



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Ing. J. H.**, zastoupen JUDr. Zuzanou Novotnou, advokátkou se sídlem Komenského 312/3, Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 24. 1. 2018, č. j. 65 Af 22/2016 – 55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 1. 2016, č. j. 1831/16/5200-10422-711919, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 4. 2015, č. j. 885450/15/3109-50521-802525. Tímto rozhodnutím správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 216 735 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 43 347 Kč. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že správce daně na základě daňové kontroly u žalobce zpochybnil výdaje podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které žalobce zahrnul do daňového přiznání. Správce daně v rámci daňové kontroly týkající se zdaňovacího období roku 2011 vyloučil z daňově uznatelných výdajů nákup kluzných vodiček a nosičů pro záhlubník od společnosti VV First Company s. r. o. (dále jen „VV First Company“) v částce 780 435 Kč, nákupy polotovarů a frézy od společnosti Kora centrum s. r. o. (dále jen „Kora centrum“) v částce 198 000 Kč a dále nákup destiček a nosičů obsahujících slinutý

karbid od společnosti ALLTHERM CZ spol. s r. o. (dále jen „ALLTHERM CZ“) v částce 188 950 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci, který ji zamítl rozsudkem ze dne 24. 1. 2018, č. j. 65 Af 22/2016 – 55.

[3] Krajský soud v odůvodnění rozsudku zdůraznil, že odlišné hodnocení důkazů ze strany žalobce ještě neznamená, že správce daně pochybil. Žalovaný přezkoumatelně odůvodnil, proč nepovažoval jednotlivé důkazy za věrohodné či průkazné. Nekontaktnost a nevěrohodnost dodavatelů, stejně jako záznamy v knize příjezdů a odjezdů do areálu, v němž se nachází provozovna žalobce, vzal žalovaný v úvahu pouze jako jedny ze skutečností zakládajících jeho pochybnosti. Pečlivě též zdůvodnil, proč nepovažoval svědka L. V., za věrohodného. Krajský soud přisvědčil i závěru žalovaného, že žalobce nevysvětlil, proč nakupoval kluzná vozítka od společnosti VV First Company za několikanásobně vyšší cenu než od J. P., ani skutečnost, že jeden z typů vozítek, která nakoupil od J. P. (prokazatelně nikoli od společnosti VV First Company), prodal společnosti Federal Mogul a. s. (dále jen „Federal Mogul“), ačkoli též uvedl, že všechna vozítka od J. P. nechal zlikvidovat. K výsledku pana P. nebyl důvod, neboť jeho tvrzení (že jeho výrobky neobsahovaly slinutý karbid) se shodovala se žalobcovými a žalovaný je nezpochybňoval. I časový průběh jedné z dodávek vyplývající z předložených faktur vyznívá v žalobcův neprospěch. Nedostatky ve svých evidencích žalobce nemůže svádět na svůj vysoký věk. Krajský soud neshledal ani porušení zásady součinnosti či důvod pro stanovení daně podle pomůcek a žalobu zamítl jako nedůvodnou.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[5] Podle stěžovatele nebyl jeho případ posouzen v celé šíři a žalovaný porušil povinnost hodnotit důkazy objektivně a postupoval účelově s cílem zjistit skutkový stav v neprospěch stěžovatele. Daň doměřená v takové výši pro něj má likvidační dopady. Stěžovatel považoval za nesporné, že předložil formálně bezvadné doklady. Měl-li správce daně pochybnosti, bylo podle názoru stěžovatele jeho povinností postupovat v daňovém řízení mírně a ve prospěch stěžovatele. Konkrétní námitky stěžovatele uvede Nejvyšší správní soud pro přehlednost až v rámci jejich vypořádání.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že stěžovatel pouze nesouhlasí se závěry krajského soudu, ale není s to proti nim postavit ucelený argumentační rámec. Žalovaný postupoval v souladu s jednotlivými ustanoveními zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), i se zásadami správy daní, včetně zásady volného hodnocení důkazů. Tvrzený likvidační dopad do majetkové sféry stěžovatele neznamená, že byla daňová povinnost stanovena nesprávně. Žalovaný trvá na svých závěrech a rozhodnutí krajského soudu považuje za dostatečně odůvodněné. Pochybnosti žalovaného pramenily především z nekontaktnosti a

pokračování

nevěrohodnosti dodavatelů stěžovatele, rozporů ve výpovědi L. V. a v cenách kluzných vodítek, časového nesouladu v dodávkách zboží mezi jednotlivými dodavateli, nesouladu v evidenci skladových zásob stěžovatele, rozporů v knize návštěv, nejasností ohledně jednoho typu kluzných vodítek a nesrovnalostí v množství likvidovaného šrotu. Správce daně své pochybnosti po celé řízení vyjadřoval a stěžovatel měl možnost na ně reagovat. Jelikož byla v případě stěžovatele zpochybněna pouze dílčí část jeho daňové evidence, nebyl důvod pro stanovení daně podle pomůcek. Ze všech těchto důvodů navrhl žalovaný kasační stížnost zamítnout.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že skutkově i právně prakticky totožnou věcí se zabýval již v rozsudku ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 – 52, jímž zamítl obsahově shodnou kasační stížnost téhož stěžovatele. V uvedené věci se stěžovatel podanou žalobou rovněž domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí správce daně, jímž mu doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že správce daně na základě daňové kontroly u stěžovatele zpochybnil výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které stěžovatel zahrnul do daňového přiznání. S argumentací uvedenou v citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, a proto ji přebírá i v tomto rozsudku

[10] 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. Nejvyšší správní soud k tomuto ustanovení v minulosti uvedl, že z něj „nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl“ (rozsudek ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, publ. pod č. 264/2004 Sb. NSS).

[11] V první fázi daňového řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt, který *prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), nicméně jeho důkazní

povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 - 48). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Argument stěžovatele, že předložil formálně bezvadné doklady, proto sám o sobě postrádá relevanci, není-li prokázáno, že k plnění, v souvislosti s nímž mu vznikly sporné výdaje, skutečně došlo v souvislosti s dosahováním, zajišťováním či udržováním zdanitelných příjmů (tedy v souvislosti s jeho podnikatelskou činností). Nejvyšší správní soud navíc zdůrazňuje, že daňová evidence stěžovatele nebyla kompletní (neobsahovala skladovou evidenci, kterou stěžovatel zpracovával v průběhu daňové kontroly), což její vypovídací hodnotu značně snižuje. Nicméně Nejvyšší správní soud již v minulosti judikoval, že nelze-li vycházet z účetnictví daňového subjektu pro jeho neúplnost, může daňový subjekt za stanovených podmínek prokázat svá tvrzení i jinými důkazy (např. rozsudky ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 - 174, či ze dne 16. 12. 2014, č. j. 2 Afs 140/2014 - 38, publ. pod č. 3183/2015 Sb. NSS).

[12] Podstatou nyní posuzované kasační stížnosti je přitom právě nesouhlas stěžovatele s postupem žalovaného při hodnocení důkazů, jimiž se stěžovatel snažil prokázat, že výdaje v rámci obchodů se společnostmi VV First Company, Kora centrum a ALLTHERM CZ byly vynaloženy v souladu se zákonem.

[13] V tomto směru Nejvyšší správní soud připomíná, že správce daně je povinen přihlížet ke všem okolnostem, které byly v průběhu daňové kontroly zjištěny, bez ohledu na to, zda jde o skutečnosti ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. *„Je přitom nerozhodné, zda jsou tyto okolnosti zjištěny z podání, která vůči správci daně učiní daňový subjekt, rozhodné je pouze to, zda se v průběhu daňového řízení ukáží jako pravdivé“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, publ. pod č. 2506/2012 Sb. NSS). Pokud pak jde o přezkum správního rozhodnutí ve správním soudnictví, je nutno vzhledem k tomu, že podstatná část nynějších kasačních námitek směřuje do skutkových závěrů krajského soudu, resp. do hodnocení důkazů ze strany krajského soudu, zdůraznit, že je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí a jemu předcházející řízení v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Žádné takové vady Nejvyšší správní soud v postupu krajského soudu neshledal. Stěžovatel ostatně v kasační stížnosti vesměs jen zopakoval své žalobní námitky, s nimiž se krajský soud podrobně vypořádal, a omezil se jen na nesouhlas s jeho odůvodněním.

[14] Stěžovatel namítal, že jeho dodavatelé nebyli nekontaktní, neboť správce daně vyslechl jejich jednatele L. V. S touto žalobní námitkou se krajský soud vypořádal přesvědčivě. Nejvyšší správní soud ve shodě s ním uvádí, že v průběhu daňové kontroly se správcem daně komunikoval jak zplnomocněný zástupce společnosti VV First Company R. A., tak tehdejší jednatel společností VV First Company, Kora centrum a ALLTHERM CZ L. V. Nekontaktními nicméně byli dodavatelé těchto dodavatelů (již zaniklá společnost Zanea s. r. o., společnosti DEBERS COMPANY s. r. o. a VADOS Group s. r. o.), opět spojení se jménem L. V. Je sice pravda, že daňový subjekt nemůže nést odpovědnost

pokračování

za obchodní partnery svých dodavatelů, avšak žalovaný své závěry nepostavil výhradně na nemožnosti je kontaktovat. Tyto společnosti mohly potvrdit dodání zboží společností VV First Company, Kora centrum a ALLTHERM CZ, od nichž je měl následně nakoupit stěžovatel. Nestalo se tak, což stěžovatele dostalo do důkazně méně výhodné situace. Nejvyšší správní soud však opakuje, že se nejednalo o okolnost rozhodující pro doměření daně z příjmů stěžovatele, pouze dokreslila povahu obchodních vztahů, jichž se stěžovatel účastnil.

[15] Ve druhé kasační i žalobní námitce stěžovatel žalovanému vytýkal, že nevzal v úvahu, že L. V. potvrzoval dodávky od společností VV First Company, Kora centrum a ALLTHERM CZ až s několikaletým odstupem a nemohl si tedy pamatovat detaily. Svědek přitom předmětné dodávky i jejich úhradu jednoznačně potvrdil a obsah svědecké výpovědi by měl být hodnocen jako pravdivý, není-li prokázán opak. Jinak než potvrzením ze strany dodavatele navíc existenci dodávek nelze potvrdit.

[16] Nejvyšší správní soud neshledal v argumentaci stěžovatele nic, co by mohlo zpochybnit závěr krajského soudu, že výpověď L. V. neprokázala průběh dodávek materiálu. Jeho odpovědi na otázky správce daně byly všeobecné a nekonkrétní. Svědek nebyl schopen uvést, prostřednictvím kterých společností se stěžovatelem obchodoval. Nebyl schopen říct, jaké funkce a v jakých společnostech zastával, z jakých zdrojů získával informace o možnostech obchodování s odběrateli firem, v nichž působil, nevěděl, od koho společnosti Kora centrum a ALLTHERM CZ nakupovaly zboží atd. (viz str. 29 a 30 zprávy o daňové kontrole č. j. 365362/15/3109-60561-803571). Jeho nekonkrétní a nic nevypovídající tvrzení nelze považovat za potvrzení proběhnuvšího obchodu.

[17] Ke společnosti Zanea L. V. uvedl, že pouze nakupovala a prodávala kluzná vodítka s destičkami ze slinutého karbidu. Do schránky přišla objednávka s výkresem na konkrétní počet kusů, na základě toho se objednalo u dodavatele, ze začátku se testovalo „*a pak už to jelo*“. To však neodpovídá zjištění žalovaného, že společnost VV First Company obdržela od společnosti Zanea zboží ještě předtím, než si u společnosti VV First Company konkrétní výrobky objednal stěžovatel, který objednávku od svého odběratele obdržel ještě později (k tomu viz dále). Mezi výpovědi L. V. a dalšími zjištěnými skutečnostmi jsou takové rozpory, že tuto výpověď nelze považovat za důkaz jednoznačně potvrzující dodávku zboží od společnosti VV First Company.

[18] K rozdílům v ceně mezi vodítky od J. P. a od společnosti VV First Company stěžovatel uvedl, že byl nucen v časové tísní nahradit nevyhovující polotovary od J. P. zbožím od jiného dodavatele, aby nepřišel o zakázku u společnosti Federal Mogul. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel předložil tabulku s nákupními cenami polotovarů nakoupených od J. P. a hotových výrobků od společnosti VV First Company a s cenami, za které stěžovatel prodával výrobky svému odběrateli společnosti Federal Mogul. Stěžovatel uznává, že některé nákupní ceny od společnosti VV First Company byly vyšší než následné prodejní, ale obchody stěžovatele v celkovém objemu nebyly ztrátové. K tomu Nejvyšší správní soud jen stručně uvádí, že stěžovatel v průběhu daňového řízení postupně měnil svá tvrzení (nejprve uvedl, že kluzná vodítka, která skladoval v provozovně, nakoupil od J. P., později jako dodavatele uvedl společnost VV First Company, nebyl konzistentní ani co do způsobu, jak s vodítky naložil). K přiložené

tabulce Nejvyšší správní soud nepřihlížel, neboť je vázán skutkovým stavem, z něhož vycházel krajský soud (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).

[19] Krajský soud ve svém rozhodnutí stěžovateli též vysvětlil, že výslech J. P. nebyl nutný, neboť žalovaný jím uvedené skutečnosti nezpochybňoval. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem souhlasí.

[20] Další okolností, která posílila pochybnosti žalovaného, bylo, že stěžovatel zadal společnosti VV First Company specifickou zakázku dne 20. 5. 2011, tato společnost nicméně příslušné výrobky od svého dodavatele (Zanea) obdržela o čtyři dny dříve, přičemž objednávka od společnosti Federal Mogul byla stěžovateli odeslána až dne 4. 8. 2011. Stěžovatel k tomu uvedl, že technickou dokumentaci k těmto výrobkům obdržel již v roce 2010, v roce 2011 učinil (pravděpodobně ústní) objednávku u společnosti VV First Company a dne 20. 5. 2011 ji pouze písemně stvrdil. Pozdější objednávka ze strany společnosti Federal Mogul byla též pouze formální, neboť již od roku 2010 bylo zřejmé, že tato společnost výrobky od stěžovatele odebere.

[21] S touto verzí však přišel stěžovatel až později. Na začátku daňové kontroly (ústní jednání dne 6. 3. 2013) tvrdil, že písemné objednávky zasílal poštou na adresu svých dodavatelů, o jim předcházejících ústních objednávkách se nezmínil. Rovněž svědek L. V. uvedl, že stěžovatel házel jeho společností objednávky do schránky, společnost Zanea navíc kluzná vodítka nevyráběla, pouze prodávala. Razítko na výkresové dokumentaci je irelevantní, neboť výkresy obdržel žalobce až dne 4. 8. 2011 v rámci e-mailové objednávky od společnosti Federal Mogul (strana 7 protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 365336/15/3109-60561-803571). Dřívější ústní objednávka výrobků tak vyplývá pouze z tvrzení stěžovatele, ostatní důkazy ji naopak zpochybňují. I v tomto bodě tak Nejvyšší správní soud musí souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož stěžovatel v daňovém řízení nevyvrátil pochybnost správce daně.

[22] Stěžovatel dále namítal, že žalovaný měl být shovívavější při hodnocení nedostatků skladové evidence, a to především s ohledem na vysoký věk stěžovatele a malý rozsah jeho podnikání. Stěžovatel doložil skladovou evidenci náhradním způsobem, a to též ve formě uskutečněných prodejů, které dokládají relevanci vstupních nákladů. Nejvyšší správní soud nicméně upozorňuje, že stěžovatel zpracovával evidenci až v průběhu daňové kontroly, což značně snižuje její průkaznost. Správce daně navíc zkompletoval všechny zakázky týkající se kluzných vodítek a zjistil, že stěžovatel duplicitně objednával kluzná vodítka od J. P. i společnost VV First Company, avšak každý produkt dále prodával pouze jednou (str. 10 – 12 zprávy o daňové kontrole), což evidenci stěžovatele rovněž zpochybňuje. Nejvyšší správní soud chápe, že pro staršího člověka mohou být některé povinnosti spojené s daňovými předpisy hůře uchopitelné. Povinnost vést daňovou evidenci však stěžovatel ukládá zákon, před nímž jsou si všechny daňové subjekty rovny. Opět navíc platí, že neprůkazná evidence byla pouze jednou z indicií, na jejichž základě žalovaný doměřil stěžovateli daň z příjmů.

[23] Námitky stěžovatele ohledně knihy příjezdů a odjezdů postrádají relevanci. Tyto záznamy sice neprokazují, že by k dodávkám zboží od společností VV First Company, Kora centrum a ALLTHERM CZ zcela jistě nedošlo, v žádném případě však nepotvrzují opak. Stěžovatel sice tvrdí, že společnost FORCORP GROUP spol. s r. o. řadu

pokračování

návštěvníků areálu nezaznamenala, na druhou stranu však řada záznamů o průjezdu osob směřujících do provozovny stěžovatele existuje, což nutně muselo u žalovaného vyvolat otázky, proč jiné záznamy neexistují. Záznamy v knize příjezdů a odjezdů tak pochybnosti žalovaného prohloubily zcela oprávněně, přičemž stěžovateli se je nepodařilo relevantně vyvrátit.

[24] Stěžovatel též trval na tom, že důkaz o likvidaci kluzných vodítek od J. P. je důvěryhodný. Jak uvedl již krajský soud, správce daně stěžovateli podrobně vysvětlil, proč tento důkaz nemůže tvrzení stěžovatele prokázat (sporné množství zlikvidovaného šrotu, cena, doklad o likvidaci byl vystaven pro nepodnikatele, jeden z typů kluzných vodítek dodaných J. P. musel žalobce prokazatelně prodat společnosti Federal Mogul, neboť od společnosti VV First Company tento typ nenakoupil). Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že na dokladu sice bylo uvedeno více šrotu, než odpovídá výpočtu správce daně, je však možné že tento údaj není zcela přesný či že stěžovatel likvidoval i jiný odpad než kluzná vodítka od J. P. K tomu lze uvést jen to, že stěžovatel musí mít jasno v tom, proč na dokladu uvedené množství zlikvidovaného kovu neodpovídá zjištěním správce daně, a nikoli předkládat hypotézy, které „*nikdy nevyloučil*“. Takto formulovanou námitku nelze než zamítnout jako nedůvodnou.

[25] Správce daně podle názoru stěžovatele porušil zásadu součinnosti, neboť své pochybnosti nikdy řádně neformuloval a kladl stěžovateli předem připravené a mnohdy účelové otázky. Ani s touto námitkou Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Jak správně zdůraznil krajský soud, správce daně se stěžovatelem vedl řadu ústních jednání, po celé daňové řízení mohl stěžovatel tvrdit a prokazovat cokoli, otázky správce daně se navíc vždy točily kolem pochybností, které vůči později neuznaným výdajům stěžovatele měl. Stěžovatel byl v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a správce daně mu poskytl více než měsíční lhůtu, aby se k nim mohl vyjádřit. Výhrady stěžovatele vůči výsledkům kontrolního zjištění správce daně řádně posoudil a podrobně na ně odpověděl. Stěžovatel porušení zásady součinnosti namítal pouze obecně, neuvedl, v jaké fázi či v jakém aspektu daňové kontroly mu správce daně znemožnil prokazovat svá tvrzení, přičemž Nejvyšší správní soud ze správního spisu žádné takové pochybení nezjistil.

[26] Tuto část odůvodnění lze uzavřít odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, z něhož vyplývá, že z § 92 odst. 5 daňového řádu, který klade důkazní břemeno ve vztahu k některým skutečnostem na správce daně, nelze dovozovat, že, jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, „*je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.*“ Žalovaný tak nebyl povinen prokázat, že k dodávkám od společností VV First Company, Kora centrum a ALLTHERM CZ nedošlo. V daňovém řízení nelze zásadu „v pochybnostech ve prospěch“ tímto způsobem uplatnit. Pojal-li správce daně pochybnosti, zda byly konkrétní výdaje vynaloženy na zajištění, dosažení či udržení zdanitelných příjmů (tedy zda dodávky od společností VV First Company, Kora centrum a ALLTHERM CZ skutečně proběhly tak, jak stěžovatel tvrdí), bylo povinností stěžovatele tyto pochybnosti vyvrátit. Pokud stěžovatel důkazní břemeno neunesl, nemůže si tyto výdaje odečíst od základu daně.

[27] V poslední námitce se stěžovatel pravděpodobně domáhá stanovení daně podle pomůcek, které by pro něj podle jeho názoru bylo příznivější. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu lze stanovit daň podle pomůcek tehdy, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování*. V případě stěžovatele však hypotéza tohoto ustanovení nebyla naplněna. Mezi základní povinnosti daňového subjektu, které má citované ustanovení na paměti, je podání daňového přiznání, součinnost se správcem daně při dokazování a při dalších úkonech či podrobení se daňové kontrole. Tyto povinnosti stěžovatel splnil. Patří mezi ně sice i povinnost řádného vedení účetnictví, avšak ani ne zcela průkazné účetnictví daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Stanovení daně podle pomůcek je totiž náhradním způsobem stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54), přednost má vždy stanovení daně dokazováním (z poslední doby například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40). Žalovaný měl k dispozici údaje o příjmech stěžovatele za dané zdaňovací období a sporné bylo pouze, zda stěžovatel vynaložil některé výdaje v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Tato otázka však vyžadovala spíše dokazování faktického stavu, nikoli ověřování záznamů v účetních dokladech. Nejvyšší správní soud proto v tomto případě neshledává podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

[28] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 17. dubna 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu