



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Zemědělské a obchodní družstvo Kluky**, se sídlem Kluky 200, Kluky u Písku, zastoupený JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2007, čj. 958/07-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 8. 2007, čj. 10 Ca 90/2007 - 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem vydaným Finančním úřadem v Písku (správce daně) dne 5. 9. 2006 pod čj. 77527/06/097910/4043 byla žalobci na základě § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 87 080 Kč. Rozhodnutím ze dne 20. 3. 2007, čj. 958/07-1200, žalovaný změnil uvedené rozhodnutí v tom smyslu, že dodatečně vyměřená daň byla snížena na 51 800 Kč, jelikož výdaje na pracovní cesty zaměstnanců Ing. K. Hr. a J. Hr. uznal za oprávněné a prokázané. Ve zbytku zůstalo rozhodnutí správce daně nezměněno.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) žalobu, který ji rozsudkem ze dne 8. 8. 2007, čj. 10 Ca 90/2007 - 32, zamítl jako nedůvodnou, neboť stejně jako žalovaný dospěl k závěru, že vyúčtování pracovních cest Ing. Hu. a J. Ř. neobsahovala údaje o jednotlivých pracovních cestách, zejména absentovala místa jednání a účel cest. V příkazech uvedený

účel „zajištění provozu ZOD Kluky“ je z hlediska právní úpravy nedostačující, jelikož takto vyplněné cestovní příkazy nejsou objektivním dokladem o tom, že v příkazech vykázané kilometry se týkají pracovních cest. Ing. J. Hu. navíc nepředložil technický průkaz jím používaného vozidla a u technického průkazu vozidla používaného J. Ř. údaje o spotřebě paliva chybí. Žalobce neobjasnil důvody, pro které dohoda o používání vlastního vozidla byla s J. Ř. uzavřena dříve než samotná pracovní smlouva. Není přitom správné tvrzení, že všichni čtyři zaměstnanci vykazovali jízdy naprosto stejným způsobem. Krajský soud shrnul, že všechny listinné důkazní prostředky oba finanční orgány řádně vyhodnotily, přičemž žalovaný uvedl, proč na rozdíl od správce daně posoudil cestovní náhrady Ing. K. Hr. a J. Hr. jako daňově uznatelné náklady žalobce. Ozřejmil též důvody, pro které nebylo možné stanovit žalobci daň pomůckami podle § 31 odst. 5 daňového řádu.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížností. Neidentifikoval v ní důvod odkazem na konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), nicméně z obsahu podání Nejvyšší správní soud vyvodil, že se jedná o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že v odůvodnění svého rozhodnutí převzal argumentaci odvolacího orgánu, aniž by měla oporu v daňovém spise. Vnitřní směrnice byly správci daně předloženy později pouze proto, že je při kontrole nepožadoval a tudíž neměl důvod učinit závěr o jejich dodatečném zpracování. Uznal, že v některých cestovních příkazech se vyskytovaly nedostatky, ale ty byly toliko dílčí a jen v několika případech. Správce daně však vyřadil cestovní příkazy všechny. Jednotlivá pole a kravíny nemají žádné specifické určení, které by se dalo postupně vykazovat v cestovních příkazech a z tohoto důvodu bylo zejména u techniků zajišťujících rostlinnou výrobu jako místo pracovní cesty označeno Zemědělské a obchodní družstvo (dále též „ZOD“) Kluky. Žalovaný v rozhodnutí nezdůvodnil, proč uznal výdaje Ing. K. Hr. a J. Hr. Přitom všichni čtyři zaměstnanci - provozní pracovníci zajišťující chod družstva - vykazovali pracovní cesty naprosto stejným způsobem a řídili se stejnými vnitřními předpisy. Účel jízd - zabezpečení provozu ZOD Kluky - byl na cestovních příkazech vyznačen. U Ing. J. Hu. a J. Ř. bylo údajným nedostatkem, že v pracovní smlouvě měli jako místo výkonu práce Kluky. V takovém případě by pak bylo pochopitelné, pokud by správce daně vyřadil cestovní náhrady, kde jsou jako místo jednání uvedeny Kluky. Vyřadil však všechny výdaje cestovních náhrad, bez ohledu na uvedený účel a místo jízdy. Stěžovatel poukázal také na stav, kdy správce daně je i v případě dodatečně vyměřené daně dle pomůcek povinen přihlídnout k okolnostem, z nichž plynou daňovému subjektu výhody. Pokud by správce daně odmítl uznat náhrady cestovního, bylo by spravedlivé ponechat výdaje alespoň ve výši spotřebních pohonných hmot.

Stěžovatel dále uvedl, že ze správního spisu nelze zjistit konkrétní nedostatky listinných důkazů předložených stěžovatelem. Správce daně porušil povinnost jemu stanovenou § 31 odst. 2 daňového řádu, tedy dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. V průběhu daňové kontroly byly předloženy jednak technické průkazy vozidel a jednak důkazy, se kterými se správce daně nevypořádal (doložení sídla firmy jako pravidelného pracoviště, mapy území ZOD Kluky,

kompletní řadu cestovních příkazů zaúčtovaných v účetnictví). Krajský soud pak důkazy posuzoval pouze z pohledu žalovaného, bez ohledu na fakta zjištěná v daňovém řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost zamítnout pro nedůvodnost. Stěžovatel neprokázal oprávněnost cestovních náhrad nárokových Ing. J. Hu. a J. Ř. jako nákladů daňově uznatelných, neboť vyúčtování jejich pracovních cest neobsahovalo konkrétní údaje o jednotlivých pracovních cestách, zejména místo a účel jednání. Správnost výše předmětných cestovních náhrad nebylo možno správcem daně ověřit taktéž z důvodu, že stěžovatel nepředložil technický průkaz silničního motorového vozidla Ing. J. Hu. a v technickém průkazu automobilu J. Ř. nebyla uvedena spotřeba pohonných hmot. Nelze opomenout ani časovou disproporci mezi pracovní smlouvou a dohodou o používání vlastního vozidla při pracovních cestách uzavřenou s J. Ř.; z toho stěžovatel dovozuje, že předložená dohoda byla účelově vytvořena až dodatečně. Stěžovatel během řízení neodstranil pochybnosti správce daně, že cestovní náhrady nárokové těmito dvěma zaměstnanci byly uplatněny oprávněně dle § 24 odst. 2 písm. k) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „o daních z příjmů“), a proto byl oprávněn zvýšit jeho daňovou povinnost.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s., následovně:

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního a soudního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti: Správce daně zahájil u stěžovatele dne 1. 3. 2006 kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, při které bylo zjištěno, že stěžovatel neměl ve vlastnictví žádné služební dopravní prostředky, a proto zaměstnanci využívali k pracovním účelům svých vozidel. Správci daně vznikly pochybnosti, zda se v případě zaměstnanců Ing. J. Hu., J. Ř., Ing. K. Hr. a J. Hr. skutečně jednalo o pracovní cesty. Stěžovatele proto výzvou ze dne 25. 4. 2006, čj. 06/30207/097930/5754 vyzval, aby prokázal, že zaúčtované cestovní náhrady těchto zaměstnanců v celkové výši 311 879,50 Kč jsou daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona o daních z příjmů a že byly poskytnuty v souladu se zákonem č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách (dále jen „zákon o cestovních náhradách“). Dále aby doložil SPZ, technický průkaz a průměrnou spotřebu používaných vozidel, vysvětlil na základě jakých skutečností byla u jednotlivých zaměstnanců použita náhrada 5,30 Kč/km, 5,21 Kč/km nebo 5,33 Kč/km za použití silničního motorového vozidla a také, aby prokázal účel jednotlivých pracovních cest. Daňová kontrola byla uzavřena s tím, že stěžovatel neprokázal, že se jednalo o pracovní cesty a že se v případě cestovních náhrad jedná o daňově uznatelné náklady.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné nejprve uvést, že správce daně na posuzovaný případ nesprávně aplikoval § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona o daních z příjmů. V tomto ustanovení se hovoří o vlastním silničním motorovém vozidle nezahrnutém do obchodního majetku poplatníka, resp. o vlastním silničním motorovém vozidle, které není zahrnuto do obchodního majetku poplatníka, ale zahrnuto v něm bylo, nebo bylo u poplatníka předmětem finančního pronájmu nebo o silničním motorovém vozidle vypůjčeném na základě § 659 občanského zákoníku. Ani jeden z uvedených

případů však nelze vztáhnout na stěžovatelovu situaci, který jakožto poplatník žádné vozidlo nevlastnil a k pracovním účelům byla využívána vlastní vozidla zaměstnanců. Nesprávnou právní aplikaci nikterak nerozporoval ani žalovaný ani krajský soud. Správně měl správce daně postupovat podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh), dle kterého jsou daňově relevantními výdaji náhrady cestovních výdajů do maximální výše stanovené zákonem o cestovních náhradách. Právě pod toto ustanovení lze podřadit skutkový stav vymezený ve správním spisu. Za této situace pak nelze stěžovateli vyčítat, že nedoložil a neprokázal, že zaúčtované cestovné zaměstnanců jsou daňovým nákladem právě ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona o daních z příjmů.

Námítku nesprávné právní kvalifikace stěžovatel v průběhu řízení neuplatnil, a proto se Nejvyšší správní soud musel zabývat tím, zda nenastaly důvody pro postup dle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., podle kterého musí z úřední povinnosti přihlížet k vadám taxativně zde uvedeným. Takové důvody shledány nebyly. Ostatně nesprávná aplikace konkrétního písmene ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nemohla bez dalšího zapříčinit zrušení rozsudku krajského soudu. Uvedeným postupem nebylo zasaženo do subjektivních práv stěžovatele takovým způsobem, který by měl za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a to z důvodu, že specifikované výdaje stěžovatele by nebyly uznány ani při správné právní kvalifikaci, jelikož nesplňovaly podmínky zákona o cestovních náhradách. Výdaje podle obou ustanovení jsou založeny na podobných principech. Z průběhu správního řízení, jakož i obsahu jednotlivých písemností přitom muselo být daňovému subjektu jasné, jaké důkazy má předkládat a že podstatou pochybností správce daně byla správnost náhrad cestovních výdajů zaměstnanců, které si stěžovatel zaúčtoval do daňových nákladů, resp. zda se ve všech případech jednalo o pracovní cesty zaměstnanců.

Pro zodpovězení otázky, zda stěžovateli vznikly při proplácení cestovních náhrad daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, je třeba nejprve vycházet z ustanovení § 2 odst. 3 zákona o cestovních náhradách, ve znění účinném pro rok 2004, podle jehož věty první se pro účely tohoto zákona pravidelným pracovištěm rozumí místo dohodnuté se zaměstnancem; není-li takové místo dohodnuto, je pravidelným pracovištěm místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě. Stěžovatel správci daně předložil interní směrnici „Pracovní cesty a cestovní náhrady“, ve které je pravidelné pracoviště technicko hospodářských pracovníků, tj. Ing. J. Hu. a J. Hr., vymezeno jako sídlo ZOD Kluky (administrativní budova) a pro ostatní pracovníky, tj. Ing. K. Hr. a J. Ř., je pravidelným pracovištěm obec Kluky. Pravidelné pracoviště tedy musí být se zaměstnancem výslovně sjednáno. Interní směrnice není dohodou, ale jednostranným právním aktem stěžovatele jakožto zaměstnavatele, a proto není pro posuzovanou věc relevantní. Navíc v ní chybí datum a taktéž podpis osoby oprávněné, proto není ani jasné, od kdy měly nastoupit její právní účinky. Jelikož nebylo pravidelné pracoviště se zaměstnanci dohodnuto, rozumí se jím místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě; v případě J. Ř. v ZOD Kluky a ve zbylých třech případech v obci Kluky. Nutno dodat, že správce daně nezpochybňoval dobu či účelovost vytvoření směrnice, jen konstatoval, že byly předloženy dodatečně.

Žalovaný snížil dodatečně stanovenou daňovou povinnost stěžovatele. Tento postup zdůvodnil tím, že při respektování hmotného a procesního práva v daňovém řízení

vzal v úvahu všechny zjištěné skutečnosti, ekonomické aspekty a specifika podnikatelské činnosti daňového subjektu, a proto cestovní náhrady zaměstnanců Ing. K. Hr. a J. Hr. ve výši 92 213 Kč a 34 011,50 Kč považuje za oprávněné a prokázané.

Zdejší soud souhlasí se stěžovatelem, že zdůvodnění žalovaného je kusé a v podstatě v něm absentuje konkrétní důvod, proč správce daně zahrnul cestovní náhrady obou zaměstnanců do daňově uznatelných nákladů, zvláště když i Ing. J. Hu. pracuje jako technicko hospodářský pracovník. Proto se rozhodnutí žalovaného v této části pohybuje na samé hranici přezkoumatelnosti. Krajský soud se ve svém rozsudku pokusil uvedený nedostatek překlenout, jelikož v něm uvedl, že při porovnání cestovních příkazů všech uvedených pracovníků jsou zřejmé důvody, pro které žalovaný jako daňově uznatelné náklady posoudil výdaje za pracovní cesty Ing. K. Hr. a J. Hr. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

Daňový subjekt byl povinen prokázat, že cestovní náhrady byly zaměstnancům vypláceny v souladu se zákonem o cestovních náhradách a na něj navazující vyhláškou č. 449/2003 Sb. Jestliže své důkazní břemeno neunesl tak, jak je jeho povinností v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu, nemohl si předmětné výdaje oprávněně zahrnout do nákladů. Správce daně jej vyzval, aby prokázal skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a v jeho zájmu bylo, aby předložil veškeré doklady vztahující se k pracovním cestám, tedy i dohody o používání vlastního vozidla při pracovních cestách. Nejvyšší správní soud sdílí pochybnosti žalovaného i krajského soudu o době a účelovosti vytvoření dohod o používání vozidla při pracovních cestách, a to z důvodu, že J. Ř. uzavřel se stěžovatelem pracovní smlouvu o více jak tři roky později, než podepsal uvedenou dohodu. Pochybnosti soudu jsou umocněny tím, že dohody byly uzavřeny dne 2. 1. 2000, což byla neděle, tedy nepracovní den. Tento rozpor stěžovatel neodstranil, a proto není možné k předloženým dohodám přihlížet.

Nejvyšší správní soud přezkoumal celý správní spis a dospěl přitom k závěru, že nelze souhlasit se stěžovatelem, že všichni čtyři zaměstnanci vykazovali cesty stejným způsobem. Právě naopak, množství jednotlivých údajů se lišilo jednak u jednotlivých pracovníků a jednak i v rámci jednotlivých měsíců. Tvzení stěžovatele, že všechny pracovní cesty byly pracovního charakteru a není je možné podrobněji specifikovat, neboť nejsou jednostranně zaměřené, není dostatečnou a uspokojivou odpovědí. Minimální náležitosti cestovního příkazu jsou zakotveny v § 3 zákona o cestovních náhradách, dle kterého musí obsahovat místo nástupu zaměstnance na pracovní cestu, místo výkonu práce, dobu trvání, způsob dopravy a ukončení pracovní cesty, přičemž zaměstnavatel může fakultativně určit další podmínky pracovní cesty. Této možnosti využil stěžovatel v nedatované směrnici „Pracovní cesty a cestovní náhrady“, podle které měl cestovní příkaz obsahovat tyto údaje: místo a den nástupu na pracovní cestu, účel pracovní cesty, doba trvání, způsob dopravy, místo a den ukončení pracovní cesty, další podmínky pracovní cesty a podpisy zaměstnavatele a zaměstnance při vyslání na služební cestu a také podpis osoby odpovědné za vyúčtování pracovní cesty a kontrolu. V podstatě všechny cestovní příkazy a vyúčtování pracovních cest vykazovaly nedostatky, což uznal i sám stěžovatel, a některé byly navíc špatně čitelné. Kupříkladu, počátek cesty (v cestovních příkazech specifikován jako místo, datum, hod.) byl s výjimkou cestovních příkazů Ing. K. Hr., stanoven prvním dnem v měsíci a konec cesty (místo, datum) posledním dnem v měsíci, i

když pracovní cesty byly jednodenní, jak bylo posléze uváděno ve vyúčtování pracovních cest. Správce daně nemohl ověřit shodu kopií technických průkazů s originálem, jelikož technický průkaz J. Hu. nebyl vůbec předložen a technický průkaz J. Ř. neobsahoval údaje o spotřebě paliva.

Ze všech předložených dokumentů byly údaje o pracovních cestách Ing. K. Hr. nejúplnější. Téměř ve všech cestovních příkazech byly uvedeny údaje o typu auta, jeho SPZ, typ i spotřeba pohonné hmoty vozidla. Taktéž byla vymezena jednotlivá místa jednání i konkrétní účely pracovní cesty. Účel pracovních cest J. Hr. byl v jednotlivých měsících vymezen jako zajišťování provozu ZOD nebo prodej dobytka, přičemž místa jednotlivých pracovních cest byla pro každou pracovní cestu konkrétně vymezena. Typ pohonné hmoty je zaznamenán jen na jednom cestovním příkaze a ani spotřeba pohonné hmoty vozidla není uvedena na všech příkazech. Z kopií předložených technických průkazů však lze ověřit, že spotřeba pohonných hmot vozidel byla uvedena správně. Nedostatky cestovních příkazů a vyúčtování pracovních cest u těchto dvou zaměstnanců dosahují podstatně menší intenzity než je tomu u Ing. J. Hu. a J. Ř.

Výzvou ze dne 20. 4. 2006 byl stěžovatel vyzván, aby zdůvodnil na základě jakých skutečností byla u jednotlivých zaměstnanců užívána náhrada 5,30 Kč/km nebo 5,21 Kč/km nebo 5,33 Kč/km za použití silničního motorového vozidla. V odpovědi stěžovatel uvedl, že náhrady za používání silničního motorového vozidla jsou uváděny podle vyhlášky MPSV a podle zákona o cestovních náhradách. Stěžovatel v podstatě neobjasnil způsob výpočtu cestovních náhrad, ale Nejvyšší správní soud ověřil, že v případě J. Hr. a Ing. K. Hr. byly cestovní náhrady pro jednotlivé měsíce spočítány správně. Uvedené částky v podstatě představují celkovou cenu provozu vozidla na 1 km. Zahrnují v sobě sazbu základní náhrady, která dle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o cestovních náhradách, resp. dle § 2 písm. b) vyhlášky č. 449/2003 Sb., v roce 2004 u osobních silničních motorových vozidel činila 3,50 Kč za 1 km jízdy a dále náhradu za spotřebované pohonné hmoty ve výši vypočtené z ceny pohonné hmoty a spotřeby pohonné hmoty vozidla dle § 7 odst. 4 zákona o cestovních náhradách ve spojení s ustanovením § 3 této vyhlášky určující výši průměrné ceny za 1 litr pohonné hmoty. Z vynásobení této částky počtem ujetých kilometrů za měsíc vyplývá výše cestovních náhrad za jednotlivé měsíce.

Za předpokladu, že zaměstnanci užívali k pracovním cestám po celý rok stejné osobní vozidlo, musela být tato hodnota stejná. Ve vyúčtováních pracovních cest J. Ř. se však objevovaly dva různé údaje, a to 5,30 Kč/km a 5,21 Kč/km. Stěžovatel neobjasnil důvodnost těchto rozdílů, a tudíž není možné oni ověřit správnost stanovených cestovních náhrad. J. Ř. sice předložil technický průkaz, ale nebyla v něm obsažena spotřeba pohonných hmot a neprokázal ji ani technickým průkazem vozidla shodného typu se shodným objemem válců, jak umožňuje § 7 odst. 6 zákona o cestovních náhradách. V cestovních příkazech nikdy přesně neuvedl typ používaného vozidla nebo jeho SPZ a povětšinou uváděl jen typ pohonné hmoty bez uvedení spotřeby pohonné hmoty vozidla. V rubrice Odjezd – Příjezd – Místo jednání uváděl pouze „Provoz ZOD Kluky“ a nikoliv místo a účel cesty. Tyto všechny nedostatky ve výsledku znemožňují uznání cestovních náhrad tohoto zaměstnance jako daňově uznatelných ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Stejný závěr je možné učinit i v případě Ing. J. Hu., který technický průkaz vůbec nepředložil a správce daně tak nemohl ověřit správnost vypočtených cestovních náhrad. Dalším důvodem, pro který nebylo možné jeho cestovní náhrady uznat za výdaje podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů je skutečnost, že jeho pravidelné pracoviště bylo pracovní smlouvou vymezeno celým územím obce Kluky a účel cesty a místo jednání bylo v cestovních příkazech a vyúčtováních pracovních cest vymezeno jako „provoz ZOD Kluky“ nebo „zajištění provozu ZOD Kluky“. Pracovní cesty vykonané tímto zaměstnancem po území obce není možné považovat za pracovní cesty ve smyslu zákona o cestovních náhradách. Ve vyúčtováních pracovních cest sice v některých měsících uváděl (např. pracovní cesty v měsíci únoru, březnu nebo červenci) jako místa jednání i jiné obce, avšak pro nemožnost ověření údajů o spotřebě pohonných hmot využívaného vozidla a správnosti výpočtu, nebylo možné tyto skutečnosti zohlednit.

Cestovní příkaz a následné vyúčtování musí obsahovat takové údaje, na jejichž základě je možno „zrekapitulovat“ a tudíž i zkontrolovat průběh všech jednotlivých pracovních cest uskutečněných v průběhu měsíce. Tak tomu nebylo, a proto byl správce daně oprávněn cestovné Ing. J. Hu. a J. Ř. neuznat jako náklady ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Nezávisle na nesprávné právní kvalifikaci správního orgánu prvního stupně, stěžovatel neprokázal skutečnosti vztahující se k náhradám cestovních výdajů.

Z důvodů výše uvedených nejsou důvodné ani stížní námitky vztahující se k dokazování během správního řízení. Ze správního spisu jsou dostatečně seznatelné nedostatky cestovních příkazů a vyúčtování pracovních cest. Správce daně se vypořádal se všemi předloženými důkazy. Ačkoliv byl k tomu řádně vyzván, stěžovatel neprokázal skutečnosti rozhodné pro daňovou uznatelnost cestovních náhrad.

K odkazu stěžovatele na možnost stanovení daně podle pomůcek, Nejvyšší správní soud uvádí, že v posuzovaném případě nenastaly důvody pro stanovení daně podle § 31 odst. 5 daňového řádu, a proto není stěžovatelův odkaz příhodný. Jak správně uvedl žalovaný, není na jeho vůli stanovovat způsob vyměření daňové povinnosti, jelikož daňový řád v § 31 kogentně zakotvuje hierarchii způsobů stanovení základu daně a daňové povinnosti, přičemž prioritní je užití dokazování podle odst. 1 až 4 předmětného ustanovení. Institut pomůcek lze použít až za situace, kdy daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno a daň mu nelze stanovit řádným dokazováním. Užití pomůcek neumožňuje přesné stanovení daňové povinnosti, jelikož správce daně většinou vychází z údajů jiných daňových subjektů, a proto mu zákonodárce stanovil povinnost, aby přihlížel i ke zjištěným okolnostem, z nichž daňovému subjektu vyplývají výhody. Při stanovení daně dokazováním není třeba k nějakým výhodám přihlížet, protože ze samé podstaty dokazování vyplývá, že rozhodné skutečnosti mají být stanoveny správně a co nejúplněji.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu zákonným a přitom neshledal jiné vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost proto zamítl jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. března 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu