

Spis 8 Afs 13/2013 byl spojen se spisem číslo 8 Afs 12/2013 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



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: **M. P.**, zastoupeného Doc. JUDr. Milanem Kindlem, CSc., advokátem se sídlem 28. října 3649, Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízeních o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 16. 12. 2010, čj. 12399/10-1100-505275 a čj. 12398/10-1100-505275, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 1. 2013, čj. 15 Af 10/2011 - 90 a čj. 15 Af 9/2011 - 95,

t a k t o :

- I.** Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 12/2013 a sp. zn. 8 Afs 13/2013 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc bude dále vedena pod sp. zn. 8 Afs 12/2013.
- II.** Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 1. 2013, čj. 15 Af 10/2011 – 90, **se zamítá**.
- III.** Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 1. 2013, čj. 15 Af 9/2011 – 95, **se zamítá**.
- IV.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- V.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobce je fyzickou osobou podnikající na základě živnostenského oprávnění s předmětem podnikání výkup a prodej druhotných surovin. Vede podvojný účetnictví. Dne 18. 6. 2007 u něj byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2004 a 2005.

[2] Finanční úřad v Žatci (dále jen „finanční úřad“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2010, čj. 38857/10/203971506235, daň z příjmů fyzických osob za rok 2004 ve výši 3 621 984 Kč. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zamítlo žalobcovu odvolání proti tomuto platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 16. 12. 2010, čj. 12399/10-1100-505275.

[3] Dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2010, čj. 38861/10/203971506235, finanční úřad doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 ve výši 3 238 464 Kč. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zamítlo žalobcovu odvolání proti tomuto platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 16. 12. 2010, čj. 12398/10-1100-505275.

[4] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

II.

[5] Žalobce podal proti oběma rozhodnutím finančního ředitelství správní žaloby ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí čj. 12399/10-1100-505275 rozsudkem ze dne 28. 1. 2013 čj. 15 Af 10/2011 – 90 a žalobu proti rozhodnutí čj. 12398/10-1100-505275 rozsudkem ze dne 28. 1. 2013 čj. 15 Af 9/2011 – 95.

[6] Krajský soud se v obou rozsudcích nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. Ve věci sp. zn. 15 Af 10/2011 byla tato námitka příliš obecná, aby se jí soud mohl podrobně zabývat. Ve věci sp. zn. 15 Af 9/2011 žalobce označil za nepřezkoumatelný postup finančního ředitelství, které se nezaměřilo na zjištěné rozdíly v databázích Policie České republiky a obecních úřadů. Soud se neztotožnil ani s touto námitkou. Žalobce neuvedl žádné konkrétní rozpory mezi zmíněnými databázemi, ani nebylo zřejmé, jaké konkrétní návrhy na výslechy svědků měl žalobce na mysli.

[7] Další žalobní námitky byly v obou případech shodné. Krajský soud dospěl na jejich základě ke shodným závěrům. Neztotožnil se s námitkou nezákonnosti zahájení daňové kontroly. Připomněl, že Ústavní soud následně korigoval dřívější názor, ke kterému dospěl v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. V nálezu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 33/11 dovodil, že nelze bez dalšího považovat za svévolný postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu, aniž by měl důvodné podezření, že daňový subjekt neplní své povinnosti.

[8] Krajský soud nesouhlasil ani s námitkou prekluze práva vyměřit daň. Správce daně zahájil daňovou kontrolu za roky 2003 až 2005 dne 18. 6. 2007, tedy ještě před uplynutím lhůty pro vyměření daně. Zahájení daňové kontroly nebylo pouhým formálním úkonem bez vlivu na běh lhůty pro vyměření daně, neboť správce daně ihned po zahájení převzal od žalobce doklady a začal činit kroky k prověření žalobcova daňového základu. Zahájení daňové kontroly tedy bylo úkonem prodlužujícím lhůtu k vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), o další tři roky, tj. do 31. 12. 2010.

[9] Soud nepřisvědčil ani námitce, že daň měla být stanovena podle pomůcek a pokud by to nebylo možné, měla s ním být sjednána. Žalovaný považoval některé výdaje, které žalobce uplatnil, za daňově neuznatelné, protože je žalobce dostatečně neprokázal. Daňově uznatelným výdajem podle daňového řádu není každý výdaj vynaložený daňovým subjektem, ale pouze takový, který byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nepostačuje pouze tvrzení daňového subjektu, že se o takové výdaje jedná. Ačkoli doklady o nákupu druhotných surovin obsahovaly po formální stránce všechny náležitosti, po věcné stránce z nich vyplývá, že údaje o dodavatelích surovin nejsou pravdivé. Správce daně nemohl na podkladě takových dokladů osvědčit, že realizovaný obchod proběhl tak, jak byl deklarován. V účetnictví byly založeny doklady od neexistujícího dodavatele „J. S.“. Správci daně rovněž vyvstaly pochybnosti o totožnosti osob uvedených v evidenci výkupů za hotové. Čísla občanských průkazů a identifikační údaje náležely zcela jiným osobám, v některých případech se jména neshodovala s adresami, někdy uvedená jména vůbec neexistovala. Nepostačovalo proto argumentovat „*pouhou logikou věci*“, že žalobce musel následně prodaný odpad nějak nabýt, ale bylo třeba prokázat konkrétní způsob nabytí včetně pořizovací ceny. Správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti na základě zjištění, že dodavatelé vykázanými v účetnictví byly neexistující osoby. Žalobce tyto pochybnosti nevyvrátil.

[10] Aby bylo třeba stanovit daň podle pomůcek, nesmělo by být možné stanovit daň dokazováním. Že se některé výdaje zaúčtované v účetnictví žalobci v průběhu daňové kontroly nepodařilo prokázat, neznamená, že by měl správce daně automaticky přikročit k vyměření daně podle pomůcek.

III.

[11] Žalobce podal proti oběma rozsudkům kasační stížnosti, ve kterých uvedl obdobné kasační námitky. Namítl, že nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Stěžovatel neměl povinnost ověřovat totožnost svých dodavatelů, ale pouze odběratelů. Co se týče dodavatelů, měl pouze oprávnění nahlédnout do jejich dokladu totožnosti (§ 18 odst. 3 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech v rozhodném znění, dále jen „zákon o odpadech“). Povinnost ověřovat totožnost dodavatelů odpadu stanovil zákon o odpadech až následně. Nelze tedy stěžovatele postihnout za to, že údaje o jeho dodavatelích byly nesprávné.

[12] Stěžovatel zdůraznil povinnost státu vybírat daně ve správně stanovené výši. Stěžovatel doložil, že prodal kovový odpad svým odběratelům. Měl pouze chyby v seznamu dodavatelů odpadu (nesprávné adresy, nesprávná čísla občanských průkazů) způsobené tím, že neměl právo vyžadovat prokázání totožnosti těchto osob. Správce daně dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatel neprokázal nákup předmětného kovového odpadu.

[13] Pokud správce daně nemohl zjistit správnou výši daňové povinnosti, měl daňovou povinnost stanovit podle pomůcek a nikoli zdanit příjem z prodeje kovů tak, jako kdyby stěžovatel tyto kovy nabyt bezplatně. Postup správce daně byl absurdní, protože v jeho důsledku byla právní situace stěžovatele horší, než kdyby účetnictví a evidenci nevedl vůbec nebo si je vymýšlel.

IV.

[14] Žalovaný se ztotožnil s názory krajského soudu. Ohradil se proti názoru stěžovatele, že by vědomě odmítal názor Ústavního soudu ohledně nezákonnosti zahájení daňové kontroly. Poukázal na následný vývoj judikatury reprezentovaný především rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 – 52. Z protokolu o zahájení daňové

kontroly neplyne, že by stěžovatel považoval kontrolu za nezákonně zahájenou. Zahájení kontroly proto bylo úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Správce daně zjistil, že v evidenci výkupu od fyzických osob nejsou čitelná jména a adresy, čísla občanských průkazů ve výkupních listcích patří jiným osobám a některé adresy jsou smyšlené. Přijaté faktury od podnikatele J. S. byly vystaveny neexistujícím subjektem. Daňový subjekt nevyvrátil tyto pochybnosti správce daně, ač k tomu byl vyzván. Dokazování možné bylo, stěžovatel pouze neunesl důkazní břemeno. Nebyly tedy splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce byl povinen při odběru nebo výkupu těchto odpadů vést evidenci osob, od kterých odpady odebral nebo vykoupil. Byl rovněž oprávněn vyžadovat k nahlédnutí jejich doklady totožnosti. Bez ověření totožnosti nemohl odpad odebrat ani vykoupit.

V.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval návrhem žalovaného na spojení věcí vedených u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 12/2013 a 8 Afs 13/2013. Dospěl k závěru, že tento návrh je opodstatněný. V obou případech jde o řízení s týmiž účastníky, jsou napadena rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Rozsudky krajského soudu i kasační stížnosti v obou věcech jsou obdobné. Účelnost spojení věcí a procesní ekonomie takového postupu jsou tedy zřejmé. Nejvyšší správní soud proto spojil obě věci ke společnému projednání a rozhodnutí (srov. § 39 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[16] Nejvyšší správní soud poté posoudil obě kasační stížnosti v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[18] Stěžovatel namítl, že krajský soud vědomě nerespektoval nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/2007, podle kterého nemůže být důvodem pro zahájení daňové kontroly obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil v míře menší než by měl.

[19] Krajský soud ale správně zdůraznil, že judikatura k předpokladům zahájení daňové kontroly prošla následným vývojem. Postačí proto znovu připomenout, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 – 52, dospěl k závěru, že tzv. namátkově prováděné daňové kontroly, tj. kontroly prováděné bez konkrétního podloženého podezření na porušení daňových povinností kontrolovaného subjektu, nejsou samy o sobě protizákonné. Ústavní soud odmítl ústavní stížnost proti tomuto rozsudku pro nepřijatelnost s tím, že z hlediska ústavněprávního názoru Nejvyššího správního soudu ob stojí (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10). Nejvyšší správní soud na výše uvedenou ustálenou judikaturu navazuje a v podrobnostech odkazuje na podrobné odůvodnění, které je dostupné na www.nssoud.cz.

[20] Základ kasačních námitek musí z povahy věci spočívat v posouzení daňové uznatelnosti některých daňových výdajů, které stěžovatel uplatnil. Bylo třeba vyhodnotit, komu svědčila důkazní povinnost k prokázání rozhodných skutečností v průběhu daňového řízení.

[21] K této otázce se vztahuje rozsáhlá judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Její stručné shrnutí lze nalézt např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2010, čj. 5 Afs 88/2009 - 133. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní.

Podle § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS. Daňový subjekt splní svoji důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. 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, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 – 63).

[22] Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Účetní doklady, formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídající zákonné úpravě, nejsou samy o sobě způsobilé prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje ani jeho výši, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost údajů v nich uvedených. Vznikne-li v průběhu daňového řízení správci daně důvodná pochybnost o tom, zda k uskutečnění výdaje došlo způsobem deklarovaným daňovým subjektem, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze jej uplatnil v daňovém přiznání, prokázat dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.

[23] Správce daně nepovažoval za daňově uznatelné náklady na odkup odpadu od neztotožněných dodavatelů. Daňový subjekt si nemůže od základu daně odečíst jakékoliv výdaje. Musí se jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Údaje v účetnictví jsou pro správce daně dokladem o uskutečnění výdaje, okolnostech, za nichž k němu došlo a o jeho daňové uznatelnosti. Nemusí však tomu tak být vždy. V případě nesouladu mezi účetnictvím a tvrzeným skutkovým stavem lze vycházet z názoru, který Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73. Podle něj „*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*“.

[24] Předmětem stěžovatelovy obchodní činnosti byl výkup druhotných surovin. Tato činnost je specifická tím, že jde o komoditu určenou druhově. Je velmi obtížné ztotožnit konkrétní vykupovanou surovinu a odlišit ji od ostatních výkupů. Stěžovatel navíc následně prodával

vykoupené suroviny dalším odběratelům. Lze jen velmi obtížně zjistit následnou kontrolou konkrétní podrobnosti nabytí surovin. Suroviny jsou rovněž často následně zpracovány. Proto je možnost ztotožnit a následně nahradit chybějící údaje o jejich původu a pohybu ještě obtížnější. Bylo na stěžovateli, aby v daňovém řízení přesvědčivě a hodnověrně vysvětlil, proč došlo k nesrovnalostem mezi skutkovým stavem a údaji v daňových dokladech a v jakém rozsahu a od koho suroviny případně odkoupil.

[25] Stěžovatel však takto nepostupoval. V žalobě se omezil na zcela obecné tvrzení, že „*zboží, které prodal, musel nějak nabýt, musel ho někde získat*“, což správce daně podle jeho názoru nezohlednil. Takové tvrzení je zcela obecné a neplyne z něj vlastní skutková verze stěžovatele, která by svědčila o daňové uznatelnosti uplatněných výdajů. Stěžovatel nevysvětluje, jak se do jím vystavených dokladů mohly dostat zcela smyšlené údaje o totožnosti tvrzených dodavatelů, od nichž měl suroviny vykoupit, včetně údajů o jejich místě bydliště. Rovněž nepředložil vlastní ucelenou skutkovou verzi, jak případně nabyl v kontrolovaném zdaňovacím období odpad jiným způsobem, že šlo o odpad stejného druhu a množství a o odpad nezaměnitelný s jinými druhotnými surovinami. Rovněž netvrdil, že právě tyto suroviny posléze prodal svým odběratelům. Stěžovatel se v podstatě omezuje na zcela obecná vyjádření o paradoxním výkladu právních předpisů a o absurditě právního názoru daňových orgánů a krajského soudu. Nezbyvá proto než rovněž zcela obecně připomenout, že správce daně nestíhalo důkazní břemeno k prokazování konkrétních okolností výkupu druhotných surovin. Daňové orgány neměly úřední povinnost namísto stěžovatele prokazovat, zda případně nevykoupil suroviny v požadovaném objemu od jiných dodavatelů a za jakých okolností.

[26] Nelze souhlasit ani s názorem stěžovatele, že měl správce daně daňovou povinnost stanovit podle pomůcek. Z ustálené judikatury kasačního soudu vyplývá, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním postupem, k jehož použití se lze uchýlit, pokud (1) daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých zákonných povinností a (2) daň nelze stanovit dokazováním (viz § 31 odst. 5 daňového řádu a např. rozsudek ze dne 29. 2. 2012, čj. 7 Afs 85/2011 – 165). Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 daňového řádu, který zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Pomůcky představují kvalifikovaný odhad základu daně a daně samé za situace, kdy daňový subjekt znemožnil stanovit daň dokazováním porušením své zákonné povinnosti. Daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním před stanovením daně za použití pomůcek, protože prvně jmenovaný způsob má největší předpoklad k tomu, aby odrazil skutečný stav příjmů a výdajů daňového subjektu (viz např. rozsudky ze dne 28. 8. 2003, čj. 2 Afs 2/2003 – 69, ze dne 11. 3. 2004, čj. 1 Afs 3/2003 – 68, č. 327/2004 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 – 54). Stanovení daně podle pomůcek tedy přichází v úvahu teprve za situace, kdy lze s určitostí dospět k závěru, že ke stanovení daně dokazováním neexistovaly důkazy, nebo že jejich provedení bylo zcela vyloučeno, resp. v případě, kdy shromážděné důkazní prostředky jsou natolik sporé nebo převážně tak nevěrohodné, že je nelze použít (rozsudky ze dne 9. 1. 2013, čj. 9 Afs 1/2012 – 47, a ze dne 14. 2. 2007, čj. 1 Afs 7/2006 – 77).

[27] Správce daně může přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek tehdy, kdy lze za nevěrohodnou či neprůkaznou označit podstatnou část účetnictví a lze uzavřít, že účetnictví již nemá řádnou vypovídací schopnost (viz např. rozsudky ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 – 142, nebo čj. 7 Afs 85/2011 – 165). Z neprokázání faktického vynaložení některých nákladů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě není způsobitelné zpochybnit účetnictví jako celek a vyvolat nemožnost stanovit daň dokazováním (k tomu srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2012, čj. 9 Afs 50/2012 – 43).

[28] V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že nešlo o vady evidence, které mohly být způsobeny např. chybou v psaní. Nesrovnalosti týkající se identifikačních údajů jednotlivých dodavatelů, byly zjištěny kontrolou jednotlivých zápisů o dodávkách, ve kterých mělo být uvedeno datum uskutečnění dodávky, jméno a adresa dodavatele, jeho podpis, specifikace odpadu, jeho množství, cena za měrnou jednotku, a částka, která byla dodavateli vyplacena. Pouze u některých zápisů byly zjištěny uvedené nesrovnalosti. Tyto nesrovnalosti byly zjištěny v případech, kdy úhrada za výkup surovin byla řádově vyšší (minimálně desetitisíce korun) než v případě ostatních výkupů, kde se vyplacené částky pohybovaly maximálně v řádu tisíců korun. I proto lze předpokládat, že měl stěžovatel v případě výplaty relativně vysokých částek věnovat odpovídající pozornost řádnému ztotožnění subjektu, od kterého vykoupil suroviny v tomto rozsahu. Nelze však na druhé straně tvrdit, že by neuznatelné případy představovaly zcela převažující část účetnictví a že by bylo jen v jejich důsledku celé účetnictví neprůkazné. Chybné záznamy nepředstavují oproti ostatním řádným záznamům z hlediska četnosti většinu. Tvrzené výkupy se smyšlenými údaji lze rovněž bezpečně odlišit od výkupů, u kterých správci daně nevznikly pochybnosti. Správně daně nevytýkal stěžovatel způsob vedení evidence, v jehož důsledku by byla evidence jako celek nepoužitelná pro stanovení daně. Mohl proto z daňového základu vyloučit ty tvrzené výdaje, které byly v důsledku shora uvedených nesrovnalostí neprůkazné, a proto daňově neuznatelné.

[29] Stěžovatel namítl, že považuje za nesprávný názor krajského soudu, že kdyby „*ignoroval zákonná ustanovení, byla by jeho právní pozice podstatně lepší, než když se pokoušel je naplnit*“. Předně není zřejmé, co konkrétně touto námitkou stěžovatel krajskému soudu vytýká. Rozsudky krajského soudu rozhodně netvrdí, že by snad byla stěžovateli vytknuta snaha respektovat právní předpisy. Stěžovatel namítl, že je jeho právní postavení horší v důsledku chyb v evidenci jeho dodavatelů, než kdyby vůbec nevedl účetnictví ani evidenci. Žaloba a kasační stížnost však neobsahovaly detailnější shrnutí argumentů, proč se stěžovatel domnívá, že jím vedené účetnictví nemohlo jako celek poskytnout dostatečný podklad pro stanovení daně dokazováním. Daňový subjekt nemá na výběr, zda účetnictví povede řádně a bude mu daň stanovena dokazováním nebo zda bude na řádné vedení účetnictví rezignovat a podrobí se posléze vyměření daně za použití pomůcek. Postačí na tomto místě připomenout § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, podle kterého jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

[30] Stěžovatel rovněž nezastával v průběhu celého daňového řízení názor o nezbytnosti stanovení daně podle pomůcek. V souvislosti s projednáním zprávy o daňové kontrole a námitkami stěžovatele ke způsobu jejího ukončení stěžovatel naopak výrazně brojil proti tomu, aby mu byla daň stanovena podle pomůcek. V podání z 9. 6. 2010 argumentoval tak, že v daňovém řízení předložil dostatek důkazních prostředků, byl v součinnosti se správcem daně a není možné přejít na stanovení daně podle pomůcek. V tomto podání rovněž předložil soupis osob, které navrhoval ke slyšení jako svědky, které měly „*prokázat uskutečněné nákupy druhotných surovin*“. Žaloby ani následné kasační stížnosti však již neobsahují námitky týkající se neprovedení konkrétních důkazů a omezují se na obecnější úvahy o přípustnosti toho kterého způsobu stanovení daňové povinnosti.

[31] Část stěžovatelovy stížní argumentace stála na předpokladu, že byl stěžovatel povinen vést evidenci svých dodavatelů, nebyl však povinen ani oprávněn ověřovat jejich totožnost. Tato námitka není důvodná. Plnění zákonných povinností provozovatelem zařízení ke sběru nebo výkupu odpadů v režimu zákona o odpadech nebylo předmětem tohoto řízení. Stěžovateli nebyla uložena sankce podle § 66 a násl. zákona o odpadech. Zákon o odpadech však i v letech 2004 a 2005 výslovně stanovil, že provozovatel zařízení ke sběru nebo výkupu odpadů provádějící sběr nebo výkup odpadů stanovených prováděcím právním předpisem je povinen

vést evidenci osob, od kterých odpady odebral nebo vykoupil. K plnění této povinnosti byl oprávněn vyžadovat k nahlédnutí jejich osobní průkazy totožnosti. Bez ověření totožnosti tento odpad nesměl odebrat a vykoupit (srov. § 18 odst. 3 věta první a druhá zákona o odpadech ve znění účinném od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2008). Provozovateli zařízení ke sběru nebo výkupu odpadů tedy měl i v letech 2004 a 2005 povinnost ověřovat totožnost svých dodavatelů, nikoli pouze oprávnění nahlédnout do jejich průkazů totožnosti. Účelem této úpravy bylo především bránit trestné činnosti spočívající v případném prodeji odcizeného materiálu a usnadnit orgánům činným v trestním řízení identifikaci pachatelů.

[32] Neobstojí proto tvrzení, že stěžovatel měl pouze oprávnění nahlédnout do průkazu totožnosti. Ani tato část stížní argumentace však nepředkládá rozumné vysvětlení, jak se do identifikačních údajů k jednotlivým dodavatelům dostaly zcela nepochybně falešné a smyšlené údaje a proč bylo doměření daně nezákonné.

[33] S poukazem na shora uvedené důvody shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji zamítl.

[34] Nejvyšší správní 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 žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 23. prosince 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu