



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupeného JUDr. Václavem Mikolášem, advokátem se sídlem Dukelská 64, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 12. 2012, č. j. 10 Af 344/2012 - 47,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 12. 2012, č. j. 10 Af 344/2012 - 47, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 22. 2. 2012, č. j. 6604/11-1100, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o žalobě ve výši 11.712 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 9.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 5. 12. 2012, č. j. 10 Af 344/2012 - 47, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 22. 2. 2012, č. j. 6604/11-1100, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 6. 2011, č. j. 322681/11/077910303347, č. j. 322766/11/077910303347, č. j. 322858/11/077910303347, o doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 548.851 Kč a penále ve výši 109.770 Kč, za rok 2007 ve výši 601.768 Kč a penále ve výši 120.353 Kč a za rok 2008 ve výši 514.560 Kč a penále ve výši 102.912 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovatel vykupoval od fyzických osob suroviny a za tento výkup vykazoval milionové obraty, přičemž nebyl schopen prokázat, komu, kdy a za co tyto

částky vyplatil. Nákupy od fyzických osob zaznamenával do skladové evidence pod názvem „výkup za hotové“ a do peněžního deníku pod názvem „nákup surovin - výkupna“. Nákupní cenu, množství a druh odpadových surovin nakoupených od fyzických osob však stěžovatel nedoložil. Poukazoval-li na různou kvalitu vykupovaného papíru, nepostačuje k určení výdajů cena uvedená v ceníku, není-li prokázáno, kolik bylo za konkrétní druh vykoupěného papíru zapláceno. Stěžovatel prokazoval výkupní ceny papíru od fyzických osob výkupními lístky, přičemž správce daně zjistil, že údaje na nich uvedené nesouhlasí s údaji v přehledu pohybu peněz v pokladně. Rovněž v knize jízd jsou vykázány jiné cíle pracovních cest, než byla města a obce uvedena na předložených výkupních lístcích. Na některých výkupních lístcích nejsou uvedena jména fyzické osoby a místa výkupu. Bylo také ověřeno, že fyzické osoby uvedené na výkupních lístcích ve městech či obcích nebydlí. Proto správce daně důvodně na základě těchto nesrovnalostí uzavřel, že výkupními lístky nebyla prokázána skutečná výše výdajů na nákup odpadových surovin od fyzických osob. Ani výpovědi svědků neprokazují výši stěžovatelových výdajů za vykoupěný odpadový papír. Označení druhu vykoupěného papíru není pro stanovení výše výdajů rozhodné, není-li prokázáno, za jaké ceny byl netříděný papír vykupován. Za nedůvodnou označil krajský soud žalobní námitku, že stěžovatel vykupoval od fyzických osob výhradně tříděný nelisovaný papír, neboť tato okolnost není pro závěr správce daně rozhodná, nebylo-li prokázáno, za jaké ceny byl papír vykupován. Správce daně na základě obsahu faktur a skladové evidence dovodil, že BONT je netříděný papír. Bylo povinností stěžovatele vést daňovou evidenci v souladu s požadavky ust. § 7 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), aby zcela nepochybně dokazovala rozsah výdajů. Protože stěžovatel neprokázal výši skutečně vynaložených výdajů na výkup odpadového papíru od fyzických osob, byla splněna podmínka pro použití pomůcek.

K námitce týkající se použití ceníku podnikatele P. N. krajský soud uvedl, že stěžovatel navrhoval tento subjekt jako srovnatelný pro stanovení základu daně a daně za použití pomůcek. Správce daně vzhledem ke skutečnosti, že celkový obrat srovnatelného subjektu nebyl shodný s obratem stěžovatele, nepoužil ke stanovení daňové povinnosti ekonomické a daňové ukazatele jako je obrat, hospodářský výsledek, základ daně či přímo daň, nýbrž výkupní cenu odpadového papíru shodné či obdobné kategorie. Z úředního záznamu vyplývá, že správce daně se zabýval i odlišnostmi vybraných podnikatelských subjektů a řádně bylo zdůvodněno, jak je zohlednil. Skutečnost, že stěžovatel suroviny svážel za použití nákladního vozidla, byla zohledněna ve výdajích. Rovněž byly akceptovány výdaje za pronajatý sklad. Správce daně porovnal ceny použité na základě zjištění u srovnatelného subjektu s výkupními cenami, které stěžovatel prokazatelně používal při výkupu papíru stejné kategorie od právnických osob, a zjistil, že ceny srovnatelného subjektu jsou ve většině případů vyšší než ceny prokazatelně používané stěžovatelem. Z uvedeného vyplývá, že výkupní ceny od fyzických osob stanovené na základě pomůcek jsou většinou vyšší než výkupní ceny, které používal stěžovatel při výkupu surovin od právnických osob, a současně jsou tyto ceny nižší než ceny prodejní. V případě použití uvedených pomůcek byla daň stanovena dostatečně spolehlivě. Správce daně postupoval i v souladu s ust. § 98 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když přihlédl k nezdanitelným částem základu daně podle ust. § 15 zákona o daních z příjmů a slevám podle ust. § 35b citovaného zákona. Nedůvodná je podle krajského soudu námitka, že srovnatelný subjekt byl v letech 2007 a – 2008 v útlumu, neboť správce daně z jeho daňových přiznání zjistil, že v roce 2007 došlo k mírnému poklesu obratu oproti roku 2006, v roce 2008 obrat stoupl a dosáhl obratu roku 2006. V případě, že správce daně projevil snahu rozpory odstranit, nelze to považovat za zatěžování stěžovatele. Naopak tímto postupem mu byla dána možnost zjištěné nesrovnalosti odstranit. V průběhu řízení byla tak realizována procesní práva stěžovatele.

K námitce neposkytnutí lhůty na prostudování zprávy o daňové kontrole krajský soud uvedl, že tato námitka byla předmětem stížnosti, která však byla posouzena jako nedůvodná.

pokračování

Jestliže správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole neposkytl stěžovateli další, jím požadovanou lhůtu, jeho postup byl zcela v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, neboť ze strany správce daně nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Z obsahu protokolu vyplývá, že stěžovateli byla dána možnost vyjádřit se k závěrům daňové kontroly, ale stěžovatel pouze opakovaně požadoval přiměřenou lhůtu k jejímu prostudování.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas jak se závěrem krajského soudu ohledně možnosti stanovení daně za použití pomůcek, tak s případnou volbou srovnávaného subjektu jako jediného, stejně jako se závěrem o prokázání toho, co a za kolik stěžovatel vykoupil. Zásadním a zcela nesprávným závěrem finančních orgánů i krajského soudu je, že stěžovatel vykupoval od fyzických osob papír netříděný, protože od nich vykupoval výhradně přetříděný odpadový papír prostřednictvím kontaktních osob, které byly schopny soustředit větší množství papíru a následně jej přetřídít. Důvodem bylo, že stěžovatel vykonával činnost převážně sám a nebylo možné, a ani technicky proveditelné, aby po nocích třídil tuny odpadového papíru. Odběratel odpadového papíru požadoval odpadový papír vytříděný podle normy, což potvrdil písemným vyjádřením. Třídění papíru, způsob výkupu a ceny vykupovaného odpadového papíru od fyzických osob potvrdilo sedm svědků, ale správce daně tyto svědecké výpovědi nesprávně vyhodnotil. Všichni svědci potvrdili, že papír museli třídít. Tuto skutečnost správce daně nevyvrátil a krajský soud ji zamlčel. Výkup se řídil veřejně přístupným ceníkem, ve kterém jsou rozlišeny 3 kategorie: karton čistý, směs novin, časopisů a letáků a bílý papír potištěný. Tvrzení správce daně, že papír vykupovaný od fyzických osob byl netříděný, není ničím zdůvodněné, stejně jako tvrzení, že výkup byl prováděn podle normy ČSN EN643. Stejněho charakteru, a ničím nepodložené, je i tvrzení, že BONT je netříděný odpadový papír, neboť je to v rozporu s písemným stanoviskem odběratele. Výkupní lístky jsou vedeny na všechny výkupy a žádný neobsahuje označení AS, C4, BONT. Tato označení, která jen vzdáleně připomínají předmětnou normu, stěžovatel používal pouze k rozlišení deponií ve skladu v souladu s požadavky odběratele. Označení BONT norma vůbec neobsahuje.

Výhrady správce daně, že údaje v pokladně nekorespondují s výdajem peněz za vykoupené odpadové hmoty, nemají oporu v zákoně. Podle ust. § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů nemusí poplatník zjišťovat vklady do pokladny či výběr peněz z pokladny. Zjišťování skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provádí k poslednímu dni zdaňovacího období. Z těchto důvodů výtky správce daně, že stěžovatel neprovedl inventarizaci, kterou předepisuje zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), nemá oporu v zákoně, a tudíž k této povinnosti s ohledem na čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nemůže být stěžovatel nucen. Ke konci zdaňovacího období stěžovatel vždy provedl zjištění fyzických stavů všech položek v souladu se zákonem.

Naprosto irelevantní je podle stěžovatele poznámka krajského soudu k odpisům papíru ze skladu na skládku ve zlomcích procent. Tento odpis není důkazem nedostatku při vedení daňové evidence, ale spíše naopak projevem snahy odsouhlasit stavy skladu s evidencí. Nepodložené je i tvrzení krajského soudu, že na výkupních lístcích jsou vymyšlená jména a adresy prodejců. Pokud by stěžovatel měl v úmyslu si vymýšlet, nebyl žádný problém doplnit tyto údaje i na výkupní lístky, na kterých jména uvedena nebyla. Veškeré výkupní ceny od podnikatelů jsou doloženy fakturami, které všechny prověřil správce daně. To znamená, že nedošlo k zpochybnění stěžovatelovy daňové evidence jako celku. Stěžovatel nepopřel, že ne všechny výkupní lístky obsahují jména prodávajících, zejména v roce 2006 (výkup od žáků, bezdomovců, občanů vietnamské národnosti apod.) Všechny výkupní lístky v roce 2007 a 2008 jména obsahují. Ničím nebylo potvrzeno, že tyto osoby vůbec neexistují. Výkupce nemůže vyžadovat předložení občanského průkazu, protože zákon to neumožňuje. Stěžovatel zaznamenával jména prodejců

tak, jak je slyšel a vynaložil veškeré úsilí o řádnou evidenci. Nezpochybňuje-li správce daně výkup papíru od fyzických osob, a ani jeho množství, pak nemůže pouze co do jím zpochybňované výše výkupní ceny všechny dosud jím akceptované důkazy obratem zpochybnit a uchýlit se k nezákonnému použití pomůcek. Správce daně musí buď používat důkazy, nebo pomůcky. Nelze však pro prokazování některých skutečností použít důkazy a pro účely jiné pomůcky. Nesprávný je i závěr finančních orgánů, že stěžovatel vykupoval od právnických i fyzických osob stejné kategorie papíru za různé ceny. Správce daně ignoroval písemná vyjádření právnických osob, z nichž vyplývá zcela rozdílný způsob výkupu a z toho plynoucí i rozdílné výkupní ceny. Jako pomůcky použil podle svého prohlášení ceník podnikatele P. N., který získal při místním šetření, ale fakticky se jednalo o výslech svědka, kterému měl být přítomen i stěžovatel. Jedná se o jasnou manipulaci, jejímž cílem bylo co nejvíce poškodit stěžovatele, což dokládá i termín „smíšený papír“, který P. N. používal pro netříděný papír. Stěžovatel vykupoval výhradně papír přetříděný. Za těchto okolností pak srovnával správce daně nesrovnatelné. Finanční orgány uváděly, že nebyl nalezen jiný daňový subjekt, který by byl plně srovnatelný se stěžovatelem, ale přitom stěžovatel takové subjekty navrhl. Krajský soud dále opřel svůj rozsudek o fakturu ze dne 27. 6. 2006, ale stěžovatel nevykupoval od fyzických osob odpadový papír na faktury. Jedná se o výkup netříděného papíru od společností, kterým stěžovatel zdarma zapůjčoval malý lis a dodával vázací materiál. Navíc žádná faktura neobsahuje název druhu papíru BONT. Dalším důkazem má být stěžovatelovo vyjádření do protokolu ze dne 16. 10. 2009, že kategorie BONT představuje směsný papír. To však neznamená, že se jedná o papír netříděný. Jak jasně vyplývá z normy odběratele uložené ve spise, jedná se o kategorii tříděného papíru, který se skládá např. z dvou druhů, ale přetříděných. Tyto důkazy tedy nic nedokazují a jsou použity zavádějícím způsobem poškozujícím stěžovatele.

Správce daně vůbec nezkoumal užití ceníkových cen v evidenci stěžovatele. Neprokázal, že stěžovatel vykupoval od fyzických osob netříděný odpadový papír, ale přesto jako pomůcku použil ceny podnikatele P. N. pro netříděný papír. V polovině roku 2008 došlo k výraznějšímu poklesu cen odpadového papíru a ke konci roku 2008 se výkupní ceny odpadového papíru snížily nejméně o 80 %. Z těchto důvodů P. N. měnil ceníky odpadového papíru 2x až 3x do roka. Pro rok 2008 použil správce daně jako pomůcku ceník platný ke konci roku 2008 a na základě toho došlo k paradoxu, kdy výkupní ceny, které stěžovatel platil právnickým osobám v roce 2008, byly vyšší než pomůcky, které správce daně použil pro toto zdaňovací období ke stanovení výkupních cen od fyzických osob. V období roku 2006 až 2008 P. N. vykupoval odpadový papír spíše jako doplňkovou činnost. Stěžovatel proto navrhl, aby správce daně ověřil ceny odpadového papíru u dalších třech firem, které se svou činností a rozsahem více přibližovaly jeho podnikání. Správce daně popřel existenci těchto firem, i když jejich ceny nechal prověřit Policií České republiky. Výsledky šetření policie se nikdy v žádném spise neobjevily, stejně tak jako policejní šetření u všech sedmi svědků. Správce daně nepřihlédl při použití pomůcek k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. P. N. prováděl výkup odpadového papíru v kamenné provozovně, kam fyzické osoby samy odpadový papír přinášely. Nemusel jako stěžovatel využívat služeb kontaktních osob, které papír i shromažďovaly, přechodně skladovaly a pomáhaly při nakládání. Tyto činnosti se musely zákonitě promítnout do výkupních cen, aby se uvedeným osobám činnost vyplatila. Krajský soud tuto skutečnost nezohlednil.

Pokud se jedná o M. M., finanční orgány vůbec neakceptovaly skutečnost, že se na prodeji podílel i její syn uvedený na výkupním lístku. Jedná se o studenta, v jehož prospěch byl prodej realizován. Všichni svědci potvrdili, že papír museli třídít. Přesto, že se jednalo o značný časový odstup, jejich odpovědi se přibližovaly skutečnosti více než údaje, které správce daně nesprávně přepsal z výkupních lístků. Pokud by stěžovatel měl v úmyslu svědky zmanipulovat, mohl jim dát k dispozici přesné údaje.

pokračování

V průběhu daňové kontroly správce daně porušoval práva stěžovatele tím, že neoprávněně zadržoval doklady a naprosto nepotřebně jej předvolával. Stěžovatel byl nucen navštívit správce daně celkem 28x. Přitom jen v sedmi případech se jednalo o výslech svědků. Zbýlých 21 návštěv bylo převážně zbytečných. Tato jednání se konala v nedůstojném, stísněném a stresujícím prostředí, v průběhu zápisu přicházela a odcházela další úřední osoba do vedlejší místnosti. Stěžovatel nemohl uplatnit svá práva. V protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole bylo správcem daně předloženo poučení, že „na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění“. Tuto lhůtu správce daně odmítl poskytnout s odůvodněním, že dne 7. 10. 2010 byly zástupci stěžovatele zaslány poštou výsledky kontrolních zjištění a byla mu poskytnuta lhůta 21 dnů na jejich prostudování. Od této doby proběhly ještě další události, výslechy svědků, rozsáhlá šetření správce daně v terénu, prověřování osob a míst uvedených na výkupních lístcích apod., o které, jak se později ukázalo, byla původní zpráva rozšířena o dalších 21 stran a se kterými nebylo možné se v krátkém časovém úseku seznámit a byly plně chyby, jež měnily závěry správce daně a jež bylo možné zjistit až porovnáním s originálními doklady, které stěžovatel neměl sebou. Finanční ředitelství se snažilo tyto chyby bagatelizovat. Přesto úřední osoba na dotaz uvedla, že se jedná pouze o 8 stránek, a vědomě lhala. Na závěr úřední osoba bezdůvodně ukončila jednání a prohlásila projednávání zprávy o daňové kontrole za uzavřené. Zprávu následně zaslala zástupci stěžovatele poštou, což představuje nezákonné ukončení daňové kontroly, jež má za následek i nezákonnost rozhodnutí finančního ředitelství. Protože ust. § 88 odst. 3 daňového řádu nezná dílčí projednání zprávy o daňové kontrole, zpráva by se měla vždy projednávat jako celek. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly neprokázal výši skutečně vynaložených výdajů na nákup odpadového papíru od fyzických osob a neprokázal ani nákupní cenu a množství a druh odpadových surovin od nich vykoupných. Nepředložil výdajové pokladní doklady, ani potvrzení o převzetí peněz v hotovosti konkrétními fyzickými osobami v den uskutečnění výkupu. Rovněž stěžovatelem předloženou skladovou evidenci, ceníky a výkupní lístky nebylo možné považovat za důkazy o skutečné výši částek vyplacených v hotovosti. Stěžovatel nepředložil žádný jiný důkazní prostředek, z něhož by byla jednoznačně zjistitelná cena za jednotlivé kategorie odpadového materiálu podle členění uplatňovaného ve skladové evidenci. Ani svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno kdy, komu, kolik a za co v hotovosti vyplatil. Výše neprokázaných výdajů přitom představovala podstatnou část (milionové obraty) celkově uplatněných výdajů. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno, a proto stanovení daně za použití pomůcek bylo zdůvodněné. Pomůcky použité správcem daně byly zvoleny přiměřeně a byly podkladem pro kvalifikovaný odhad daňové povinnosti. Správce daně postupoval během daňového řízení velmi pečlivě, zodpovědně a v souladu s právními předpisy. Proto finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Byť stěžovatel podřadil stížní důvody i pod ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., je z obsahu kasační stížnosti zřejmé, že nenamítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu,

ale polemizuje se závěrem finančních orgánů a krajského soudu, že neprokázal, za jaké částky nakupoval od fyzických osob odpadové suroviny, a neunesl tak důkazní břemeno ve vztahu k nákladům uplatněným v daňových přiznáních za zdaňovací období roku 2006 až 2008.

Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení důvodnosti stížních námitek ze své judikatury, podle níž, dospěje-li správce daně k závěru, že jsou kumulativně splněny podmínky, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň jiným způsobem, tedy za použití pomůcek. V takovém případě je správce daně při vyměření daně vázán ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Je-li daň stanovena za použití pomůcek, zkoumá odvolací orgán jednak, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a jednak, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009 - 81, ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, oba rovněž na www.nssoud.cz). Co se pomůcek týče, je nezbytné, aby byly získány v souladu se zákonem, obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti a byly také správně hodnoceny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, www.nssoud.cz).

Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky ust. § 24 zákona o daních z příjmů. K posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) podle odst. 1 citovaného ustanovení příjmů Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, www.nssoud.cz uvedl, že *„Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“*

Skutkově podobným případem, kdy předmětnou otázkou bylo dokazování výdajů za výkup dřevěných palet, se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, www.nssoud.cz, v němž dospěl k závěru, že *„faktické vynaložení daňově uznatelného nákladu nemůže prokázat evidence následně prodaných palet ani obecná tvrzení spolupracovníků stěžovatele, dle kterých k odkupu a prodeji dřevěných palet v určitém období na určitém místě skutečně docházelo. Taková tvrzení či evidence žádným způsobem nepřispívají k prokázání konkrétní obchodní transakce a v tomto důsledku i k vynaložení konkrétního výdaje ve stěžovatelem deklarované výši.“*

Vynaložení odečitatelného výdaje musí být poplatníkem prokázáno. Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, poukázat lze zejména na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat,

pokračování

že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Ne každá chyba v účetnictví má takto požadovanou intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností a doložil, že přes vzniklé pochybnosti se sporný účetní případ stal tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, který se týkal stanovení daňové povinnosti stěžovatele za zdaňovací období roku 2005 uvedl: *„Stěžovatel podniká v oboru, pro který je do jisté míry charakteristická anonymita nebo obtížná zjiřitelnost osob poskytujících mu plnění (odpadové suroviny) a zároveň vysoký počet takových osob. Na povahu své podnikatelské činnosti ostatně stěžovatel sám soustavně upozorňoval. To přirozeně vede k nízké vypovídací hodnotě daňové evidence směrem k prokazování výdajů vynaložených na výkup odpadových surovin. Nejedná se o obecně přenositelný závěr, protože si totiž lze představit případy, kdy i při výkupu odpadových surovin budou výdajové listky či obdobné písemnosti směrodatným vodítkem pro určení výše odpočitatelných výdajů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Bude tomu tak zpravidla tehdy, bude-li počet prodejců nižší, případně půjde-li o osoby výkupci známé nebo prokazující svoji totožnost (stálí zákazníci, známí zákazníci)... Postrádají-li výkupní listky vypovídající hodnotu, pak může místo nich přesnou výši vynaložených odpočitatelných nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokázat jinak koherentní daňová evidence, tedy zejména evidence příjmů a výdajů surovin a příjmů a výdajů finančních prostředků, nevystávají-li pochyby o její věrohodnosti. Např. nejsou-li důvody k vážnému podezření, že byla vytvořena jen jako jakási „umělá realita“ pro daňové či jiné podobné účely a že ve skutečnosti probíhal tok ekonomických hodnot mezi daňovým subjektem a jeho obchodními partnery jinak, než jak je v evidenci uvedeno.“* V průběhu daňové kontroly za zdaňovací období roku 2006 až 2008 stěžovatel předložil (dne 14. 1. 2011) výkupní listky vztahující se ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Vzhledem k jejich nízké důkazní hodnotě, která vyplývá i z vyjádření stěžovatele o povaze jeho podnikání a limitech možností „ověřovat“ údaje uváděné fyzickými osobami, ověřoval správce daně údaje o bydlišti fyzických osob, od kterých měl stěžovatel podle těchto podkladů odpadový papír vykoupit, a zjistil, že v místě uvedeného bydliště se takové fyzické osoby nenacházejí. Správce daně proto výkupní listky zhodnotil samy o sobě jako neprůkazné ve vztahu k částkám na nich uvedeným, které měl stěžovatel vynaložit na nákup papíru od fyzických osob.

Správnost stěžovatelem uváděné výše výdajů vynaložených na nákup odpadového papíru od fyzických osob byla oslabena také tím, že správcem daně byla zpochybněna věrohodnost a průkaznost dalších jím vedených evidencí, kterou by jinak výši nákladů za papír vykupovaný od fyzických osob bylo možno prokázat i přesto, že správce daně výkupní listky neosvědčil jako důkaz. V průběhu daňové kontroly správce daně kontroloval údaje mimo jiné ve skladové evidenci, knihu jízd a údaje v peněžním deníku. Z těchto dokladů vyplynulo, že stěžovatel vyplácel peníze v hotovosti, aniž je měl fyzicky v pokladně. Stěžovatel předložil ceníky obsahující informace o maximální výkupní ceně. Kategorizace vykupovaných surovin podle ceníku neodpovídala kategorizaci ve skladové evidenci (C4 čistá, A5, C4 samopropisovací, C4 potisk, BONT, PET bílá, PET barevná, A2, folie barevná). Stěžovatel neprováděl inventarizaci. Z faktur k výkupům od právnických osob (Služby města Milevska a Kostelecké uzeniny, a.s.) vyplynulo, že jako BONT byl označen smíšený papír. Stěžovatel v průběhu daňové kontroly uvedl, že papír od fyzických osob musel ještě přetřídít. Až později své vyjádření korigoval, že od fyzických osob vykupoval pouze přetříděný papír. Stěžovatel odkázal na výpovědi svědků, kterými však podle

správce daně nebylo prokázáno jeho tvrzení o výši výkupních cen odpadového papíru od fyzických osob při výkupu v hotovosti. K námitce nesprávného vyhodnocení výpovědi svědkyně M. M. Nejvyšší správní soud uvádí, že z protokolu o jejím výslechu ze dne 9. 2. 2011 vyplynulo, že prodávala stěžovateli papír (noviny, kartony, letáky i lepší bílý papír), který shromažďovala v plechové garáži. Papír pocházel od rodičů, sestry a svědkyni pomáhal její syn. Noviny a letáky se třídily zvlášť. Asi 2x až 3x za rok přijel stěžovatel a množství nashromážděného papíru odvezl. Cena se pohybovala okolo 2 Kč za kg, za bílý papír kolem 8 Kč, svědkyně si cenu přesně nepamatovala. Papír předávala přetříděný, zvlášť noviny, kartony, letáky, převázané provazem. Obsah svědecké výpovědi tak koresponduje se závěrem správce daně, že konkrétní výkupní cenu fyzickým osobám stěžovatel neprokázal, a poukaz stěžovatele na to, že svědkyni se sběrem papíru pomáhal i její syn, který byl uveden na výkupních lístcích, nemůže závěr správce daně nijak zpochybnit.

K námitkám nezákonného vyžadování inventarizace a vedení daňové evidence způsobem, který nevyplývá z ust. § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů, Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně nevyžadoval po stěžovateli konkrétní způsob vedení daňové evidence. Podle citovaného ustanovení zajišťuje daňová evidence zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích. Podle odst. 2 citovaného ustanovení se pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Podle odst. 5 citovaného ustanovení je poplatník povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená tímto zákonem nebo zvláštním právním předpisem. Správce daně vycházel ze stěžovatelem vedených evidencí, byť nemusely odpovídat požadavkům zákona o účetnictví, který stanoví mimo jiné povinnost účetní jednotky provádět inventarizaci, tedy kontrolovat, zda evidovaný stav majetku odpovídá skutečnosti. Správce daně hodnotil zápisy provedené v daňové evidenci z hlediska toho, zda poskytují dostatečně věrohodný, úplný, průkazný a správný obraz o hospodaření stěžovatele.

Na správnosti závěrů správce daně, že daňová evidence takový obraz neposkytuje, nemění nic ani argumentace stěžovatele popisující praxi výkupu a stanovení cen od právnických osob, neboť důkazní břemeno stěžovatel neunesl ve vztahu k výkupu papíru od osob fyzických. Se stěžovatelem však lze souhlasit potud, že byly-li určité postupy průkazně použity při výkupu od právnických osob a je-li z povahy podnikání stěžovatele zřejmé, že musely být použity i při výkupu za hotové od osob fyzických, jsou údaje z těchto postupů přenositelné jako pomůcky pro kvalifikovaný odhad toho, jaké poměry byly u stěžovatele v oblasti výkupu za hotové od fyzických osob. Námitka, že krajský soud opřel své závěry o daňový doklad, který stěžovatel používal v obchodním styku s právnickými osobami, ovšem právě proto není důvodná. Krajský soud naopak správně zrekapituloval správcem daně posuzované důkazní prostředky. Stanovit přesnou výši vynaložených výdajů dokazováním tedy s ohledem na výše uvedené nebylo možné. Správce daně byl na základě zjištěných důkazů schopen pouze určit rozmezí, v němž se výkupní částky vyplácené fyzickým osobám pohybovaly. Prodával-li totiž stěžovatel vykoupěný papír dalším odběratelům a je-li rozsah tohoto prodeje daňovými doklady prokázán, stejně jako příjem stěžovatele za takto prodaný papír, a zároveň je-li zcela nepochybné, že prodaný odpad musel stěžovatel někde nakoupit, pak lze ve vztahu k výkupním cenám odpadového papíru od fyzických osob dospět k závěru, že se bude zpravidla jednat o ceny nižší, než jsou ceny prodejní. Jinak by totiž stěžovatel dlouhodobě provozoval podstatnou část své činnosti se ztrátou, což za běžných okolností lze považovat zásadně za neobvyklé a vyžadující důkladného vysvětlení a prokázání důvodů, jež by obstály z hledisek generální klausule v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nic takového však u stěžovatele nevyšlo najevo. Je zřejmé, že i v segmentu výkupu za hotové od fyzických osob obecně vzato nakupoval za ceny nižší, než za jaké dále papír prodával. Daňová evidence stěžovatele je přitom neprůhledná, a to i pro zdaňovací období roku 2008, tím, že z ní

pokračování

není dostatečně nepochybně patrné, od kterých konkrétních osob při výkupu za hotové odebral jaké konkrétní množství papíru za jakou konkrétní cenu. V evidenci konkrétních osob, od nichž byl papír vykupován, jsou totiž nesrovnalosti týkající se identity těchto osob. To je hlavní a klíčový důvod přechodu na pomůcky. Ten bez dalšího ob stojí, neboť i kdyby se nesrovnalosti ohledně identity týkaly jen menší části fyzických osob, od nichž byl papír odkupován, jde o takovou nesrovnalost, která může vyvolávat pochyby o tom, zda skutečně výkup papíru probíhal takovým způsobem, jak o tom mají svědčit údaje v evidenci. Navíc jiné důkazy o tom, od koho byl konkrétně papír vykoupěn, stěžovatel nepředložil, a ve své podstatě ani nemohl, neboť se spoléhal na uvedenou evidenci. Na základě výše uvedeného lze dospět k dílčímu závěru, že byly splněny podmínky pro použití pomůcek, neboť věrohodnost a průkaznost stěžovatelovy daňové evidence byla zpochybněna a zároveň nebylo možné stanovit přesnou výši výdajů dokazováním.

K námitkám týkajícím se šikanózního a nezákonného procesního postupu správce daně vůči stěžovateli, o takovém postupu nesvědčí obsah správního spisu. Správce daně naopak respektoval všechna procesní práva stěžovatele a umožnil mu seznámit se se všemi kontrolními zjištěními a být přítomen výslechu svědků. V případě místního šetření v provozovně P. N. se podle obsahu protokolů o místním šetření nejednalo o výslech svědka, jak namítal stěžovatel, ale na provozovně byly správci daně předány ceníky k výkupu odpadových surovin, které jsou součástí správního spisu. Pokud jde o námitku zadržování důkazních prostředků, z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel předložil dne 14. 1. 2011 správci daně výkupní lístky jako důkazní prostředky a poté dne 18. 3. 2011 se dostavil bez předchozí domluvy ke správci daně a požadoval jejich vrácení. Podle úředního záznamu ze dne 18. 3. 2011 správce daně stěžovateli dostatečně vysvětlil důvody, proč mu nemůže bez předchozí domluvy požadované důkazní prostředky vydat a sdělil mu i to, že je spolu s další daňovou evidencí vyhodnocuje a ověřuje dotazy na městských a obecních úřadech bydliště fyzických osob uvedených na výkupních lístcích. Správce daně vrátil stěžovateli výkupní lístky dne 21. 3. 2011. Z těchto skutečností je zřejmé, že důkazní prostředky neoprávněně nezadržoval, jeho postup byl důvodně shledán správným finančním ředitelstvím na základě prošetření způsobu vyřízení stížnosti stěžovatele.

K námitkám týkajícím se projednání zprávy o daňové kontrole je z obsahu správního spisu zřejmé, že po vyjádření stěžovatele ke kontrolnímu zjištění, které mu bylo zasláno dne 7. 10. 2010, správce daně prováděl dokazování, neboť mu stěžovatel zaslal výkupní lístky a navrhl výslechy svědků. Provedené dokazování však na kontrolních zjištěních nic nezměnilo, neboť svědecké výpovědi vyhodnotil správce daně jako neprůkazné, účelové a nevěrohodné, a stejně tak zpochybnil důkazní hodnotu výkupních lístků. Hodnocení svědeckých výpovědí navíc dne 15. 3. 2011 zaslal správce daně stěžovateli na vědomí a dal mu možnost se k nim ve lhůtě 15 dnů vyjádřit s tím, že poté bude pokračovat v projednávání zprávy o daňové kontrole. Dne 21. 3. 2011 se zástupce stěžovatele k vyhodnocení svědeckých výpovědí správcem daně vyjádřil. Z ust. § 88 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Smyslem citovaného ustanovení je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně. Podá-li daňový subjekt vyjádření s návrhem na doplnění výsledku kontrolního zjištění, jako tomu bylo v případě stěžovatele, může být prováděno dokazování. Pokud i poté správce daně na svém kontrolním zjištění setrvá, nelze již navrhnout další doplnění kontrolních zjištění. Jedná se tedy o určitou koncentraci kontrolního postupu ve vztahu k doplňování kontrolních zjištění. Správce daně se pokusil se zprávou o daňové kontrole seznámit zástupce stěžovatele dne 6. 5. 2011, zejména ve vztahu k výsledkům provedeného dokazování, avšak bezúspěšně. Proto mu byla zpráva

o daňové kontrole zaslána prostřednictvím držitele poštovní licence. Stěžovatel tak nebyl zkrácen na svých procesních právech vztahujících se jak k možnému návrhu na doplnění kontrolních zjištění v koncentrační lhůtě stanovené správcem daně, tak na právu být seznámen se zjištěními a závěry správce daně a měl možnost je následně napadnout odvoláním.

K námitce, že nelze při stanovení daně za použití pomůcek využít částečně i daňovou evidenci stěžovatele, z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že tento způsob stanovení daně je náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním (srov. rozsudky ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 – 88, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 – 71, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 – 73, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly stěžovatel správci daně předložil a které nebyly zpochybněny. Správce daně tímto postupem usiloval o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů stěžovatele. Podle ust. § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, dle písm. b) podaná vysvětlení, dle písm. c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, dle písm. d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Stěžovatel v této souvislosti zpochybňoval přiměřenost užitých pomůcek, zejména v otázce srovnatelnosti daňového subjektu, jehož cen za výkup od fyzických osob správce daně pro stanovení základu daně a daňové povinnosti stěžovatele použil.

Za srovnatelný subjekt byl vybrán podnikatel P. N. Správce daně zdůraznil, že plně srovnatelný subjekt nalezen nebyl, a to vzhledem ke specifčnosti podnikání stěžovatele, který výkup prováděl v jednotlivých obcích za pomoci kontaktních osob a pro odpadové suroviny jezdil automobily ve svém obchodním majetku.

K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že „pokud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně, být založeny na srovnání hospodaření stěžovatele s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně velké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Např. je-li stěžovatel „běžným“ malopodnikatelem v oboru výkupu starého papíru, který získává papír ve velkém množství od drobných sběračů, nelze jej srovnávat s podnikatelem vázaným na jednoho či několik málo velkých dodavatelů vykupovaného papíru, i když by objemy tržeb obou podnikatelů byly jinak srovnatelné. Již vůbec jej pak nelze bez dalšího srovnávat s tržními subjekty dosahujícími několikanásobně větších obrátů, ledaže by platilo, že přes rozdíly v obratech jsou jinak ekonomické parametry podnikání, zejména poměr tržeb k nákladům či struktura nákladů, obou srovnávaných subjektů srovnatelné. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svojí činností činnosti stěžovatele. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi stěžovatelem a srovnávanými subjekty.“ Z úředních záznamů o stanovení daně za použití pomůcek podle ust. § 98 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že správce daně si byl vědom částečně odlišných ekonomických parametrů v podnikání P. N., což ovšem nemusí bránit tomu, aby jeho výkupní ceny nebylo možno použít, pokud by byly ekonomické parametry srovnávaného subjektu alespoň předestřeny.

Stěžovatel v této souvislosti namítal, že při použití pomůcek nebyly zohledněny všechny ekonomicky relevantní okolnosti, a poukázal na propad výkupních cen u fyzických osob v roce 2008. Správce daně provedl místní šetření v provozovně P. N., při kterém byl předložen správci daně ceník tohoto podnikatele. P. N. se zabýval shodnou činností (shromažďováním,

pokračování

soustředěním a výkupem, tříděním, skladováním, přepravou a úpravou odpadových surovin). Výkupní ceny odpadového papíru byly u smíšeného papíru (odpovídajícího kategorii BONT u stěžovatele) v roce 2006 a 2007 1 Kč/kg, v roce 2008 0,50 Kč. Na ceníku P. N. je poznámka, že ceny se měnily podle prodejních cen zákazníků. Nic dalšího však o parametrech podnikání, alespoň v podstatných ohledech, v úředních záznamech uvedeno není, např. že se jedná o malopodnikatele s lokálním významem, od jakých dodavatelů papír odebíral, jaký byl způsob výkupu papíru a zda měl pouze jednu kamennou provozovnu nebo podnikal ve více provozovnách.

V úředních záznamech o stanovení daně za použití pomůcek správce daně uvedl, že ukazatel „výkupní cena v korunách za jeden kilogram odpadové suroviny“ není odvislá od celkového rozsahu podnikání a ekonomických výsledků, protože pokud podnikatel např. vykáže vysoký zisk, neznamená to automaticky, že nakupuje pod cenou. Také ukazatel hospodářský výsledek v sobě zahrnuje řadu faktorů, např. provozní odpisy, mimořádné výdaje. Takový závěr správce daně je však podle Nejvyššího správního soudu příliš zobecnující, i s ohledem na to, že nebyly správcem daně popsány žádné parametry podnikání P. N. Není zřejmé, zda jeho ceník, zejména v roce 2008, bylo možno přiměřeně použít ve vztahu k podnikání stěžovatele. Pokud v roce 2008 vykazoval srovnávaný daňový subjekt poměrně výrazný pokles výkupní ceny, správce daně měl tento ukazatel posoudit a zabývat se tím, zda je přenositelný i na stěžovatele, tedy zda byl ovlivněn obecně údajným poklesem cen papíru v závěru roku 2008 nebo nějakými specifiky v podnikání P. N. Není tedy zřejmé, zda byl u stěžovatele dán důvod pro korekci ceníku P. N. či nikoliv. Správce daně sice správně zohlednil náklady související s činností stěžovatele (režie, automobily), ovšem závěr o přiměřenosti použití jako pomůcky ceníku P. N. za výše popsaného stavu nelze učinit, neboť závěry finančních orgánů jsou ve vztahu k ekonomickým parametrům vybraného podnikatelského subjektu nedostatečně odůvodněné, a tudíž nepřezkoumatelné.

Při stanovení daně za použití pomůcek by pak bylo třeba zvážit také využití dokladů vystavených stěžovatelem různým fyzickým osobám, u nichž bylo zjištěno, že obsahují nesrovnalosti. Otázkou ovšem je, zda nesrovnalost určitého typu, konkrétně nejasnosti ohledně identity, bydliště aj. konkrétních osob, od nichž měl stěžovatel papír vykupovat, znamená nepoužitelnost celého dokladu nebo dokonce nepoužitelnost agregátních údajů vyplývajících z těchto dokladů. Představitelné jsou v podstatě dvě možnosti.

V první z nich stěžovatel v jednotlivých případech nezjistil správnou identitu osob, které mu papír odevzdaly, avšak jednalo se o skutečné fyzické osoby, od nichž papír převzal a jimž za něj zaplatil výkupní cenu. V takovém případě by bylo možno uvedené doklady, ačkoli v určitých ohledech obsahují nesrovnalosti, použít jako relativně nejpřesnější zdroj informací o tom, za jaké ceny stěžovatel papír od fyzických osob v různých obdobích roku 2008 vykupoval. Agregátní data takto získaná, tj. přehled o tom, jaký typ papíru v jakých množstvích stěžovatel v různých obdobích roku 2008 vykupoval, by mohla sloužit ke zjištění průměrných výkupních cen a vykupovaného množství tak, jak se vyvíjelo během roku a jak reflektovalo, což tvrdí stěžovatel, například výrazný pokles výkupních cen, který se měl projevit až v závěru roku, zatímco dříve naopak ne. Celkový součet částek za výkup, jež měly být vynaloženy podle uvedených dokladů, by dokonce mohl být přímým východiskem pro úvahu, zda právě on není nejpřesnějším údajem o tom, kolik stěžovatel za výkup papíru za hotové od fyzických osob pravděpodobně vynaložil. Tato data by mohla být podrobena testu věrohodnosti zejména porovnáním s údaji např. od P. N. a uvážení, nakolik se jeho model podnikání lišil od podnikání stěžovatele, anebo naopak s ním shodoval. Obstála-li by v testu věrohodnosti, bylo by namístě, aby sloužila jako pomůcka pro odhad, jakou částku stěžovatel na výkup papíru za hotové od fyzických osob ve zdaňovacím období pravděpodobně vynaložil.

V případě druhé možnosti se může ukázat, že údaje na dokladech jsou nevěrohodné nejen pokud jde o identitu osob, jimž měly být vystaveny. V takovém případě by tedy i údaje o množství i ceně vykoupeného papíru měly společného s realitou jen velmi málo a uvedené doklady by jako pomůcky byly prakticky nepoužitelné. Odhad o stěžovatelem vynaložených nákladech na výkup za hotové od fyzických osob by pak musel být založen pouze na jiných pomůckách, nejspíše na údajích o jiných více či méně srovnatelných subjektech, doplněných o ekonomickou úvahu, kterou by srovnávací údaje byly patřičně modifikovaným způsobem, tedy s přihlédnutím k odlišnostem mezi srovnávanými subjekty, použity na podnikání stěžovatele. To, jakým způsobem s údaji na dokladech vystavených stěžovatelem zacházet a nakolik je lze využít jako pomůcky, závisí na konkrétních okolnostech případu a musí vycházet z přezkoumatelné úvahy správce daně.

Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Jelikož také napadené rozhodnutí finančního ředitelství trpí podstatnou vadou, která způsobuje jeho nezákonnost, pro kterou bylo rozhodnutí možno zrušit již v řízení před krajským soudem, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že se za použití ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušuje také rozhodnutí finančního ředitelství a věc se vrací odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem.

Náklady řízení o žalobě spočívají v odměně za 3 úkony právní služby ve výši 3 x 2.100 Kč (převzetí a přípravy zastoupení, písemné podání ve věci samé a účast na jednání nepřesahujícím dvě hodiny [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném o 31. 12. 2012, (dále jen „vyhláška“) z náhrady hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 1.512 Kč. Částka náhrady nákladů za řízení o žalobě tedy činí 8.712 Kč za odměnu advokáta a 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek (položka č. 18 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2012), celkem tedy 11.712 Kč.

Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v odměně za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč, sestávající z písemného podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky] a z náhrady hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 714 Kč. Celková částka náhrady nákladů za řízení o žalobě tedy činí 4.114 Kč za odměnu advokáta a 5.000 Kč za zaplacený soudní poplatek (položka č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů). Celková částka odměny za řízení o kasační stížnosti tedy činí 9.114 Kč.

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

pokračování

V Brně dne 4. července 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu