosti doručovat.
3. Správce daně proto žalobkyni opětovně, nyní již do datové schránky, doručil dne 9. 9. 2013 výzvu k zahájení daňové kontroly. Dne 19. 6. 2014 vydal správce daně nový dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, který žalovaný v odvolacím řízení potvrdil. Rozhodnutí žalovaného i dodatečný platební výměr ze dne 19. 6. 2014 však byly zrušeny rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 22. 5. 2017, č. j. 59 Af 43/2015-63, v němž zdejší soud uzavřel, že ve stejné věci bylo rozhodnuto dvakrát, neboť dodatečný platební výměr ze dne 9. 7. 2013 byl vyhotoven, podepsán i předán k přepravě. Byl tedy učiněn úkon k jeho doručení bez ohledu na to, zda zvolený způsob doručování byl správný. Dle soudu byl tedy správce daně tímto dodatečným platebním výměrem vázán, a pokud v téže věci rozhodl znovu rozhodnutím ze dne 19. 6. 2014, postupoval v rozporu s § 101 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyni byl dle jejího tvrzení dodatečný platební výměr z 9. 7. 2013 předán dne 21. 12. 2015. Odvolání žalobkyně proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 2. 2018, č. j. 7743/18/5200-10424-711507, které bylo pro nezákonnost a vady řízení zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 15. 2. 2019, č. j. 59 Af 8/2018-38.
4. Žalovaný po shrnutí odvolacích důvodů odkázal na právní úpravu týkající se stanovení daně podle pomůcek a aplikoval ji na případ žalobkyně. V reakci na výtky zdejšího soudu, jež byly důvodem vydání předchozího zrušujícího rozsudku ze dne 15. 2. 2019, č. j. 59 Af 8/2018-38, a jež spočívaly v doručení výzvy k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu žalobkyni až po vydání dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013 a v nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, žalovaný uvedl, že správce daně byl vázán výzvou k zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013, která byla vydána. Správce daně tedy vycházel z toho, že byly naplněny podmínky pro zahájení daňové kontroly. Třebaže následně bylo zjištěno, že uvedená výzva a další navazující písemnosti byly doručovány nesprávně, je nutné vycházet z toho, že byla zahájena daňová kontrola i doměřovací řízení. Bylo na žalovaném, aby krajským soudem popsanou vadu odstranil. Odstranitelnost vady dovozoval žalovaný i z toho, že pokud by se jednalo o vadu neodstranitelnou, musel by krajský soud v předchozím rozsudku zrušit také prvostupňové rozhodnutí správce daně, k čemuž nedošlo.
5. Dle žalovaného byla za účelem odstranění vady vydána výzva ze dne 2. 5. 2019, č. j. 865117/19/2601-60561-501824, jíž byla žalobkyně vyzvána k prokázání svých tvrzení

o příjmech a výdajích uvedených v daňovém přiznání. Žalobkyně na tuto výzvu adekvátně nereagovala, nesplnila tak svou zákonnou povinnost, čímž byla splněna jedna z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Daň rovněž nebylo možno stanovit dokazováním a žalovaným popsány pomůckami byla daň stanovena dostatečně spolehlivě. Je pravdou, že žalobkyni bylo upřeno právo účastnit se daňové kontroly, která by předcházela vydání dodatečného platebního výměru, tato vada však byla odstraněna v odvolacím řízení, když žalobkyně mohla hájit svá práva v reakci na výzvu ze dne 2. 5. 2019. Ačkoliv žalovaný shledal naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek až v rámci odvolacího řízení vedeného po vydání rozsudku ze dne 15. 2. 2019, v souladu se zásadou dvojinstančnosti řízení bylo žalobkyni umožněno na daný závěr žalovaného reagovat, neboť s ním byla seznámena v rámci písemnosti ze dne 10. 6. 2020.

6. Jako pomůcku použil žalovaný v první řadě údaje od srovnatelného subjektu – manžela žalobkyně X, který v roce 2009 vlastnil nemovitosti (8 bytových domů s celkem 67 byty), z nichž mu plynuly příjmy z pronájmu. V průběhu roku 2010 daroval srovnatelný subjekt předmětné nemovitosti žalobkyni, proto žalovaný odvozoval příjmy žalobkyně z pronájmu těchto nemovitostí v roce 2011 od situace srovnatelného subjektu v roce 2009. Při stanovení výše příjmů žalobkyně dle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyšel žalovaný z příjmů uvedených srovnatelným subjektem v daňovém přiznání za rok 2009, stejně tak při stanovení výdajů. Výdaje žalovaný ponížil o daňové odpisy darovaných nemovitostí a vysvětlil, že k jejich uplatnění není žalobkyně oprávněna. Jejich výši stanovil dle karet majetku získaných od srovnatelného subjektu. Ve snaze eliminovat časové hledisko žalovaný ve prospěch žalobkyně navýšil její výdaje o míru inflace za roky 2010 a 2011, příjmy takto nenavýšoval.
7. Při posuzování spolehlivosti stanovené daně vycházel žalovaný také z provedeného místního šetření ze dne 28. 4. 2015, při němž bylo v rámci možností zjištěno, že byty jsou a v minulosti byly pronajímány, byť právě v době šetření byly některé domy rekonstruovány, popřípadě nebyly pro správce daně bez součinnosti žalobkyně přístupné. Žalovaný rovněž využil nájemní smlouvy ohledně 13 bytů získané od úřadu práce, který jimi disponoval, neboť některým nájemcům bytů žalobkyně vyplácel sociální dávky. Z nich zjistil, že za jednotlivé byty bylo žalobkyni stanoveno průměrné nájemné ve výši 5 605 Kč. Propočtem z daňové povinnosti srovnatelného subjektu získaná částka nájemného za byt ve výši 4 086 Kč je cca o čtvrtinu nižší. Tím je ve prospěch žalobkyně zohledněna případná neobsazenost bytů. Při posouzení spolehlivosti stanovené daně žalovaný analyzoval deklarované příjmy a výdaje srovnatelného subjektu v roce 2009 a 2010. Pokles příjmů z pronájmu deklarovaný srovnatelným subjektem v roce 2010 odpovídá tomu, že srovnatelný subjekt během tohoto roku předmětné nemovitosti postupně daroval žalobkyni.
8. Provedený výpočet daně považoval žalovaný za dostatečně spolehlivý s přihlédnutím k míře „spolupráce“ žalobkyně. Ani svědecká výpověď X nevedla ke zjištěním umožňujícím relevantně upravit konstrukci pomůcek. Navrhované výsledky společností X a X nebyly provedeny, neboť jejich statutárními orgány jsou X, který byl vyslechnut, žalobkyně, již nic nebránilo se v řízení vyjadřovat a jako daňový subjekt nemůže vystupovat v pozici svědka, a dále X, jehož se ani přes spolupráci s policií nepodařilo dohledat. Se svým náhledem na důkazní návrhy a stanovisko žalobkyně žalovaný žalobkyni seznámil již před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále dospěl k závěru, že správce daně mohl důvodně předpokládat, že žalobkyni bude doměřena daň, a měl proto žalobkyni dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Protože tak správce daně

neučinil, není žalobkyně povinna hradit penále, v důsledku čehož přistoupil žalovaný ke změně prvostupňového rozhodnutí.

## II. Žaloba

9. Žalobkyně v žalobě uvedla, že prvostupňové rozhodnutí správce daně je v důsledku vadného doručování písemností stíženo zásadní procesní vadou, která nebyla a nemohla být v odvolacím řízení odstraněna. Žalobkyně nesouhlasí s konstrukcí žalovaného, že ačkoli se jedná o nezákonně zahájenou daňovou kontrolu, tato přesto byla zahájena. Výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu, která byla žalobkyni doručena až po vydání prvostupňového rozhodnutí, nelze považovat za výzvu, kterou by byla zahájena daňová kontrola a na jejímž základě by byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Ani výzva k prokázání skutečností ze dne 2. 5. 2019, č. j. 865117/19/2601-60561-501824, nevedla k odstranění pochybení správce daně, neboť nadále není splněna podmínka doručení výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu před vydáním prvostupňového rozhodnutí, které bylo žalovaným fakticky potvrzeno, a nadále není splněna podmínka pro zahájení daňové kontroly a stanovení daně dle pomůcek na základě § 87 odst. 5 daňového řádu. K řádnému zahájení daňové kontroly, jak je vyžadováno daňovým řádem, nedošlo.
10. Jestliže žalovaný uvádí, že až v rámci odvolacího řízení dospěl k závěru, že žalobkyni má být stanovena daň dle pomůcek, neboť až v rámci odvolacího řízení byly pro takový postup splněny podmínky, dochází tím dle žalobkyně k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení, když žalobkyně neměla možnost se vůči takovému stanovení daně odvolat. Pokud žalovaný v odvolacím řízení nově stanovoval daň, učinil tak ve stejné výši a na základě stejné pomůcky jako správce daně. Nadto žalobkyně nesouhlasila s užitím pomůcek, neboť daň by bylo možno stanovit dokazováním, nicméně žalovaný neprovedl žalobkyni v odvolacím řízení navrhované důkazy. Jako svědek měl být vyslechnut využitý srovnatelný subjekt X, jenž se mohl vyjádřit k tomu, jaký majetek v roce 2009 pronajímal a zda uplatnil odpisy. Dále měla být vyslechnuta daňová poradkyně X, která v roce 2010 zastupovala X a v tomto roce poprvé zahrнула daňové odpisy do daňového přiznání X. Rovněž X čestně prohlásil, že v roce 2009 neuplatnil daňové odpisy pronajímaných nemovitostí. Tím se však žalovaný nezabýval a výdaje žalobkyně ponížil o výši odpisů pronajímaných nemovitostí v roce 2009.
11. Žalovaný se nezabýval tvrzením žalobkyně, že v roce 2011, na rozdíl od manžela v roce 2009, nepronajímala areál v Českém Dubu. Bývalý jednatel společnosti X., která si areál od manžela žalobkyně pronajímala do roku 2010, k tomu přes návrh žalobkyně nebyl vyslechnut. Jeho čestné prohlášení žalobkyně přiložila k žalobě. Žalovaný neposoudil spolehlivost daně stanovené pomůckami. Pomůckou bylo daňové přiznání manžela žalobkyně za rok 2009, avšak bez zohlednění dalších skutečností. Neexistuje důkaz o reálných příjmech žalobkyně plynoucích z nájmu. Dle žalobkyně byla v roce 2011 pronajímána pouze cca polovina z jejích 67 bytů. Navíc podstatná část příjmů z nájemních smluv v rozhodném období tvořila příjmy pana Palaše, a to na základě smlouvy o správě majetku, na jejímž základě vykonával pan Palaš správu majetku žalobkyně. Dle této smlouvy inkasoval pan Palaš odměnu za správu a také nájemné, jako úhradu pohledávek od nájemníků z doby, kdy byl vlastníkem bytových domů. Použití pomůcky nebylo přiměřené, daň bylo možno stanovit dokazováním, případně měly být příjmy žalobkyně za rok 2011 oproti příjmům pana Palaše za rok 2009 poníženy o příjmy z pronájmu areálu v Českém Dubu a další příjmy z pronájmu movitostí, výdaje žalobkyně naopak měly být zvýšeny o odpisy,

kteřé X v roce 2009 neprovedl. Źalobkyni není zřejmė, proč bylo jako pomůcka vybráno daňové přiznání jejího manřžela týkající se roku 2009 a nikoli např. jeho daňové přiznání za rok 2010

### III. Vyjádřeni řžalovaného

12. V písemném vyjádřeni k řžalobě řžalovaný zřekapituloval průběh řízení a odkázal na odůvodněni napadeného rozhodnutí. Dále konstatoval, řže v řízení nadále nebylo sporné, řže na základě výzvy k zahájeni daňové kontroly nebyly splněny podmínky pro stanoveni daně podle pomůcek. Výzvou k zahájeni daňové kontroly u řžalobkyně však bylo zahájeno nalézací řízení, byť daňová kontrola nebyla zahájena v souladu se zákonem, bylo řízení ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru, který byl napaden odvoláním. V průběhu odvolacího řízení byla řžalobkyně vyzvána k předloženi důkazních prostředků pro stanoveni daně dokazováním, stanovenou povinnost nesplnila, a proto bylo řžalovaným konstатовáno splněni podmínek pro stanoveni daně podle pomůcek. Výzvou k prokázání skutečností nebyla odstraněna vada v doručování výzvy k zahájeni daňové kontroly, řžalovaný touto výzvou v průběhu odvolacího řízení umožnil řžalobkyni předložit relevantní důkazní prostředky, jelikoř se tak nestalo, byly v důsledku výzvy k prokázání skutečností naplněny podmínky pro stanoveni daně podle pomůcek v průběhu odvolacího řízení. Źalovaný tedy nadále nepovařžoval podmínky pro stanoveni daně podle pomůcek za splněné v návaznosti na výzvu k zahájeni daňové kontroly, nýbrř v důsledku nesplněni povinnosti ulořžené výzvou k prokázání skutečností.
13. Daňový řřád umožřňuje odvolacímu orgánu řízení doplnit a odstranit případné vady. Odstranit jakoukoliv vadu zpětně ke dni vydání odvoláním napadeného rozhodnutí obecně není možné. Zásadní je posouzení otázky, zda bylo postupem podle ř§ 115 daňového řřadu napraveno zkráceni práv řžalobkyně. K takové nápravě postupem řžalovaného dořšlo a řžalobkyně není krácena na právech. Dle správní judikatury lze ke změně způsobu stanoveni daně přistoupit i v rámci odvolacího řízení, v daném případě se jedná o situaci obdobnou a nejde o poruřšení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. K tomu řžalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2021, řč. j. 8 Afs 198/2019-49. Źalobkyně byla v posuzované věci dvakrát seznámena se zjiřšenými skutečnostmi a důkazy ve smyslu ř§ 115 odst. 2 daňového řřadu.
14. Oprávněni daňového subjektu zpochybřňovat adekvátnost použitých pomůcek je dle řžalovaného nutno posuzovat restriktivně. Daňovému subjektu nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, napadat výběr pomůcek řči účastnit se procesu výběru pomůcek. Źalobkyně v průběhu daňového řízení nedolořžila záznamy o příjmech a výdajích vynalořžených na dosařžení, zajiřšení a udrženi příjmů a nepředlořžila ani jiné důkazní návrhy a tvrzení ve vztahu k předmětným příjmům, pouze vytrvale tvrdila a prokazovala z jakých důvodů je její daňová povinnost nižší a na podporu těchto tvrzení navrhovala provedeni důkazů. Tyto námitky směřují k obecně nepřipustné kombinaci stanoveni daně podle pomůcek a dokazováním. Nelze připustit, aby daňový subjekt odepřel správcu daně součinnost při stanoveni daně dokazováním v pozitivním smyslu, vyčkal výpočtu daně podle pomůcek a následně řčinil tvrzení a důkazní návrhy směřující k ponířžení daně stanovené na základě pomůcek tvrzeními a důkazními návrhy ohledně toho z jakých příjmů daňová povinnost nevznikla. Právě tak tomu řčiní řžalobkyně. Priority dokazování před pomůckami

se nelze dovolávat selektivně ve vztahu ke skutečnostem snižujícím daňovou povinnost a až poté, co byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

#### IV. Replika žalobce

15. V podané replice žalobkyně uvedla, že vadu řízení před správcem daně považuje za neodstranitelnou, protože měl žalovaný prvostupňové rozhodnutí zrušit a trvat na projednání věci finančním orgánem prvního stupně. Nadále není splněna podmínka doručení výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu před vydáním dodatečného platebního výměru. Chtěl-li žalovaný stanovit daň dokazováním v odvolacím řízení, měl s takovým záměrem žalobkyni seznámit a informovat ji o tom, že může předložit kompletní seznam příjmů a výdajů, jako kdyby probíhala daňová kontrola. Žalobkyně byla postupem správce daně uvedena v omyl, že po stanovení daně na základě pomůcek již není možné požadovat prokazování příjmů na základě dokazování a že jedinou cestou je prokázání nepřiměřeného použití pomůcek. Předpokladem žalobkyně bylo, že žalovaný zruší dodatečný platební výměr správce daně a bude moci proběhnout řádná daňová kontrola. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný nemůže po vydání dodatečného platebního výměru stanovujícího daň dle pomůcek vést řízení ke stanovení daně dokazováním. Za situace, kdy nebyla řádně zahájena daňová kontrola, nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Je právem daňového subjektu namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek. Stanovený základ daně za rok 2011 je nepoměrný k základu daně za rok 2013, který byl stanoven ve výši 302 701 Kč.

#### V. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

16. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyni byl podle § 86 odst. 1 daňového řádu písemností ze dne 11. 1. 2013 doručovanou prostřednictvím provozovatele poštovních služeb sdělen záměr zahájení daňové kontroly s poučením o povinnosti umožnit zahájení a provedení daňové kontroly k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Písemností ze dne 21. 3. 2013 doručovanou prostřednictvím provozovatele poštovních služeb byla žalobkyně vyzvána k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu s tím, že žalobkyně je povinna ve lhůtě 15 dnů od doručení této výzvy sdělit den a hodinu, kdy je připravena k zahájení daňové kontroly. Písemností ze dne 25. 4. 2013 doručovanou prostřednictvím provozovatele poštovních služeb bylo žalobkyni oznámeno zahájení doměřovacího řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Rovněž poštou bylo žalobkyni doručováno sdělení ze dne 20. 5. 2013 s úředním záznamem o konstrukci pomůcek. Dne 9. 7. 2013 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 872803/13/2601-24802-505715, jímž doměřil žalobkyni daň z příjmů za rok 2011 podle pomůcek. Ani dodatečný platební výměr nebyl žalobkyni doručován do datové schránky. Dne 30. 8. 2013 byl vyhotoven úřední záznam, v němž správce daně konstatuje, že žalobkyně má od 4. 3. 2013 zřízenou datovou schránku fyzické osoby, protože písemnosti doručované žalobkyni po tomto datu měly být doručovány do datové schránky.
17. Správce daně z uvedeného důvodu následně doručil do datové schránky žalobkyně písemnosti podstatné pro vydání napadeného dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013. Zejména byla žalobkyni dne 9. 9. 2013 doručena výzva k zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013. V dalším průběhu řízení vydal správce daně nový dodatečný platební výměr ze dne 19. 6. 2014, který byl žalovaným potvrzen, aby byla následně obě tato rozhodnutí zrušena rozsudkem zdejšího soudu ze dne 22. 5. 2017, č. j. 59 Af 43/2015-63, z důvodu, že

vzhledem k předchozímu vydání dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013 představuje žalovaným potvrzený nový dodatečný platební výměr druhé rozhodnutí v téže věci.

18. Žalovaný byl v důsledku uvedeného postupu soudu nucen vrátit se k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 9. 7. 2013 a jeho odvolacímu přezkumu. Vyšel z toho, že dle tvrzení samotné žalobkyně jí byl dodatečný platební výměr ze dne 9. 7. 2013, který byl původně nezákonně doručován poštou, doručen až dne 21. 12. 2015, přičemž žalobkyně se proti tomuto výměru odvolala. Rozhodnutím ze dne 15. 2. 2018, č. j. 7743/18/5200-10424-711507, žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Uvedené rozhodnutí žalovaného bylo následně zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 15. 2. 2019, č. j. 59 Af 8/2018-38. Soud konstatoval, že nebyly splněny podmínky pro potvrzení dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013, a to z důvodu existence vad řízení spočívajících v doručení výzvy k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu žalobkyni až po vydání dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013 a současně nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek dle § 87 odst. 5 daňového řádu.
19. V navazujícím řízení žalovaný prostřednictvím správce daně vydal a žalobkyni doručil výzvu ze dne 2. 5. 2019, č. j. 865117/19/2601-60561-501824, jíž byla žalobkyně vyzvána k předložení záznamů o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů vedených dle § 9 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a dalších důkazních prostředků potřebných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 2011. Žalobkyně v návaznosti na výzvu žádala prodloužení lhůty k vyjádření, současně se vyjadřovala ke vztahu jejím příjmům v roce 2011, k příjmům jejího manžela v roce 2009 a označila osoby, jejichž výsledk k těmto otázkám navrhovala. Žalovaný s odkazem na § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni se svým stanoviskem a vyzval ji k vyjádření. Na její navazující podání reagoval dalším seznámením se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření. V těchto seznámeních žalovaný představoval vypořádání důkazních návrhů žalobkyně a shrnoval svůj názor o splnění předpokladů pro stanovení daně dle pomůcek a o řádném výběru pomůcek. Dne 14. 12. 2020 pak žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí.

## VI. Posouzení věci krajským soudem

20. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
21. Krajský soud ve věci rozhoduje již podruhé, neboť jeho předchozí rozsudek ze dne 22. 7. 2021, č. j. 59 Af 3/2021-43, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6 Afs 252/2021-68.
22. Stejně jako v předchozím rozsudku zdejší soud konstatuje, že v předmětné věci vznikla po předchozím vadném procesním postupu orgánů finanční správy, v důsledku čehož byla dřívější rozhodnutí žalovaného zdejším soudem rušena, poněkud obtížně přehledná situace. Na prvním místě je třeba uvést, že koncepce právní úpravy odvolacího řízení v daňovém řádu je taková, že vady řízení před správcem daně mají být zásadně napraveny v rámci

odvolacího řízení před žalovaným. Domnívala-li se žalobkyně, že vada řízení spočívající v nesprávném a pozdním doručování výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013 nemohla být v odvolacím řízení žádným způsobem překonána, a správným postupem žalovaného proto mělo být zrušení prvostupňového rozhodnutí a vrácení věci správci daně, je takový názor nesprávný. Daňový řád totiž, obdobně jako předchozí právní úprava daňového řízení, takový postup žalovaného ani neumožňuje (srov. § 116 daňového řádu a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75; veškerá rozhodnutí NSS dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

23. Žalovaný si správně uvědomil, že je na něm, aby předchozí vadu řízení odstranil, resp. aby po provedeném zákonném procesním postupu rozhodl ve věci doměření daně žalobkyně. Za tímto účelem žalovaný, po předchozích výtkách zdejšího soudu, opustil argumentaci navázanou na § 87 odst. 5 daňového řádu a neuposlechnutí výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013, z níž přes tehdejší vadu v doručování výzvy vycházel prvostupňový dodatečný platební výměr. Žalovaný se proto pokusil (částečně prostřednictvím správce daně) provést nový řádný procesní postup, jenž je „odstřižen“ od předchozí vadně doručované výzvy správce daně a jenž měl směřovat k odvolacímu rozhodnutí, jímž bude ve věci doměření daně žalobkyně rozhodnuto bezvadně, a to primárně na základě dokazování, bude-li to možné.
24. Proti takovému přístupu žalovaného nemá krajský soud námitek. Ostatně i případná změna způsobu stanovení daně v odvolacím řízení by právě s ohledem na zmiňovanou koncepci odvolacího daňového řízení byla přípustná (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76). Stejně tak není problematické, že žalovaný změnil původní argumentaci pomůckami, k jejichž užití bylo dříve přistoupeno dle § 87 odst. 5 daňového řádu, tak, že se nově k užití pomůcek dostal nikoli přes aplikaci § 87 odst. 5 daňového řádu, nýbrž prostým naplněním podmínek § 98 daňového řádu poté, co se pokusil stanovit daň dokazováním, avšak žalobkyně dle něj nesplnila svou důkazní povinnost. Z uvedeného plyne, že důvodná není námitka porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení, neboť taková je koncepce daňového řádu a překvapivosti odvolacího rozhodnutí pro daňový subjekt brání § 115 odst. 2 daňového řádu, jímž se žalovaný řídil.
25. Potud se náhled soudu shoduje se závěry dříve vyjádřenými ve zmíněném rozsudku ze dne 22. 7. 2021, č. j. 59 Af 3/2021-43, který však zrušil Nejvyšší správní soud. Tehdy se zdejší soud vyjádřil v tom smyslu, že za účelem řádné nápravy předchozího postupu finančních orgánů měla v odvolacím řízení v zájmu zachování práv žalobkyně proběhnout s ohledem na § 143 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, daňová kontrola, což se nestalo. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že procesní záruky stanovené daňovým řádem nejsou samoučelné a konstatoval, že krajský soud nedostatečně zvažil důsledky procesního pochybení daňových orgánů, resp. jeho dopady do hmotných práv žalobkyně. Dále odkázal na ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, jež slouží k ochraně procesních práv daňového subjektu a jehož smyslem je naplnění principu úplné apelace v daňovém řízení. Dle Nejvyššího správního soudu ze samotné skutečnosti, že neproběhla daňová kontrola, nýbrž že žalovaný postupoval v mezích § 115 daňového řádu a prováděl dokazování v rámci odvolacího řízení, neplyne, že žalobkyně měla horší možnost vyjadřovat se či navrhnout důkazy.
26. Vzhledem k uvedenému krajský soud konstatuje, že neprovedení daňové kontroly v odvolacím řízení není vadou, která by měla za následek nezákonnost napadeného

rozhodnutí. Je pravdou, že žalovaný, ať již sám, nebo prostřednictvím správce daně, s žalobkyní v odvolacím řízení aktivně komunikoval, resp. jí dával najevo, jaké jsou její procesní povinnosti, umožnil jí se k věci vyjadřovat a navrhopvat důkazy a před vydáním napadeného rozhodnutí jí opakovaně seznámil se svým náhledem na věc včetně vypořádání jejích důkazních návrhů. Krajský soud nemá vůči postupu žalovaného více výhrad, než které zformuloval ve svém předchozím rozsudku, jenž však před Nejvyšším správním soudem neobstál. Dříve vytýkaná vada tedy již nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného. V důsledku toho vzniká prostor věnovat pozornost žalobním námitkám směřujícím k tomu, že daň bylo možno stanovit dokazováním, případně, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

27. Pokud jde o nemožnost stanovit daň dokazováním, je samotná žaloba poněkud nekonzistentní. Žalobkyně tvrdí, že daň bylo možno dokazováním stanovit, na druhé straně však v jiné pasáži žaloby uvádí, že neexistuje důkaz o reálných příjmech žalobkyně plynoucích z nájmu, čímž fakticky podporuje závěr žalovaného o nemožnosti stanovení daně dokazováním. Podstatné je, že žalobkyně byla výzvou k prokázání skutečností ze dne 2. 5. 2019 vyzvána k předložení záznamů o příjmech z pronájmu a souvisejících výdajích, jakož i dalších důkazních prostředků potřebných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Žalobkyně tuto výzvu neuposlechla, požadované skutečnosti neprokázala a započala se argumentačně soustředit na to, jak se její situace v roce 2011 liší od situace jejího manžela v roce 2009, k čemuž také směřovaly její důkazní návrhy. Ze spisu plyne, že žalovaný neměl dostatek informací, jež by umožnily stanovení daně dokazováním. Proto bylo namísto stanovit daň podle pomůcek, které si finanční orgány opatřily.
28. Použité pomůcky zároveň umožnily stanovit daň dostatečně spolehlivě. Jak žalovaný správně poznamenal, tento způsob stanovení daně představuje pouhý kvalifikovaný odhad, jehož využití však zapříčinilo žalobkyně nesplněním svých povinností. Vypořádání žaloby zde do značné míry usnadňuje skutečnost, že zdejší soud i Nejvyšší správní soud již v minulosti rozhodovaly spor mezi týmiž účastníky v obdobné věci o obdobných žalobních námitkách. Tehdy se jednalo o daň z příjmů (z pronájmu totožných 67 bytů v 8 bytových domech) žalobkyně za zdaňovací období roku 2012 při využití v podstatě týchž pomůcek jako nyní.
29. Nejvyšší správní soud se ve svém tehdejší rozsudku ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, věnoval námitce žalobkyně ohledně nedostatečné spolehlivosti stanovení daně. Přitom shrnul východiska pro stanovení daně dle pomůcek a uvedl, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně s tím, že 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. Nejvyšší správní soud dále mj. uvedl, 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. 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.*

*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.*

*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.“*

30. Jestliže žalovaný dospěl k závěru o splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nic mu nebránilo využít shodné pomůcky jako před ním správce daně (a jaké byly využity také pro zdaňovací období roku 2012). Daňové přiznání manžela žalobkyně za rok 2009 nebylo jedinou využitou pomůckou. Také v tomto případě žalovaný vycházel mj. z nájemních smluv ohledně 13 bytů získaných od úřadu práce, z nichž bylo vypočteno průměrné nájemné za byt ve výši 5 605 Kč. Toto průměrné nájemné se navíc týká osob v obtížné sociální situaci, jiné osoby mohou být schopny hradit nájemné vyšší. Přesto žalovaný stanovil příjmy žalobkyně v roce 2011 tak, že průměrná částka nájemného na byt činí 4 086 Kč. Není důvod tuto situaci posuzovat jinak, než jak to soudy učinily pro účely daně z příjmů žalobkyně za zdaňovací období roku 2012. Takto stanovená výše nájemného bezpochyby zohledňuje určitou míru neobsazenosti bytů a nelze ji považovat za přehnanou s tím, že by snad byla nesprávně navýšena v důsledku pronájmu areálu v Českém Dubu a movitých věcí manželem žalobkyně v roce 2009. Výše nájemného se opírá o získané nájemní smlouvy, a není-li výše příjmů a výdajů žalobkyně stanovena zcela přesně, je to jediné přirozené, neboť žalovanému nezbylo než ji stanovit za použití pomůcek.
31. Jak také uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozhodnutí: „...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.“
32. Kvalifikovaný odhad žalovaného, jemuž žalobkyně neumožnila stanovit daň dokazováním, soud nepovažuje za excesivní. Žalovaný nepostupoval ve snaze žalobkyni poškodit. Například její příjmy oproti srovnatelnému subjektu nebyly navýšeny o inflaci, naopak

takto byly ve prospěch žalobkyně navýšeny žalobkyniny výdaje. S důkazními návrhy uplatněnými v daňovém řízení se žalovaný náležitě vypořádal. Správně uvedl, že nelze libovolně kombinovat stanovení daně dle pomůcek a dokazováním. Provádět důkazy směrem ke zjištění, zda si srovnatelný subjekt v roce 2009 uplatnil daňové odpisy majetku, nebylo třeba, když správní spis obsahuje karty hmotného majetku předložené přímo srovnatelným subjektem a obsahující údaje o daňových odpisech v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Z nich plyne, že srovnatelný subjekt odpisy, jak o nich hovořil žalovaný, skutečně uplatnil. Ostatně zdejší soud tuto otázku opět shodně posoudil již v řízení týkajícím se daně z příjmů žalobkyně za rok 2012.

33. Ani výslech společnosti X ohledně pronájmu areálu v Českém Dubu od srovnatelného subjektu nebylo třeba konat. Jednak z výše uvedeného plyne, že výše průměrného nájmu bytu nebyla stanovena výhradně na základě daňového přiznání srovnatelného subjektu za rok 2009, nýbrž že zde klíčovou roli hrály opatřené nájemní smlouvy, čímž bylo potlačeno riziko navýšení příjmů žalobkyně o příjmy z pronájmu průmyslového areálu. Žalovaný vzal také v úvahu výsledek místního šetření, byť nikoli vinou žalovaného nepřineslo zcela přesné poznatky o obsazenosti bytů v roce 2011. Nadto žalovaný adekvátně zvažoval vývoj příjmů z pronájmu srovnatelného subjektu od roku 2009 do budoucna s tím, že jejich pokles odpovídá převodu předmětných nemovitostí na žalobkyni v průběhu roku 2010. Tyto v důsledku převodu nemovitostí ztracené příjmy srovnatelného subjektu by se měly logicky objevit na straně žalobkyně, která nemovitosti získala.
34. Dalším důvodem, pro něž nelze trvat na výsledku společnosti X, je, že její jednatel byl pro finanční orgány přes spolupráci s policií nedohledatelný. Hovoří-li žalobkyně v žalobě o potřebě vyslechnout nikoli současného jednatele, nýbrž bývalého jednatele této společnosti Václava Slavíka, nezbyvá než konstatovat, že jde o posun oproti daňovému řízení. V něm žalobkyně bez dalšího navrhla výslech společnosti X., k jehož provedení prostřednictvím statutárního orgánu žalovaný vyvinul snahu. Chtěla-li žalobkyně navrhnout výslech konkrétní fyzické osoby, která aktuálně není statutárním orgánem obchodní společnosti, neměla navrhnout výslech korporace, ale měla označit jako svědka bývalého jednatele společnosti. Není na žalovaném, aby za žalobkyni domýšlel její argumentaci či důkazní návrhy. Vzhledem k výše uvedenému by bylo nadbytečné provádět v soudním řízení důkaz čestným prohlášením X.
35. Pokud jde o tvrzení, že žalobkyně část svých příjmů vynakládala na úhradu správy předmětných nemovitostí, kterou pro ni vykonával X, lze předpokládat, že stejně tak X jako vlastník nemovitostí v roce 2009 vynakládal prostředky na správu svých nemovitostí. Soud opět připomíná, že v důsledku nesplnění povinností žalobkyně je daň stanovena s využitím pomůcek. Východiskem pro stanovení výdajů žalobkyně jsou výdaje srovnatelného subjektu za rok 2009, navíc navýšené o míru inflace. Žalobkyně si nemůže nechat stanovit daň podle pomůcek a následně „dokazováním“ uplatnit jí vyhovující výdaje. Takovým postupem by nakonec z nesplnění svých povinností, jež vedlo k využití pomůcek, mohla profitovat. Není excesem, pokud žalovaný vychází z toho, že výdaje na správu nemovitostí jsou zahrnuty ve výdajích srovnatelného subjektu, z nichž se vychází při stanovení výdajů žalobkyně.
36. V daňovém řízení se žalobkyně o výdajích na správu nemovitostí zmínila, proto také byla se stanoviskem žalovaného k této otázce seznámena v seznámení se zjištěnými skutečnostmi. O tom, že by snad X namísto ní inkasoval nájemné, které by mělo být jeho příjmem, nikoli příjmem žalobkyně, jak je naznačeno v žalobě, žalobkyně v daňovém řízení vůbec nehovořila. V přezkumném soudním řízení přitom není prostor pro uplatnění nové

argumentace, která v daňovém řízení srozumitelně nezazněla, protože jí žalovaný ani neměl možnost vypořádat. Daňové přiznání manžela žalobkyně za zdaňovací období roku 2009 nebylo jedinou využitou pomůckou. Na rozdíl od jeho daňového přiznání za rok 2010 však bylo využito zjevně proto, že po celý rok 2009 vlastnil srovnatelný subjekt všechny řešené nemovitosti, které žalobkyně vlastnila po celý rok 2011. Rok 2010 byl v tomto ohledu přechodným, neboť v jeho průběhu došlo k převodu nemovitostí na žalobkyni, což žalovaný srozumitelně popsal.

## VII. Závěr a náklady řízení

37. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru o nedůvodnosti podané žaloby. Proto byla žaloba zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s., a to bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., když žalobkyně s takovým postupem výslovně souhlasila a žalovaný se k výzvě soudu v tomto směru ve stanovené lhůtě nevyjádřil.
38. O nákladech řízení včetně řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

Liberec 27. srpna 2024

Mgr. Lucie Trejbalová  
předsedkyně senátu