



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **H. M.**, zastoupená JUDr. Jiřím Machem, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 1, 377 01 Jindřichův Hradec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 7. 12. 2012, č. j. 8919/12-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 12. 2013, č. j. 10Af 30/2013-31,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v letech 2009 a 2010 provozovala zemědělskou činnost, pěstovala obilí a píci, chovala skot a prasata. Finanční úřad v Jindřichově Hradci provedl u žalobkyně v období od 3. 2. 2012 do 4. 9. 2012 daňovou kontrolu týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. – IV. čtvrtletí 2009 a I. – IV. čtvrtletí 2010. Na jejím základě doměřil žalobkyni za tato zdaňovací období daň z přidané hodnoty podle pomůcek a sdělil jí povinnost platit penále.

[2] Konkrétně dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 9. 2012, č. j. 113831/12/086910304446, finanční úřad za 1. čtvrtletí 2009 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 8.639 Kč a sdělil jí povinnost uhradit penále ve výši 1.727 Kč. Obdobně dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2012, č. j. 114064/12/086910304446, doměřil žalobkyni finanční úřad DPH za 2. čtvrtletí 2009 ve výši 7.866 Kč a sdělil jí daňové penále v částce 1.573 Kč. Dále dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2012, č. j. 114438/12/086910304446, doměřil finanční úřad žalobkyni DPH za 3. čtvrtletí 2009 ve výši 8.625 Kč a penále v částce 1.725 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 9. 2012,

č. j. 114448/12/086910304446, doměřil finanční úřad žalobkyni DPH za 4. čtvrtletí 2009 ve výši 9.418 Kč a sdělil jí penále v částce 1.883 Kč. Ve vztahu k roku 2010 doměřil finanční úřad žalobkyni dne 24. 9. 2012, pod č. j. 113997/12/086910304446, za 1. čtvrtletí 2010 DPH ve výši 2.490 Kč a penále v částce 498 Kč. Dále dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 9. 2012, č. j. 114473/12/086910304446, doměřil finanční úřad žalobkyni za 2. čtvrtletí 2010 DPH ve výši 4.880 Kč a sdělil jí penále v částce 976 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 9. 2012, č. j. 114475/12/086910304446, doměřil finanční úřad žalobkyni DPH za 3. čtvrtletí 2010 ve výši 6.250 Kč a sdělil jí penále v částce 1.250 Kč. Konečně dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 9. 2012, č. j. 114493/12/086910304446, finanční úřad doměřil žalobkyni DPH za 4. čtvrtletí 2010 ve výši 13.089 Kč a sdělil jí penále v částce 2.617 Kč.

[3] Odvolání žalobkyně podané proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům Finančního ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 7. 12. 2012, č. j. 8919/12-1300, zamítlo. Nepřisvědčilo argumentaci žalobkyně, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

[4] Proti rozhodnutí finančního ředitelství brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Ten rozsudkem ze dne 23. 12. 2013, č. j. 10Af 30/2013-31, žalobu zamítl. Konstatoval, že v projednávané věci byly naplněny podmínky stanovené v § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, pro stanovení daně podle pomůcek. Nevyhověl ani námitce žalobkyně, že správce daně nesprávně kombinoval způsoby stanovení daně podle dokazování i podle pomůcek. Pomůcky použité správcem daně shledal krajský soud přiměřené.

II. Kasační stížnost

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

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

[7] Podle stěžovatelky jí měly být přiznány výdaje ve výši 80 % příjmů. Poměr příjmů a výdajů stanovený správcem daně nevypovídá o přiměřenosti doměřené daně. Okolnostem přiměřený by totiž byl základ daně ve výši 20 % dosažených příjmů. Správce daně tak porušil zásadu přiměřenosti a v rozporu s § 98 odst. 2 daňového řádu nepřihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Povinností správce daně je vyměřit daň správně, nikoliv jednostranně v neprospěch daňového subjektu. Uvedený závěr vyplývá i z judikatury Ústavního soudu. Žalovaný sice v odůvodnění napadeného rozhodnutí obecně uvedl, že bylo přihlédnuto k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, kromě zmínky o uplatnění odpočtu za nákup býka však neuvedl, o jaké okolnosti šlo a jak k nim přihlédl.

[8] Za nesprávný pokládá stěžovatelka i fakt, že pro vyměření daně z přidané hodnoty použil správce daně zjištění, která učinil při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob. Doměřil stěžovatelce produkci, aniž by měl zjištěno, že takovou produkci skutečně prodala. Stěžovatelka

však produkci, kterou dosáhla, spotřebovala převážně pro vlastní zemědělskou výrobu nebo ekonomickou činnost s ní související. K dodání zboží ani služeb tak nedošlo.

[9] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

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

[11] Správce daně zahájil u stěžovatelky 3. 2. 2012 kontrolu daně z přidané hodnoty. Spisový materiál jasně dokládá, že stěžovatelka v průběhu kontroly neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala správnost, pravdivost a úplnost údajů o uskutečněných zdanitelných plněních deklarovaných v příznacích k DPH za kontrolovaná zdaňovací období. Nevedla evidenci obchodního majetku, skladovou evidenci zásob, neprováděla inventury stavu zásob, nevedla evidenci chovaných prasat, evidenci rostlinné výroby ani spotřeby produktů rostlinné produkce. Nebylo proto možné ověřit skutečnosti pro správné a úplné stanovení daňové povinnosti a tím pádem ani stanovit daň dokazováním.

[12] Pomůcky použité správcem daně byly podle žalovaného dostatečně spolehlivé. To dosvědčuje zejména úřední záznam o použitých pomůckách. Pomůckou se staly podklady předložené stěžovatelkou a údaje o zemědělství respektující srovnatelné podmínky hospodaření. Správce daně přihlédl i k okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro stěžovatelku, a daň byla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kumulativní podmínky pro stanovení daně tímto způsobem tak byly dodrženy.

[13] Není pravdou, že by daň byla stanovena kombinací pomůcek a dokazování. Způsob stanovení daně jednoznačně vyplývá z obsahu spisového materiálu i z výroku dodatečných platebních výměrů a napadeného správního rozhodnutí. To však neznamená, že při stanovení daně nelze využít dokladů, evidencí a neúplného účetnictví, které mohou přispět k přesnějšímu stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek. Takový postup odpovídá § 98 odst. 3 daňového řádu.

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

[15] Nezákonnost nelze podle žalovaného spatřovat ani v tom, že při stanovení daně z přidané hodnoty byly využity údaje zjištěné při kontrole daně z příjmů fyzických osob. Jsou-li zjištění společná pro daň z příjmů i daň z přidané hodnoty, není důvodu tato zjištění nevyužít v řízeních u obou těchto daní.

[16] Konečně k námitce, že správce daně stěžovatelce doměřil produkci, aniž byl ověřen skutečný prodej, žalovaný odkázal na samotnou podstatu tohoto způsobu stanovení daně. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daň stanovená podle pomůcek je pouze kvalifikovaným odhadem. Je proto irelevantní, zda stěžovatelka skutečně stanovené produkce dosáhla, prodala ji a získala z ní konkrétní příjmy. Uvedené skutečnosti by měly význam pouze při stanovení daně na základě dokazování. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nesprávného posouzení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek krajským soudem [IV. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], poté hodnotil námitku nesprávného posouzení přiměřenosti použitých pomůcek [IV. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV. A) Splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek

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

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

[22] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.

[23] Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. zejm. nálezný sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.), <http://nalus.usoud.cz>], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám daňový subjekt. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatelky je podstatné zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[24] Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Jinými slovy i neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury zdejšího soudu považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz). Ustálená judikatura se sice týká ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s ustanovením § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33).

[25] Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatelka nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatelky nebylo možné stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1, 2 daňového řádu), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

[26] Ve svých přiznáních k dani z přidané hodnoty vykazala stěžovatelka zdanitelná plnění v určité výši. Svá tvrzení o výsledné daňové povinnosti byla také povinna hodnověrným způsobem prokázat. Stěžovatelka nevedla účetnictví. Její povinností ovšem bylo vést v evidenci všechny údaje vztahující se k její daňové povinnosti, zejména vést evidenci obchodního majetku, tj. seznam majetkových hodnot, které slouží k uskutečňování jejich ekonomických činností.

[27] Z prvního odstavce ustanovení § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, plyne, že plátce je povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Plátce je povinen vést evidenci v takovém členění, aby sestavil daňové přiznání. Plátce je podle druhého odstavce § 100 zákona povinen vést také evidenci

uskutečněných plnění, která jsou osvobozená od daně nebo nejsou předmětem daně. Plátce, který nemá povinnost vést účetnictví nebo účetnictví nevede dobrovolně, je povinen vést evidenci obchodního majetku, tj. souhrnu majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností [viz § 4 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty].

[28] Evidence pro daňové účely slouží plátcí jako podklad pro sestavení daňového přiznání (tvrzení). Současně je však využitelná i správcem daně při kontrole správnosti podaného daňového přiznání - je podkladem pro ověření údajů uvedených v daňovém přiznání. Měla by proto poskytovat věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o všech přijatých a poskytnutých plněních.

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

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

[31] Ze správného spisu vyplývá, že stěžovatelka v kontrolovaných zdaňovacích obdobích provozovala zemědělskou činnost. Správce daně v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob zjistil, že stěžovatelka nevedla evidenci zásob na začátku ani na konci zdaňovacího období. Evidovala pouze skot; evidenci prasat nevedla a jiné zásoby neevidovala. Co se týče rostlinné výroby, hospodařila stěžovatelka přibližně na 20 hektarech půdy. Zhruba polovinu tvořily louky, druhou polovinu orná půda, na níž pěstovala obilí (pšenici, ječmen, oves a triticales). Vypěstovaným obilím krmila chovaná zvířata; průměrný hektarový výnos plodin neevidovala. Nevedla ani evidenci prasat, přestože povinnost vést takovou evidenci pro ni vyplývala ze zákona č. 154/2000 Sb., o šlechtění, plemenitbě a evidenci hospodářských zvířat.

[32] V průběhu daňové kontroly správci daně vznikly četné pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů uvedených v přiznáních k dani z přidané hodnoty za kontrolovaná období, proto výzvou ze dne 10. 5. 2012, č. j. 34810/12/086930303139, stěžovatelku vyzval k prokázání správnosti vykázaných údajů. Správce daně konkrétně požadoval mj.:

- prokázání, kdy byla přiznána a zaplácena DPH z uskutečněných zdanitelných plnění při použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním zdanitelného plnění (poražení jednoho prasete v roce 2009 i 2010 pro osobní spotřebu stěžovatelky),

- prokázání, kdy a kde byl poražen býk, jež byl v roce 2010 vyřazen z evidence skotu, aniž by byl zaevidován příjem z jeho prodeje,
- prokázání produkce zemědělských výrobků (kolik stěžovatelka vypěstovala obilovin), doložení produkce mléka, produkce hovězího a vepřového masa, jakož i doložení spotřeby zemědělské produkce na krmivo pro zvířata (správce daně totiž ověřil, že pokud by stěžovatelka dosáhla při pěstování obilovin průměrných hektarových výnosů v Jihočeském kraji, sklídila by více obilovin, než by zkrmila skotem a prasaty, což podložil statistickými údaji).

[33] Na uvedenou výzvu reagovala stěžovatelka přípisem ze dne 28. 5. 2012. K pochybnostem ohledně prasat zabitých pro osobní spotřebu, stěžovatelka uvedla, že v roce 2009 i 2010 nebylo odvedeno DPH z jednoho prasete o váze 110 kg. K vyřazení býka z evidence skotu poznamenala, že býk byl vzhledem ke špatné kondici dán na porážku (maso bylo použito jako krmení pro hlídací psy – viz přípis stěžovatelky ze dne 12. 1. 2012). K požadavkům správce daně na doložení objemu rostlinné a živočišné produkce stěžovatelka uvedla, že nevede evidenci dojivosti krav. Správce daně uváděné průměrné údaje o dojivosti nepovažovala stěžovatelka za relevantní, neboť dojivost skotu je individuální, přímo závislá na podmínkách chovu a specificky úměrná způsobu a druhu krmení. Stěžovatelka nepodávala dobytku umělé krmné směsi podporující dojivost; produkce mléka tak byla nižší, než se domníval správce daně. Zohledněna by měla být podle stěžovatelky i březost krav, neboť ta dojivost významně ovlivňuje. Stěžovatelka zpochybnila rovněž statistické údaje použité správcem daně o odchovu prasat. V podmínkách malého chovu nelze takových výsledků docílit. Každá prasnice má odlišnou schopnost reprodukce a březivost je u nich individuální. Prasata jsou vykrmována pouze z vypěstovaných zdrojů, nedostávají upravené krmné směsi, často je proto z jednoho vrhu schopno odchovu jen čtyři nebo pět selat. Stěžovatelka nedosáhla ani zmiňovaných průměrných hektarových výnosů u obilovin. Nemá k dispozici moderní techniku a půdu nehnojí. Rovněž zkrmené množství obilovin je u stěžovatelky vyšší, neboť zvířata nedokrmuje umělými krmnými směsmi. Zjišťovat stav obilí ke konci roku pro ni není možné, neboť nemá nainstalovanou váhu na převážení obilí. Obilí neprodává, používá ho pouze jako krmivo a osivo. Převažování by pro ni proto bylo zbytečným nákladem.

[34] Správce daně nato ve zprávě o daňové kontrole ze dne 4. 9. 2012, č. j. 105470/12/086930303139, uzavřel, že pro absenci evidence prasat, nelze ověřit správnost tržeb za prodaná prasata. Vzhledem k tomu, že nebyly předloženy ani inventury stavu zásob rostlinné produkce či skladová ani jiná evidence o rostlinné výrobě a spotřebě produktů rostlinné výroby, nebylo možné stanovit, kolik stěžovatelka vyprodukovala obilovin a píce, a jak bylo tyto produkty dále použity. Uvedené pochybnosti stěžovatelka nerozptýlila ani odpovědí na výzvu správce daně ze dne 28. 5. 2012. Neprokázala tedy správnost, pravdivost a úplnost údajů o uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v přiznáních k dani z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období. Proto správce daně uzavřel, že pro absenci objektivních důkazních prostředků, které by umožnily ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, nelze daňovou povinnost stanovit dokazováním. Správnost tohoto závěru potvrdil i žalovaný v napadeném správním rozhodnutí.

[35] Stěžovatelka v podané kasační stížnosti v obecné rovině namítá, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek splněny nebyly a že důkazy, které v průběhu daňového řízení předložila, byly dostatečné. Jejím tvrzením však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Podmínky pro stanovení daňové povinnosti stěžovatelky podle pomůcek v projednávaném případě naplněny byly. Evidence předložená stěžovatelkou v průběhu daňové kontroly nebyly dostatečné.

Nebylo z nich patrné, kolik rostlinné a živočišné produkce stěžovatelka v předmětných zdaňovacích obdobích vyprodukovala, resp. kolik zdanitelných plnění uskutečnila (vyjma evidence skotu, již správce daně vyhodnotil jako dostatečnou). Ani na výzvu správce daně stěžovatelka nedoložila, kolik obilovin vyprodukovala, jak je použila, kolik prasat odchovala a jak s nimi naložila. Povinnost vést takové evidence pro ni přitom vyplývala z § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně proto správně uzavřel, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno.

[36] Rovněž druhou podmínku má Nejvyšší správní soud za splněnou, neboť v důsledku absence zmíněných evidencí nebylo možné stanovit daň dokazováním. Stěžovatelka řádně vedla pouze evidenci skotu. Pokud se však v rámci svých ekonomických činností věnovala i chovu prasat a pěstování obilí, bylo její povinností evidovat i tuto živočišnou a rostlinnou produkci, neboť se jednalo o její obchodní majetek. Bez zmíněných údajů nebylo možné stanovit daňovou povinnost na základě dokazování.

[37] Naplněna byla v projednávaném případě i podmínka spolehlivosti, resp. přiměřenosti použitých pomůcek (viz zejm. body [44] až [46] níže). Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného i krajského soudu, že podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek byly v případě stěžovatelky naplněny.

[38] Odmítnout je nutné argumentaci stěžovatelky, že správce daně nepřipustným způsobem kombinoval stanovení daně dokazováním a podle pomůcek, pokud výdaje určil pomocí dokazování a příjmy stanovil podle pomůcek. Prvně je nutno konstatovat, že stěžovatelka nesprávně používá pojmy příjmy a výdaje u daně z přidané hodnoty; tyto částky jsou významné toliko stanovení základu daně u daně z příjmů. V projednávané věci má stěžovatelka na mysli patrně fakt, že u daně na vstupu vycházel správce daně z evidencí, které mu v průběhu daňové kontroly předložila, zatímco daň na výstupu stanovil podle pomůcek. I tak však její argumentace nemůže obstát.

[39] Rozhodne-li se správce daně stanovit daň podle pomůcek, je povinen tento postup stanovení daně uvést ve výroku rozhodnutí (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Ve všech dodatečných platebních výměrech správce daně uvedl, že doměřuje daň podle pomůcek. Odkázal přitom na úřední záznam o použitých pomůčkách ze dne 7. 9. 2012, č. j. 112737/12/086930303139, z nějž plyne, jaké pomůcky byly použity. Není tedy pochyb o tom, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek.

[40] Jak správně poznamenal krajský soud, pokud nebylo možno uložit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004-56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Skutečnost, že jako pomůcky byly využity i některé důkazy poskytnuté stěžovatelkou, tak není zarážející. Právě naopak, evidence doložené stěžovatelkou dokládající nákup materiálu, služeb a režijní výdaje, které jsou běžné pro uskutečňování ekonomické činnosti stěžovatelky, byly správcem daně vyhodnoceny jako kompletní a nepochybné. Proto je využil jako pomůcky pro stanovení daně na vstupu v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení totiž pomůčkami mohou být zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Naopak o úplnosti zdanitelných plnění uskutečněných na výstupu dokládaných stěžovatelkou správcem daně pochybnosti měl, proto pro stanovení daně na výstupu kromě daňových dokladů

předložených stěžovatelkou využil i statistické údaje o zemědělství v Jihočeském kraji v letech 2009 a 2010. Zmíněný postup je logický a nevykazuje znaky libovůle. Správce daně své úvahy v tomto směru přesvědčivě popsal a vysvětlil jak v dodatečných platebních výměrech, tak v úředním záznamu o použitých pomůckách.

[41] Námitka nepřipustné kombinace různých postupů pro stanovení daně je proto nepřiléhavá.

IV. B) Adekvátnost a přiměřenost použitých pomůcek

[42] Dále stěžovatelka uváděla, že pomůcky použité správcem daně nebyly přiměřené. Výdaje by měly odpovídat 80 % příjmů. Správce daně podle stěžovatelky rovněž nezohlednil výhody, které pro stěžovatelku vyplývaly. K tomu krajský soud konstatoval, že žalobkyně nemůže namítat výběr konkrétních pomůcek, aniž by uvedla relevantní tvrzení, kterými by vyvrátila dostatečnou spolehlivost vyměřené daně. Uvážení správce daně o použití konkrétních pomůcek nebylo zjevně nesprávné ani nepřiměřené. Pomůcky mají rovněž racionální charakter. Daňová povinnost stanovená na jejich základě byla stanovena spolehlivě.

[43] Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno podle judikatury Nejvyššího správního soudu posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, bylo-li osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. „*Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

[44] V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).

[45] Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch

daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, 8 Afs 69/2010-103). Dostatečná spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici dostatečné spolehlivosti není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.

[46] Stěžovatelka se ve svých námitkách zpochybňujících kvalitu použitých pomůcek omezila na tvrzení, že okolnostem přiměřený by byl základ daně ve výši 20 % dosažených příjmů. Takto formulovanou námitku již stěžovatelka blíže ve vztahu k této dani nespecifikovala. V souladu s výše uvedeným (viz zejm. body [44] a [45]) však důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti spočívalo na stěžovatelce. Uvedla sice, že základ daně odpovídající 20 % z příjmů by podle ní spolehlivě odrážel situaci, svá tvrzení však nepodpořila žádnou bližší argumentací či důkazy. Zpochybňuje-li však daňový subjekt spolehlivost daňové povinnosti stanovené podle pomůcek, je povinen svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V případě, že daňový subjekt nesplní v průběhu řízení své povinnosti, a tato situace má za následek stanovení daně podle pomůcek, musí nést negativní důsledky porušení svých povinností, tj. i fakt, že daň stanovená odhadem nemusí vždy zcela přesně odpovídat skutečnosti. Rozhodnutí správce daně o základu a výši daně za použití pomůcek je výsledkem kvalifikovaného odhadu správce daně, jehož spolehlivost lze zpochybnit pouze konkrétními a podloženými tvrzeními. Správce daně není povinen výběr konkrétních pomůcek činit po konzultaci s daňovým subjektem. Není rovněž vázán návrhy daňového subjektu o tom, jaký základ daně by z jeho pohledu byl přijatelný a jaká výše daně, by pro něj byla adekvátní (viz výše citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156). Pokud stěžovatelka žádnými konkrétními tvrzeními a důkazy spolehlivost pomůcek použitých správcem daně nevyvrátila, nemůže se dovolávat základu daně, který by byl z jejího pohledu přiměřený; námitka je tedy nedůvodná.

[47] Správce daně podle stěžovatelky rovněž nedostatečně zohlednil výhody pro daňový subjekt. Zohlednil pouze podle ní pouze odpočet vztahující se k nákupu býka. Z § 98 odst. 2 daňového řádu plyne, že pokud stanoví správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Výhodou může být podle judikatury Ústavního soudu například zohlednění nezdanitelných částek základu daně, ale i to, za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti působí, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod. [srov. nálezn. sp. zn. IV. ÚS 360/05 ze dne 20. 11. 2006 (N 212/43 SbNU 369)]. Okolností, ke které je správce daně povinen přihlédnout jako k výhodě pro daňový subjekt, naopak nemůže být výběr srovnatelného subjektu jako pomůcky pro stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003-69, publikovaný pod č. 294/2004 Sb. NSS).

[48] Z úředního záznamu o použitých pomůckách ze dne 7. 9. 2012 plyne, že správce daně použil jako pomůcku evidenci k DPH za kontrolovaná zdaňovací období, doklady vztahující se k přijatým zdanitelným plněním, doklad „Příjemka-převodka-výdejka“ z 25. 3. 2010 od Zemědělského družstva Rodvínov vztahující se k nákupu býka, který získal správce daně bez součinnosti se stěžovatelkou, údaje Českého statistického úřadu ze Statistické ročenky Jihočeského kraje 2011 a z ní vybrané údaje o zemědělství, údaje o výměře zemědělské půdy, na níž stěžovatelka hospodařila v letech 2009 a 2010, a faktury předložené stěžovatelkou z 4. 10. 2010, 11. 10. 2010 a 9. 11. 2010. Z výše uvedeného úředního záznamu je zřejmé,

že správce daně kromě dokladu o nákupu býka zohlednil také rozsah podnikání stěžovatelky [„plátce patří do (...) skupiny zemědělských podnikatelů s malou výměrou zemědělské půdy, ale již v rozsahu, který umožňuje, aby tento předmět podnikání mohl být i jediným zdrojem příjmů“] i lokalitu, v níž stěžovatelka podniká [„Správce daně zvolil údaje o zemědělství v Jihočeském kraji, protože tyto zajišťují obdobné podmínky hospodaření a plátce hospodaří také přibližně v průměrných podmínkách kraje, protože velkou část kraje tvoří příbraniční oblast (...) a vysočiny (...), kde jsou mnohem horší hospodářské podmínky.“]. Lze tak konstatovat, že správce daně respektoval § 98 odst. 2 daňového řádu a při stanovení daňové povinnosti stěžovatelky zohlednil i výhody pro daňový subjekt. Pokud stěžovatelka dále nespécifikovala, jaké konkrétní výhody, měl správce daně při stanovení daně podle pomůcek, nemůže její námitka týkající se nerespektování § 98 odst. 2 daňového řádu obstát.

[49] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s argumentací stěžovatelky, že správce daně nemohl doměřit daň za uskutečnění zdanitelných plnění ze zemědělské výroby, neboť v řízení nebylo prokázáno, že by rostlinnou produkci prodala. Jak již bylo zmíněno výše, stanovení daně podle pomůcek představuje kvalifikovaný odhad předpokládané daňové povinnosti. Nemusí odpovídat realitě, byť je jeho ambicí realitě se na základě dostupných informací co nejvíce přiblížit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 2 Afs 12/2008-164). Jsou-li pro tento způsob stanovení daně splněny podmínky, není rozhodné, zda skutečnosti předpokládané správcem daně skutečně nastaly přesně tak, jak je správce daně popsal v napadeném rozhodnutí (tj. zda stěžovatelka v předmětných zdaňovacích obdobích uskutečnila zdanitelná plnění a rostlinnou produkci prodávala), ale pouze to, zda se správce daně při stanovení daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy a nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně a daň stanovil dostatečně spolehlivě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 12/2005-126, publikovaný pod č. 1356/2007 Sb. NSS). V projednávané věci správce daně na základě statistických údajů určil průměrnou zemědělskou produkci, jíž stěžovatelka mohla při hospodaření v daném rozsahu a dané lokalitě dosáhnout. Dospěl k závěru, že předpokládaná rostlinná produkce přesahovala režijní spotřebu v živočišné výrobě, proto uzavřel, že patrně došlo k prodeji přebytečné zemědělské produkce občanům. Popsaná úvaha správce daně je logická, řádně odůvodněná a podpořená dostatečnými důkazy. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že správce daně při stanovení uskutečněných zdanitelných plnění ze zemědělské výroby z mantinelů stanovených daňovým řádem nevybočil.

[50] Stěžovatelka rovněž povšechně namítala, že správce daně při stanovení její daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty použil i zjištění z daňové kontroly týkající se daně z příjmů fyzických osob. Nekonkretizovala však, jakým způsobem měla být tímto postupem správce daně její práva porušena. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že důkazy provedené při kontrole jednoho druhu daně mohou být použity i při kontrole a stanovení výše jiného druhu daně, pokud byly získány v souladu se všeobecně závaznými právními předpisy a byla zachována práva daňového subjektu, zejména právo vyjádřit se k takovým důkazům a z nich vyvozeným závěrům i ve vztahu k jinému druhu daně (viz rozsudek ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008-137, publikovaný pod č. 2277/2011 Sb. NSS). Použití skutkových zjištění učiněných při kontrole jednoho druhu daně pro jiný druh daně tak samo o sobě nepřipustné není; daňovému subjektu však musí být zachována možnost vyjádřit se ke všem zjištěním správce daně a závěrům z nich vyvozených. Ze správního spisu přitom plyne, že zprávy o daňové kontrole týkající se daně z příjmů fyzických osob i daně z přidané hodnoty byly na žádost stěžovatelky projednány zvlášť, s odstupem přibližně jednoho měsíce (8. 8. 2012 projednána zpráva o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob a 4. 9. 2012 projednána zpráva o kontrole daně z přidané hodnoty). Stěžovatelce tak byl dán dostatečný časový prostor pro přípravu a formulaci svých námitek. Při projednání zprávy o kontrole DPH měla možnost reagovat i na zjištění správce daně, k nimž dospěl v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob. Skutečnost, že správce

daně v projednávaném případě využil podklady zjištěné při kontrole daně z příjmů fyzických osob i pro daň z příděné hodnoty, proto bez dalšího nemůže znamenat nezákonnost napadeného rozhodnutí, jak správně konstatoval i krajský soud. Ani tato námitka tak důvodná není.

V. Závěr a náklady řízení

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

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. března 2014

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu