



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní 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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 11. 2022, č. j. 40003/22/5200-10423-708571,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Vymezení věci

1. Žalobkyně (dále v textu i jako „žalobce“) se včasnou žalobou domáhala přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rozhodl o třech (pro rok 2015, rok 2016 a rok 2017) dodatečných výměrech na daň z příjmů fyzických osob tak, že je následovně změnil: 1. Výrok napadeného rozhodnutí správce daně, dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2015, č. j. 1236177/21/2808-50523-605101, ze dne 24. 6. 2021 se mění tak, že se doměřuje daň ve výši 52 425,00 Kč a zároveň správce daně stanovuje dle § 251 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) penále ve výši 10 485,00 Kč. 2. Výrok napadeného rozhodnutí správce daně, dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2016, č. j. 1236302/21/2808-50523-605101, ze dne 24. 6. 2021 se mění tak, že se doměřuje daň ve výši 90 930,00 Kč a zároveň správce daně stanovuje dle § 251 odst. 3 daňového řádu penále ve výši 18 186,00 Kč. 3. Výrok napadeného rozhodnutí správce daně, dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2017, č. j. 1236333/21/2808-50523-605101, ze dne 24. 6. 2021 se mění tak, že se doměřuje daň ve výši 96 105,00 Kč a zároveň správce daně stanovuje dle § 251 odst. 3 daňového řádu penále ve výši 19 221,00 Kč. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem.

II. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím vyslovila svůj nesouhlas a v žalobě navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť napadeným rozhodnutím byla žalobkyně zkrácena na svých právech, když jí byla nesprávně doměřena daň z příjmu fyzických osob za předmětná zdaňovací období a uloženo zaplatit příslušné penále. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nesprávné a nezákonné z důvodu, že správní orgán nesprávně zjistil skutkový stav věci a provedl nesprávné právní posouzení věci. Dle žalobkyně správce daně postupoval nesprávně, když: 1. pro dodatečné určení daňového základu, a tedy doměření daně použil pomůcky; 2. použil pomůcky, přestože mu žalobkyně poskytla dostatečnou součinnost; 3. zvolil k doměření daně pomůcky, které jsou k tomu nezpůsobilé, nevěrohodné a nespolehlivé; 4. dospěl za použití pomůcek k neudržitelným a nevěrohodným závěrům a 5. nevyužil jiné pomůcky, které by přispěly k přijetí spolehlivějšího závěru o výši daňového základu.
3. Žalobkyně v žalobě uvedla, že z rozhodnutí žalovaného plyne, že správce daně při zjišťování daňového základu vycházel zejména z internetových stránek žalobkyně a dále z jejího vyjádření ze dne 18. 9. 2019. Žalobkyně k internetovým stránkám uvedla, že jejich obsah opsala z jiných internetových stránek, avšak dané činnosti neprováděla. Ve skutečnosti poskytovala žalobkyně služby ustájení a trénink koní pana D. Peněžní deník a kompletně administrativní stránku podnikání vedl pro žalobkyni pan R., bývalý druh žalobkyně a ten se jí snaží poškodit. Byl odsouzen za daňovou trestnou činnost a žalobkyně se tak nediví pochybnostem správce daně, že by její účetnictví bylo vedeno řádně. Žalobkyně v určitých bodech přiznává správci daně právo využít pro stanovení výše daně pomůcky. Odkazuje přitom na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142. Žalobkyně dále uvedla, že takřka vůbec nepřijímala žádné platby v hotovosti a lze tak vycházet z vystavených faktur, které byly placeny na její účet. Skutečnost, že žalovaný z předložených vystavených faktur nevycházel, považuje žalobkyně za pochybení správce daně.

4. Žalobkyně dále v žalobě upřesnila okruh svých příjmů, které byly dodatečně zdaněny. Žalobkyně uvedla, že nebyla povinna prodej koní zahrnout do svých daňových příznání. K ustájení koní žalobkyně zopakovala, že všechny platby za ustájení koní fakturovala fakturami a přijímala na účet. Částka za ustájení koní, pak zahrnuje také vodu, základní krmivo, čištění a podestýlku a pravidelné vyježdění koně. Uvedené pravidelné vyježdění nezahrnuje trénink, ať už koně nebo jezdce, ten žalobkyně až na výjimku spolupráce s panem D., neposkytovala. Žalobkyně dále sporuje, že by zajišťovala veterináře či kováře, popř. extra krmení. Uvedené si vlastníci zajišťovali sami. Žalobkyně k tomuto uvedla, že žádné jiné příjmy (krom vyfakturovaných) z činnosti související s ustájením neměla. Žalobkyně tedy nesouhlasí se správcem daně, že nedoložila rozhodné údaje, jelikož vše je na doložených fakturách. Pokud správce daně měl za to, že nebude vycházet z účetnictví žalobkyně, měl si vyhledat jakoukoli jinou stáj a zjistil by, že je nereálné mít obsazené všechny stájové boxy najednou, a ještě k tomu po dobu tří let. K příjmům za výcvik koní, žalobkyně uvedla, že s výjimkou spolupráce s panem D. žádné jiné koně netrénovala. Stejně tak žalobkyně neposkytovala žádné jezdecké lekce. Žalobkyně proto nemůže doložit žádné příjmy, jelikož je neměla. Agroturistiku žalobkyně odmítla s tím, že ji nemohla vykonávat, jelikož neměla dostatek koní. K pronájmu jízdárny a kryté haly žalobkyně uvedla, že v roce 2015 a část roku 2016 ještě hala nebyla postavena, nemohla tedy mít příjem z pronájmu. V dalším období pak byla hala zcela využita pro trénink žalobkyně, vyježdění koní a trénink koní pana D., popř. halu využívali majitelé ustájených koní, od nich ale žádnou platbu nepožadovala. Nebyl tedy již prostor pro pronajímání haly. Příjem z pronájmu chatek žalobkyně také odmítá. Chatky jsou nezateplené a lze je využívat pouze v létě. Chatky měly být využívány k letním táborům, jiný nájem chatek žalobkyně neprovozovala. Ohledně dětských táborů žalobkyně připustila pochybení ve vedení účetnictví, avšak nesouhlasí s vyměřením daně. V roce 2015 žalobkyně ještě chatky neměla, neprovozovala tedy ani tábor. V roce 2016 žalobkyně sama tábor nepořádala, pouze provozovala tábor paní Veselé, a to za částku 30 000,- Kč. Své tábory provozovala žalobkyně až v roce 2017, nikoli však po celou dobu prázdnin, ale pouze 6 týdnů. Příjmy z pořádání jezdeckých závodů žalobkyně sporuje, jelikož správce daně využil nevhodné pomůcky. Mělo být zohledněno, že kapacita jízdárny je pouze pět koní, a závody se konaly maximálně ve třech kategoriích. Na závěr žalobkyně uvádí, že služby pro pana D. byly vždy řádně účtovány daňovými doklady a odpovídají skutečnosti.
5. Správce daně při zjišťování příjmů žalobkyně vycházel ze svědeckých výpovědí pana R., paní H. a pana Š. Žalobkyně jejich výpovědi sporuje a postup správce daně, kdy vycházel z uvedených svědeckých výpovědí považuje za chybný. Stejně tak žalobkyně považuje za chybné použití pomůcek. Žalobkyně má za to, že prokázala neudržitelnost doměření daně a navrhuje zrušit napadené rozhodnutí a věc vrátit k novému projednání.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

6. Žalovaný odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl

k následujícím skutkovým a právním závěrům. Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

8. Soud na úvod svého přezkumu ověřil, zda byly splněny podmínky spravedlivého správního řízení a dospěl k závěru, že ano. Při tomto závěru vycházel krajský soud jak již uvedl ve svém rozhodnutí ze dne 27. 9. 2023, č. j. 52 Af 2/2023-134, z rozhodovací praxe Evropského soudu pro lidská práva, dle které je třeba posoudit: a) pravomoci příslušného soudního orgánu, b) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti, c) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají, d) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a e) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby. Účelem soudního přezkumu tak bylo zaměřit se především na předchozí řízení než na přijímání nových závěrů ve specifické oblasti práva. 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 podloženy a odpovídající daným zjištěním, a to v mezích žalobních námitek.
9. Z obsahu odvolání bylo zjištěno, že žalobní námítka kopírují námítka v podaném odvolání. Krajský soud dospěl ke zjištění, že se žalovaný s námitkami žalobkyně řádně a důkladně zabýval a své závěry přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Nadepsaný soud tak připomíná, že není smyslem soudního přezkumu dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění [srov. např. rozsudek 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).
10. Hlavní žalobní námitkou žalobkyně je, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Pakliže soud dospěje k závěru, že podmínky splněny byly, namítá žalobkyně spolehlivost a věrohodnost pomůcek.
11. Dle daňového řádu je upřednostňován postup stanovení daně dokazováním, neboť právě takový postup přinese správné zjištění a stanovení daně, což je prvořadým cílem správy daně. Nesplní-li však daňový subjekt některou ze svých zákonných povinností při dokazování svých daňových tvrzení a nelze tak spolehlivě stanovit daň dokazováním, může být daňová povinnost stanovena náhradním způsobem. Jak již bylo uvedeno, jedná se o stanovení daně za použití pomůcek „náhradním“ postupem, který nastupuje, pokud daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech (srov. § 98 nebo § 145 daňového řádu). Z konstantní judikatury NSS 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). Není-li proto 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).

12. Jak již nadepsaný soud uvedl ve svém rozhodnutí ze dne 27. 9. 2023, č. j. 52 Af 2/2023-134, 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).
13. V posuzované věci byla daň stanovena za použití pomůcek z důvodů uvedených 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.“*
14. V souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu a ustálené judikatury (např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017, rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019-39, a rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43) je stanovení daně dle pomůcek možné, jsou-li splněny najednou následující tři podmínky: a) žalobkyně nesplnila některé zákonné povinnosti při dokazování, b) nebylo proto možné stanovit daň na základě dokazování bez součinnosti daňového subjektu, c) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě, přičemž ovšem nelze objektivně požadovat, aby stanovená daň za použití pomůcek byla stejně přesná, jako daň stanovená dokazováním.
15. Nadepsaný soud k uvedenému použití pomůcek déle obecně uvádí, že 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).
16. Ohledně první podmínky, že žalobkyně nesplnila některé zákonné povinnosti při dokazování soud uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt 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. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Předložila-li by žalobkyně formálně

bezvadné účetnictví, přenesla by tak důkazní břemeno na správce daně, který by pak byl povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti a úplnosti účetnictví žalobkyně. Jak již bylo řečeno výše, v předložené věci žalobkyně neunesla důkazní břemeno, daň tedy nebylo možné zjistit dokazováním, proto správce daně přistoupil k dalšímu způsobu stanovení daně, a to dle pomůcek. Správce daně tedy postupoval podle ustálené judikatury, dle které je neunesení důkazního břemene považováno za nesplnění povinnosti při dokazování.

17. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil daňovou kontrolu na základě anonymního podnětu občana, který popsal strukturu podnikatelské činnosti žalobkyně a uvedl předpokládaný roční obrat žalobkyně, když vše doložil listinnými důkazy (fotografie areálu, přihlášky na tábory, seznamy majitelů ustájených koní atd.). Dle podnětu měla žalobkyně dosahovat příjmy, které však správci daně zatajila. Žalobkyně v předložené daňové evidenci (v kontrolovaných letech 2015 až 2017) však evidovala pouze příjmy za ustájení koní cizích majitelů, příjmy za pronájem skladovací haly, příjmy z výcviku koní pro pana D. a občasně příjmy z pobytu dětí na táborech.
18. Při místním šetření konaném dne 18. 9. 2019 provedeném v rámci daňové kontroly žalobkyně správci daně sdělila, že nejvíce příjmů ze svého podnikání dosahuje za ustájení koní, za trénování koní, za prodej koní a přes léto za pořádání dětských táborů, kde využívá své vlastní koně a poníky, které dále využívá na projížďky třetích osob. Správce daně dále v průběhu daňové kontroly na základě daňové evidence zjistil nesrovnalosti v peněžním deníku, nesouhlasila výše příjmů a výdajů podle § 7 zákona o daních z příjmů a byly evidovány záporné zůstatky finančních prostředků v hotovosti. Dále bylo z internetových stránek České jezdecké federace zjištěno, že žalobkyně pořádala v kontrolovaných letech 2015 až 2017 hobby závody a soustředění, když na předmětných stránkách byly dostupné také informace o počtu jezdeckých kategorií a výši startovného. Z dokladů „Hlášení změny“ a kupních smluv poskytnutých Ministerstvem zemědělství, Odboru živočišných komodit, dále správce daně zjistil, že žalobkyně prodávala a nakupovala koně. Z internetových stránek žalobkyně pak vyplynulo, že v předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyně nabízela dětské jezdecké tábory, školičku, vyjížďky třetích osob, zajišťovala ustájení a trénování koní a také trénování jezdců na koních, pronajímala jízdárny a kryté haly. Příjmy z uvedených činností však žalobkyně v daňové evidenci neevidovala. Při dalším šetření správce daně 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 daňových evidencích, přičemž některé platby byly označeny „ustájení Bohouš“, „za srpen Alex“ (platby jsou podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole). Ze správního spisu dále plyne, že na účet pana R., k němuž měla žalobkyně dispoziční oprávnění, byly připsány částky, o kterých měl správce daně za to, že šlo o úhrady za pořádané dětské tábory od účastníků těchto táborů, což vyplynulo z vyjádření pana 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 připsována (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 Peněžním deníku ve zdanitelných příjmech žalobkyně (vše podrobně popsáno na str. 64 až 66 a 112 až 114 zprávy o daňové kontrole).

19. S ohledem na výše uvedené skutečnosti vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda příjmy a výdaje v daňových přiznáních a vykázaná daň jsou ve správných hodnotách a zda žalovaná uvedla ve svém daňovém přiznání veškeré příjmy. Správce daně proto vyzval žalovanou, aby vzniklé pochybnosti odstranila a vysvětlila zjištěné rozpory a předložila veškeré relevantní důkazy k prokázání svých tvrzení.
20. Žalobkyně v reakci na výzvu správce daně uvedla, že většinu služeb zjištěných správcem daně z jejích internetových stránek vůbec neposkytovala. K pořádání závodů žalobkyně uvedla, že bylo zamýšleno jejich konání, avšak nakonec je neuspořádala. Za poskytnuté služby vždy fakturovala odběratelům celou částku. Ohledně vkladů pana R. na účet, žalobkyně vysvětlila, že tyto byly uskutečněny místo ní, anebo se jednalo o půjčku. Příjmy od paní S. jsou splátky půjčky poskytnuté paní S. na nákup koně. 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. K ostatním nesrovnalostem se žalobkyně nevyjádřila vůbec.
21. Nadepsaný soud k první podmínce s ohledem na výše uvedené skutečnosti vyplývající ze spisového materiálu, závěrem uvádí (shodně se svým rozhodnutím ze dne 27. 9. 2023, č. j. 52 Af 2/2023-134), 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 pana 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, 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 vykázáný v daňových přiznáních.
22. V návaznosti na výše uvedené skutečnosti a z nich plynoucí splnění první podmínky, má soud za to, že byla splněna i druhá podmínka, jelikož v důsledku důkazní nouze nebylo možno stanovit daň dokazováním. Soud se ztotožnil se závěrem uvedeným v napadeném rozhodnutím, že žalobkyně nepředložila řádně vedenou daňovou evidenci, neprokázala správci daně skutečnou výši zdanitelných příjmů a nepředložila ani důkazní prostředky, kterými by správce daně mohl stanovit výši zdanitelných příjmů v plné výši. Žalobkyně nesplnila své zákonné povinnosti v takové míře a takovém rozsahu, že by správce daně byl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním.
23. Ke splnění třetí podmínky, že daň podle pomůcek lze stanovit dostatečně spolehlivě, soud úvodem uvádí, že je třeba si uvědomit, že nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená za pozitivní pomůcek byla stejně přesná jako daň stanovená dokazováním. Co lze použít jako pomůcku uvádí demonstrativně § 98 odst. 3 daňového řádu. Jak je uvedeno, jedná se o demonstrativní výčet a je zcela na vůli správního orgánu jakou pomůcku v jakém případě

použije. Daňový subjekt nemá právo navrhnout konkrétní pomůcku, ani se účastnit procesu výběru pomůcek. K použití a výběru pomůcek soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, ve které se uvádí, že 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. Důležité je, aby byla daň za pomoci pomůcek stanovena spolehlivě.

24. Správce daně pro stanovení výše daně podle pomůcek v projednávané věci nenalezl srovnatelný subjekt, který by za stejných okolností dosahoval příjmy ve všech oborech činnosti, které vykonávala žalobkyně. Správce daně proto pro každou z činností zvolil jiné pomůcky, případně jejich kombinace. Z čeho správce daně vycházel je uvedeno v napadeném rozhodnutí v bodě 97 a následujících. V bodech 266 až 280 napadeného rozhodnutí pak správce daně uvedl důvody, ze kterých ponížil stanovené příjmy žalobkyně za předmětná období oproti rozhodnutí orgánu prvního stupně. S ohledem na skutečnosti uvedené v bodech 97 až 280 napadeného rozhodnutí má soud za to, že byla splněna i třetí podmínka limitující použití pomůcek, když dle soudu správcem daně vybrané daňové pomůcky jsou přiměřené a daňová povinnost za použití těchto pomůcek byla stanovena dostatečně spolehlivě. V souvislosti s uvedeným závěrem krajský soud považuje za nutné zdůraznit, že mu nepřislouší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy.
25. Jak již nadepsaný soud uvedl ve svém rozhodnutí ze dne 27. 9. 2023, č. j. 52 Af 2/2023-134, oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je 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). 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 mít daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak jí byl stanoven správcem daně. Pouze pokud by se žalobkyni podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byla by oprávněna napadat konkrétní použité pomůcky.
26. Žalobkyně ve svém odvolání napadla pomůcky, které byly správcem daně použity (věrohodnost výpovědi pana R. a jeho známé paní H., věrohodnost sepisovatele atd.) a označila je za nevhodné. Žalobkyně však už neuvádí, jak by měl správce daně dle ní postupovat a k jakým závěrům by měl dojít. Neuvádí ani jakou jinou stáj by měl správce daně užít jako pomůcku ke zjištění správného výsledku. Dle soudu tedy žalobkyně nevznesla námitky ve smyslu shora citované judikatury, které by byly způsobitelné spolehlivost stanovení daně zpochybnit a tím méně takové námitky prokázala. Netvrdila ani neprokázala konkrétní skutečnosti, které by svědčily o celkové nepřiměřenosti stanovené daně. Svě 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.

27. Soud uzavírá, že námitku žalobkyně ohledně obsahu svých internetových stránek a jejich opisu z jiných internetových stránek, považuje spíše za účelovou. Stejně tak soud nemůže přisvědčit námitce žalobkyně, že některé činnosti vůbec nevykonávala, když sama o těchto činnostech na místním šetření mluvila. Soud dále k námitce žalobkyně ohledně nevěrohodnosti svědků pana R. a paní H. a dále občana, který podal podnět uvádí, že tyto výpovědi se vzájemně doplňují a korespondují spolu, a to i s jinými podklady. Při volbě pomůcek, správní orgán zvolil vždy tu nejmírnější pomůcku, která byla ve prospěch žalobkyně. Soud závěrem musí zopakovat, že v dané věci je účelem soudního přezkumu 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. Řízení před soudem nemůže nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost zhojit soudním řízením.

V. Závěr a náklady řízení

28. 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.
29. S ohledem na shora uvedené závěry nebyla žaloba jako celek shledána důvodnou a soud ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
30. 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 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 usnesení). 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.

Pardubice 15.května 2024

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu