

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **M. M.**, zastoupené Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem v Písku, Velké náměstí 119, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 9. 2011, č. j. 10 Af 26/2011 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

### I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalobkyni (dále také „stěžovatelka“) byla vyměřena dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu v Písku (dále „správce daně“) ze dne 16. 6. 2010, č. j. 53962/10/097910303975 a č. j. 54007/10/097910303975 daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2006 a 2007 a sdělena povinnost platit penále. Proti výše uvedeným rozhodnutím se stěžovatelka odvolala k žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“), které dne 16. 2. 2011 svým rozhodnutím pod č. j. 771/11-1100 odvolání zamítlo.

[2] Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného dne 28. 4. 2011 žalobou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“). V ní trvala na nezákonnosti

napadených rozhodnutí a to především z důvodů, že dodatečně doměřovaná daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, a že správce daně má povinnost dbát na správnost a úplnost skutečností a předpokladů rozhodných pro správné stanovení daně. Žalovaný ve vyjádření ke správní žalobě shrnul průběh řízení a podklady, ze kterých správce daně vycházel a dospěl k závěru, že správně daně jednal přiměřeně, neboť vycházel při stanovení daňové povinnosti z poznatků tak, aby se jeho kvalifikovaný odhad daňové povinnosti přibližoval v maximální možné míře skutečnosti.

## II. Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud správní žalobu zamítl rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností. K žalobní námitce argumentoval ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 28/2007 - 156 (veškerá judikatura NSS je dostupná na www.nssoud.cz). Dle krajského soudu je žalobní argumentace pojata jen velmi obecně, kdy jako jediný konkrétní bod uvedla, že měl správce daně ověřit, zda nedošlo k chybám u jednoho z jejích dodavatelů. S takovým názorem se ale krajský soud neztotožnil a naopak uvádí, že chyby byly zjištěny v daňové evidenci stěžovatelky, díky kterým správce daně došel k závěru, že není možné stanovit daň dokazováním, nýbrž na základě pomůcek. Krajský soud ověřil, že správce daně se stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek věnoval s pečlivostí a dbal, aby daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Stěžovatelka tento závěr svou obecnou výhradou nezpochybnila a ani své tvrzení nedoložila důkazy a tak neunesla své důkazní břemeno. K další námitce stěžovatelky krajský soud uvedl, že se správce daně své povinnosti zhostil správně a vysvětlil závěry, na jejichž základě byla stěžovatelce vyměřena daň. Krajský soud dospěl výkladem § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků k závěru, že daňový subjekt nemá právo aktivně spolupracovat na výběru pomůcek, navrhovat jejich použitelnost, vhodnost a ani mu nesvědčí právo domáhat se bez dalšího výběru vhodnějších pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v situaci, že by daňová povinnost nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, což se v této situaci nestalo. Krajský soud uzavřel, že podkladové skutečnosti byly zjištěny správně a podle zákona.

## III. Kasační stížnost

[4] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž uplatňuje důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu.

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti trvá na námitkách uvedených v podaném odvolání i ve správní žalobě. Nesouhlasí především se závěrem krajského soudu, že neunesla důkazní břemeno. Dle stěžovatelky je důkazní břemeno rozděleno tak, že je to právě správce daně, který je povinen doložit správnost pomůcek, jsou-li vzneseny relevantní námitky. Stěžovatelka uvádí, že námitky nemusí správnost použitých pomůcek přímo vyvracet, ale stačí, budou-li je kvalifikovaně zpochybňovat. Stěžovatelka se domnívá, že svědecky prokázala, že předpoklady, ze kterých správce daně vycházel, jsou zčásti chybné, a tak mohou být chybné i v části zbývající. Proto bylo povinností správce daně přezkoumat vznesenou námitku a doplnit spis o výslech další osoby k jejímu případnému potvrzení. Protože se tak nestalo, nedostál správce daně svým povinnostem, a proto nebyla daň

dodatečně stanovena v souladu se zákonem. Z těchto důvodů navrhuje, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

## IV. Vyjádření ke kasační stížnosti

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků a uvádí, že stanovení daňové povinnosti je založeno na určité hierarchii postupů. Ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek tak dojde v případě, že daňový subjekt poruší zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností, tedy neunese své důkazní břemeno a zároveň je zde taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze. Z toho vyplývá, že správce daně neměl dostatečné důkazy a bylo na stěžovatelce, aby vyvrátila pochybnosti správce daně a svá tvrzení prokázala. To se prý však nestalo a stěžovatelka svými důkazy pochybnosti správce daně neodstranila.

[7] K námitce výslechu další osoby a chybných předpokladů potom žalovaný uvádí, že stěžovatelka konkrétně nenavrhla, kromě výslechu dodavatele Šíma s. r. o., který správce daně provedl, výslech jiných osob a nebylo proto povinností správce daně za stěžovatelku vyhledávat jiné možné svědky. Dále uvádí, že ani konkrétně neuvedla, v čem byly podklady pro stanovení daně chybné. Žalovaný tedy uzavírá, že námitky jsou jen obecné a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 28/2007-156 dodává, že musí být zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje nepřiměřenost při stanovení daňové povinnosti a předložit k tomu důkazy.

[8] Žalovaný konstatuje, že přiměřenost použitých pomůcek ověřil a z uvedených dokumentů vyplývá, že správce daně postupoval tak, aby se jeho kvalifikovaný odhad daňové povinnosti v maximální možné míře přibližoval skutečnosti. Přitom vycházel především z dokladů a listin předložených stěžovatelkou, popřípadě údajů zjištěných vyhledávací činností a snažil se při stanovení daně co nejvíce přiblížit realitě, když přihlédl také k okolnostem, z nichž pro stěžovatelku vyplývají výhody. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

## V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Připomíná zároveň, že rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka pro důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívající v tom, že krajský soud chybně posoudil právní otázku přechodu důkazního břemene z žalobkyně na žalovaného poté, kdy zpochybnila správnost podkladů, které pro stanovení daně použil správce daně.

[10] Správce daně provedl u stěžovatelky daňovou kontrolu dne 19. 8. 2009, při které zjistil významné pochybnosti o tom, zda správně zahrnula do základu daně veškeré tržby z prodeje zboží a jak se skutečnými tržbami nakládala. Pochybná byla i výše obchodních přirážek, odlišně vykázaných podle daňové evidence, podle protokolárního vyjádření stěžovatelky dne 19. 8. 2009, a odlišnosti také vyplývají z porovnání nákupních a prodejních cen (z nákupních a prodejních dokladů). Příjmová stránka účetní evidence byla tedy zásadním způsobem zpochybněna. Správce daně žalobkyni vyzval k odstranění

rozporů a prokázání skutečnosti, avšak stěžovatelka žádný relevantní důkaz nepředložila. Výslech jediného konkrétně navrženého svědka Z. Š. do věci nevnesl jasno, neboť z tohoto důkazu nebylo možné zjistit ani to, zda nákupy zboží, odpovídající seznamu prodej – nákup, realizovala právě žalobkyně. Pochybnosti, které nebyly vyvráceny, vzbuzuje také fakt zjištěného použití takových finančních prostředků, jejichž existence nevyplývala z rozsahu podnikání žalobkyně, případně nebyla zohledněna v jejím přiznání k dani z příjmu. Naproti tomu správce daně přihlédl k připomínkám žalobkyně, týkajícím se nakoupeného zboží u společnosti Šíma Zd. s. r. o. v roce 2006, jehož hodnotu snížil o hodnotu zboží pořízeného na prodejky. Žalovaný postupoval v řízení o odvolání žalobkyně správně, ostatně v souladu s ustálenou judikaturou tohoto soudu, viz třeba rozsudek ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64: *Při stanovení daně za použití pomůcek zkoumá odvolací orgán nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 daňového řádu). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené rozhodnutí změní nebo zruší (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán však již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvého stupně vztahující se k volbě pomůcek.*

[11] Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně v mezích uvedené autonomie určil daň dle pomůcek, které byly tvořeny především podklady předloženými stěžovatelkou. Tuto skutečnost lze interpretovat tak, že stanovený základ daně a daň by za takové situace mohly spíš oscilovat kolem reality, přičemž rozhodně se nejedná o postup ke škodě stěžovatelky. Tím lze podpořit závěr o přiměřenosti určení daně dle pomůcek.

[12] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že konstrukce daňového řádu v otázce určení daňového základu a daně samotné je postavena na zákonné povinnosti plátce daně (podat daňové přiznání, dodatečné daňové přiznání, reagovat na výzvu správce daně) správně uvést veškeré relevantní skutečnosti, na jejichž základě může být daň stanovena. Zákonnou povinností plátce daně je také jím uváděné skutečnosti prokázat, tedy navrhnout a předložit k prokázání tvrzení odpovídající důkazní prostředky, viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125: *Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).* Tuto povinnost nelze přenášet na správce daně, jehož důkazní povinnost přichází v úvahu teprve tehdy, jestliže zpochybňuje důvěryhodnost prezentovaných tvrzení a důkazy, předložené plátcem daně.

[13] Není rovněž pochyb o tom, že ve způsobech určení základu daně a daně samotné existuje jasná hierarchie, jejíž princip vyplývá z ustanovení § 31 odst. 1 až 4, odst. 5 a odst. 7 daňového řádu. Prvořadé je stanovení daně dokazováním (odst. 1 až 4), které provádí správce daně. V případě, že plátce daně nesplní některou ze svých povinností podle daňového řádu a daň v důsledku toho nelze stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn a povinen určit daň dle pomůcek (odst. 5), které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s plátcem daně. Daň je nakonec možné i sjednat (odst. 7) v případech, kdy nelze daň stanovit dokazováním ani dle pomůcek. Naznačená hierarchie je zásadní a v procesu stanovení daně nelze jednotlivé formy zaměňovat ani spojovat. K

tomu viz třeba rozsudek ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 – 71, *„...podmínkou, která musí být rovněž z povahy věci splněna, je skutečnost, že způsob stanovení daně v konkrétním případě skutečně splňuje znaky stanovení daně za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 ve spojení s ust. § 31 odst. 6 cit. zákona a že nejde o nepřípustné stanovení daně kombinací dokazování a použití daňových pomůcek“*. Přitom nelze ztrácet ze zřetele, že vždy jde o důsledek jednání daňového subjektu, nikoli o arbitrární postoj správce daně, jehož povinností je toliko daň určit co nejsprávněji. Který z hierarchicky formulovaných postupů k tomuto cíli bude použit, závisí tedy jen na tom, jak splní své zákonné povinnosti poplatník.

[14] Stěžovatelka nesplnila povinnost navrhnout důkazy k odstranění pochybností o správnosti podkladů pro určení základu daně a daně samotné. Jediný konkrétní důkaz, výslech svědka Z. Š. byl proveden a vyústil v korekci závěru správce daně o výši hodnoty zboží od jednoho dodavatele. Za takové situace byl správce daně oprávněn a zároveň povinen určit daň dle pomůcek, které měl k dispozici. Postupoval přitom se snahou o co nejdůkladnější stanovení daně, tedy podle imperativu § 31 odst. 2 daňového řádu. Při stanovení daně využíval zejména podklady samotné stěžovatelky, takže výsledek by se měl maximálně blížit skutečnosti, respektive by neměl být zatížen nepřiměřeností.

[15] Námitka, že správce daně použil pro stanovení daně chybné pomůcky, neobstojí. Správce daně použil vše, co měl k dispozici, vycházel z podkladů samotné stěžovatelky, provedl také její jediný konkrétní důkazní návrh (výslech svědka Z. Š.) a využil jej pro odpovídající korekci dílčího závěru o hodnotě žalobkyni dodaného zboží. Žádné jiné konkrétní skutečnosti stěžovatelka neuvedla a nenavrhla také žádný konkrétní důkaz, přestože to byla její povinnost, pokud mínila zpochybnit správnost stanovení daně použitím nesprávných pomůcek správcem daně. K tomu viz také rozsudek ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007 – 156: *Je však nutno zdůraznit, že případně namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se 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, 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.* Pokud tak žalobkyně nepostupovala, neunesla důkazní břemeno (ostatně nesplnila ani povinnost tvrzení) a její úvahy o nedostatečnosti použitých pomůcek jsou tak irelevantní.

[16] Správce daně při určení daně využil ve prospěch stěžovatelky všechny myslitelné výhody, které byly podložené, a to včetně snížení odhadu obchodní přirážky na určité zboží porovnáním s údaji jiného srovnatelného subjektu. Postupoval tak v souladu s povinností dle § 46 odst. 3 daňového řádu, zohlednil veškeré skutečnosti představující výhody ve prospěch stěžovatelky, jak konstatuje žalovaný na str. 8 rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům správce daně – viz odst. [1]. K tomu z judikatury Nejvyššího správního soudu viz například rozsudek ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 - 81: *V případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, musí se odvolací orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti vyplývající z § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992*

*Sb., o správě daní a poplatků. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.*

[17] Nedůvodná je také úvaha stěžovatelky o pohybu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně. Jak už bylo uvedeno výše, principem daňového řízení je povinnost daňového subjektu tvrdit veškeré významné skutečnosti pro stanovení základu a výše daně a k tomu také náleží povinnost veškerá tvrzení prokázat. Správce daně provedl daňovou kontrolu se zjištěním rozporu obsahu přiznání k dani a skutečností, vyplývající z porovnání odpovídajících příjmových a výdajových dokladů a pohybu hotovosti nad rámec vykázaných příjmů, tedy prokázal existenci skutečností, vyvracejících přinejmenším průkaznost a úplnost účetnictví stěžovatelky - § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Stěžovatelku vyzval právem ke splnění její zákonné povinnosti, tedy k vysvětlení zjištěných rozdílů a předložení důkazů k jejímu tvrzení. Tuto povinnost však nesplnila. Důsledkem ovšem není přechod důkazního břemene na správce daně, nýbrž procesní následek neunesení důkazního břemene stěžovatelkou a tedy neprokázání tvrzené skutečnosti.

[18] K problematice přechodu důkazního břemene existuje obsáhlá judikatura tohoto soudu, podporující shora uvedený princip primární povinnosti daňového subjektu tvrdit a prokazovat tvrzené skutečnosti, jakož i případy, kdy důkazní břemeno přechází na správce daně (§ 31 odst. 8 daňového řádu). Poukázat lze například na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119: *Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.* Takový důkaz představuje v nyní posuzované věci právě výsledek daňové kontroly ze dne 19. 8. 2009, odhalující popsané nesrovnalosti v účetnictví stěžovatelky. V takovém případě nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat přechod povinnosti prokazovat relevantní skutečnosti za poplatníka, případně vyvozovat závěr, že při důkazní nečinnosti žalobkyně stanovení daně představuje rozhodnutí na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné – k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72. Jistě, ani důkaz nesprávnosti tvrzení plátce daně nezbavuje správce daně povinnosti zabývat se návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování k prokázání jeho tvrzení (viz rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73), nicméně musí jít o návrhy konkrétní, nikoli v podobě obecného tvrzení, které je důkazně neuchopitelné, jako tomu je v nyní posuzované věci. K tomu také viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 10: *Navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji.*

[19] Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelkou, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[20] Stěžovatelka nebyla v tomto řízení úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému správnímu orgánu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 27. dubna 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu