



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Ondřeje Bartoše a Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **S. D.**
zastoupená advokátem JUDr. Josefem Moravcem
sídlem Velké náměstí 135/19, 500 03 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2022, č. j. 42015/22/5300-22443-702189

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. V této věci se soud zabývá nesouhlasem žalobkyně s doměřením daně z přidané hodnoty podle pomůcek. Dále jde o to, zda žalobkyně relevantně zpochybnila konstrukci správcem daně použitých pomůcek a tím spolehlivost stanovené daně.

I. Vymezení věci

2. Hlavním předmětem činnosti žalobkyně jako podnikající fyzické osoby je chov koní a jejich výcvik. Současně s touto ekonomickou činností pořádá (což žalobkyně sporuje, jak je rozvedeno níže) letní jezdecké tábory, jezdecké hobby závody, nakupuje a prodává koně. Dále pronajímá některé části jezdeckého areálu, koně i jezdce trénuje a zájemcům poskytuje vyjížďky na koních.
3. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) u žalobkyně provedl daňovou kontrolu zaměřenou na daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015 až 4. čtvrtletí 2017 (dále jen „*předmětná zdaňovací období*“). Následně žalobkyni rozhodnutími ze dne 24. 6. 2021 (devíti dodatečnými platebními výměry) podle pomůcek doměřil DPH za předmětná zdaňovací období o celkové výši 880 521 Kč a stanovil penále o celkové výši 176 101 Kč, a to ve smyslu § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“).
4. Žalovaný všech devět dodatečných platebních výměrů k odvolání žalobkyně změnil tak, že snížil jednotlivé částky DPH a penále. Celková výše doměřené DPH za předmětné zdaňovací období činí 826 720 Kč a penále 165 340 Kč. V ostatním ponechal dodatečné platební výměry beze změny. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojí žalobou.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně v žalobě navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť napadené rozhodnutí je nezákonné. Nesouhlasila s doměřením daně dle pomůcek a namítla nezpůsobilost a nevěrohodnost použitých pomůcek. Tvrdila dále, že poskytovala toliko službu ustájení koní a kromě toho trénink koní pro H. D. Tyto námitky žalobkyně podtrhla řadou argumentů.
6. Správní orgány založily svá rozhodnutí na výpovědi J. R. Jde však o bývalého druha žalobkyně, který se nyní snaží žalobkyni poškodit. Žalobkyně mu v minulosti svěřila administrativní stránku svého podnikání, nevyhovující účetnictví je tedy také jeho vinou. Byl odsouzen pro daňové trestné činy. Další osoby, svědkyně K. H. a pan Š., dle žalobkyně pisatel podnětu, na základě kterého byla zahájena daňová kontrola, jsou blízkými přáteli J. R.
7. V předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyně vlastnila 2 až 4 koně, ti však nebyli vloženi do jejího obchodního majetku. K podnikání využívala toliko koně Margota a Jonáše. Platby v hotovosti nepřijímala, soupis faktur, které vystavila, odpovídá částkám přijatým na její bankovní účet. Protože bylo ustájení fakturováno měsíčně, je dohledatelné, jak dlouho měl u žalobkyně ten který majitel ustájen svého koně. I pokud by správce daně nehodlal vycházet z účetnictví žalobkyně, měl vyhledat jinou stáj a zjistit poměr obsazených a volných boxů pro koně.
8. Žalobkyně v roce 2015 a na počátku roku 2016 neměla k dispozici jízdárnu či halu. Chatky v areálu jsou nezateplené a nevytápěné, je možné je využívat pouze v létě, teprve v roce 2017 žalobkyně pořádala tábor, tábory jsou provozovány pouze po dobu 6 týdnů o prázdninách. Závod v termínu X pořádán nebyl. Závodů se konaly vždy maximálně ve třech kategoriích. Kapacita jízdárny je pouze 5 koní.
9. Pokud by žalobkyně skutečně vykonávala to, co tvrdí správní orgány, musela by pracovat cca 18 hodin denně, což je nereálné, žalobkyni nikdo nepomáhal. Žalobkyně také zpochybnila relevanci svých internetových stránek, jejich obsah totiž opsala z internetových stránek jiného jezdeckého klubu. Žalobkyně v žalobě navrhovala k prokázání svých tvrzení provedení výsledků několika fyzických osob, majitelů koní ustájených u žalobkyně. Navrhovala též, aby byly k důkazu provedeny různé listiny, většinu z nich blíže nespecifikovala.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
11. Shrnul skutečnosti, pro které byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Poukázal na to, že kombinace stanovení daně dokazováním a pomůckami není možná. Žalobkyně svými námitkami míří do konstrukce a výběru samotných pomůcek, což však není oprávněna napadat. Daňový subjekt může namítat toliko neadekvátní výši daně stanovené podle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil ze zákonných mezí.
12. Žalovaný poukázal dále na to, že výpověď J. R. či K. H. není nevěrohodná. Výpověď J. R. není v rozporu s ostatními důkazy, žalobkyně se výsledku J. R. neúčastnila. Žalobkyně vykonávala činnosti spojené s provozem stájí s pomocí jiných osob.

IV. Jednání soudu

13. Žalobkyně ústy svého zástupce při jednání zdůraznila, že se jedná o žalobu podanou proti rozhodnutí, kterým byly změněny vydané platební výměry, jde o nově stanovenou daň. Žalobkyně tedy brojí proti jinému hodnocení důkazů, než jak bylo provedeno správcem daně. Platební výměry byly sice změněny ve prospěch žalobkyně, avšak nedostatečně. Podtrhl dále, že J. R. nelze považovat za věrohodného svědka. Ačkoli účetnictví žalobkyně nebylo vzorově vedeno, lze z něj v určitém ohledu vyjít a užít jej jako pomůcku; účetnictví bylo vedeno správně, pokud jde o platby za ustájení a výcvik koní. Navrhovanými důkazy měla být zpochybněna oprávněnost využití pomůcek a jejich přiměřenost, neboť užité pomůcky nekorespondují s reálnými možnostmi žalobkyně.
14. Žalobkyně připustila, že všechny důkazy měly být dokládány již správci daně. Nicméně jednáním se správcem daně pověřila pana V., neboť v té době byla v rizikovém těhotenství. Pan V. se žalobkyní mnohdy nekomunikoval, žalobkyně tedy často nevěděla, co se děje. Posléze od něj nemohla získat zpět příslušné doklady včetně účetnictví, které mu předtím předala. Správce daně byl u žalobkyně na kontrole. Muselo mu být zřejmé, že není možné, aby areál vydělával to, co uváděl J. R. či co je uvedeno na nějakých internetových stránkách. Výsledky osob, které jsou navrženy v žalobě, byly navrhovány v průběhu daňové kontroly, žalobkyni nebylo umožněno výpověď J. R. zpochybnit.
15. Žalovaný odkázal na své vyjádření. Žalobkyně byla s pomůckami seznámena, rozhodnutí pro ni nemohlo být překvapivé. Přechod na pomůcky byl opodstatněný, pomůcky byly spolehlivé.

V. Posouzení věci soudem

16. Soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
17. Žaloba není důvodná.
18. Úvodem soud považuje za nutné k rozsahu přezkumu ve správním soudnictví připomenout následující. V rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba přihlídnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu. Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit
 - (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
 - (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,

- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby.

19. V daném řízení soud v rámci svého přezkumu ověřil, že shora uvedené podmínky pro naplnění spravedlivého správního řízení byly splněny. Žalobkyně měla dostatek možností se se správním spisem seznámit, účastnit se na řízení, byla s postupem správního orgánu v průběhu řízení seznamována. Účelem soudního přezkumu tak je zaměřit se spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání nových závěrů ve specializované oblasti práva. V soudním řízení je prostor ke skutkovému přezkumu věci tehdy, pokud by správní orgán postupoval v rozporu s oprávněnými zájmy účastníků, např. pokud by krátil nedůvodně jejich procesní práva, aplikoval nesprávně zákonné předpisy, atd.
20. Soud ze správního spisu ověřil, že většina shora uvedených stěžejních žalobních bodů (nesouhlas se stanovením daně dle pomůcek včetně námitky nezpůsobilosti použitých pomůcek) představují svou podstatou opakování námitek odvolacích ze správního řízení. Žalovaný se s těmito námitkami žalobkyně v napadeném rozhodnutí vypořádal, přinejmenším tím, že poukázal na odůvodnění rozhodnutí správce daně. Napadeným rozhodnutím byly v podstatné části potvrzeny platební výměry správce daně a v této souvislosti i závěry v protokolu o daňové kontrole. Úkolem soudu ve správním soudnictví není opětovné meritorní posouzení celé věci, nýbrž posouzení toho, zda správní orgány (zde orgány obou stupňů) postupovaly v souladu se zákonnými předpisy, zda nepřekročily svá oprávnění a zda v oblasti správního uvážení jsou jejich úvahy podložené a odpovídající daným zjištěním, a to v mezích žalobních námitek.
21. Soud tak připomíná, že není smyslem soudního přezkumu dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47]. Soud není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, především argumentaci pro posouzení věci irelevantní, neboť úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudky NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz.

V.a. Podmínky pro stanovení daně dle pomůcek

Obecné předpoklady

22. Spornou otázkou je, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Žalobkyně sporuje též, dle svých slov, spolehlivost a věrohodnost použitých pomůcek.
23. Stanovení daně za použití pomůcek je postupem „náhradním“, který nastupuje, pokud daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech (srov. § 98 nebo § 145 daňového řádu). Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že stanovení daně částečně na základě dokazování a částečně na základě pomůcek není možné, neboť jej zákon nepřipouští (srov. např. rozsudky NSS ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004-67, č. 991/2006 Sb. NSS, či ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018-35, bod 13).

24. Jakkoli použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (i) může brojít proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (ii) může brojít proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, body 25 a 37, a rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103 a ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 402/2018-46).
25. V posuzované věci byla daň stanovena za použití pomůcek z důvodu uvedeného v § 98 odst. 1 daňového řádu, dle něhož: *„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.“*
26. Ke stanovení daně dle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu musely být splněny tyto tři podmínky: a) žalobkyně nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, b) nebylo proto možné stanovit daň dokazováním, c) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (srov. např. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2012, č. j. 7 Afs 89/2011-60, ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019-39, bod 19, a ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, bod 12).
27. Pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také obsahu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, bod 11).
28. Není-li možné stanovit daň dokazováním a je tedy nutné stanovit ji podle pomůcek, není přípustné stanovení daně dokazováním i podle pomůcek, tedy kombinací obou způsobů stanovení daně. Jako jednu z pomůcek však lze využít dle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu nezpochybněné důkazní prostředky, mezi které patří také nezpochybněné části účetnictví (srov. rozsudky NSS ze dne 11. 10. 2013, č. j. 8 Afs 39/2012-126, bod 90, a ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29).

Nesplnění povinností při dokazování

29. Soud má za to, že správní orgány ve svých rozhodnutích velmi podrobně odůvodnily, z jakých důvodů jsou uvedené podmínky pro stanovení daně dle pomůcek splněny. Stejně tak dostatečně odůvodnily, proč bylo namístež užít tu kterou pomůcku a z jakých důvodů je tedy daňová povinnost dle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Soud se s argumentací správních orgánů v zásadě ztotožňuje a v daném ohledu zdůrazňuje následující.

30. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. § 92 daňového řádu). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Předloží-li daňový subjekt formálně bezvadné účetní doklady, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který je následně povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud správce daně vážné a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt. Dospěje-li 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 dle pomůcek. I neunesení důkazního břemene se tedy považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu (srov. např. rozsudky NSS dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 22, ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, a shora citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 253/2019-39, body 22, 23).
31. Správce daně zahájil daňovou kontrolu na základě podnětu občana, v němž byla detailně popsána struktura podnikatelské činnosti žalobkyně a byly v něm uvedeny příjmy, které žalobkyně měla dosahovat v jednotlivých oborech její činnosti, které dle podnětu měly být žalobkyní zatajeny. K podnětu byly přiloženy jmenné seznamy majitelů koní ustájených u žalobkyně s telefonními čísly, fotografie přihlášek dětí na tábory.
32. V předložených evidencích vedených dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, žalobkyně evidovala za předmětná zdaňovací období příjmy za ustájení koní cizích majitelů, za výcvik koní pro holandského plátce H. D., v omezené míře příjmy za pobyt dětí na jezdeckých táborech a dále příjmy za pronájem skladovacích prostor.
33. Při místním šetření provedeném v rámci daňové kontroly žalobkyně správci daně sdělila, že nejvíce příjmů ze svého podnikání dosahuje za ustájení koní. Dále uvedla, že dosahuje také nejvíce příjmů za trénování koní (bez konkretizace na osobu H. D.), přes léto za pořádání dětských táborů a za prodej koní; své vlastní koně používá i na projížďky třetích osob. Při ježdění dětí na dětských táborech používá zakoupené poníky a své vlastní koně.
34. Správce daně dále zjistil, že žalobkyně na svých internetových stránkách v předmětných zdaňovacích obdobích nabízela kromě ustájení koní také trénování jezdců na cvičených koních z vlastní stáje, pronajímání jízďárny a kryté haly v areálu X, vyjížďky na zapůjčených koních, ježdění na koni v jízďárně nebo kryté hale, školičku pro děti. V letech 2015 až 2016 žalobkyně v tomto areálu pořádala jezdecké závody a soustředění, jak vyplývá z internetových stránek České jezdecké federace, ze kterých dále vyplývá počet jezdeckých kategorií a výše startovného. V předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyně také nakupovala a prodávala koně, což správce daně zjistil z kupních smluv a z dokladů poskytnutých Ministerstvem zemědělství, Odborem živočišných komodit.
35. Správce daně také zjistil, že v předmětných zdaňovacích obdobích byly žalobkyni připsány na její bankovní účty částky, které mohly souviset s její ekonomickou činností a které nebyly zaevidovány v evidencích pro účely DPH, a to od J. R., T. V., Z. S. a dalších subjektů, přičemž některé platby byly označeny „ustájení Bohouš“, „za srpen Alex“, „licence Z.“ (platby jsou podrobně popsány na str. 146 až 149 zprávy o daňové kontrole).

Na účet J. R., k němuž měla dispoziční oprávnění žalobkyně, byly připsány částky, o kterých měl správce daně za to, že šlo o úhrady za pořádané dětské tábory od účastníků těchto táborů, což se podávalo z vyjádření J. R., z poznámek uvedených u některých plateb a též z přihlášek na tábory, přiložených k podnětu občana, v nichž byl k úhradě uveden tentýž bankovní účet a stejná částka, jaká většinou byla žalobkyni připisována (1 500 Kč). Žalobkyni také byly v roce 2016 prostřednictvím výplatních dokladů poštovních poukázek typu C vyplaceny částky ve výši 1 500 Kč. Ani tyto částky nebyly zaevidovány v evidenci pro účely DPH (vše podrobně popsáno na str. 156 až 158 zprávy o daňové kontrole).

36. Správce daně dále zjistil, že nesouhlasila výše příjmů a výdajů uvedená v daňových priznáních s příjmy a výdaji zaevidovanými v peněžním deníku, výše konečných zůstatků podnikatelských účtů dle bankovních výpisů s výší konečného zůstatku peněžních prostředků na bankovních účtech k poslednímu dni v roce v předmětných zdaňovacích obdobích, které byly vykázány v peněžním deníku. Dále správce zjistil další nesrovnalosti a nedostatky v peněžním deníku, popsané na str. 16 napadeného rozhodnutí. Konečně pak žalobkyně v daňové evidenci neevidovala příjmy z činností, popsaných shora.
37. Správce daně žalobkyni prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností vyzval, aby vzniklé pochybnosti odstranila a předložila relevantní důkazní prostředky ke svým tvrzením. V reakci na výzvu žalobkyně uvedla:
- Uskutečněná zdanitelná plnění byla v evidencích zanesena ve správné výši, neboť většinu plnění, resp. služeb, zjištěných správcem daně, neposkytovala.
 - Odběratelům byla fakturována celková poskytnutá služba.
 - V případě příjmů za prodej koní se jedná o příjmy osvobozené, neboť prodané koně žalobkyně nabyla jako dědictví po otci, případně je nemá zařazeny v obchodním majetku a vlastnila je déle než 1 rok.
 - Pokud jde o převody a vklady na účet od J. R. a T. V., tyto nejsou předmětem DPH, protože se jedná o převody z účtů J. R. a T. V. Protože vklady a výběry z účtu a převody z účtů nebyly zachyceny v peněžním deníku, nebyly zachyceny ani tyto převody. Vklady na účet jménem J. R. jsou vklady, které uskutečnil namísto žalobkyně, převod ve výši 20 000 Kč z jeho účtu byla půjčka žalobkyni. Příjmy od Z. S. jsou splátky půjčky poskytnuté Z. S. na nákup koně.
 - Co se týká účtu J. R., k němuž měla žalobkyně dispoziční oprávnění, nemůže žalobkyně podat bližší vysvětlení. Příjmy prostřednictvím poukázek nebyly předány k zaúčtování.
 - Žádnou evidenci ohledně pořádaných závodů žalobkyně nevedla.
38. Na uvedená tvrzení žalobkyně reagoval správce daně především následovně:
- Na fakturách žalobkyně neuváděla, že se jedná o celkové poskytované služby, ale pouze o jednu konkrétní službu ustájení koní, čemuž odpovídala i výše fakturované částky; žalobkyně majitelům koní ustájených ve stájích poskytovala i službu trénování koní a jezdců. Pouze pro H. D. žalobkyně na fakturách jako poskytovanou službu uváděla Horse sport training s označením měsíce, kdy byla služba poskytnuta, nicméně ani z těchto faktur není zřejmé, jestli nějaká část z fakturované částky připadá na ustájení koní a jaká, kolik koní bylo ustájeno, kolik

koní a jezdců žalobkyně trénovala, kolik hodin trénink každého koně trval, není zřejmá ani cena za hodinu tréninku a cena za den ustájení koně. K pochybnosti o tom, že žalobkyně nevystavila faktury na veškeré služby, které v rámci své činnosti poskytovala, přivedla správce daně také skutečnost, že byla v rozporu tvrzení zástupkyně žalobkyně a čtyř majitelek koní, které měly své koně u žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích ustájené, ohledně délky ustájení konkrétních koní.

- Prodané koně (konkrétní koně jsou uvedeni ve zprávě o daňové kontrole, ve shrnutí popsáno na str. 206 až 217 zprávy o daňové kontrole) žalobkyně využívala k podnikatelské činnosti bez ohledu na to, jak je nabyta a zda je měla evidované v obchodním majetku či nikoli. Žalobkyně používala pro chov a výcvik majetek, který používala na dosažení zdanitelných příjmů v rámci svého podnikání a starala se stejně jak o koně soukromé, tak o ustájené koně cizích majitelů. Někteří koně se účastnili jezdeckých závodů. Docházelo tak nepochybně ke zvyšování hodnoty koní.
- Žalobkyně nezdůvodnila, za jakým účelem byly transakce ze strany J. R. a T. V. prováděny. Žalobkyni byly navíc připsány další částky, k nimž se nevyjádřila, případně v rozporu se zjištěnými skutečnostmi uvedla, že jde o splátky půjčky. Někteří hradili částky opakovaně a tyto úhrady měla žalobkyně v evidenci pro účely DPH dříve již několikrát zaevidované.
- K částkám připisovaným na účet J. R. a k platbám prostřednictvím poukázek nedala žalobkyně bližší vysvětlení (platby jsou souhrnně popsány na str. 156 až 158 zprávy o daňové kontrole).
- Žalobkyně nezdůvodnila, proč plnění za startovné na jezdeckých závodech a jezdeckých skokových soustředěních nezaevidovala v evidencích pro účely DPH.
- Žalobkyně se nevyjádřila k tomu, proč jsou v daňové evidenci evidovány výdaje v hotovosti vyšší než příjmy v hotovosti, proč se stav v hotovosti pohybuje v záporných hodnotách.

39. Správce daně žalobkyni další výzvou k prokázání skutečností vyzval k doložení podkladů spojených s prodejem a nákupem koní. Na tuto výzvu žalobkyně nereagovala.

40. Lze shrnout, že v dané věci žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by podaly úplný obraz o jejích příjmech a výdajích. Žalobkyně tuto skutečnost v žalobě ani konkrétní námitkou nezpochybnila, naopak připustila nevyhovující stav účetnictví (když uvedla, že stav jejího účetnictví je do značné míry vinou J. R., který měl mít v předmětných zdaňovacích obdobích na starost administrativu žalobkyně). Správci daně vyvstaly pochybnosti o údajích uvedených v daňových přiznáních a v daňové evidenci žalobkyně (str. 15 až 16 napadeného rozhodnutí), proto v rámci daňové kontroly žalobkyni vyzval, aby svá tvrzení prokázala. Ve výzvě k prokázání skutečností velmi důkladně popsal, z jakých důvodů považuje tvrzení žalobkyně za nedostatečná. Poté bylo na žalobkyni, aby prokázala soulad daňové evidence se skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35, bod 39). Mohla např. setrvat na původních tvrzeních a jinak doložit, že přes vzniklé pochyby je hospodaření průkazné. Mohla také korigovat původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, odrážející existenci pochyb o souladu evidence se skutečností, a tato revidovaná tvrzení náležitě prokázat. Žalobkyně však

nedoložila důkazní prostředky, které by nepochybně podaly úplný obraz o příjmech a výdajích. Rozhodné skutečnosti žalobkyně neprokázala a nebylo tak možné ověřit, že stav vykázaný v evidenci pro účely DPH odpovídá faktickému stavu.

Nebylo možné stanovit daň dokazováním

41. U žalobkyně je dle názoru soudu dána i druhá podmínka po stanovení daně dle pomůcek, protože v důsledku důkazní nouze nebylo možno stanovit daň dokazováním.
42. Z judikatury vyplývá, že pokud daňový subjekt nesplní svou zákonnou povinnost, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži správce daně. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt (srov. shora citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 253/2019-39, bod 44).
43. Jak plyne ze shora uvedených skutečností (body 29 až 38 tohoto rozsudku), žalobkyně nevedla evidence pro účely DPH v souladu se skutečnostmi, správně, úplně, průkazně a pravdivě. Neprokázala, že v evidencích pro účely DPH a v daňových přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období evidovala uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši, a to za prodej koní, z částek připsaných na její bankovní účty, v souvislosti s ustájením koní a jejich tréninkem, s pořádáním dětských letních jezdeckých táborů, s jezdeckými závody. Především žalobkyně nesplnila svou zákonnou povinnost prokázat správnost svých tvrzení v daňových přiznáních. V návaznosti na výzvy správce daně žalobkyně pochybnosti o deklarovaných údajích neodstranila, nebylo tedy možné stanovit daň dokazováním.

Daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě

44. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, pomůcky obstarává na základě volné úvahy zpravidla bez součinnosti s daňovým subjektem, který nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek ani právo navrhnout konkrétní pomůcky. Pokud není možné stanovit daň na základě dokazování, neznamená to samo o sobě, že poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, pokud mají z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu. Daň však musí být stanovena dostatečně spolehlivě, správce daně je při výběru pomůcek limitován zákonem. Správní orgán k odvolání daňového subjektu ve věci stanovení daně dle pomůcek poté přezkoumává, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek a k odvolací námitce je povinen vážit též kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tedy zda pomůcky byly adekvátní, zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (srov. shora citované usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 8 Afs 15/2007-75, bod 37, a shora citované rozsudky č. j. 8 Afs 69/2010-103, č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 32).
45. V této souvislosti nutno zdůraznit, že žalovanému ani správnímu soudu nepřisluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy. Daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Je povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ

daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně odrážela realitu daňového subjektu. Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, že daňový subjekt u nich bude se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci.

46. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je tak nutno posuzovat restriktivně. Námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je zpochybněna jen spolehlivost daně stanovené dle pomůcek či kterými se daňový subjekt domáhá toliko použití konkrétních pomůcek, resp. napadá z jakéhokoli důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně, nelze vyhovět. Jak plyne z výše uvedeného, daňový subjekt má právo bránit se proti dani stanovené dle pomůcek jen v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, bod 78, a shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 77/2013-67, část IV. b).
47. Pro úspěšnost žaloby by tedy žalobkyně musela dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňovala své podnikání, nemohla ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak jí byl stanoven správcem daně. Žalobkyně by musela tvrdit a prokázat, že výsledná daňová povinnost, která jí byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena. Pouze pokud by se žalobkyni podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byla by oprávněna napadat konkrétní použité pomůcky.
48. Žalobkyně namítá, že správce daně dospěl na základě využitých pomůcek k neudržitelným a nevěrohodným závěrům a že měl vyhledat jakoukoli jinou stáj a zjistit poměr obsazených a volných boxů. Uvádí, že nikdy nevlastnila víc než 2 až 4 koně současně. Uvádí, že závod neměl dne X proběhnout, dále uvádí počet kategorií, v nichž se závody měly konat, kapacitu jízdárny, kterou ještě na počátku roku 2016 neměla mít k dispozici. Namítá, že J. R. byl odsouzen pro daňový trestný čin, je jejím bývalým druhem, pročez vyvíjí snahu žalobkyni a její podnikání zničit (patrně i prostřednictvím své kamarádky K. H. a osoby, která sepsala podnět, na základě kterého byla zahájena daňová kontrola). Neuvádí ovšem, že právě v důsledku užití pomůcky výpovědí J. R., K. H. a podnětem občana či v důsledku jiných skutečností je stanovena daň excesivní a k jakému odlišnému závěru by správce daně dospěl, pokud by postupoval jinak. Stejně tak žalobkyně neuvádí, jakou konkrétní jinou stáj měl správce daně užít k zjištění poměru obsazených a volných boxů ani k jakému (zásadně odlišnému) výsledku by správce daně takto dospěl.
49. Žalobkyně tedy nevznesla námitky ve smyslu shora citované judikatury, které by byly způsobilé spolehlivost stanovené daně zpochybnit a tím méně takové námitky prokázala. Netvrdila ani neprokázala konkrétní skutečnosti, které by svědčily o celkové nepřiměřenosti stanovené daně. Své tvrzení o nevhodném výběru pomůcek žalobkyně nepodložila žádnými důkazy, které by prokazovaly, že v důsledku postupu správce daně byla výsledná daňová povinnost stanovena v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být,

byť odhadem, stanovena. Jinými slovy, žalobkyně neunesla své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní o tom, že daňový základ a daň, kterou jí správce daně vyměřil, byly zřejmě nepřiměřené. Žalobkyni se s ohledem na uvedené neotevřel prostor pro zpochybnění konkrétních pomůcek.

50. Soud především v obecných rysech volbu a přiměřenost pomůcek ověřil. Při stanovení pomůcek vycházel správce daně z listin, které získal v průběhu řízení a které nebyly správcem daně zpochybněny, konkrétně z daňových dokladů, bankovních výpisů, kupních smluv, darovacích smluv. Dále z vysvětlení podaných žalobkyní, a z údajů získaných vlastní vyhledávací činností, tedy z údajů zjištěných při svědeckých výpovědích J. R. a K. H., z údajů zjištěných z podaných vysvětlení – majitelů koní ustájených v areálu stájí v X ze spisu vedeného Policií ČR, z údajů uvedených v podnětu občana, z údajů uvedených na internetových stránkách X a z údajů z dokladů nazvaných „Hlášení změny“.
51. Jak již bylo shora uvedeno, daňový řád neukládá správci daně povinnost užít určitý druh pomůcek či povinnost obstarat určitý minimální počet srovnatelných subjektů. Je nutno též vycházet z toho, že nedbalost daňového subjektu ve vztahu k předložení řádných důkazních prostředků pro správné vyměření daně znamená, že stanovení daně podle pomůcek nemusí s naprostou přesností odrážet ekonomickou realitu daňového subjektu. Správce daně nenalezl srovnatelný subjekt pro stanovení daně dle pomůcek, který by za stejných okolností dosahoval příjmy ve všech oborech činnosti, které vykonává žalobkyně. Nezbylo tedy, než pro každou z činností vykonávanou žalobkyní zvolit jiné pomůcky, případně jejich kombinace. Nelze tak přisvědčit námitce žalobkyně spočívající v tom, že bylo povinností správce daně vyhledat jakoukoli jinou stáj a zjistit poměr obsazených a volných boxů.
52. K námitce žalobkyně týkající se nevěrohodnosti svědků J. R. a K. H. a taktéž nezpůsobilosti podnětu občana být pomůckou soud konstatuje, že výpovědi K. H. a J. R. v podstatném, tedy především ohledně rozsahu činností žalobkyně, korespondují nejen vzájemně, ale také s jinými podklady, z nichž daňové orgány vyšly při výběru pomůcek (zejména s výpověďmi majitelů koní na Policii ČR, kteří v předmětných zdaňovacích obdobích měli koně u žalobkyně ustájené a obsahem internetových stránek). Správce daně vyšel také z nezpochybněné části účetnictví žalobkyně (např. pokud jde o činnost finanční příspěvek za spásání, prodej vozidla Fiat). Daňové orgány postupovaly tak, že volily nejmírnější pomůcky ve prospěch žalobkyně. Žalobkyně ani její zástupce se nadto k výsledku J. R. a K. H. nedostavili, ač o jejich výsledku byli řádně a včas vyrozuměni. Soud má také za to, že k podnětu občana přistoupil správce daně nezaujatě, kopie dokladů, smluv a přihlášek, které byly k podnětu přiloženy, nebyly žalobkyní zpochybněny.
53. Žalovaný v rámci přezkumu platebních výměrů dospěl k závěru, že správce daně některá uskutečněná zdanitelná plnění stanovil toliko na základě podnětu občana, a to pokud jde o služby vyjížděk na koních, ubytování v chatkách v areálu stájí, pronájmu jízďáren a kryté haly. Výše příjmů byly stanoveny bez jakékoli správní úvahy, proč má správce daně tyto částky za adekvátní. Žalovaný proto výpočet daně a penále korigoval (viz body 3, 4 tohoto rozsudku).
54. Soud tedy uzavírá, že při výběru pomůcek či při stanovení výsledné daňové povinnosti nedošlo k excesům. Postup správce daně byl přípustný, logický a dostatečně odůvodněný.

V.b. Souhrnně k námitkám, že žalobkyně některé činnosti nevykonávala

55. Žalobkyně v průběhu daňového řízení a ani v odvolání námitku, že některé činnosti nevykonávala, podrobněji nerozvedla. Žalobkyně ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění obecně namítala, že všechny činnosti nevykonávala (neboť je měl vykonávat jiný subjekt) a že nejsou splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, s čímž se správce daně v míře odpovídající obecnosti těchto námitek vypořádal (viz 226 až 234 zprávy o daňové kontrole). V odvolání žalobkyně také namítala, že se jednotlivými činnostmi nezabývala, přičemž jednotlivé činnosti nevykonávala žalobkyně, nýbrž X, přičemž žalobkyně se zabývala pronájmem nemovitostí a že není možné, aby všechny činnosti vykonávala. Žalovaný se s námitkami řádně vypořádal a shledal je irelevantními; k záměně subjektů nemohlo dojít, neboť spolek fakticky neexistuje (nepodává daňová přiznání, nemá statutární orgán, nezveřejňuje dokumenty ve spolkovém rejstříku apod.). Skutečnost, že pouze žalobkyně sama provozuje činnost v X, uvedla v rámci podání vysvětlení na Policii ČR, v evidencích pro účely DPH evidovala přijatá zdanitelná plnění vynaložená v souvislosti s provozem a chodem stájí v X a tato plnění byla vynaložena v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. M. V., který byl v rámci daňového řízení vyslechnut jako svědek a dle tvrzení žalobkyně měl být v předmětných zdaňovacích obdobích předsedou spolku, neměl žádný přehled o evidenčních a finančních záležitostech spolku.
56. Až v žalobě tedy žalobkyně podrobněji tvrdí, že poskytovala služby toliko ustájení koní (a s tím spojené služby) a výcvik koní pro H. D. s tím, že jiné služby (včetně pronájmu jízdrny a kryté haly a pronájmu chatek) neposkytovala. Rovněž až v žalobě přichází žalobkyně s argumentací týkající se toho, že částky na vystavených fakturách v účetnictví odpovídají částkám přijatým na bankovní účet a s podrobnostmi týkajícími se pořádání dětských táborů. Soud takový postup nemá za případný. Jak již soud uvedl v bodech 18 až 21 tohoto rozsudku, je účelem soudního přezkumu v dané věci spíše zaměřit se na přezkum předchozího řízení než na přijímání nových závěrů. Bylo na žalobkyni, aby s dostatečnou mírou určitosti tvrdila a také prokazovala svá daňová tvrzení v průběhu daňového řízení, neboť, jak plyne ze shora citované judikatury, žalobkyně nesla břemeno důkazní o tom, že jí vedená daňová evidence odpovídá skutečnosti. Pokud se tedy žalobkyně až v žalobě snaží neunesení svého důkazního břemene zhojit konkretizací či doplňováním skutkových tvrzení, nelze takovému postupu přitakat. To platí také pro důkazní návrhy žalobkyně (viz část V.d. tohoto rozsudku).
57. Samotná skutečnost, že žalobkyně shora uvedené činnosti vykonávala, vyplývá nejen z výpovědí R., H., z podnětu občana a z nabídek, resp. inzerce, na internetových stránkách X (jak se žalobkyně patrně v žalobě snaží naznačit), ale také z výpovědi samotné žalobkyně poskytnuté při místním šetření, z výpovědí obsažených ve spisu Policie ČR (v souvislosti s podezřením na podvod při prodeji koně) a z jiných podkladů (viz str. 62 - 67, 91, 126, 127, 130 - 137, 156 zprávy o daňové kontrole).
58. Žalobkyně v rámci své výpovědi na Policii ČR v souvislosti s tréninky uvedla, že jí Mgr. O. platila hotově na ruku, žádný doklad na to nechtěla, žalobkyně to do účetnictví nedávala, bylo to 250 – 300 Kč za hodinu. T. V. v rámci své výpovědi na Policii ČR uvedla, že za tréninky platila Mgr. O. 250 Kč za hodinu, což bylo zpravidla 4x až 5x týdně. P. S. v rámci své výpovědi na Policii ČR uvedla, že jezdí pravidelně trénovat asi 4x týdně. V policejním spisu jsou zahrnuty fotokopie vzkazů pro Mgr. O. s vyčíslenými částkami k placení za ustájení a za tréninky. Provádění výcviku koní (a také jejich krmení,

ošetřování, provádění kondičních projížděk) uvedla v reakci na výzvu k prokázání skutečností zástupkyně žalobkyně.

59. Údaje o změnách majitelů koní správce daně čerpal z kupních smluv a z dokladů Hlášení změny získaných od Ministerstva zemědělství, Odboru živočišných komodit a také ze sdělení osob prodávajících a kupujících. Dále na internetových stránkách stáje X byly zveřejněny fotografie pořízené z vyjížděk, kterých se dle těchto fotografií účastnili jezdcí na koních v počtu 3 až 7 jezdců. Při stanovení výše zdanitelných příjmů za startovné u pořádaných závodů vycházel správce daně také z údajů na internetových stránkách České jezdecké federace, pokud jde o data závodů, počet soutěžních disciplín, výše startovného. Z těchto internetových stránek správce daně také zjistil, že se některé koně vlastněné žalobkyní či koně třetích osob účastnily jezdeckých závodů a zjistil z nich také osoby, které se závodů účastnily. Ze závodů v roce 2015 i v roce 2016 jsou na facebookových stránkách žalobkyně zveřejněny fotografie.
60. Soud má vzhledem k uvedenému spíše za účelovou námitku, že žalobkyně obsah svých internetových stránek toliko opsala z internetových stránek jiného jezdeckého klubu. Totéž pokud jde o námitku žalobkyně, že správcem daně zjištěné činnosti nebylo možné realizovat. Sama žalobkyně při místním šetření provedeném v rámci daňové kontroly uvedla, že jí ve stájích vypomáhají majitelé ustájených koní nebo lidé, kteří si přijdou na koni zajezdit a také její přítel M. V. a v letech 2015 až 2016 bývalý přítel J. R. Uvedené vyplývá také z výpovědí založených ve spisu Policie ČR a ze svědeckých výpovědí J. R. a K. H.
61. Soud uzavírá, že námitkám žalobkyně spočívajícím v tom, že některé činnosti nevykonávala, nelze již vzhledem ke skutečnostem popsáním v bodech 29 až 38 tohoto rozsudku přisvědčit. Správce daně skutečnosti související s žalobkyní vykonávanými činnostmi shrnul v první výzvě k prokázání skutečností, přičemž žalobkyně ani konkrétně netvrdila ve vyjádření k této výzvě a následně v průběhu daňového řízení, že by rámec jí vykonávaných činností měl být užší. Jednotlivé podklady, z nichž správce daně při zjišťování žalobkyní vykonávaných činností vyšel, spolu vzájemně v podstatném korespondují. Pokud žalobkyně některými námitkami zpochybňuje konstrukci jednotlivých pomůcek, jde o námitky nedůvodné a také v daném případě nepřípustné, jak soud již vyložil shora v bodech 44 až 54 tohoto rozsudku.

V.c. Souhrnně k námitkám, že účetnictví nebylo v některých ohledech zpochybněno

62. Žalobkyně v průběhu soudního jednání upřesnila, že její účetnictví je kompletní a průkazné, pokud jde o platby za ustájení koní a za výcvik koní. Soud se touto námitkou tedy podrobněji na tomto místě zvlášť zabýval.
63. Žalobkyně ve svých evidencích evidovala příjmy za ustájení koní cizích majitelů. Na některých fakturách, které jsou součástí účetnictví, žalobkyně uváděla jako označení dodávky ustájení koní; ve vztahu k těmto fakturám správce daně zjistil, že jde patrně o faktury vztahující se skutečně toliko ke službě ustájení koní, neboť tomu odpovídá výše fakturované částky (srov. str. 19 napadeného rozhodnutí). Jak soud již shora uvedl, správce daně dále zjistil, že žalobkyni byly připsány na její bankovní účty platby, k nimž žalobkyně následně nebyla schopna podat bližší vysvětlení. Tyto platby byly označeny např. jako „ustájení Bohouš“, „za srpen Alex“, „Natálka“, „Gravin Z“. Někteří z poskytovatelů plateb hradili částky žalobkyni opakovaně a tyto částky, většinou platby za

ustájení koní, měla žalobkyně v evidenci pro účely DPH v uskutečněných zdanitelných plněních dříve již několikrát zaevidované. Z. S., která na účet žalobkyně opakovaně zasílala částku ve výši 3 500 Kč, sice na výzvu správce daně uvedla, že žalobkyni splácela v rozhodném období ústně sjednanou půjčku, v rámci své výpovědi na Policii ČR však uvedla, že uvedenou částku hradila za ustájení koně (srov. str. 150 a 151 zprávy o daňové kontrole). Správce daně také zjistil, že žalobkyně patrně poskytuje službu ustájení koní rovněž pro H. D. (což uvedla zástupkyně žalobkyně Ing. H. ve svém vyjádření), na vystavených fakturách pro H. D. je však uvedeno toliko „Horse sport training“ (srov. str. 154-155, 166-168, 195 zprávy o daňové kontrole). Ačkoli tedy správce daně zjistil, že faktury, které jsou součástí účetnictví a na kterých je jako dodávka uvedeno ustájení koní, se patrně vztahují toliko ke službě ustájení koní, zjistil současně, že zřejmě nejde o veškeré reálně poskytnuté služby ustájení. Účetnictví žalobkyně tedy nebylo průkazné, pokud jde o platby za ustájení koní.

64. K námitce žalobkyně, že její účetnictví je průkazné také, pokud jde o platby za výcvik koní, soud konstatuje, že žalobkyně v daňových evidencích evidovala příjmy za výcvik koní toliko pro H. D. Správce daně však dospěl na základě řady podkladů k tomu, že žalobkyně poskytovala tuto službu i jiným osobám, a to nejen na základě obsahu podnětu občana, obsahu internetových stránek žalobkyně a výpovědí J. R. a H., ale též na základě vyjádření samotné žalobkyně a dalších výpovědí obsažených ve spise Policie ČR – T. V., P. S. (srov. str. 127, 152, 179 zprávy o daňové kontrole). Pochybnosti správce daně žalobkyně v návaznosti na výzvu k prokázání skutečností, jak uvedeno shora, nerozptýlila. Účetnictví žalobkyně tedy nebylo průkazné, ani pokud jde o platby za výcvik koní.
65. Pokud pak správní orgány vyšly z některých nezpochybněných částí účetnictví a použily je jako pomůcku, byl tento postup v souladu s judikaturou a platnou právní úpravou. Konkrétně jako jednu z pomůcek použily v intencích stanovení ceny za ustájení koní faktury, dle kterých žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích účtovala majitelům koní cenu za ustájení koní. V intencích stanovení ceny za ustájení a výcvik koní H. D. také použily jako jednu z pomůcek nezpochybněné faktury (srov. str. 24 napadeného rozhodnutí, str. 195 zprávy o daňové kontrole).

V.d. K důkazním návrhům žalobkyně

66. Žalobkyně v žalobě a ve svém pozdějším vyjádření navrhla k prokázání svých tvrzení řadu důkazů, které lze rozdělit do následujících skupin. V prvním případě se jedná o listinné důkazy, které jsou již součástí správního spisu. Ve druhém případě jde o listinné důkazy, které nejsou součástí správního spisu, ale žalobkyně je soudu nedoložila. Třetí skupinu navrhovaných důkazů tvoří listinné důkazy, které žalobkyně soudu doložila. Čtvrtou skupinou jsou navrhované výslechy osob, které nebyly daňovými orgány provedeny.
67. Pokud jde o první skupinu důkazů, jde o následující listiny obsažené ve správním spise: [výpisy z účtů – č. l. 1, 153-155 správního spisu; výpis z evidence vlastnictví koní (podklady od Ministerstva zemědělství, Odboru zemědělských komodit) – č. l. 2, 18, 64 správního spisu; evidence JIS o účasti na závodech, přehled závodů – č. l. 35, 64 správního spisu; soupisy vystavených faktur – č. l. 32, 38, 44 správního spisu]. Přitom platí, že dokazování správním spisem se neprovádí. Soud se s obsahem správního spisu seznámil.
68. Jde-li o druhou vymezenou skupinu (listinné důkazy, které nejsou součástí správního spisu, ale žalobkyně je soudu nedoložila), jedná se o fakturu za pronájem tábořiště, doklady

o výdajích za krmivo, tabulky o spotřebě krmení, kolaudační rozhodnutí, rozpisy konání táborů, prohlášení H. D., přehled přijatých faktur za výstavbu haly, soupis dětí, které se účastnily táborů. Třetí skupinu důkazů (listiny, které žalobkyně soudu doložila a nejsou součástí správního spisu) tvoří tyto podklady: rozsudek Okresního soudu ve Svitavách ze dne X, č. j. X, novinový článek – internetový deník idnes.cz ze dne X, přehled vystavených faktur za rok 2015, přehled ustájených koní, fotodokumentace. Konečně pak žalobkyně navrhla provedení svého výsledku a výsledku L. M., T. V., P. S. (majitelé koní ustájených u žalobkyně). Souhrnně k těmto důkazním návrhům soud konstatuje následující.

69. Těžiště většího rozsahu dokazování ohledně stanovení výše výsledné daně se nachází v daňovém řízení, v němž primárně leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Obecně se žalobce může domáhat v řízení před krajským soudem provedení dosud neprovedených důkazů, pokud tyto mají prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Je však třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností, je proto povinen navrhopat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Pokud daňový subjekt tuto svou povinnost nesplní, nemůže již rozhodnutí finančních orgánů vycházející z této skutečnosti zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude navrhopat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem nemůže nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost zhojit v soudním řízení.
70. Neprovedení navrženého důkazu soudem tedy může být odůvodněno tím, že jej daňový subjekt mohl a měl navrhopnout již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je třeba naopak trvat tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrhopeny již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. (srov. rozsudky NSS ze dne 21. 12. 2010, č. j. 2 Afs 74/2010-135, body 16-19, a ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019-30, bod 19).
71. Bylo na žalobkyni, aby prokazovala svá daňová tvrzení v průběhu daňového řízení, neboť nesla důkazní břemeno o tom, že jí vedená daňová evidence odpovídá skutečnosti. Žalobkyně provedení většiny uvedených důkazů (které nejsou součástí správního spisu), především výsledků uvedených osob, nenavrhovala v průběhu daňového řízení. Soud má za to, že žalobkyně provedení jednotlivých důkazů mohla navrhopnout poté, co byla velmi podrobně v první výzvě k prokázání skutečností upozorněna na to, že jí předložené daňové evidence nejsou průkazné, či nejpozději v průběhu odvolacího řízení. Žalobkyně ani netvrdí, že napadené rozhodnutí je pro ni překvapivé či že jí bylo znemožněno důkazní návrhy podat anebo že řízení bylo zatíženo podobnou zásadní vadou. Soud taková pochybení (v mezích vad, které je povinen zjišťovat z úřední povinnosti) neshledal. Žalobkyně uvedla, že v době daňové kontroly byla v rizikovém těhotenství a jednáním se správcem daně pověřila pana V., který vždy žalobkyni ujišťoval, že je vše v pořádku a posléze s ní přestal komunikovat, pročez žalobkyně nedostála svým důkazním povinnostem v průběhu daňové kontroly. Soud stav žalobkyně během daňové kontroly nemíní zpochybňovat. Nelze však odhlédnout od toho, že důkazní povinnost ležela stále

na žalobkyni. Jednáním se správcem daně mohla žalobkyně pověřit jinou osobu, nicméně pokud tak učinila, bylo její odpovědností jakožto podnikající fyzické osoby, že tato osoba ji bude zastupovat řádně.

72. Bylo tedy na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně (ať už sama či prostřednictvím svého zástupce) rozptýlila, sdělila mu veškeré relevantní skutečnosti a k těmto tvrzením předložila či označila odpovídající důkazní prostředky. To však neučinila a až v žalobě se snaží neunesení důkazního břemene napravit sdělováním dalších tvrzení a důkazními návrhy. Soud tak uzavírá, že provedení žalobkyní navrhovaných důkazů (těch, které nejsou součástí správního spisu) by bylo dokazováním nad rámec soudního řízení. Z posouzení věci shora zároveň vyplývá, že tvrzení obsažená v žalobě nemohou na závěrech ohledně splnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek či ohledně spolehlivosti stanovení daně dle pomůcek ničeho změnit, neboť nejsou způsobilá vyvrátit pochybnosti správce daně o úplnosti a průkaznosti vedené daňové evidence, které byly popsány v první výzvě k prokázání skutečností a následně ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně v žalobě ani netvrdila, že základ daně stanovený podle pomůcek je zcela nepřiměřený. Vzhledem k uvedenému tedy soud nepřistoupil k provedení žalobkyní navrhovaných důkazů – fakturou za pronájem tábořiště, doklady o výdajích za krmivo, tabulkami o spotřebě krmení, kolaudačním rozhodnutím, rozpisy konání táborů, prohlášením H. D., přehledem přijatých faktur za výstavbu haly, soupisem dětí, které se účastnily táborů, rozsudkem Okresního soudu ve Svitavách ze dne X, č. j. X, novinovým článkem – internetový deník idnes.cz ze dne X, přehledem vystavených faktur za rok 2015, přehledem ustájených koní, fotodokumentací, výslechy L. M., T. V., P. S.

VI. Závěr a náklady řízení

73. Lze shrnout, že podmínky pro stanovení daně dle pomůcek byly v souzené věci naplněny. Žalobkyně nevznesla takové námitky, které by byly způsobilé zpochybnit přiměřenost použitých pomůcek.
74. S ohledem na shora uvedené závěry nebyla žaloba jako celek shledána důvodnou a soud ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
75. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

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.

Pardubice, 27. září 2023

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu