



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **H. M.**, zastoupena JUDr. Jiřím Machem, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 1/II, Jindřichův Hradec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 3. 2013, č. j. 6018/13-5000-14102-703207, č. j. 6019/13-5000-14102-703207 a č. j. 6021/13-5000-14102-703207, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 12. 2013, č. j. 10 Af 38/2013 – 56,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á**.
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v letech 2008 až 2010 provozovala zemědělskou činnost, pěstovala obilí a píci, chovala skot a prasata. Finanční úřad v Jindřichově Hradci (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 23. 11. 2011 daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, 2009 a 2010. Žalobkyně předložila správci daně v průběhu daňové kontroly daňovou evidenci, ze které vyplynulo, že evidovala pouze chov skotu, avšak nevedla evidenci chovaných prasat, žádnou evidenci zásob a vyprodukované rostlinné výroby. Příjmy ze svých neevidovaných činností nebyla schopna

doložit žádnými konkrétními důkazy; na přímé dotazy správce daně převážně uvedla, že žádnými evidencemi nedisponuje. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala svá tvrzení rozhodná pro stanovení daňové povinnosti dokazováním, přistoupil správce daně ke stanovení daně podle pomůcek (§ 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Správce daně vydal dne 18. 9. 2012 dodatečný platební výměr čj. 113057/12/086910304446, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 47.580 Kč, daňovou ztrátu ve výši -170.380 Kč a sdělil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně a daňové ztráty ve výši 18.035 Kč. Dne 19. 9. 2012 pak vydal dodatečné výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 čj. 113601/12/086910304446, jímž žalobkyni doměřil daň ve výši 10.530 Kč a daňovou ztrátu ve výši -326.333 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z daně a daňové ztráty ve výši 18.422 Kč, a za zdaňovací období roku 2010 čj. 113816/12/086910304446, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 105.060 a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21.012 Kč.

[2] Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ve kterých se domáhala, aby správce daně stanovil daň dokazováním, neboť měla za to, že jí předložené důkazní prostředky byly pro stanovení daně dostatečné. Žalovaný odvolání žalobkyně v záhlaví specifikovanými rozhodnutími změnil v částech týkajících se bankovního spojení, ostatní výroky napadených platebních výměrů ponechal beze změny a potvrdil tak doměřené částky daně a daňové ztráty. Žalovaný tedy nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u krajského soudu, který ji svým shora označeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou. Konstatoval, že v projednávané věci byly naplněny podmínky stanovené v § 98 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek. Nevyhověl ani námitce žalobkyně, že správce daně nesprávně kombinoval způsoby stanovení daně podle dokazování i podle pomůcek. Pomůcky použité správcem daně shledal krajský soud přiměřené.

II. Argumentace kasační stížnosti žalobkyně

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[5] Krajský soud podle jejího názoru nesprávně uvedl, že v dané věci nedošlo ke kombinování obou způsobů stanovení daně podle dokazování i podle pomůcek. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 190/2004, na který krajský soud odkazoval, plyne, že jako pomůcky lze využít jednotlivé dílčí informace získané dokazováním, ovšem ne jejich souhrn. V daném případě správce daně vydaje spojené s podnikáním určil podle dokazování a příjmy dovodil za použití pomůcek. Tato kombinace způsobů stanovení daně je však nepřipustná.

[6] Stěžovatelka považuje za nedorozumění, pokud krajský soud uvedl, že se v žalobě domáhala toho, aby jí byly přiznány výdaje ve výši 80 % příjmů, a vysvětlil, proč nelze po provedení daňové kontroly způsob uplatnění výdajů změnit. V žalobě však stěžovatelka argumentovala možností paušálně uplatnit výdaje v uvedené výši v té souvislosti, že uvedený poměr může vypovídat o přiměřenosti daně. Okolnostem přiměřený by tudíž byl základ daně ve výši 20 % dosažených příjmů. Správce daně ovšem dospěl k základu daně mnohonásobně vyššímu a porušil zásadu přiměřenosti ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu. Povinností správce daně je vyměřit daň správně, nikoliv jednostranně v neprospěch daňového subjektu. Uvedený závěr vyplývá i z judikatury Ústavního soudu. Stěžovatelka dále zdůrazňuje, že v případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, musí se odvolací správní orgán vyrovnat mimo jiné i s otázkou, zda správce daně přihlédl také ke zjištěným okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro daňový subjekt (§ 98 odst. 2 daňového řádu). Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy rozporný s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

[7] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na § 98 daňového řádu. Z něj vyplývá, že ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek lze přistoupit jen při kumulativním splnění tří podmínek: daňový subjekt nesplnil při dokazování některou ze svých zákonných povinností, v důsledku toho nelze daň stanovit dokazováním a daň lze pomocí pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě. Jsou-li uvedené podmínky splněny, je rozsah přezkumu rozhodnutí vytyčen dvěma okruhy námitek. Daňový subjekt může zpochybňovat jednak správcem daně zvolený způsob stanovení daně, jednak kvalitu použitých pomůcek (jejich adekvátnost). Možnosti zpochybnit použité pomůcky jsou však omezené. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně podle pomůcek. Daňový subjekt nemá právo domáhat se použití určitých konkrétních pomůcek, resp. napadat z libovolného důvodu pomůcky použité správcem daně.

[9] Správce daně zahájil u stěžovatelky dne 23. 11. 2011 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008, 2009 a 2010. Spisový materiál jasně dokládá, že stěžovatelka v průběhu kontroly neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala správnost, pravdivost a úplnost údajů o uskutečněných příjmech a výdajích uvedených v přiznáních k dani z příjmů za kontrolovaná zdaňovací období. Nevedla evidenci majetku, skladovou evidenci zásob, neprováděla inventury stavu zásob, nevedla evidenci chovaných prasat, evidenci rostlinné výroby ani spotřeby produktů rostlinné produkce. Nebylo proto možné ověřit skutečnosti pro správné a úplné stanovení daňové povinnosti a tím pádem ani stanovit daň dokazováním.

[10] Pomůcky použité správcem daně byly podle žalovaného dostatečně spolehlivé. To dosvědčuje zejména úřední záznam o použitých pomůckách. Pomůckou se staly podklady předložené stěžovatelkou a údaje o zemědělství respektující srovnatelné podmínky hospodaření. Správce daně přihlédl i k okolnostem, z nichž vyplývaly výhody

pro stěžovatelku, a daň byla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kumulativní podmínky pro stanovení daně tímto způsobem tak byly dodrženy.

[11] Není pravdou, že by daň byla stanovena kombinací pomůcek a dokazování. Způsob stanovení daně jednoznačně vyplývá z obsahu spisového materiálu i z výroku dodatečných platebních výměrů a napadeného správního rozhodnutí. To však neznamená, že při stanovení daně nelze využít dokladů, evidencí a neúplného účetnictví, které mohou přispět k přesnějšímu stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek. Takový postup odpovídá § 98 odst. 3 daňového řádu. Tento postup dle názoru žalovaného ob stojí i v kontextu ustálené judikatury, tj. i soudem zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, čj. 2 Afs 190/2004 – 56.

[12] K námitce stěžovatelky, že přiměřená výše výdajů by odpovídala 80 % příjmů, žalovaný odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu. Zmínil dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010 – 103, který se zabýval okolnostmi, za nichž lze zpochybnit spolehlivost, resp. přiměřenost použitých pomůcek. Námitka stěžovatelky formulovaná takto obecně nemůže obstát. Stěžovatelka by musela prokázat, že způsobem, jakým podnikala, nemohla ani při nejvyšším možném rozsahu produkce dosáhnout daňového základu stanoveného správcem daně.

[13] Stěžovatelka ve zdaňovacích obdobích r. 2008, 2009 a 2010 uplatňovala výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž argumentace možnou výší výdajů, byly-li by tyto uplatňované v procentní výši a nadto za situace, kdy je daň stanovena podle pomůcek, je zcela irelevantní. Je třeba připomenout, že správce daně využil ve prospěch stěžovatelky všechny v její prospěch přicházející v úvahu výhody a postupoval tak, aby se při stanovení daně co nejvíce přiblížil realitě.

[14] S ohledem na výše uvedené důvody žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není na místě kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou, podle které měl správce daně stanovit daň dokazováním a nikoliv podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu. V této souvislosti kasační soud posuzoval, zda krajský soud správně zhodnotil splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek (viz bod IV.A). Dále se zdejší soud věnoval námitce nesprávného stanovení výše nákladů stěžovatelky správcem daně, resp. hodnotil přiměřenosti použitých pomůcek (viz bod IV.B).

IV.A Splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek

[18] Stěžovatelka v kasační stížnosti v první řadě namítala, že v projednávané věci nebyly naplněny zákonné důvody pro stanovení daně podle pomůcek. Pochybení žalovaného spatřovala také v tom, že kombinoval způsoby stanovení daňové povinnosti a stanovil daň částečně dokazováním, částečně podle pomůcek. Krajský soud v tomto ohledu uzavřel, že žalobkyně nevedla evidenci obchodního majetku úplně a průkazně. Nedoložila skutečný stav zásob hmotného majetku a závazků a právě pro absenci objektivních důkazních prostředků nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Závěr správních orgánů, že daň nelze stanovit dokazováním, byl proto dle krajského soudu správný. Dále krajský soud odmítl argumentaci stěžovatelky, že správce kombinoval dva různé způsoby stanovení daně. To, že doklady o uskutečněných výdajích použil jako pomůcky, neznamená, že by daň nebyla stanovena podle pomůcek.

[19] Nejvyšší správní soud tedy nejprve posuzoval, zda byly v projednávané věci naplněny důvody pro stanovení daně podle pomůcek. Z § 98 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

[20] 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.

[21] 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. nálezy 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.

[22] 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. Jinými slovy i neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury zdejšího soudu považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle

pomůcek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, čj. 5 Afs 72/2008 - 71, nebo ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 20/2006 - 90). Ustálená judikatura se sice týká ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s ustanovením § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, čj. 9 Afs 85/2012 - 33).

[23] 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). Odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1, 2 daňového řádu), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

[24] Ve svých přiznáních k dani z příjmů fyzických osob vykázala stěžovatelka jak příjmy, tak i výdaje v určité výši. Svá tvrzení o těchto údajích, jakož i o výsledné daňové povinnosti byla také povinna hodnověrným způsobem prokázat. Stěžovatelka řádně nevedla daňovou evidenci. V souladu s § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se daňovou evidencí pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence má obsahovat jednak údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, a dále údaje o majetku a dlužích. Z § 7b odst. 2 tohoto zákona vyplývá, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použije vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Je třeba přisvědčit žalovanému, že je věc daňového subjektu, jakou formu daňové evidence zvolí, jeho povinností ovšem je prokázat, že svůj majetek (tedy mimo jiné i zásoby, jež jsou jeho součástí) evidoval.

[25] Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, resp. evidencí, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Ne každá chyba a nedostatek evidence proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví či evidencí, i když toto na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o skutečných zdanitelných příjmech a výdajích. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na

základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona.

[26] Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím vedených evidencí se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví (evidence) se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.

[27] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka v kontrolovaných zdaňovacích obdobích provozovala zemědělskou činnost. Správce daně v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob zjistil, že stěžovatelka nevedla evidenci zásob na začátku ani na konci zdaňovacího období. Evidovala pouze skot; evidenci prasat nevedla, jiné zásoby neevidovala vůbec. Co se týče rostlinné výroby, hospodařila stěžovatelka přibližně na 20 hektarech půdy. Zhruba polovinu tvořily louky, druhou polovinu orná půda, na níž pěstovala obilí (pšenici, ječmen, oves a triticales). Vypěstovaným obilím krmila chovaná zvířata; průměrný hektarový výnos plodin neevidovala. Nevedla ani evidenci prasat, přestože povinnost vést takovou evidenci pro ni vyplývala i ze zákona č. 154/2000 Sb., o šlechtění, plemenitbě a evidenci hospodářských zvířat. V průběhu daňové kontroly správci daně vznikly četné pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů uvedených v přiznáních k dani z příjmů za kontrolovaná období. Tyto pochybnosti se mu prohloubily mimo jiné i na základě porovnání údajů vykazovaných stěžovatelkou s údaji zpracovanými Českým statistickým úřadem pro Jihočeský kraj, kde stěžovatelka provozovala svou zemědělskou činnost (stěžovatelka např. vykazovala výrazně podprůměrnou produkci mléka z vykázaného chovu tří kusů krav). Podstatné je i to, že stěžovatelka se na přímé otázky správce daně týkající se produkce rostlinné a živočišné výroby omezila pouze na konstatování skutkového stavu, uvedla, že žádné evidence nevede a svá tvrzení ohledně stavu chovaných prasat, množství vypěstovaných plodin, objemu nadojeného mléka a jejich následné pohyby, nijak neprokázala. Nenavrhla ani žádný důkaz k jejich prokázání.

[28] Stěžovatelka v podané kasační stížnosti ve velmi obecné rovině namítá, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek splněny nebyly a že důkazy, které v průběhu daňového řízení předložila, byly podle jejího názoru dostatečné. Jejím tvrzením však Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit; naopak je toho přesvědčen, že podmínky pro stanovení daňové povinnosti stěžovatelky podle pomůcek v projednávaném případě naplněny byly. Evidence předložené stěžovatelkou v průběhu daňové kontroly nebyly dostatečné, neboť z nich nebylo patrné, kolik rostlinné a živočišné produkce stěžovatelka v předmětných zdaňovacích obdobích vyprodukovala. Ani na výzvu správce daně stěžovatelka nedoložila, kolik obilovin vyprodukovala, jak je použila, kolik prasat odchovala a jak s nimi naložila. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem správních orgánů a krajského soudu, že stěžovatelka nedostála své zákonné povinnosti a neunesla důkazní břemeno ohledně svých tvrzení rozhodných pro stanovení daně. Lze tak uzavřít, že první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, tedy nedodržení povinností daňového subjektu při dokazování, byla splněna.

[29] Rovněž druhou podmínku má Nejvyšší správní soud za splněnou, neboť v důsledku absence zmíněných evidencí nebylo možné stanovit daň dokazováním. Stěžovatelka řádně vedla pouze evidenci skotu. Pokud se však v rámci svých ekonomických činností věnovala i chovu prasat a pěstování obilí, byla povinna evidovat i tuto živočišnou a rostlinnou produkci, neboť bylo její povinností zahrnout do zdanitelných příjmů veškeré příjmy ze zemědělské činnosti. Stěžovatelka tak neposkytla správci daně důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné spolehlivě zjistit výši příjmů stěžovatelky spojených s její zemědělskou činností. Bez zmíněných údajů nebylo možné stanovit daňovou povinnost na základě dokazování.

[30] Naplněna byla v projednávaném případě i třetí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, tedy spolehlivosti, resp. přiměřenosti použitých pomůcek (touto otázkou se Nejvyšší správní soud podrobněji zabývá níže pod bodem IV.B). Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného i krajského soudu, že podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek byly v případě stěžovatelky naplněny.

[31] Odmítnout je nutné argumentaci stěžovatelky, že správce daně nepřípustným způsobem kombinoval stanovení daně dokazováním a podle pomůcek, pokud výdaje určil pomocí dokazování a příjmy stanovil podle pomůcek. Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že pokud se správce daně rozhodne stanovit daň podle pomůcek, je povinen tento postup stanovení daně uvést ve výroku rozhodnutí (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Ve všech napadených dodatečných platebních výměrech přitom správce daně uvedl, že postupuje podle § 98 daňového řádu, tedy, že doměřuje daň podle pomůcek. Odkázal přitom na úřední záznam o použitých pomůckách ze dne 7. 9. 2012, čj. 112782/12/086930304431, z něž plyne, jaké pomůcky byly použity. Není tedy pochyb o tom, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek. Ostatně tuto námitku stěžovatelka v daňovém řízení vůbec nezmínila, přesto jí žalovaný vysvětlil svůj postup a závěr svědčící zvolenému způsobu stanovení daně.

[32] Jak správně poznamenal krajský soud, pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, čj. 2 Afs 190/2004 - 56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142). Skutečnost, že jako pomůcky byly využity i některé důkazy poskytnuté stěžovatelkou, tak není zářející. Právě naopak, část evidence doložené stěžovatelkou dokládající její výdaje byly správcem daně vyhodnoceny jako kompletní a nepochybné. Proto je využil jako pomůcky pro stanovení daňových výdajů v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení totiž pomůckami mohou být zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Naopak o úplnosti daňových příjmů dokládaných stěžovatelkou správcem daně pochybnosti měl, proto pro jejich stanovení využil statistické údaje o zemědělství v Jihočeském kraji. Zmíněný postup je logický a nevykazuje znaky libovůle. Správce daně své úvahy v tomto směru přesvědčivě popsal a vysvětlil jak v dodatečných platebních výměrech, tak v úředním záznamu o použitých pomůckách.

[33] Správce daně se tedy nedopustil nepřipustné kombinace různých postupů pro stanovení daně, neboť podle pomůcek stanovil jak daňové příjmy, tak daňové výdaje. Tato námitka stěžovatelky je proto nedůvodná.

IV.B Adekvátnost a přiměřenost použitých pomůcek

[34] Dále stěžovatelka uvedla, že správce daně nerespektoval zásadu přiměřenosti. Okolnostem přiměřený základ daně by totiž měl odpovídat 20% z dosažených příjmů, ovšem správce daně dospěl k základu daně mnohonásobně vyššímu. Správce daně podle stěžovatelky rovněž nezohlednil výhody, které pro stěžovatelku vyplývaly.

[35] Na úvod Nejvyšší správní soud upozorňuje, že nesprávné stanovení výše výdajů správcem daně stěžovatelka poprvé napadla až ve své žalobě, tedy v řízení před soudem. V daňovém řízení se v rámci svého odvolání pouze dovolávala toho, že příjmy i výdaje měly být stanoveny dokazováním, které má přednost před použitím pomůcek. Brojila tak zejména proti tomu, že příjmy stanovené pomocí statistických údajů jsou mnohem vyšší než její skutečné příjmy a neodpovídají tak skutečnosti. Žalovaný se proto nevěnoval konkrétně otázce výše stanovených nákladů a nezabýval se tak ani tím, zda by měly náklady odpovídat 80 % daňových příjmů. Touto námitkou se tak zabýval až krajský soud, který v této souvislosti uvedl, že žalobkyně z tohoto tvrzení nevyvodila žádný konkrétní závěr ve vztahu k nedostatečné spolehlivosti pomůcek, kterou byla oprávněna v této souvislosti namítat. Upozornil, že nemůže namítat výběr konkrétních pomůcek, aniž by uvedla relevantní tvrzení, kterými by vyvrátila dostatečnou spolehlivost vyměřené daně. Uvážení správce daně o použití konkrétních pomůcek nebylo zjevně nesprávné ani nepřiměřené. Pomůcky mají rovněž racionální charakter. Daňová povinnost stanovená na jejich základě byla stanovena spolehlivě.

[36] Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno podle judikatury Nejvyššího správního soudu posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování 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*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2007, čj. 9 Afs 28/2007 - 156).

[37] V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, 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 čj. 9 Afs 28/2007 - 156).

[38] 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 nepochopitelném poměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010 - 103). Dostatečná spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici dostatečné spolehlivosti není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.

[39] Tato její námitka proto musí být hodnocena jako námitka zpochybňujících kvalitu použitých pomůcek. Stěžovatelka se však omezila na tvrzení, že okolnostem přiměřený by byl základ daně ve výši 20 % dosažených příjmů, blíže však takto formulovanou námitku nespecifikovala. V souladu s výše uvedeným však důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti spočívalo na stěžovateli. Uvedla sice, že základ daně odpovídající 20 % z příjmů by podle ní spolehlivě odrážel situaci, svá tvrzení však nepodpořila žádnou bližší argumentací či důkazy.

[40] Zpochybňuje-li však daňový subjekt spolehlivost daňové povinnosti stanovené podle pomůcek, je povinen svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V případě, že daňový subjekt nesplní v průběhu řízení své povinnosti, a tato situace má za následek stanovení daně podle pomůcek, musí nést negativní důsledky porušení svých povinností, tj. i fakt, že daň stanovená odhadem nemusí vždy zcela přesně odpovídat skutečnosti. Rozhodnutí správce daně o základu a výši daně za použití pomůcek je výsledkem kvalifikovaného odhadu správce daně, jehož spolehlivost lze zpochybnit pouze konkrétními a podloženými tvrzeními. Správce daně není povinen výběr konkrétních pomůcek činit po konzultaci s daňovým subjektem. Není rovněž vázán návrhy daňového subjektu o tom, jaký základ daně by z jeho pohledu byl přijatelný a jaká výše daně, by pro

něj byla adekvátní (viz výše citovaný rozsudek čj. 9 Afs 28/2007 - 156). Pokud stěžovatelka žádnými konkrétními tvrzeními a důkazy spoolehlost pomůcek použitých správcem daně nevyvrátila, nemůže se dovolávat základu daně, který by byl z jejího pohledu přiměřený; námitka je tedy nedůvodná.

[41] Správce daně podle stěžovatelky rovněž nedostatečně zohlednil výhody pro daňový subjekt a nedostál tak své povinnosti vyplývající z § 98 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že správce daně přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Stěžovatelka však nespecifikovala, jaké výhody podle ní měl správce daně v její prospěch uplatnit. Ze správního spisu přitom vyplývá, že správce daně zohlednil všechny výhody, které v případě stěžovatelky připadaly v úvahu, konkrétně slevu na poplatníka [§ 35 ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] a slevu na poživitele invalidního důchodu [§ 35 ba odst. 1 písm. c) tohoto zákona]. V této souvislosti lze dále odkázat na judikaturu Ústavního soudu, podle které může být výhodou například zohlednění nezdanitelných částek základu daně, ale i to, za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti působí, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod. [srov. nález sp. zn. IV. ÚS 360/05 ze dne 20. 11. 2006 (N 212/43 SbNU 369)].

V. Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že krajský soud správně konstatoval, že v projednávaném případě byly podmínky pro stanovení daně podle pomůcek naplněny a že pomůcky použité správcem daně byly přiměřené okolnostem případu. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[43] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 2. dubna 2014

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu