

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance, v právní věci žalobce: **J. S.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Roubalem, advokátem se sídlem Mikulášská 9, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2007, čj. 7827/07-1100-400276, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 6. 2009, čj. 57 Ca 119/2007 - 191,

takto:

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.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 11. 2007, čj. 7827/07-1100-400276, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Plzni ze dne 31. 1. 2007, čj. 28097/07/138912/0377. Tím správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 v částce 2 923 848 Kč, neboť žalobci neuznal výdaje ve výši 150 00 EUR a 174 000 EUR jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni. Uvedl, že získal zakázku na provedení „sortovacích a třídících prací“ od společnosti Gerceker

Industrieservice, Německo. Tvrdil, že zabezpečením zakázky pověřil pana P., který na provedení prací najal společnost Eureka International pana K. Práce probíhaly ve Feldkirchu na území Rakouska. Záměna faktur vydaných společností Š. K. s fakturami, které se nacházely v účetnictví žalobce a měly být vystaveny L. B., byla napravena v průběhu daňové kontroly. Tyto faktury byly řádně zaplaceny a pan K. částku obdržel. Žalobce namítl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Žalovaný neučinil všechny potřebné kroky a úkony k tomu, aby zjistil co nejúplněji všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti žalobce. Nedoplnil dokazování o opětovný výslech pana K., výslech pana G., majitele společnosti Gerceker Industrieservice, a grafologický posudek platebních příkazů. Zdůraznil, že při dodatečném vyměření daně žalovaný nedbal na ochranu jeho práv a právem chráněných zájmů. Žalovaný žalobci doměřil daň v téměř dvojnásobné výši, než činil jeho zisk. Přitom výše příjmů a výdajů byla ověřena v průběhu řízení. Žalovaný nehodnotil, o jaké výdaje se jednalo u výdajů ve výši 9 652 343,20 Kč, které neuznal jako výdaje na dosažení příjmů žalobce. Žalobce tak podle žalovaného dosáhl příjmů bez toho, aby na jejich dosažení, zajištění nebo udržení vynaložil výdaje.

Krajský soud v Plzni zamítl žalobu dne 10. 6. 2009. Uvedl, že správce daně vyvrátil věrohodnost účetnictví žalobce ve vztahu ke dvěma fakturám, které vystavil pan B. Bylo tak na žalobci, aby prokázal opodstatněnost zahrnutí těchto dvou plateb do daňových výdajů. Krajský soud se ztotožnil s hodnocením důkazů, shromážděných v daňovém řízení, a uzavřel, že žalobce neprokázal, že práce provedla společnost pana K. Samotné bankovní výpisy prokazují pouze převod finančních prostředků. Není z nich zřejmé, že se jednalo o platby za vykonané „třídící a sortovací práce“, a rovněž nebylo prokázáno, že tyto práce provedla společnost pana K. Svědeckou výpověď pana K. ze dne 20. 6. 2005 krajský soud označil za nevěrohodnou nejen na základě úředního záznamu o podaném vysvětlení pana K. ze dne 27. 6. 2005, kterou učinil na Policii České republiky a kterou označil krajský soud za listinný důkaz, ale i z dalších skutkových zjištění, např. z výsledku šetření Interpolu Washington. Konstatoval, že věrohodnost svědka zpochybnil i sám žalobce tím, že dal podnět k trestnímu stíhání tohoto svědka. Svědkové, kteří byli ve věci slyšeni, shodně uvedli, že provedení prací zajišťoval pan P. Pouhá existence faktur a dokladů o zaplacení neprokazuje, že práce byly provedeny právě společností pana K. V této věci navíc ani faktury obsažené v účetnictví nebyly vystaveny touto společností, ale panem B., který v daňovém řízení uvedl, že, s výjimkou jednorázové spolupráce v roce 2001, se žalobcem v jiných případech nespolupracoval. Důkazní břemeno spočívalo na žalobci, který se důkazního břemene nemohl zbavit poukazem na to, že zakázku zprostředkoval a zabezpečil jeho zemřelý spolupracovník P.

Podle krajského soudu nelze žalovanému klást k tíži, že neprovedl opakovaný výslech pana K.. Výslech tohoto svědka žalobce nenavrhl, a proto nelze žalovanému vytýkat, že neodůvodnil změnu svého stanoviska o potřebnosti provést tento důkazní prostředek. Žádné ustanovení daňového řádu neukládá správci daně povinnost zdůvodňovat dílčí kroky v daňovém řízení a vysvětlovat, proč případně následně postupoval jinak. Podstatné je pouze to, zda rozhodné skutečnosti byly zjištěny dostatečně, úplně. Při řadě skutkových verzí průběhu obchodního případu mohl výslech svědka některou z verzí podpořit, nikoli jednoznačně zvrátit skutkový stav ve prospěch jedné

z verzí. Grafologický posudek pak mohl osvědčit pouze to, že příkazy k úhradě podepsal pan P., ale nemohl prokázat, zda a kým byly práce fakticky provedeny.

Krajský soud zdůraznil, že v posuzovaném případě nebylo prokázáno, že zaúčtované výdaje provedla společnost uvedená na fakturách. Bylo pak na žalobci, aby prokázal zaúčtované výdaje jiným způsobem. To se však žalobci nepodařilo a žalovaný tak měl oprávněné pochybnosti o realizaci obchodního případu. Tím se posuzovaná věc odlišovala od věci posuzované Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 93/2007. Žalobce měl možnost prokázat uskutečnění výdajů. Nedošlo tedy k porušení zásad uvedených v nálezech Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 6. 10. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05. V posuzovaném případě se jednalo pouze o dva výdaje. Z obsahu správního spisu nevyplynulo, že by bylo účetnictví žalobce zpochybněno jako celek i v jiném směru. Za této situace žalovaný nepochybil, pokud stanovil daň dokazováním a neuznal žalobci uplatněné výdaje.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítl, že úřední záznam o podaném vysvětlení Š. K. ze dne 27. 6. 2005, ČTS: FIPO – 24/PL-PD-2005, učiněný na Policii České republiky, je důkazním prostředkem získaným v rozporu s § 31 odst. 4 daňového řádu. Záznam nemůže být posouzen jako listinný důkaz, neboť při jeho pořízení byl stěžovatel zkrácen na právu klást svědkovi otázky ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Protokol o podání vysvětlení by bylo možné použít, pokud by jeho obsahem nebylo výlučně zjišťování důležitých okolností týkajících se stěžovatele. Závěr krajského soudu o nedostupnosti prostředků, které by osvědčily pravdivost skutkové verze uvedené panem K. v protokolu ze dne 27. 6. 2004, stěžovatel označil za spekulativní. Výslech svědka mohl potvrdit nespornost výdajů stěžovatele a navíc jeho provedení správci daně uložil žalovaný. Telefonickou omluvu pana K., který se odvolal na právo odmítnout vypovídat, stěžovatel označil za neprůkaznou, neboť není zřejmé, jak byla při telefonické komunikaci ověřena totožnost volajícího. V daňovém řízení má každý povinnost dostavit se k podání svědecké výpovědi a této povinnosti se nelze zbavit anonymním telefonickým sdělením. Odmítnout výpověď s odkazem na § 8 odst. 2 daňového řádu lze před zahájením výslechu a je tedy nutná osobní účast svědka při výslechu. Navíc svědek musí obecně uvést důvod odepření výpovědi tak, aby správce daně mohl posoudit jeho důvodnost. Žalovaný navíc neuvedl, proč změnil názor o nezbytnosti provést opakovaný výslech pana K. Ze správního spisu není zřejmé, jaké důkazní prostředky nahradily jeho opětovný výslech a vysvětlily rozpory mezi jeho výpověďmi a neexistencí jeho společnosti.

Krajský soud se podle stěžovatele nedostatečným způsobem vypořádal s námitkami týkajícími se povinnosti žalovaného dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů žalobce. Omezil se jen na konstatování, že se souzená věc odlišuje skutkovými okolnostmi od stěžovatelem uvedené judikatury Ústavního soudu (nález ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05). Žalovaný dovodil, že stěžovatel dosáhl příjmu, aniž by vynaložil jakékoliv výdaje. Stěžovatel zdůraznil, že pokud správce daně zpochybnil ve velkém rozsahu stěžovatelovy výdaje, měl při stanovení daně postupovat podle pomůcek.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že obsahem úředního záznamu o podaném vysvětlení Š. K. ze dne 27. 6. 2005 nebylo výlučně zjišťování okolností týkajících se stěžovatele a byl pořízen v trestní věci podezřelého P. L.. Stěžovatel opětovný výslech pana K. nenavrhl. Správce daně od opětovného provedení výslechu tohoto svědka upustil, protože žalovaný v průběhu času získal další důkazní prostředky o tom, že společnost pana K. neprovedla předmětné práce. Navíc pan K. byl opětovně předvolán a písemně oznámil, že využívá svého práva nevypovídat podle § 8 odst. 2 daňového řádu. Ve spisu je založen protokol o výslechu svědka I. G. a Ing. Bu., z nichž vyplynulo, že tito svědci pana K. neznali.

Žalovaný zdůraznil, že žádost o provedení výslechu svědka I. G. formou mezinárodní spolupráce byla zaslána v rámci jiného řízení ve věci daně z přidané hodnoty. Hypotézy stěžovatele o účelovém vydání rozhodnutí s ohledem na prekluzivní lhůtu proto považoval za nedůvodné. Výpisy z účtů pouze dokládají, že částky byly odeslány na účet pana Zapomněla, který však nebyl dodavatelem prací; původní faktury zněly na jméno pana B., který rovněž nebyl dodavatelem prací. Samotné výpisy z účtů navíc potvrzují pouze převod peněžních prostředků, nikoli jeho důvod. V případě stěžovatele nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek.

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. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Předně je třeba uvést, že pokud stěžovatel obecně vytýká v úvodu kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelnost, tedy stížní důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pak lze stejně obecně konstatovat, že rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelností rozhodně netrpí. I když rozsah odůvodnění soudního rozhodnutí není sám o sobě zárukou jeho přesvědčivosti, v tomto případě krajský soud velmi podrobně a pečlivě nejprve předestřel, co bylo v daňovém řízení zjištěno a poté podrobně zdůvodnil, proč byl závěr daňových orgánů o neprokázání daňové uznatelnosti uplatněných výdajů správný. Rozsudek krajského soudu proto rozhodně nelze považovat za nepřezkoumatelný, ale naopak za přesvědčivý a důkladný.

Stěžovatel namítl, že protokol o podání vysvětlení ze dne 27. 6. 2005, které učinil na policii Š. K., by mohl být považován za listinný důkaz použitelný v daňovém řízení pouze tehdy, kdyby jeho obsahem nebylo výlučně zjišťování důležitých okolností v daňovém řízení, které se týkají stěžovatele. Jinak jde o obcházení § 8 daňového řádu. Tato námitka není důvodná. Stěžovatel velmi obecně konstruuje pravidlo o použitelnosti protokolu o podaném vysvětlení jako listinného důkazu v závislosti na jeho obsahu, aniž by konkrétními odkazy na jednotlivá tvrzení, která Š. K. při podání vysvětlení uvedl, podpořil svůj závěr o nepoužitelnosti protokolu o podání vysvětlení. I kdyby však Nejvyšší správní soud z tohoto hlediska výpověď pana K. ze dne 27. 6. 2005 hodnotil, pak je třeba uzavřít, že důvodem pro podání vysvětlení nebylo pouze a jen „zjišťování důležitých okolností týkajících se stěžovatele“. Záznam o podaném vysvětlení se prvotně netýká stěžovatele, ale podezřelého P. L., který v předmětné daňové věci přímo nefiguruje

a z ničeho nevyplývá (a to ani z tvrzení stěžovatele, která činil v daňovém a soudním řízení), že by tato osoba byla zapojena do faktického výkonu prací a byla účastna fakturování za práce, ze kterých byly uplatňovány daňové výdaje. Případné působení této osoby v jiné obchodní společnosti a vazby na další osoby včetně stěžovatele nejsou v této souvislosti rozhodné. Pan K. se při podání vysvětlení vyjadřoval rovněž k dalším osobám, které jinak v předmětné daňové věci přímo nefigurují, k detailům jejich vzájemné komunikace a k motivaci, proč případně měl pan K. měnit verze vylíčení skutkových okolností. Nelze tedy přistoupit ani na výchozí úvahu stěžovatele, že šlo o nepřípustné „nahrazení" svědecké výpovědi v daňovém řízení proto, že fakticky byly policií „výlučně zjišťovány důležité okolnosti v daňovém řízení", jak stěžovatel v kasační stížnosti namítl.

Stěžovatel citoval část odůvodnění rozsudku krajského soudu, ve které soud konstatoval, že opakovaný výslech svědka K. objektivním způsobem nebyl schopen výraznějším způsobem zasáhnout do stávajícího skutkového stavu věci. Stěžovatel však citoval příslušnou část odůvodnění rozsudku krajského soudu (strana 25) bez zřetele k tomu, jak vyhodnotil krajský soud celkovou důkazní situaci, která ve věci nastala. Ve věci bylo třeba prokázat, že uplatněné výdaje v částkách 150 000 a 174 000 EUR byly daňově uznatelné, že sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Je vhodné připomenout, že stěžovatel původně uplatňoval daňové výdaje na základě faktury, kterou měl vystavit pan B., následně, když bylo zjištěno, že se tak nestalo, po tvrzení pana Z., na jehož účet byly peníze zaslány, bylo v řízení zjišťováno, zda obstojí tvrzení o daňové uznatelnosti výdajů v souvislosti s tvrzeným vykonáním prací firmou pana K.. Svědek K. však v daňovém řízení vypověděl, že stěžovateli vystavil 2 faktury jménem společnosti Eureka International, USA, které předložil. Z šetření Interpolu Washington vyplynulo, že informace o existenci společnosti pana K. Eureka International v San Diegu nebyly nalezeny. Svědek K. uvedl, že pro stěžovatele neprováděl žádné práce. Provedení prací „*zařizoval pan P. a prováděli to lidé z okolí v Rakousku*" (protokol o výslechu svědka ze dne 20. 6. 2005, čj. 183880/05/138932/892). Z úředního záznamu o podaném vysvětlení Š. K. ze dne 27. 6. 2005, čj. ČST: FIPO-24/PL-PD-2005, vyplynulo, že pan K. popřel svá tvrzení uvedená ve výpovědi před správcem daně a uvedl, že faktury předložené správci daně jsou falešné. Z výpovědi I. G. (objednatele prací, kterému jejich provedení fakturoval stěžovatel) ze dne 1. 2. 2006 vyplynulo, že I. G. neznal pana P., který měl práce zprostředkovat. Jednání se stěžovatelem o zakázce vedl v Rakousku za přítomnosti pana „Brj.", který překládal. Uvedl, že práce prováděli pracovníci, „*kteří byli najmutí českou firmou. Tito pracovníci mi nejsou/nebyli známi*". Z výpovědi Ing. M. Bu. (protokol o výslechu svědka ze dne 10. 9. 2007, čj. 280028/07/138932/892) vyplynulo, že třídící práce zajišťoval pan P., který „*sjednal nějakou další firmu nebo lidi*". Uvedl, že neví, jaká společnost práce prováděla, „*ale podle informací od pana G. vím, že pan P. to dále zprostředkoval třetímu subjektu, a jestli si dobře vzpomínám, tak to byl nějaký Čechoameričan nebo člověk s americkým pasem*". Konstatoval, že se „*podepisovala smlouva G.-P.*". Svědek si nevzpomínal, zda byl přítomen jednání mezi panem G. a stěžovatelem, ale uvedl, že byl přítomen jednání pana G. s panem P.

Z takto nastíněné důkazní situace krajský soud vycházel a následně ji pečlivě hodnotil. Vysvětlil, že celková důkazní situace byla taková, že se rozcházela vedle tvrzení svědka K. též tvrzení stěžovatele s ostatními slyšenými osobami. Otázku hodnocení nezbytnosti opětovného výslechu pana K. krajský soud rovněž nehodnotil pouze ve vztahu

k ostatním důkazním prostředkům, ale též směrem k následnému hodnocení této další výpovědi žalovaným při rozhodování o odvolání. Pokud za této situace krajský soud konstatoval, že ani dodatečná (případně odlišná) svědecká výpověď nemohla nic změnit na tom, že by se odvolací orgán musel v rozhodnutí o odvolání vypořádat s oběma případnými rozdílnými verzemi, bylo takové zhodnocení jen důsledkem existující důkazní situace. To, že zjištěné, skutečně zásadní a hluboké obsahové rozpory v tvrzeních jednotlivých osob by bylo možné případně překonat pouze dosud nepředloženým dalším důkazním prostředkem, o možnosti jehož existence vyjádřil krajský soud pochyby, nebylo nepřípustnou spekulací krajského soudu, ale poznámkou učiněnou na základě podrobné znalosti daňového spisu.

Je vhodné připomenout, že to byl stěžovatel, kdo byl povinen v daňovém řízení prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Pokud uplatňoval daňový výdaj s tvrzením, že šlo o úhradu za provedení „sortovacích a třídících prací“, pak bylo na něm, aby bezpečně prokázal, že se tyto práce jednak uskutečnily a dále, že je provedl subjekt, kterému následně za provedení prací zaplatil. Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti o tom, že se to stěžovateli v daňovém řízení nepodařilo. V daňovém řízení nešlo o to zjistit, zda a jak skutečně probíhaly domluvy mezi jednotlivými osobami, jak o nich pan K. mluví v protokolu o podání vysvětlení ze dne 27. 6. 2005, ale správce daně musel zjistit, zda jsou uplatněné výdaje daňově uznatelné, tedy zda byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Bylo na daňovém subjektu, aby řádně označil důkazní prostředky, tím spíše, že bylo možné předpokládat, že jako ten, kdo hradí relativně vysoké částky za provedení prací, bude mít přehled, kdo tyto práce provedl a o podrobnostech provedení těchto prací. Nemůže proto s úspěchem tvrdit, že teprve osoba, o které sám tvrdí, že její firma práce fakticky provedla, by snad měla teprve identifikovat další osoby, jejichž svědectví by mohlo být ve věci podstatné.

Stěžovatel namítl, že provést opakovaný výslech svědka K. uložil výslovně správci daně žalovaný. Pokud stěžovatel na tomto místě kasační stížnosti odkazoval na odůvodnění obsahově obdobné žalobní námitky, pak je třeba konstatovat, že kasační stížnost nereflektuje podrobné a vyčerpávající odůvodnění, které k žalobní námitce uvedl krajský soud a se kterým se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Správce daně rozhodně na splnění pokynu odvolacího orgánu nerezignoval. Nejvyšší správní soud připomíná, že pan K. se opakovaně nedostavil k podání svědecké výpovědi, ke které byl předvolán na 2. 10. 2007 a znovu předvolán na 25. 12. 2007 a na 31. 10. 2007. Pokus o předvedení svědka Policií České republiky dne 15. 11. 20007 byl taktéž neúspěšný. Ve správním spise je dále založen dopis pana K. ze dne 6. 11. 2007, ve kterém sdělil, že využívá práva nevypovídat podle § 8 daňového řádu. Na tento dopis se pan K. podle úředního záznamu ze dne 15. 11. 2007, čj. 338090/07/138932/892, odvolal i při telefonickém hovoru, ve kterém trval na právu nevypovídat, a uvedl, že se k podání svědecké výpovědi nedostaví. Za této situace nelze správci daně (a potažmo žalovanému, který takový postup následně akceptoval) vytýkat, že opětovně výslech svědka nebyl proveden či dokonce z jeho neprovedení vyvozovat pro stěžovatele příznivější situaci.

Stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů v souvislosti s vyhodnocením postupu žalovaného za situace, kdy opakovaný výslech svědka K. nebyl proveden. Jak již bylo výše uvedeno, krajský soud se procesní situací,

která v důsledku procesní pasivity svědka nastala, podrobně zabýval zejména na straně 25 rozsudku. Kasační námitka je v tomto ohledu velmi kusá a zcela obecná. Stěžovatel připouští závěr krajského soudu, že z žádného ustanovení neplyne, že správce daně má povinnost zdůvodňovat a sdělovat daňovému subjektu zamýšlené dílčí kroky v daňovém řízení, aby následně pouze uvedl, že *„každopádně je správce daně povinen se s takovou skutečností přesvědčivě vypořádat, což však Finanční ředitelství v Plzni neučinilo, resp. rozhodně ne přesvědčivým způsobem“*. Není zřejmé, v čem konkrétně spatřuje stěžovatel nepřezkoumatelnost a zda považuje za nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, či zda tato výtka náleží i krajskému soudu.

Stěžovatel obdobně jako předtím v podané žalobě uplatnil kasační námitku týkající se přípustnosti stanovení daně dokazováním a s odkazem na soudní judikaturu namítl, že daň měla být stanovena za využití pomůcek. Krajskému soudu vytkl, že se s žalobní námitkou vypořádal nedostatečným způsobem a omezil se na konstatování, že nejde o shodnou věc, jaká byla řešena judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Ani tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou. Důvodem stanovení daně podle pomůcek je nejen nesplnění důkazní povinnost daňového subjektu, ale současně i skutečnost, že je vyloučeno stanovení daně dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Jak je uvedeno výše, stěžovatel neunesl důkazní břemeno k prokázání uplatněného výdaje. Účetnictví stěžovatele bylo zpochybněno ve dvou uplatněných výdajích. Nelze tak uzavřít, že by byla zpochybněna podstatná část účetnictví stěžovatele a že by tedy vypovídající schopnost účetnictví jako celku byla zpochybněna (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142). Je totiž třeba odlišit situace, kdy je v daňovém řízení nepochybně zjištěno, že k faktickému plnění docházelo popř. ve větším rozsahu a opakovaně, avšak účetnictví daňového subjektu v důsledku jeho nesprávného vedení neumožňuje získat o něm dostatečný přehled. V souzené věci však nastala jiná situace. Nebyl postaven najisto ani výchozí předpoklad, že se plnění (tzn. provedení prací společností pana K.) vůbec uskutečnilo a že byl obchodní případ realizován. Šlo o to, že dvěma zcela konkrétními doklady byl uplatněn výdaj a bylo třeba posoudit, zda jde o výdaj daňově uznatelný. Tedy zda výsledky daňového řízení skýtají bezpečný podklad pro závěr, že se plnění skutečně uskutečnilo a to způsobem, který stěžovatel tvrdil. Správce daně tedy postupoval správně, pokud stanovil daň dokazováním s vyloučením oněch dvou neprokázaných výdajů.

Stěžovatel vychází z předpokladu, že pokud není údaj v účetnictví prokázán, je nutno stavit daň podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek je však náhradním postupem v případech, kdy jsou shromážděné důkazní prostředky ve svém celku tak sporé nebo převážně tak nevěrohodné, že jich nelze použít. Stěžovatel v souvislosti s konkrétním obchodním případem nedoložil, že si konkrétní výdaje uplatnil oprávněně. Přesto by z titulu těchto výdajů chtěl dosáhnout snížení základu daně prostřednictvím pomůcek. To však není možné. Dokazování má v daňovém řízení přednost. Stěžovatel chce v posuzovaném případě dosáhnout toho, aby se vycházelo ze základu daně tak, jak byl zjištěn dokazováním, ovšem na nedoložený obchodní případ by se měly aplikovat pomůcky a alespoň o část neprokázané částky snížit základ daně. Nic takového ale zákon neumožňuje. Pomůcky nemají sloužit k tomu, aby správce daně zahlazoval nedostatky v účetnictví daňového subjektu a umožňoval mu snížit si základ daně navzdory tomu, že daňový subjekt nesplnil své povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

14. 2. 2007, čj. 1 Afs 7/2007 - 77). Nebylo úkolem správce daně prokazovat stěžovateli, na co vynaložil částku 9 652 343,20 Kč.

Krajský soud tak správně uzavřel, že se posuzovaný případ podstatně odlišuje od skutkového stavu nastalého ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 17. 1. 2008, čj. 2 Afs 93/2007 - 85. Zatímco v uvedené věci vycházel soud z předpokladu, že správce daně nepochyboval o tom, že byl obchodní případ realizován, v souzené věci je výchozí situace jiná. Není postaveno najisto, že se vůbec obchodní případ (realizace sortovacích a třídících prací firmou pana K.) uskutečnil, resp. uskutečnil tak, aby jej bylo lze podřadit pod tvrzení a důkazní prostředky stěžovatele, jimiž prokazoval existenci daňově uznatelného výdaje. Taktéž závěry ve věcech sp. zn. 8 Afs 76/2007 a sp. zn. 8 Afs 15/2007 na posuzovanou věc nedopadají, neboť se vyjadřují ke změně způsobu stanovení daně. Ovšem v posuzovaném případě Nejvyšší správní soud neshledal, že by daňová povinnost byla stanovena jiným způsobem, podle pomůcek.

S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal napadené rozhodnutí krajského soudu zákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.). Žalovaný, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu soudního spisu nevznikly náklady řízení nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně 31. srpna 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu