



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci **žalobce S. Š.**, zastoupeného Mgr. Tomášem Winterem, advokátem, se sídlem v Plzni, Koperníkově 21, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkově 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. října 2009, čj. 7964/09-1100-400276,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

Po provedené daňové kontrole vydal dne 28.5.2009 Finanční úřad v Plzni (*dále jen správce daně*) dodatečný platební výměr čj. 214788/09/138514402767 (*dále jen dodatečný platební výměr*), kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob (*dále jen DPFO*) za zdaňovací období roku 2006 ve výši 363.757 Kč a dodatečně vyměřil daňovou ztrátu ve výši -82.199 Kč. Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal. Žalovaný rozhodnutím ze dne 14.10.2009, čj. 7964/09-1100-400276 (*dále jen napadené rozhodnutí*) odvolání zamítl.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že podle ust. § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2006 (*dále jen zákon o daních z příjmů nebo jen ZDP*), je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely DPFO považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých druhů příjmů podle § 6-10 není stanoveno jinak. V daňovém přiznání k DPFO za zdaňovací

období roku 2006 žalobce uvedl mimo jiné příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 2.820 937 Kč a výdaje dle § 7 téhož zákona ve výši 2.903 138 Kč. Při zahájení daňové kontroly dne 3.12.2007 bylo ujednáno, že doklady prokazující údaje v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období budou předloženy správci daně dne 17.12.2007. Při ústním jednání dne 17.12.2007 žalobce uvedl, že doklady nemůže doložit z důvodu jejich odcizení z automobilu dne 13.12.2007. Žalobce byl správcem daně seznámen s tím, že ztráta dokladů nezbavuje daňový subjekt povinnosti, aby si potřebné doklady obstaral k prokázání údajů uvedených v daňovém přiznání. Dne 29.1.2008 předložil žalobce část přijatých faktur a dne 13.2.2008 další dvě faktury a dvě skladové prodeje. Vzhledem k tomu, že žalobce doložil pouze výdaje ve výši 362.648,35 Kč, vznikly správci daně pochybnosti o správnosti uplatněných výdajů. Žalobce byl proto výzvou čj. 108866/08/138932/568 ze dne 17.3.2008 vyzván z předložení důkazních prostředků prokazujících oprávněnost uplatněných výdajů. Správce daně zaslal výzvu k součinnosti třetích osob zdravotní pojišťovně Metal Aliance a Okresní správě sociálního zabezpečení Plzeň-město. Dne 19.8.2008 žalobce požádal o stanovení daně za rok 2006 podle pomůcek, a to z důvodu zcizení účetních dokladů a výpočetní techniky, což doložil protokolem o trestním oznámení ze dne 13.12.2007. Správce daně žalobce opětovně vyzval k předložení identifikačních údajů všech dodavatelů, případně k navržení provedení dalších důkazních prostředků. Dne 24.9.2008 žalobce předal správci daně seznam dodavatelů, u kterých nebyly uvedeny žádné bližší identifikace. Správce daně pak provedl další šetření (zaslal výzvy k součinnosti třetích osob subjektům, které žalobce uvedl na seznamu dodavatelů). Zjištění, která vyplynula z dalšího šetření správce daně, byla promítnuta do výše základu daně a daně. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt neprokázal, že výdaje ve výši 2.404 102,22 Kč byly vynaloženy a sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále uvedl, že ke vztahu stanovení daně dokazováním dle § 31 odst. 1-4 zák. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen daňový řád nebo d.ř.*) a stanovení daně podle pomůcek dle § 31 odst. 5 a 6 d.ř. se již opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudcích, a to ze dne 11.3.2004, čj. 1Afs 3/2003-68, v rozsudku ze dne 25.5.2004, čj. 2Afs 25/2003-87, v rozsudku ze dne 23.6.2005, čj. 7Afs 104/2004-54 a v rozsudku ze dne 24.8.2007, čj. 8Afs 8/2006-157. Z těchto rozsudků jednoznačně vyplývá primát dokazování před metodou pomůcek, která je pouze subsidiární. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek, by musely být splněny tři podmínky: 1. daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností pro dokazování, 2. bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3. daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

Z výše uvedeného je zřejmé, že žalobce svoji důkazní povinnost nesplnil. Je proto nezbytné posoudit, zda-li bylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním či nikoliv. Této otázce se Nejvyšší správní soud již rovněž ve své judikatuře věnoval a dospěl k závěru, že pokud daňový subjekt neprokázal oprávněnost některých dílčích položek, které účtoval na straně výdajů či příjmů, neznamená to, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Jinými slovy, nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu musí být takového zásadního charakteru, aby byla možnost stanovení základu daně i daně samotné dokazováním právě pro tento nedostatek vyloučena. Pouze v takovém případě lze přistoupit k subsidiární metodě vyměření daně prostřednictvím pomůcek, při níž je procesní obrana daňového

subjektu výrazně omezena. Podle žalovaného v uvedeném případě i přes důkazní nouzi způsobenou tvrzeným odcizením dokladů a výpočetní techniky měl žalobce dostatek času, aby si náhradní doklady prokazující jím uváděné výdaje obstaral. Správce daně pak ze své iniciativy shromáždil řadu důkazů, na základě nichž byl schopen vykonstruovat daňovou evidenci stěžovatele do té míry, že bylo možné vyměřit daň dokazováním (správce daně uznal žalobci řadu výdajů, u nichž zjistil jejich oprávněnost). Skutečnost, že se žalobci v průběhu kontroly nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění veškerých výdajů jako daňových, není sama o sobě důvodem ke stanovení daně podle pomůcek. Jak žalovaný ze spisového materiálu zjistil, v rámci kontroly správce daně opakovaně vyzýval žalobce k prokázání skutečností a předložení dokumentů, které by spolehlivě doložily zejména skutečnou výši výdajů. Žalobce pak měl zákonnou povinnost vyhovět jemu adresovaným výzvám. Ze spisu je zřejmé, že žalobce na výzvy reagoval, některé požadované skutečnosti či doklady však nepředložil. Žalovaný se zabýval otázkou, zda byl v daném případě splněn první předpoklad stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, totiž zda žalobce skutečně při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Za skutečnosti, které musí žalobce dokázat, je nutno považovat údaje obsažené v jeho daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, tj. zejména výši zdanitelných příjmů, výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, základu daně a daně za dané období. Důkazní břemeno daňového subjektu je upraveno v § 31 odst. 9 d.ř. a žalobce tak měl prokázat skutečnosti uvedené jím v daňovém přiznání a dále skutečnosti, k jejichž průkazu byl správním orgánem vyzván. Tato povinnost vyplývá z § 16 odst. 2 písm. c) d. ř. Jak ze spisového materiálu plyne, institut dokazování byl správcem daně zvolen s ohledem na skutečnost, že na základě příjmů uvedených žalobcem v daňovém přiznání a informací získaných z internetových stránek „katalog firem“ kde je prezentována činnost žalobce – montáž žaluzií, správci daně nevznikly pochybnosti o jeho činnosti a ani o výši přiznaných zdanitelných příjmů. Pochybnosti vznikly o výši uplatněných daňových výdajů, jelikož nebyla žalobcem předložena velká část dokladů prokazující oprávněnost uplatněných výdajů a ani jiným způsobem nebyla žalobcem prokázána jejich výše. Žalobci by měly být známy hlavní dodavatelé, a proto byl výzvou ze dne 27.8.2008 vyzván k předložení identifikačních údajů všech dodavatelů, od kterých odebíral služby a zboží a kteří by mohli vydat duplikáty dokladů. Žalobce uvedl jako dodavatele zboží společnost Kasko Vsetín a Polza Chvalíkovice. V průběhu řízení však bylo zjištěno, že v roce 2006 žalobce dodavateli Kasko Vsetín uhradil částku 119 762,61 Kč. V případě společnosti Polza Chvalíkovice bylo zjištěno, že tento dodavatel neexistuje. Dále bylo u společnosti T-mobile ČR a.s. zjištěno, že žalobce uhradil v roce 2006 tomuto dodavateli služeb částku 3.117,64 Kč a u společnosti Seznam.cz., že uhradil v roce 2006 částku 4.900,-Kč. Tyto částky byly rovněž zohledněny správcem daně při stanovení základu daně. Další důkazní prostředky nepředložil ani nenavrhoval. Nesdělil žádné údaje či nepředložil žádné písemnosti, které by spolehlivě prokazovaly výdaje spojené s přiznanými zdanitelnými příjmy. Uplatnění výdajů podle žalovaného není povinností, nýbrž právem daňového subjektu. Je tak možné dovodit především z ust. § 24 odst. 1 ZDP. Pokud se daňový subjekt rozhodne své příjmy ponížít o určité výdaje, je v daňovém řízení jeho nezastupitelnou povinností existenci těchto výdajů prokázat. Tato důkazní povinnost vyplývá nejen z § 31 odst. 9 d.ř., ale i z ust. § 24 odst. 1 ZDP. V případě žalobce nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Uplatnění výdajů za účelem ponížení daňového základu není povinností daňového subjektu, nýbrž je to jeho právem. Pokud tohoto práva nevyužije, je zde zcela nerozhodné, zda se tak stane z důvodu neuplatnění

konkrétního výdaje, nebo z důvodu uplatnění výdaje, avšak jeho neprokázání, nelze učinit závěr, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Podle žalovaného pro postup dle § 31 odst. 5 d.ř. nebyla v dané věci splněna druhá podmínka, tj. že daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním. V průběhu daňového řízení byla zjištěna existence příjmu, o jehož výši nebylo mezi účastníky řízení sporu, a zároveň bylo možné osvědčit, který z tvrzených výdajů byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Nic tudíž nebránilo tomu, aby daňová povinnost byla stanovena dokazováním, jak se také stalo.

Žalovaný uzavřel, že správce daně nepochybil, když stanovil daňovou povinnost dokazováním a nepřistoupil k vyměření daně prostřednictvím pomůcek. Důvody uvedené žalobcem v odvolání neosvědčovaly nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce ani v odvolacím řízení neprokázal, že mu byly základ daně a daň stanoveny v nesprávné výši. Žalovaný doplnil, že neshledal žádné další skutečnosti, které měly podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k nimž by přihlédl v souladu s § 50 odst. 3 d.ř.

Žalobce se ve včasné žalobě domáhal zrušení napadeného rozhodnutí i dodatečného platebního výměru, vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení a uložení povinnosti žalovanému zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

Žalobu odůvodnil tím, že daňová kontrola proti němu byla zahájena, aniž k tomu správce daně měl jasné a předem seznatelné důvody. Z protokolu o ústním jednání ze dne 3.12.2007, kterým byla daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004, 2005 a 2006 zahájena, není zřejmý důvod, pro který se tak stalo. Dle nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 18.11.2008 sp. zn. I.ÚS 1835/07 použití daňové kontroly nemůže být svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Protokol sepsaný dne 3.12.2007 neosvědčuje existenci podezření správce daně, že v protokolu uvedené druhy daně za příslušná zdaňovací období byly žalobcem kráceny. Pokud takové důvody fakticky existovaly, nebyly zjevně žalobci sděleny a v protokolu zachyceny. Takový postup správce daně je nepřipustným porušením autonomní sféry žalobce a proto i realizací pravomoci v rozporu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (*dále jen Listina*). Proto žalobce je toho názoru, že daňová kontrola byla provedena nezákonně a nezákonná jsou i rozhodnutí na tuto kontrolu navazující, tedy platební výměr a napadené rozhodnutí (*první žalobní bod*).

Dále žalobce namítal, že správce daně v řízení postupoval nezákonně, když nepostupoval podle ust. § 31 odst. 5 d.ř., ač podle tohoto ustanovení postupovat měl. Žalobce byl v rámci kontroly opakovaně vyzýván k doložení věrohodných důkazních prostředků, kterými by odstranil pochybnosti správce daně a prokázal, že v daňovém přiznání byly výdaje uplatněny ve správné výši, a to výzvou čj. 64471/08/138932/568 ze dne 19.2.2008, dále výzvou čj. 108866/08/138932/568 ze dne 17.3.2008 a výzvou čj. 296024/08/138932/568 ze dne 27.8.2008. K první výzvě předložil doklady, které získal od svých dodavatelů, které se mu podařilo dohledat a byly mu dodavateli vydány. K druhé výzvě již nebyl schopen žádné důkazní prostředky doložit a ke třetí výzvě předal správci daně seznam dodavatelů, na které byl schopen si s odstupem času upomenout. Je tedy zřejmé, že žalobce výzvám správce daně nevyhověl a nesplnil tak své zákonné povinnosti stanovené ustanovením § 16 odst. 2 d.ř.

Z dokazování provedeného správcem daně je zřejmé, že objektivně není možné daňovou povinnost stanovit dokazováním, když poplatník uskutečňoval mnohé nákupy jako koncový zákazník, či se společnostmi, které již neexistují, či nevyvíjí činnost nebo si je prostě nepamatuje. Jsou tak splněny obě podmínky stanovené v § 31 odst. 5 d.ř. pro stanovení daňové povinnosti pomůckou, tedy, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností (ty vyplývají z § 16 odst. 2 zákona) a dále v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. To je zřejmé mimo jiné i z toho, že se nepodařilo ustanovit firmu Polza Chavalíkovice, kterou žalobce označil jako svého hlavního dodavatele, ale i odběratele. Přesvědčení žalobce (zřejmě žalovaného) že je možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, je odůvodněno pouze jeho závěrem, že žalobci „muselo být známo, s kým v předmětném období obchodoval a bylo tedy na něm, aby získal od svých obchodních partnerů potřebné doklady“. Tento závěr však není podložen žádnými důkazy a jedná se pouze o domněnku žalovaného. Žalobce v průběhu provádění kontroly opakovaně uváděl, že není schopen výzvám správce daně vyhovět a předložit další důkazní prostředky, a navrhoval, aby bylo postupováno při stanovení daňové povinnosti podle pomůcky. Správce daně se správně pokusil stanovit daňovou povinnost dokazováním, je pravdou i to, že poskytl žalobci dostatečný prostor. Pokud však žalobce této možnosti nevyužil, jak uvádí správce daně ve sdělení čj. 296026/08/138932/568 ze dne 27.8.2008, resp. nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností svoji zákonnou povinnost, bylo na místě postupovat podle ust. § 31 odst. 5 d.ř. a stanovit daňovou povinnost podle pomůcek. Pokud zákonodárce v ust. § 31 odst. 5 d.ř. stanoví, že správce daně je oprávněn stanovit povinnost podle pomůcek, nechává tím tento postup na úvaze správce daně. Rozhodovacím kritériem však v žádném případě nemůže být porovnání výše dodatečně stanovené daňové povinnosti dokazováním na straně jedné a pomůckami na straně druhé. Pokud by takto správce daně postupoval, byl jeho postup diskriminační a nezákonný. Správce daně je povinen postupovat v obdobných případech jednotně, když všichni účastníci jsou si rovni a mají stejná práva. Pokud tedy správce daně v jiných případech při splnění podmínky stanovených v ust. § 31 odst. 5 d.ř. postupuje podle tohoto ustanovení, je povinen tak postupovat i v případě žalobce. Proto shledává žalobce postup žalovaného za diskriminační a nezákonný (*druhý žalobní bod*).

Žalovaný v písemném stanovisku ze dne 12.2.2010 navrhl zamítnutí žaloby, protože postupoval v souladu se zákonem o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2006 a s daňovým řádem.

K žalobní námitce, že žalobci nebyly sděleny bližší důvody pro zahájení daňové kontroly, žalovaný konstatoval, že tato povinnost nevyplývá z žádného ustanovení zákona. Právo správce daně kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době vyplývá z § 1 odst. 2 a § 16 d.ř.. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daní. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že má správce daně podezření o zkrácení daňové povinnosti. Může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně či nikoliv. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně mít oprávnění v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně či nikoliv. Je přitom nutno rozlišovat

podmínky při zahájení daňové kontroly dané ustanovením § 16 odst. 1 d.ř. a podmínky při zahájení vytykácího řízení vymezené v ust. § 43 odst. 1 téhož zákona. Poukazuje-li žalobce v této souvislosti na judikaturu Ústavního soudu 1ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008, pak žalovaný k tomu uvádí, že česká právní kultura se vyznačuje důrazem na tzv. psané právo, jehož základním pramenem je zákon. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nikdy nevyplynul požadavek, aby pro zákonné zahájení daňové kontroly byla nutná existence podezření správce daně o zkrácení daňové povinnosti a povinnost tato podezření při zahájení daňové kontroly daňovému subjektu sdělit. Jedná se o první a zcela ojedinělý judikát. Dokonce ani senát Ústavního soudu projednávající tuto věc nebyl jednotný ve svém stanovisku. Ostatně i nálezy Ústavního soudu ve věci ústavní stížnosti proti rozhodnutím správních soudů jsou závazné toliko v konkrétní věci. K tzv. precedenční závaznosti nálezů Ústavního soudu se Ústavní soud vyjádřil ve svém nálezu IV. ÚS 301/05 a připustil, že není nutno „reflektovat“ ústavněprávní výklad Ústavního soudu ve skutkově podobných případech, když je možné přednést seriózní argumenty, které vedou k závěru, že vzhledem k relevantním skutkovým rozdílům není vhodné aplikovat již vyslovený princip v dalším případě. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 1Afs 84/2009-90 ze dne 22.12.2009 a čj. 8Afs 46/2009-46 ze dne 26.10.2009, v jejichž odůvodněních se mimo jiné uvádí, že z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zároveň plyne, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně. K samotnému sdělování konkrétního podezření či pochybnosti o řádném splnění daňové povinnosti při zahájení daňové kontroly se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 8Afs 46/2009-46 ze dne 26.10.2009.

Ke druhé žalobní námitce žalovaný argumentoval shodně jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že skutečnost, že se žalobci v průběhu daňové kontroly nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění veškerých výdajů jako daňových, není sama o sobě důvodem ke stanovení daně podle pomůcek. Nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu musí být takového zásadního charakteru, aby byla možnost stanovení základu daně i daně samotné dokazováním právě pro tento nedostatek vyloučena. V uvedeném případě i přes důkazní nouzi měl žalobce dostatek času, aby si náhradní doklady prokazující jím uváděné výdaje obstaral. Správce daně pak ze své iniciativy shromáždil řadu důkazů, na základě nichž byl schopen rekonstruovat daňovou evidenci žalobce do takové míry, že bylo možné vyměřit daň dokazováním (správce daně uznal žalobci řadu výdajů, u nichž zjistil jejich oprávněnost). Při hodnocení veškerých důkazů vycházel správce daně i z dalších jím zjištěných skutečností, tj. že žalobce neměl žádnou provozovnu, zaměstnance, v průběhu daňové kontroly nebylo zjištěno ani doloženo používání automobilu k podnikatelské činnosti (za kontrolovaný rok žalobce ani nepodal daňové přiznání k silniční dani), a přesto v daňovém přiznání k DPFO za rok 2006 vykázal výdaje ve výši 2.903 138 Kč. Žalovaný dále přihlédl ke skutečnosti, že daňové přiznání za zdaňovací období roku 2006 žalobce podával v roce 2007, ve kterém byla zahájena daňová kontrola. V těchto souvislostech se pak domníval žalovaný, že žalobci muselo být v roce 2007 známo s kým v předmětném období obchodoval, jeví jako oprávněná s ohledem na skutečnost, že předmětem činnosti byla montáž žaluzií a jako dodavatele tohoto zboží žalobce uvedl dvě společnosti. Rovněž zdůraznil, že v dané věci nebyla splněna druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, tj. že daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním.

V průběhu daňového řízení byla zjištěna existence příjmu, o jehož výši nebylo mezi účastníky řízení sporu, a zároveň bylo možné osvědčit, který z tvrzených výdajů byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nic tudíž nebránilo tomu, aby daňová povinnost byla stanovena dokazováním, jak se také stalo.

Řízení ve správním soudnictví je s účinností od 1.1.2003 upraveno zákonem č. 150/2002 Sb. soudním řádem správním, ve znění pozdějších novel (*dále jen s.ř.s.*). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s.ř.s.). O věci samé rozhodl bez jednání za splnění podmínek § 51 odst. 1 s.ř.s. (za fikce souhlasu žalobce a výslovného souhlasu žalovaného).

V posuzované věci se jednalo o problematiku daně z příjmů fyzických osob upravené zákonem 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2006. Správu daně upravuje zákon 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, přičemž aplikováno bylo znění účinné v době rozhodování správních orgánů obou stupňů.

Podstatou prvního žalobního bodu bylo tvrzení žalobce, že daňová kontrola předcházející vydání napadeného rozhodnutí byla provedena nezákonně, protože k jejímu provedení neměl správce daně jasné a předem seznatelné důvody, v důsledku čehož jsou nezákonná i na tuto kontrolu navazující rozhodnutí, tedy dodatečný platební výměr a žalobou napadené rozhodnutí. Žalobní bod pak opíral o nálezy Ústavního soudu ze dne 18.11.2008 sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Žalobci je třeba přisvědčit potud, že Ústavní soud v posledně zmiňovaném nálezu v souvislosti s posuzováním otázky, zda daňová kontrola mohla být považována za úkon směřující k vyměření daně dle § 47 odst. 2 d.ř. způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně, vyslovil právní názor, že je třeba, aby správce daně měl konkrétní podezření, že daň přiznaná daňovým subjektem je nižší než by měla být, přičemž o konkrétních důvodech tohoto podezření by měl být daňový subjekt správcem daně informován při zahájení kontroly. Pokud tak správce daně nepostupuje, realizuje svou pravomoc v rozporu s článkem 2 odst. 2 Listiny. Ústavní soud též poznamenal, že pokud by správce daně mohl daňovou kontrolu zahájit kdykoliv a bez uvedení konkrétních důvodů pro její zahájení u libovolných daňových subjektů, postupoval by svévolně, přičemž svévole je v právním státě vyloučena. Vzhledem k tomu, že správce daně v tehdy posuzovaném případě neměl dostatek apriorních důvodů pro zahájení kontroly, žádné důvody stěžovateli nesdělil, ani je nevyjádřil v protokolu o zahájení daňové kontroly, nebylo možné považovat zahájení daňové kontroly za úkon směřující k vyměření daně dle § 47 odst. 2 d.ř.. Dlužno poznamenat, že k nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 vyjádřila odlišné stanovisko JUDr. Ivana Janů, které je založeno na důsledném rozlišení daňové kontroly ve smyslu ust. § 16 d.ř. a vytýkacího řízení dle ust. § 43 d.ř. a podle něhož daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo prověření okolností rozhodných pro správné stanovení daně, přičemž může jít i jen o nahodilé prověření správnosti vykázané daně. Naproti tomu institut vytýkacího řízení je založen na existenci pochybností správce daně ohledně vykázané daňové povinnosti. Tyto pochybnosti pak ve smyslu ust. § 43 odst. 1 d.ř. správce daně předepsaným způsobem daňovému subjektu sdělí a

vyzve ho, aby se k nim vyjádřil. Daňová kontrola představuje institut dozoru, umožňuje správci daně uplatňovat státní moc vůči daňovému subjektu, avšak nikoliv svévolně. Správce daně se musí řídit nejen § 16 d.ř., ale např. i jeho ustanovením § 47 a základními zásadami daňového řízení, stejně tak jako další omezující podmínky lze vysledovat z bohaté judikatury soudu. Nepřípustnost daňové kontroly spojená s nesdělením důvodů k jejímu zahájení podle tohoto oponentního stanoviska nevyplývá ze žádného ustanovení daňového řádu.

Podle článku 89 odst. 2 Ústavy jsou *vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu (...)* *závazná pro všechny orgány i osoby*. Podle judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 13.11.2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 či nález ze dne 18.11.1998, sp. zn. I. ÚS 77/97, oba dostupné na www.naulus.ussoud.cz) je právní názor obecné povahy obsažený v odůvodnění nálezu Ústavního soudu při řešení typově shodných případů obecně závazný a má precedenční charakter. Pro tento závěr svědčí princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci, ze kterých plyne právo na stejné rozhodování v typově obdobných případech.

Z rozhodovací praxe samotného Ústavního soudu pak zároveň plyne, že tato ústavní kautela neplatí bezvýjimečně. Např. nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/05 Ústavní soud zároveň konstatoval, že *„postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat.“* Co do podstaty shodný právní názor opakovaně zaujal k obecné závaznosti právních názorů obecné povahy vyjádřených v nálezech Ústavního soudu i Nejvyšší správní soud, příkladmo lze uvést rozsudek ze dne 14.9.2005, čj. 2Afs 180/2004-44 (dostupný na www.nssoud.cz).

Otázkou (ne) ústavnosti a (ne) zákonnosti daňové kontroly při absenci konkrétního důvodu již při jejím zahájení se v řadě rozsudků zabýval Nejvyšší správní soud. Příkladmo lze uvést rozsudek ze dne 3.12.2009, čj. 2Aps 2/2009-52 (dostupný ve Sb. NSS č. 2000/2010), v němž mimo jiné vyslovil i důvod, který jej opravňuje odchýlit se od právního názoru Ústavního soudu prezentovaného v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 (cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu, tj. ochranu před svévolným prováděním daňové kontroly a minimalizaci zásahu správce daně do autonomní sféry daňového subjektu, plně respektuje a sdílí i Nejvyšší správní soud. Ke stejnému cíli však lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu. Za situace, kdy k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv mohou dostatečně sloužit prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž Ústavní soud se touto výkladovou alternativou nezabýval, je Nejvyšší správní soud oprávněn se od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.), rozsudek ze dne 26.10.2009, čj. 8 Afs 46/2009-46 (dostupný ve Sb. NSS pod č. 1983/2010), rozsudek ze dne 10.2.2010 čj. 2 Aps 7/2009-115 (dostupný na www.nssoud.cz). Zdejší soud se s právními názory obsaženými v této judikatuře Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a v jejich světle považuje první žalobní bod za nedůvodný.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26.11.2009 čj. 8 Afs 46/2009-46 podal podrobnou charakteristiku institutu daňové kontroly. Mimo jiné uvedl, že *„Daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může*

najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 13.5.2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, <http://naulus.usoud.cz>, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, čj. 2Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 daňového řádu „pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.“ Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 daňového řádu „stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy“. (...) Tento výklad pojmu daňové kontroly je v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Takový charakter vykazuje celá řada institutů, jež zvláštní předpisy správního práva označují jako kontrolu, např. kontrola prováděná Českou obchodní inspekcí, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí aj. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený cum grano salis v důvodové zprávě k daňovému řádu (tisk č. 691, ČNR 1990-1992, www.psp.cz). Podle ní „nedílnou součástí správy daní je daňová kontrola, jejímž cílem je namísto ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků.“ Samotný zákonodárce tak poukazuje na podstatu institutu, kterou spatřuje v preventivním přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkacího řízení dle § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaté s vytýkacím řízením.“ Tímto rozsudkem se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem vysloveným v disentaním stanovisku k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, a to včetně odmítnutí náhledu na daňovou kontrolu coby formu trestního obvinění. Uvedl dále, že „V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je obdobně jako v jiných případech třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvených v § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o

relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standarty kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. (...) Ke kritériu přiměřenosti stricto sensu Nejvyšší správní soud konstatuje, že újma na právu jednotlivce na informační sebeurčení a zásah do jeho autonomní sféry není ve vztahu k zamýšlenému cíli nepřiměřená. Ústavní soud i Nejvyšší správní soud ve své dosavadní rozhodovací praxi k problematice daňové kontroly spíše rozšiřovaly prostor autonomní sféry daňového subjektu, i takový přístup má ovšem své hranice a nemůže ve svém důsledku vést k negaci smyslu institutu daňové kontroly“. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku uzavřel, že „Ústavní kautela minimalizace zásahu do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je proto naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které jsou mu určeny daňovým řádem a rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takovém. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.“

Jestliže v posuzovaném případě správce daně zahájil a prováděl daňovou kontrolu DPFO za zdaňovací období 2006 u žalobce, aniž žalobci předem sdělil jakékoliv konkrétní důvody pro jejich provedení, neporušil nepřipustným způsobem autonomní sféru žalobce a nerealizoval pravomoc v rozporu s článkem 2 odst. 2 Listiny. Daňová kontrola tudíž z důvodu označeného žalobcem nebyla nezákonná a proto ani dodatečný platební výměr a napadené rozhodnutí na provedenou kontrolu navazující netrpí nezákonností.

Druhý žalobní bod žalobce směřoval k tomu, že jeho daňová povinnost měla být stanovena podle § 31 odst. 5 d.ř., tedy pomocí pomůcek, a soud jej rovněž neshledal důvodným.

Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu správního řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků).

Z ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že správce daně může stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek pouze v případě, jestliže jsou současně splněny dvě podmínky. Prvním předpokladem je skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Druhou podmínkou je, že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle

§ 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Z tohoto ustanovení vyplývá jednak nutnost současného splnění obou podmínek, kdy nestačí splnění pouze jedné z nich, jednak preference stanovení daně prostřednictvím dokazování. Upřednostnění stanovení daňové povinnosti dokazováním před stanovením daně pomůckami nebo sjednáním daně (§ 31 odst. 7 daňového řádu) je logické, neboť prvně jmenovaný způsob má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu. Ke stanovení daně za použití pomůcek, jež má správce daně k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem, tak může správce daně v případě, kdy daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonem stanovených povinností, přistoupit pouze tehdy, když daňovou povinnost nelze dokazováním stanovit vůbec. K těmto závěrům, se kterými se soud zcela ztotožňuje, dospěl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 23.4.2010, č.j. 5 Afs 27/2009 – 91.

V případě žalobce soud dospěl k závěru, že nebyla splněna ani jedna z podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Podle § 3 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy definované v § 10 téhož zákona. Realizuje-li fyzická osoba v průběhu zdaňovacího období některý z těchto zdanitelných příjmů, je povinna tento příjem uvést ve svém daňovém přiznání, pokud jej stíhá povinnost daňové přiznání podat (§ 38g zákona o daních z příjmů). Odlišná situace nastává v případě výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňový subjekt tudíž nestíhá povinnost prokázat výši daňově uznatelných výdajů, nýbrž je toliko jeho právem o daňově uznatelné výdaje základ daně ponížít. Tohoto práva daňový subjekt využije, pokud prokáže existenci daňově uznatelného výdaje. Pokud daňový subjekt tohoto svého práva nevyužije, zde je zcela nerozhodné zda se tak stane z důvodu neuplatnění konkrétního výdaje nebo z důvodu uplatnění výdaje avšak jeho neprokázání, neporuší tím žádnou svoji zákonnou povinnost. Daňový subjekt pouze nevyužije svého práva. Ve skutečnosti, že žalobce v daném případě neprokázal všechny své tvrzené výdaje, proto nelze spatřovat nesplnění některé z jeho zákonných povinností, které je prvou zákonnou podmínkou pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Důsledkem neprokázání existence určitého výdaje není stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, nýbrž vyloučení tohoto výdaje z výdajů ponížujících daňový základ. Dlužno dodat, že žalobcem ani správními orgány nebyla rozporována výše příjmů žalobce. Svoji povinnosti v daňovém přiznání uvést veškeré své daňově relevantní příjmy tudíž žalobce splnil.

V případě žalobce nebyla splněna ani druhá z podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Jak bylo sjednáno v protokole o zahájení daňové kontroly, byl žalobce povinen předložit ke kontrole doklady do 17.12.2007. Dne 17.12.2007 se žalobce dostavil ke správci daně s tím, že nemůže doložit žádné doklady, neboť mu všechny doklady byly odcizeny z osobního automobilu dne 13.12.2007. Žalobce doložil protokol o trestním oznámení ze dne 13.12.2007, do kterého před Policií ČR krom jiného uvedl, že mu byly odcizeny „*různé účetní doklady za období od roku 1996 do roku 2007.*“ K tomuto tvrzení žalobce je nezbytné uvést, že z hlediska prokázání či neprokázání daňově uznatelných výdajů

není rozhodné, zda daňový subjekt zavinil či nezavinil nemožnost jejich prokázání. Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že by v případě, že žalobce nezavinil ztrátu dokladů prokazujících existenci daňově uznatelného výdaje, existenci tohoto výdaje prokázat nemusel. Ztráta účetních dokladů bez dalšího neznamená nemožnost stanovení daňové povinnosti na základě dokazování. Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Žalobci tudíž nic nebránilo v tom, aby namísto účetních dokladů využil jiných důkazních prostředků a existenci daňově uznatelných výdajů prokázal jinak. Mohl správci daně například předložit doklady náhradní, dodatečně vyžádané od svých dodavatelů, v případě zániku či neochoty některých dodavatelů vystavit náhradní doklady mohl navrhnout výslech osob, které za tyto subjekty jednaly. Žalobce tak zpočátku také postupoval. Dne 29.1.2008 správci daně předložil část přijatých faktur, dne 13.2.2008 další dvě faktury a dvě skladové prodejky. Poté co byl však žalobce výzvou správce daně ze dne 17.3.2008 a ze dne 27.8.2008 uvědomen o tom, že prozatím doložil pouze výdaje ve výši 362.648,35 Kč, žalobce rezignoval na součinnost se správcem daně a namísto označení důkazních prostředků předložil toliko seznam svých dodavatelů. Správce daně vyjádřil ochotu napomoci žalobci při opatřování důkazních prostředků a ověřil jak existenci uvedených dodavatelů, tak existenci obchodních styků mezi těmito dodavateli a žalobcem. Stalo se tak řadou výzev k součinnosti ze dne 13.10.2008. Dne 19.1.2009 bylo žalobci zasláno shrnutí výsledků šetření správce daně u žalobcem uvedených dodavatelů. Ve vyjádření ze dne 13.2.2009 žalobce uvedl, že „*v průběhu kontroly předložil veškeré důkazy k prokázání svých výdajů, které se mu podařilo obstarat a uvedl kontakt na své dodavatele, na které si pro časový odstup upomenul.*“ Současně žalobce upřesnil kontakt na společnost Seznam, a.s., upozornil na nepravdivost vyjádření společnosti MIRONET s.r.o. a nekontaktnost společnosti CREA design s.r.o. Žalobce zároveň uvedl, že „*přes veškerou snahu se mu nepodařilo zjistit bližší údaje ke svému hlavnímu dodavateli, ale zároveň odběrateli, společnosti Polza Chvalíkovice. Dle názoru daňového subjektu je možné, že se jedná o polskou osobu. Obchody s touto osobou představují absolutní většinu příjmů i výdajů daňového subjektu v letech 2004 až 2006.*“ Žalobce požádal o to, aby mu byla daň stanovena za použití pomůcek. Správce daně výzvami k součinnosti ze dne 18.2.2009 reagoval na vyjádření žalobce. Obecní úřad Chvalíkovice ve sdělení ze dne 18.2.2009 k společnosti „Polza Chvalíkovice“ sdělil, že „*nebylo zjištěno působení tohoto subjektu v obci. Negativní zpráva nám byla podána i zemědělským družstvem, které v obci pronajímá prostory k podnikání.*“ Finanční úřad v Opavě ve vyjádření ze dne 23.3.2009 sdělil, že při šetření na Obecním úřadě ve Chvalíkovicih bylo zjištěno, že nebyla zjištěna přítomnost společnosti „Polza Chvalíkovice“ v obci. Takový daňový subjekt nebyl ani registrován v působnosti Finančního úřadu v Opavě. Existence zmíněného subjektu nebyla zjištěna správcem daně ani z veřejných registrů ekonomických subjektů. Při ústním jednání ze dne 20.4.2009 byl žalobce seznámen s výsledky dodatečného šetření. Žalobce opět trval na stanovení daně za použití pomůcek. Obdobně se žalobce vyjádřil v odvolání proti platebnímu výměru, přičemž již žádné důkazní prostředky nenavrl.

Otázka, zda je či není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, není otázkou, která by závisela na subjektivním mínění daňového subjektu nebo správce daně, nýbrž se jedná o otázku, která závisí na okolnostech objektivních. Daňový subjekt ani správce daně se nemůže v určitý okamžik daňového řízení, bez existence objektivních okolností, rozhodnout, že je daň bude stanovena za použití pomůcek. Druhá podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vázána na objektivní nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním. Z nastíněného průběhu daňového řízení je evidentní, že žalobce pouze subjektivně nabyt dojmu, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Pokud jde o žalobcem uváděného „hlavního dodavatele a odběratele“, se kterým žalobce podle svého tvrzení obchodoval v letech 2004 až 2006, tj. společnost „Polza Chvalíkovice“, žalobce zcela rezignoval na prokázání existence výdajů uskutečněných ve prospěch tohoto subjektu. Pokud byla uváděná společnost hlavním dodavatelem a odběratelem žalobce po dobu celých tří let, nelze akceptovat přístup žalobce, kdy nebyl schopen označit jediný důkazní prostředek, ať již se jednalo o listiny či svědky, kterými by byl schopen existenci několikaletých obchodních vztahů s touto společností prokázat. Nelze proto než uzavřít, že daňovou povinnost bylo možné stanovit dokazováním. Správní orgány tudíž postupovaly zcela v souladu se zákonem, když o žalobcem doložené výdaje ponížily daňový základ a o neprokázané výdaje daňový základ neponížily.

Žaloba z pohledu žalobních bodů nebyla důvodná, proto ji v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. soud zamítl (výrok I).

Ve smyslu § 60 odst. 1 s.ř.s. žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím Krajského soudu v Plzni ve dvou písemných vyhotoveních (§ 102, § 106 odst. 2 s.ř.s.).

Důvody kasační stížnosti jsou taxativně stanoveny v § 103 odst. 1 s.ř.s.

Kasační stížnost směřující pouze proti rozhodnutí o nákladech řízení nebo proti důvodným rozhodnutím je nepřipustná (§ 104 odst. 2 s.ř.s.).

Kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s.ř.s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s.ř.s.).

Stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti 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 (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).

V Plzni dne 30. srpna 2010

JUDr. Jana Daňková
předsedkyně senátu

