



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobce: **F.I.I.,s r.o.**, IČ 28101758,
sídlem Praha 4, Pacovská 961/7
zastoupený Mgr. Janem Balciarem, advokátem,
sídlem U Studánky 3, Praha 7

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2015, č.j. 43235/15/5200-11435-711918

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí blíže označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) rozhodlo o odvolání proti rozhodnutí vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 6. 2015 č. j. 4378622/15/2004-52522-109243 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“ nebo „dodatečný platební výměr“) tak, že odvolání žalobce bylo zamítnuto a prvostupňové rozhodnutí bylo potvrzeno.

2. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1. 2011 do 31. 12.2011 (dále jen „zdaňovací období roku 2011“) byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 548 340 Kč s tím, že mu současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 109 668 Kč.
3. Ke skutkovým okolnostem dané věci žalobce uvedl, že je podnikatelem, mezi jehož předmět činnosti mimo jiné patří nakládání s odpady. V průběhu roku 2011 vykoupil v rámci tzv. lidového výkupu odpadů (výkup odpadů od fyzických nepodnikajících osob) celkem 905 182 tun odpadu (zejm. papír, časopisy, lepenka, plast), za který jednotlivým osobám celkem zaplatil částku 2 447 850 Kč. Protože by ověřování identity těchto prodejců bylo pro žalobce (kvůli chybějící zákonné povinnosti prodejců se prokázat) značně problematické, žalobce identitu těchto osob nekontroloval a nevydával jim potvrzení o zaplacení ceny odpadu. Žalobce evidoval toliko množství, druh odpadu a vyplacenou částku, přičemž tyto údaje následně zanesl do své evidence a účetnictví. Částku 2 447 850 Kč, kterou žalobce v roce 2011 vyplatil drobným prodejcům odpadu při lidovém výkupu, následně jako výdaj vynaložený za účelem dosažení zisku odečetl od svých příjmů a z této částky proto ani neodvedl státu daň z příjmů ve výši 19%.
4. Žalobce nesouhlasí s žalovaným, dle kterého nejsou-li doloženy výdajové doklady o tom, od které osoby, kdy, za jakou částku a jaký odpad žalobce vykoupil, uzavřel, že žalobce na nákup takového odpadu žádné náklady nevynaložil, a proto i z částky 2 447 850 Kč je povinen odvést daň z příjmů ve výši 19 %.
5. Žalobce tvrdí, že pokud správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal vynaložení částky 2 447 850 Kč v rámci lidového výkupu odpadu jako svého daňového nákladu, měl správce daně tyto náklady, resp. výši daně z příjmů, stanovit podle pomůcek.
6. S ohledem na uvedené namítá žalobce nezákonnost postupu správce daně, který vyšel z toho, že žalobce neprokázal, že by v rámci lidového výkupu odpadu vynaložil náklady ve výši 2 447 850 Kč pro absenci výdejových pokladních dokladů, a aniž by stanovil daň pomůckami, bez dalšího uzavřel, že na nákup celkem 905 182 tun odpadu žádné náklady nevynaložil. Dle žalobce tak postupoval žalovaný v rozporu s § 98 daňového řádu, když částku 2 447 850 Kč zdanil jako by se jednalo o žalobcův „čistý příjem“.
7. Na podporu uvedeného poukazuje žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č.j. 7 Afs 35/2011, v němž soud uvedl, že při lidovém nákupu jde o obor, pro který je do jisté míry charakteristická anonymita nebo obtížná zjistitelnost osob poskytujících mu plnění (odpadové suroviny) a zároveň vysoký počet takových osob.
8. Závěrem žalobce shrnuje, že pokud podle žalovaného nebylo možné stanovit žalobcem vynaložené náklady na lidový výkup ve výši 2 447 850 Kč dokazováním a žalobce přitom prokázal, že lidovým výkupem získaný odpad dále prodal, měl žalovaný postupovat tak, že u subjektů provozujících shodný předmět podnikání jako žalobce (kterýžto důkaz žalobce navrhoval již správci daně), a které svou velikostí (co do objemu vykupovaného materiálu), svou strukturou a způsobem podnikání odpovídají charakteru podnikání žalobce, měl zjistit obvyklou cenu toho kterého druhu odpadu, který žalobce v rámci lidového výkupu nakoupil. Takto měl správce daně zjistit výši nákladů, které si žalobce mohl odečíst od

svého daňového základu, resp. takto správce daně mohl zjistit výši daňové povinnosti žalobce.

9. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedl, že s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasí.
10. Skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí i v celém předloženém spisovém materiálu, na které odkazuje.
11. V průběhu daňové kontroly správce daně zjišťoval, jakým způsobem probíhal lidový výkup surovin, a opakovaně vyzýval žalobce k předložení dokladů, na základě nichž žalobce druhotné suroviny nabyt. Žalobce předložil sešit „Výkup - ostatní za hotovost“ a výdajové doklady „Partner - odpady evidentní“, na jejichž základě správci daně vyvstaly pochybnosti o tom, že výdaje (náklady) na lidový výkup surovin v nich uvedené jsou výdaji (náklady) v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP.
12. K sešitu „Výkup - ostatní za hotovost“, do kterého byl nákup surovin lidovým výkupem zaznamenáván, požadoval správce daně doložení jednotlivých dokladů k částkám v něm uvedeným. Podle § 4 odst. 11 zákona o účetnictví mohou být jednotlivé účetní záznamy sice seskupovány do souhrnných účetních záznamů, souhrnný doklad však musí být doplněn jednotlivými prvotními doklady, které dokládají uskutečnění jednotlivých hospodářských operací. Žalobcem však jednotlivé účetní doklady, které zahrnul do souhrnného účetního záznamu, doloženy nebyly, proto nemůže být prokázáno, že hodnoty uvedené v souhrnném účetním dokladu byly zaznamenány správně a úplně, čili oprávněně.
13. Žalovaný zdůrazňuje, že důkazní břemeno k prokázání skutečností deklarovaných žalobcem leží na žalobci a je pouze na něm, jaké důkazní prostředky navrhne. Na podporu uvedeného poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2015, č. j. 5 Afs 117/2014 – 44.
14. K námitce, že správce daně i žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že za situace, kdy žalobce nedoloží výdajové doklady o tom, od které osoby, kdy, za jakou částku a jaký odpad vykoupil při lidovém výkupu, má se za to, že na nákup takového odpadu žádné náklady nevynaložil., žalovaný uvádí, že námitka žalobce je vytržena z kontextu, neboť absence výdajových pokladních dokladů a skutečnost, že nebyly identifikovány osoby, od kterých žalobce suroviny v rámci lidového výkupu vykupoval, nebyly jediným ani hlavním důvodem pro doměření daně. Důvodem pro doměření daně byla skutečnost, že žalobce neprokázal, že se lidový výkup surovin jako takový vůbec uskutečnil, resp. neprokázal, že k výkupu druhotných surovin došlo tak, jak bylo žalobcem deklarováno. Vzhledem k tomu, že žalobce tuto námitku vznesl i v podaném odvolání, odkazuje žalovaný na str. 17-18 napadeného rozhodnutí, kde se s danou námitkou plně vypořádal.
15. K námitce, že pokud žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal vynaložení částky 2 447 850 Kč v rámci lidového výkupu odpadu, měl výši daně z příjmů právnických osob stanovit dle pomůcek s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, sp. zn. 7 Afs 35/2011, žalovaný odkazuje na str. 26 - 28 napadeného rozhodnutí, kde se s touto námitkou vypořádal v rámci odvolacího řízení. Žalovaný dále uvádí, že citovaný rozsudek nelze aplikovat na případ žalobce, neboť na rozdíl od situace uvedené v citovaném rozsudku, v případě žalobce nebylo vůbec prokázáno, že by k lidovému výkupu došlo.

16. Žalovaný zdůraznil, že stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je v souladu s ust. § 98 odst. 1 daňového řádu „pouze při splnění tří níže uvedených podmínek, přičemž všechny podmínky musí být splněny kumulativně: daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých zákonných povinností, není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, daň dle pomůcek lze stanovit dostatečně spolehlivě.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40).
17. V daném případě však žalobcem shora uvedené podmínky splněny nebyly. Ve smyslu konstantní judikatury (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142) lze na daňové pomůcky přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možno označit podstatnou část účetnictví daňového subjektu. O takový případ se však v posuzované věci nejedná, neboť průkaznost účetnictví byla vyvrácena toliko částečně. Správce daně nezpochybnil účetnictví žalobce jako celek, ale pouze evidenci (sešit „Výkup - ostatní za hotovost“ a výdajové doklady „Partner - odpady evidentní“) související s lidovým výkupem surovin. Předmětné zpochybněné náklady představují pouze cca 10% z celkových nákladů (16 % z celkových nákladů na výkup). Je tedy zřejmé, že účetnictví žalobce jako celek nelze pro potřeby dokazování odmítnout, a nebyly proto splněny podmínky přechodu stanovení daně z dokazování na daňové pomůcky.
18. Žalovaný závěrem poukázal na skutečnost, že žalobce neprokázal vynaložení výdajů (nákladů) podle svého tvrzení a správce daně tyto výdaje (náklady) vyloučil z výdajů (nákladů) daňově uznatelných, nemá automaticky za následek, že by správce daně byl povinen stanovit daň podle pomůcek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2007, č. j. 1 Afs 7/2006 - 77).
19. V replice ze dne 12. 8. 2016 setrval žalobce na uplatněných žalobních námitkách, především na námitce, že správce daně byl povinen stanovit v daném případě daň za použití pomůcek a to s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2015, č. j. 2 Afs 164/2015-34 a ze dne 5. 6. 2015, č.j. 5 Afs 162/2014-27. Dle žalobce jediným důvodem pro doměření daně byla neexistence výdajových pokladních dokladů u realizovaného lidového nákupu. Žalobce k tomu dále uvádí, že správci daně prokázal, že obchodním partnerům prodal 905 182 tun odpadu, který musel nějakým způsobem nabýt. Z pohledu žalobce by bylo nespravedlivé, aby náklady lidového výkupu nesl pouze žalobce a k jeho tíži se stát neoprávněně obohatil v rámci daně z příjmů. Ačkoliv žalovaný tvrdí, že nebyly splněny podmínky pro použití pomůcek a zpochybněné náklady představují pouze cca 10% z celkových nákladů žalobce, z pohledu žalobce se jedná o poměrně výrazný zásah do jeho majetkové situace.
20. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť jak žalobce, tak žalovaný s rozhodnutím bez nařízení jednání výslovně souhlasili (§ 51 s. ř. s.).
21. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s.ř.s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
22. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
23. Soud nejdříve upozorňuje, že řízení o soudním řízení správním je ovládáno dispoziční zásadou, a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu žalobních bodů a jejich

odůvodnění v žalobě v podstatě předurčuje obsah soudního rozhodnutí. Pro úspěch žalobce je tak rozhodující, jak kvalitně je schopen odůvodnit jím uplatněné námitky. V daném případě žalobce v podstatě opakuje své odvolací námitky, se kterými se již náležitě vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí, s nímž pouze polemizuje a částečně jej cituje.

24. Ze správního spisu soud ověřil, že daňová kontrola byla u žalobce za zdaňovací období roku 2011 zahájena dne 18. 6. 2012. V jejím průběhu správce daně vydal postupně tři výzvy k prokázání skutečností (výzva ze dne 8. 11. 2012, č. j. 560929/12/004932-108611, výzva ze dne 19. 7. 2013, č. j. č. j. 4043019/13/2004-05401 108611, výzva ze dne 8. 4. 2014, č. j. 2373803/14/2004-05401-108611). Na návrh daňového subjektu provedl správce daně výslechy svědků (pana D.J., pana P.A., pana F.N.), provedl místní šetření (dne 10. 1. 2013, dne 23. 1. 2013, dne 4. 7. 2013), průběžně jednal se zástupcem daňového subjektu (protokol o ústním jednání ze dne 9. 11. 2012, dne 30. 1. 2013, dne 13. 2. 2013, dne 28. 3. 2013, dne 11. 9. 2013, dne 4. 11. 2013, dne 18. 11. 2013, dne 28. 8. 2014, dne 29. 4. 2015). V rámci daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že provedenými důkazy nelze ověřit vynaložení částky 2 447 850 Kč v rámci lidového výkupu odpadu. Dne 4. 6. 2015 došlo k projednání Zprávy, č.j. 4324813/15/2004-60561-106753, na základě níž vydal správce daně dne 5. 6. 2015 dodatečný platební výměr. Proti rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto.
25. Žalobce tvrdí v žalobě (shodně jako v daňovém řízení), že v průběhu roku 2011 vykoupil v rámci tzv. lidového výkupu odpad od fyzických nepodnikajících osob celkem o hmotnosti 905 182 tun odpadu, za který zaplatil celkovou částku 2 447 850 Kč. Žalobce nijak nezpochybňuje, že nezkoumal identitu osob prodávajících mu odpad při lidovém výkupu a ani, že těmto osobám nevydával potvrzení o zaplacení ceny odpadu. Současně žalobce tvrdí, že evidoval toliko množství, druh odpadu a vyplacenou částku za něj tak, že tyto údaje následně zanesl do své evidence a účetnictví. Uvedené odůvodňuje žalobce tím, že ověřování identity těchto drobných prodejců, navíc pomocí občanského průkazu, by bylo pro něho značně problematické z důvodu chybějící právní úpravy. Proto dle žalobce je třeba, aby uvedená částka byla posouzena jako výdaj vynaložený za účelem dosažení zisku od příjmů žalobce, potažmo nebyla z této částky odvedena státu daň z příjmů ve výši 19%.
26. V obecné rovině je třeba uvést, že pokud jde o prokázání skutečností, daňový řád konstruuje rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Z § 92 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní.
27. Povinnosti správce daně v rámci dokazování jsou vymezeny v § 92 odst. 2 daňového řádu tak, že musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Podle § 92 odst. 5 písm. c) správce daně tíží důkazní břemeno, pokud jde o prokázání důvodnosti pochyb ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků. Jak konstantně judikuje Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), „*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 zde povinen identifikovat konkrétní*

skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. [...] Smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňověprávních vztahů: Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nevhodné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně.“

28. V daném případě žalobce ani po opakovaných výzvách správce daně nebyl schopen doložit vynaložení částky 2 447 850 Kč, o níž tvrdí, že ji v rámci tzv. lidového výkupu odpadů zaplatil jednotlivým fyzickým nepodnikajícím osobám. Žalobce nijak nezpochybňuje, že k těmto obchodním případům žádné doklady o zaplacení ceny nevystavoval, vlastně podkladem pro jeho účetnictví se stal toliko sešit „Výkup - ostatní za hotovost“, ve kterém je nákup surovin zaznamenán, aniž by žalobce k němu postupně vytvářel jednotlivé prvotní doklady. Soud shledává požadavek správce daně na doložení jednotlivých dokladů k částkám uvedeným v sešitu „Výkup - ostatní za hotovost“ za zcela adekvátní, logický a to již s ohledem na znění § 4 odst. 11 zákona o účetnictví, dle něhož mohou být jednotlivé účetní záznamy sice seskupovány do souhrnných účetních záznamů, souhrnný doklad však musí být doplněn jednotlivými prvotními doklady, které dokládají uskutečnění jednotlivých hospodářských operací. Správný je proto i dílčí závěr žalovaného, že žalobcem jednotlivé účetní doklady, které zahrnul do souhrnného účetního záznamu, doloženy nebyly, protože nemůže být prokázáno, že hodnoty uvedené v souhrnném účetním dokladu byly zaznamenány správně a úplně, čili oprávněně.
29. Pokud žalobce rezignoval sám o své vůli na vystavení jednotlivých prvotních dokladů, přivodil si stav své důkazní nouze. Nemůže proto úspěšně vytýkat správci daně, že neakceptoval vynaložení částky 2 447 850 Kč jako výdaj vynaložený za účelem dosažení zisku, který si žalobce odečetl od svých příjmů, když ani po provedení následného dokazování, zejména výslechy svědků pana D.J., pana P.A. či pana F.N. nebylo možno vzít jednotlivé nákladové položky k částkám v sešitu „Výkup - ostatní za hotovost“ za prokázané.
30. Stěžejní shledal soud námitku, zda s ohledem na neprokázání vynaložení částky 2 447 850 Kč v rámci lidového výkupu odpadu, měl správce daně výši daně z příjmů právnických osob stanovit dle pomůcek, a nikoliv dokazováním.
31. Soud v tomto směru poukazuje na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu.
32. V rozsudku ze dne 25. 4. 2018, č.j. 2 Afs 360/2017 - 26 Nejvyšší správní soud navázal na své závěry obsažené již v rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, kde podrobně vyložil, kdy ke stanovení daňové povinnosti dle pomůcek lze přistoupit, které dále rozvinul: „*Stanovení daňové povinnosti je sice založeno na přednosti určení daně dokazováním, avšak v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Výše uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Podle § 98 odst. 4 platí, že neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se*

zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.“

33. Skutkově obdobným případem se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 12. 2013, č.j. 8 Afs 13/2013 – 29, kdy správce daně rovněž nepovažoval za daňově uznatelné náklady na odkup odpadu od neztotožněných dodavatelů, k čemuž soud v rozsudku poznamenal, že „*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.“*
- Současně Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*Předmětem stěžovatelské obchodní činnosti byl výkup druhotných surovin. Tato činnost je specifická tím, že jde o komoditu určenou druhoř. 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. Stěžovatel však takto nepostupoval. V žalobě se omezil na zcela obecné tvrzení, že „zboží, které prodal, musel nějak nabyt, 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 nabyt 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.“*
- Následně Nejvyšší správní soud vyhodnotil posuzovaný případ tak, že „*Nelze souhlasit ani s názorem stěžovatele, že měl správce daně daňovou povinnost stanovit podle pomůcek,“* přičemž poukázal na judikaturu, která objasňuje podmínky stanovení daně podle pomůcek, který je náhradním postupem a dodal, že „*Z neprokázání faktického vynaložení některých nákladů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě není způsobilé 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).“

34. Ve světle výše uvedené judikatury se soud zaměřil na otázku, zda postup správce daně za situace neprokázání nabytí surovin takovým způsobem, jaký žalobce v daňovém řízení deklaroval, byl v souladu se zákonem, resp. zda po zjištění neprokázání daňové uznatelnosti výdajů při tzv. lidovém nákupu měl v tomto konkrétním případě správce daně přistoupit ke stanovení daně pomocí pomůcek.
35. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se k takto formulované námitce vyjádřil na str. 17 napadeného rozhodnutí, neboť tato námitka byla součástí odvolání. Žalovaný po posouzení daně věci k námitce konkrétně uvádí, že odvolatel v průběhu daňové kontroly předložil sešit „Výkup - ostatní za hotovost“ a výdajové doklady „Partner - odpady evidenta“, na jejichž základě správci daně vyvstaly pochybnosti o tom, že výdaje (náklady) na lidový výkup surovin v nich uvedené jsou výdaji (náklady) v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP; přitom správce daně zpochybnil výdaje (náklady) v rozmezí 10% z celkových nákladů (16% z celkových nákladů na výkup).“ K tomu odvolací orgán dodal, že *„Za zmínku stojí také to, že např. výdajový doklad „Partner - odpady evidenta“ č. 11HV00528 shrnuje jednotlivé doklady (které ale předloženy nebyly) za měsíce leden, únor a březen. V rozporu s tím je však odvolatelovo vyjádření, že „jednou měsíčně“ sestavuje soupis „denního množství“ a že výdajové pokladní doklady jsou bromadné za měsíc.“* Závěrem pak odvolací orgán shrnul na str. 28 napadeného rozhodnutí, že *„Správce daně neshledal nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným vedené účetnictví komplexně, ale pouze ve vztahu k deklarovaným plněním, tj. k výkupům surovin získaných lidovým výkupem. Správce daně tedy nezpochybnil účetnictví odvolatele jako celek, ale pouze evidenci (sešit „Výkup - ostatní za hotovost“ a výdajové doklady „Partner - odpady evidenta“) související s lidovým výkupem surovin. Předmětné zpochybněné náklady představují pouze cca 10% z celkových nákladů (16 % z celkových nákladů na výkup), nejedná se tedy o významnou a závažně deficitní část z celkových uplatněných nákladů.“*
36. Za výše popsaných skutkových okolností soud k tomu dodává, že se shoduje se správcem daně, že zpochybnění výdajů (náklady) v rozsahu 10% z celkových nákladů (16% z celkových nákladů na výkup), nepředstavuje zpochybnění celkových nákladů v takové míře, aby bylo možno na základě této skutečnosti zpochybnit účetnictví žalobce jako celku a přistoupit, resp. upřednostnit v důsledku této skutečnosti náhradní způsob stanovení daňové povinnosti, jímž je stanovení daně za pomocí pomůcek. Důvody, pro které je třeba primárně stanovit daň dokazováním, zcela podrobně vyložil již ve své judikatuře Nejvyšší správní soud, proto soud pro stručnost odkazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č.j. 10 Afs 164/2017-30.
37. Soud tedy uzavírá, že se neztotožnil s názorem žalobce, který tvrdí, že žalovaný se dopustil nesprávného postupu, neboť stanovil daňovou povinnost dokazováním. V daném případě totiž nebyly splněny podmínky k použití tohoto způsobu stanovení daně, neboť z hlediska daňového řízení je zásadní, že žalobcem nebyly prokázány výdaje (náklady) v takové části, která nebyla způsobila zpochybnit účetnictví žalobce jako celku a vyvolat tím nemožnost stanovit daň dokazováním.
38. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

39. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 24. července 2018

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu