



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **J.M.**, bytem X, zastoupeného Ing. Josefem Karešem, daňovým poradcem se sídlem Český Krumlov, Za Plevnem 72, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2014, č. j. 11449/14/5000-14102-705050,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 2. 5. 2014, č. j. 11449/14/5000-14102-705050 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný k odvolání žalobce změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) č. j. 322681/11/077910303347, č. j. 322766/11/077910303347 a č. j. 322858/11/077910303347, všechny ze dne 13. 6. 2011.

Rozhodnutí správce daně ze dne 13. 6. 2011, č. j. 322681/11/077910303347, bylo změněno tak, že se žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a v souladu s § 143, § 147 a § 98 odst. 1 daňového řádu doměřuje podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 815 612 Kč a současně vzniká podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 163 122 Kč. Původně byla žalobci za dané zdaňovací období doměřena daň ve výši 548 851 Kč a vznikla povinnost uhradit penále ve výši 109 770 Kč.

Rozhodnutí správce daně ze dne 13. 6. 2011, č. j. 322766/11/077910303347, bylo změněno tak, že se žalobci podle zákona o daních z příjmů a v souladu s § 143, § 147 a § 98 odst. 1 daňového řádu doměřuje podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 910 236 Kč a současně vzniká podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 182 047 Kč. Původně byla žalobci za dané zdaňovací období doměřena daň ve výši 601 768 Kč a vznikla povinnost uhradit penále ve výši 120 353 Kč.

Rozhodnutí správce daně ze dne 13. 6. 2011, č. j. 322858/11/077910303347, bylo změněno tak, že se žalobci podle zákona o daních z příjmů a v souladu s § 143, § 147 a § 98 odst. 1 daňového řádu doměřuje podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 579 330 Kč a současně vzniká podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 115 866 Kč. Původně byla žalobci za dané zdaňovací období doměřena daň ve výši 514 560 Kč a vznikla povinnost uhradit penále ve výši 102 912 Kč.

Proti shora označenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 20. 6. 2014 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

Žalobce v žalobě uvedl, že rozhodnutí správce daně, které se týkají doměření daně z příjmů fyzických osob za roky 2006, 2007 a 2008 jsou označeny jako úřední záznamy č. j. 391558/14/2201-408-301191, č. j. 391558/14/2201-05408-300191 a č. j. 391942/14/2201-05408-301191. Žalobce poukázal na výši rozdílů nyní doměřené daně oproti původním rozhodnutím ve stejné kauze. Žalovaný v plném rozsahu potvrdil výši daně, stanovené podle úředních záznamů správcem daně, a vůbec se nevypořádal se všemi námitkami žalobce, které byly uvedeny v podání ze dne 16. 4. 2014, nazvaném Stanovisko ke psímu a výzvě OFŘ.

Žalobce nejprve v žalobě popisuje daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, neboť při ní byly uplatňovány stejné praktiky jako i v následné daňové kontrole pro zdaňovací období let 2006 až 2008. Žalobce v žalobě shrnuje sled událostí přes vyměření daně, odvolací řízení, řízení o žalobě před krajským soudem až po zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu, který zrušil rozsudek krajského soudu i odvolací rozhodnutí a vrátil věc zpět žalovanému k dalšímu řízení. Podle žalobce správce daně nerespektoval rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a dál pokračoval ve vymáhání původně vyměřené daně včetně příslušenství a za tím účelem zabavoval žalobci vratky na dani z přidané hodnoty, což pro žalobce znamenalo úbytek finančních prostředků a musel výrazně omezit své podnikání. Dne 26. 3. 2014 vydal žalovaný výzvu, necht' se žalobce vyjádří ke třem úředním záznamům, obsahujícím nové výměry daně z příjmů. V té době uplynulo od nabytí právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu více než osm měsíců. Žalobce odpověděl svým stanoviskem ze dne 16. 4. 2014, v němž zpochybnil objektivnost a spolehlivost zvolených pomůcek, způsob výběru tzv. srovnávacích subjektů a nepřiměřenost délky nového řízení a nerespektování názoru Nejvyššího správního soudu.

Žalobce v žalobě rozsáhle popisuje techniku výkupu, skladování a prodeje odpadových surovin (papír a plasty) a vedení předepsané evidence. Žalobce vykupoval hlavně odpadový papír od šesti až devíti obchodních společností a od fyzických osob. K výkupu mu sloužila pojízdná provozovna, nákladní auto. Vykupovaný papír svážel do pronajatého skladu v Břehově, kde měl dva vysokozdvizné vozíky a velký lis. Sklad prověřil i správce daně. Vykupovaný odpadový papír žalobce dále prodával především společnosti DUROPAK BUPAK Papírna, s. r. o.

Žalobce uvedl, že od právnických osob vykupoval papír, za který vždy platil přiměřené ceny, aby se jako malá firma s jedním autem udržel na trhu, když velcí výkupci s rozsáhlým autoparkem za odpadový papír v některých obdobích neplatili např. vůbec nic. Žalobce právnickým osobám zdarma půjčoval lis a zdarma dodával vázací materiál (33 Kč/kg). Papír vykoupený od právnických osob byl převážně slisovaný do balíků o váze cca 50 kg nebo byl uložen v papírových krabicích. Papír byl netříděný, ne druhově, ale obsahoval nežádoucí příměsi a nečistoty. Papír bylo nutné ve skladu přetřídít, vyloučit tyto nežádoucí příměsi a nečistoty, které žalobce při dalším výkupu právnickým osobám vracel. Filosofie výkupu žalobce byla založena na důkladném třídění, které mu zajistilo prodej v nejvyšších cenových třídách. Tímto si mohl dovolit relativně vyšší ceny výkupu proti konkurenci.

Výkup od fyzických osob realizoval žalobce od tzv. kontaktních osob, které byly schopné nashromáždit větší množství odpadového papíru, ten přetřídít, tj. zbavit jej nežádoucích nečistot a příměsí, přechodně uskladnit a pomáhat s naložením. Za tuto činnost žalobce fyzickým osobám platil určitou odměnu, která byla promítnuta ve vyšší ceně při výkupu papíru. Žalobce zdůrazňuje, že papír vykupovaný od fyzických osob musel být již přetříděný, tj. zbavený nečistot a příměsí, neboť na to neměl již kapacity, aby papír sám po nocích třídil. Sám jej vykupoval a lisoval. Odpadový papír byl rozdělen do skupin: karton čistý; směs novin, časopisů a letáků; bílý potištěný papír.

Žalobce shrnul, že ceny výkupu od právnických osob byly ovlivněny tím, že od nich vykupoval netříděný papír s nečistotami a příměsí a že jim bezplatně zapůjčoval lis a dával vázací materiál. Ceny výkupu od fyzických osob byly ovlivněny tím, že od nich vykupoval tříděný papír po odstranění nečistot a příměsí, že u nich byl papír přechodně skladován a že pomáhaly s nakládáním.

Žalobce je přesvědčen, že všechna tato jeho tvrzení byla prokázána. Žalobce konstatuje, že správce daně vzal za základ pomůcek pro stanovení daně nepodloženou fikci o tom, že ceny výkupu papíru od právnických a fyzických osob musí být stejné. Jako podpůrný argument správce daně uvedl, že vybrané subjekty mají pouze jeden ceník pro obě dvě skupiny osob. Podle žalobce však správce daně vůbec neprokázal, zda se tyto vybrané subjekty v praxi tímto jediným ceníkem řídily. Žalobce konstatuje, že i on má jeden ceník, avšak cena výkupu se u tak rozmanitého sortimentu řídí jinými kritérii, zejména možností zpeněžení. Žalobce tvrdí, že není možné ověřit slovně komentované matematické úkony, které vedly správce daně ke stanovení pomůcek. Žalobce poukazuje na množství chyb, kterých se správce daně ve svých analýzách dopouštěl, a z toho dovozuje netransparentnost a nevěrohodnost stanovených pomůcek. Dle žalobce je výkup surovin od právnických osob doložen fakturami, stejně jako veškerý prodej odpadových surovin. Na veškerý výkup od fyzických osob byly vypsány výkupní lístky.

Správce daně vytýkal žalobci, že na některých výkupních listcích nebyla uvedena jména. V roce 2006 se jednalo o 249 ks, tj. 12 % z celkových 2064 ks. Přitom šlo o výkup od studentů, Vietnamců a Romů, u nichž se jména nedala vůbec zjistit. Správce daně měl též výhrady, že se mu nepodařilo dohledat jména a bydliště některých osob. Žalobce přitom uvádí, že nemá možnost požadovat po prodejcích předložení občanského průkazu; zaznamenával jména tak, jak je slyšel.

Podle žalobce není pravdivé tvrzení správce daně, že od fyzických osob vykupoval netříděný papír, který označil jako BONT. Žalobce tvrdí, že důsledně vyžadoval při výkupu od fyzických osob papír zbavený nečistot a příměsí. Kategorie BONT je směsný papír několika druhů, avšak přetříděný (tj. zbavený nečistot a příměsí). Navíc žádný výkupní lístek neobsahoval označení BONT. Třídění papíru potvrdilo sedm svědků, jejichž věrohodnost se správce daně snažil zpochybnit tím, že neuvedli přesné ceny výkupu papíru. Avšak k výsledku došlo s odstupem tří až pěti let. Žalobce uvádí, že sám správce daně se při analýze výpovědí, kterou prováděl na základě výkupních lístků, dopustil více jak deseti hrubých chyb, které celou analýzu zkreslují.

Žalobce též poukázal na chování správce daně, který nechal všechny svědky prověřit Policií ČR. Správce daně též provedl místní šetření a následnou daňovou kontrolu u P.N., který byl použit jako srovnatelný subjekt při stanovení daně podle pomůcek.

Žalovaný vytýkal žalobci pochybení, co se týče daňové evidence, a to vedení pokladny, která vykazovala minusové stavy. Ustanovení § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů takovou povinnost neukládá. Žalovaný sice námitku žalobce uznává, ale na druhou stranu uvádí, že peníze jsou obchodním majetkem a je nutné prokázat jejich pohyb. To podle žalobce není v souladu se zákonem.

Žalovaný měl též výhrady ke zjišťování zásob k 31. 12. běžného roku. Požaduje po žalobci provádění inventarizace, ale ta je předepsána v § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Výhrada žalovaného, že žalobce odepsal k 31. 12. 2006 ze skladu 1615,3 kg zboží v kategorii BONT za 1615 Kč, PET láhve 80 kg v ceně 400 Kč a provedl obdobný odpis i v roce 2007, se jeví s ohledem na množství uskladněných surovin jako bezpředmětná. Na druhou stranu žalovaný vytýká žalobci, že neprovádí odpisy zboží v důsledku vysušení, třídění apod. Vysvětlení je dle žalobce jednoduché. Od fyzických osob vykupuje přetříděný papír a právníkům osobám jsou nežádoucí příměsi vráceny. Uvedené odpisy k 31. 12. jsou dokladem toho, že žalobce důsledně prováděl zákonem stanovenou inventuru.

Žalobce v bodě V. A) žaloby popisuje způsob stanovení pomůcek podle ceníku P.N., který je podle žalobce podvodnou manipulací, směřující k poškození žalobce. Není pravdou, že by žalobce navrhoval P.N. jako srovnatelný subjekt pro roky 2006 až 2008. Žalobce namítá, že ceník je uveden ve formě, která vůbec neodpovídá zjištěným skutečnostem. Jsou v něm např. dvě rozdílné ceny pro stejnou kategorii. Kategorie BONT není netříděný papír, nýbrž jednoznačně papír směsný zbavený nežádoucích nečistot a příměsí. Správce daně nepřihlédl ke skutečnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce. Např. nepromítl do výkupní ceny od fyzických osob to, že žalobce měl pojízdnu provozovnu a vykupoval od osob, které papír třídily, skladovaly a pomáhaly s nakládáním. To se muselo projevit v kupní ceně. P.N. přitom provozoval pouze kamennou provozovnu.

V navazujícím řízení po zrušení předchozího rozhodnutí ze strany Nejvyššího správního soudu zvolil žalovaný jiný způsob stanovení pomůcek. Zjistil, že subjekty podnikající v odpadech mají jen jeden ceník pro fyzické a právnické osoby. Proto se žalovaný rozhodl použít jako pomůcky průměrné ceny, které žalobce vyplácel právnickým osobám. Použil přitom výpočty, jejichž hodnověrnost nelze téměř ověřit. Žalobce zpochybňuje skutečnosti uvedené v příloze úředního záznamu č.j. 391558/14/2201-085408-301191, že žalobce v roce 2006 vykoupil 457 021 kg odpadového papíru BONT. Žalobci není jasné, jak k tomuto číslu správce daně dospěl. Na žádném výkupním lístku ani odběratelské faktuře není uvedený údaj BONT. V roce 2006 však bylo prodáno dalším odběratelům pouze 41 767 kg papíru BONT, tj. 1,4 % z celkového prodaného množství odpadového papíru. Nejvíce bylo prodáno papíru A5 – karton, a to 3 007 678 kg. Obdobná pochybení v analýzách správce daně spatřuje žalobce i pro roky 2007 a 2008. Žalobce uvádí, že v listopadu a prosince 2008 došlo k prudké změně odbytu odpadového papíru. Výkupní ceny se pohybovaly kolem 0,60 Kč/kg. Velcí výkupci přestali vykupovat od fyzických osob a za likvidaci a odvoz papíru si účtovali až 2 Kč/kg. Žalobce však za likvidaci papíru neúčtoval nic, přestože stále zapůjčoval lis zdarma a vazací materiál. Za odvoz si účtoval 0,50 až 0,70 Kč/kg. Tyto údaje správce daně nikde neuvádí. Přitom jasně zpochybňují fikci o rovnosti cen vyplácených fyzickým a právnickým osobám. K tomu žalobce navrhuje provést výslech představitelů velkých společností, a to Sběrné suroviny, a. s. a ŠROPATEX, s. r. o. I v této kritické době pokračoval žalobce ve výkupu odpadového papíru od fyzických osob, aby si udržel vybudovanou síť prodejců. Kdyby se vycházelo z rovnosti cen, znamenalo by to, že fyzické osoby musely dávat žalobci suroviny zadarmo nebo za jejich odběr žalobci ještě platit.

Žalobce shrnuje, že jeden ceník pro obě skupiny prodejců mají všechny subjekty podnikající v odpadech. Rozhodující je však užití takového ceníku v praxi. Tuto skutečnost správce daně vůbec nezjišťoval. Rozhodující je situace v odbytu. Mnoho firem vůbec nezareagovalo na krizi změnou ceníku a neuvedly v něm, že za likvidaci a odvoz dokonce požadují peníze. Dalším pochybením žalovaného je, že nezohlednil rozdílnou techniku výkupu žalobce a kvalitu odpadového papíru vykupovaného od právnických osob a od fyzických osob. Rozdíly byly jasně doloženy. Jako nepřímý důkaz lze užít i to, že žalobcův odběratel odpadového papíru vyžadoval dodávky přetříděného papíru. Na správce daně přešlo důkazní břemeno, aby prokázal opak nebo zjistil, kdo třídění prováděl. Správce daně podle žalobce porušil § 5 a § 6 odst. 4 daňového řádu a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Jedná se o jasnou manipulaci s fakty s cílem žalobce co nejvíce poškodit. Výsledkem je, že původní doměření daně bylo ještě zvýšeno o dalších 552 136 Kč plus příslušenství. Podle žalobce jde o kalkulaci, neboť žalovaný pokračoval ve vymáhání daně a neoprávněně inkasoval peníze i po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, za což by měl zaplatit penále.

Žalobce zpochybnil údaje uvedené v tabulkách, které tvoří přílohu úředních záznamů ze dne 14. 2. 2014. V oddílu B je uvedeno, že v měsíci květnu žalobce nakoupil 1 134 kg papíru BONT v ceně 0,10 Kč/kg. Ve skutečnosti se jednalo o nákup tzv. dutinek, které jsou téměř neprodejné a občas se používají k topení. Obdobné nesprávné údaje jsou uvedeny ve sloupcích s cenou 0,50 Kč, 0,60 Kč a ve všech dalších. Vždy se jedná o jinou kategorii papíru a v žádném případě o kategorii BONT. Důkazem je odběratelská faktura č. 6/50 s dodacím listem. O nákup dutinek šlo i v červnu 2007 (sloupec 0,10 Kč, 1850 kg BONT); viz faktura č. 7/23, 7/24 a 7/25. Nákup v lednu 2008 je opět nákup dutinek (0,10 Kč/kg); viz faktury 8/5 a 8/7.

Dále žalobce namítá, že správce daně opakovaně zadržoval doklady žalobce a že se musel 27x dostavit ke správci daně, přičemž dvě třetiny těchto schůzek bylo zbytečných. Sporné bylo předčasné ukončení projednání zprávy o daňové kontrole. Zpráva byla rozšířena o 21 stran rozborů, plných chyb, které přiznal i žalovaný.

Nepravdivé je tvrzení správce daně, že žalobce používal při výkupu odpadového papíru normu ČSN EN 643. Pokud by toto tvrzení bylo pravdivé, znamenalo by to značnou výhodu pro žalobce. Norma stanoví náročná kritéria výkupu. Vyloučeny jsou nežádoucí příměsi, tzn. že papír musí být přetříděný. Žalobce používal převážně tři symboly z této normy, a to BONT, A5 – karton a C4 – bílý potištěný papír. Tyto symboly však žalobce používal pouze k označení deponií ve skladu.

Závěrem žalobce uvedl, že je třeba posoudit, zda správce daně splnil podmínky pro použití jím zvolených pomůcek. Pro srovnání by měly být užity obdobné daňové subjekty. Za obdobné se považují takové daňové subjekty, které provozují podobnou činnost za podobných podmínek ve srovnatelné lokalitě. Žalovaný tuto podmínku pro použití pomůcek podle žalobce nesplnil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že stanovení daně podle pomůcek potvrdil už Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Žalovaný konstatoval, že v rámci doplnění odvolacího řízení bylo konstatováno, že plně srovnatelný subjekt s žalobcem nebyl nalezen. Během vyhledávací činnosti však bylo zjištěno, že všechny subjekty, které správce daně porovnával se žalobcem, bez výjimky a bez ohledu na další okolnosti jejich podnikání, používají pro výkup od právnických a fyzických osob stejný ceník, resp. že nevedou dva druhy ceníků. V situaci, kdy nebyly způsobilé doklady, které by určovaly výkupní ceny pro osoby fyzické, dovodil správce daně, že tato cena byla pro obě skupiny jednotná. Svou úvahu k této otázce považuje žalovaný za přezkoumatelnou. Žalovaný zdůraznil, že konkrétní údaje žádného jiného daňového subjektu nebyly přímo použity k vyčíslení žalobcovy daňové povinnosti.

Žalovaný poukázal na nízkou věrohodnost žalobcových evidencí a na rozpor evidence výkupu odpadových surovin od fyzických osob a přehledu pohybu peněz v pokladně za výkup. Žalovaný se vyjádřil i k dalším námitkám žalobce a odkázal též na obsah napadeného rozhodnutí. Navrhl žalobu zamítnout pro nedůvodnost.

Ze správního spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Dne 30. 9. 2009 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 až 2008 (protokol č. j. 231439/09/077930303551). Správci daně vznikly pochybnosti o výši vykázaných hotovostních výdajů (výši kupní ceny) na nákup odpadových surovin od fyzických osob a o tom, že daňová evidence není vedena podle § 7b zákona o daních z příjmů. Daňová kontrola proto byla ukončena zprávou o daňové kontrole č. j. 4463/11/077930303551 ze dne 18. 5. 2011, ve které bylo konstatováno, že není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním za předmětná zdaňovací období, a tudíž je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Správce daně ke stanovení daně za použití pomůcek vypracoval úřední záznamy č. j. 314071/11/077930303551, č. j. 314077/11/077930303551 a č. j. 314082/11/077930303551, všechny ze dne 31. 5. 2011. Dne 13. 6. 2011 vydal správce dodatečné platební výměry za zdaňovací období roku 2006, 2007 a 2008 (č. j. 322681/11/077910303347, č. j. 322766/11/077910303347 a č. j. 322858/11/077910303347), kterými stanovil daň podle pomůcek. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích

rozhodnutím ze dne 22. 2. 2012, č. j. 6604/11-1100, odvolání žalobce do dodatečných platebních výměrů zamítlo. Následovala správní žaloba, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 5. 12. 2012, č. j. 10 Af 344/2012 – 47, jako nedůvodnou zamítnul. Následně podanou kasační stížnost shledal Nejvyšší správní soud důvodnou a rozsudkem ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 – 42 (dále jen „zrušující rozsudek“), zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích a věc byla vrácena odvolacímu orgánu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku shledal, že chyběla přezkoumatelná úvaha správce daně ohledně přiměřenosti pomůcek užitých při stanovení daně, zejména ve vztahu k ceníku obdobného daňového subjektu P.N. Dále uvedl, že v rámci stanovení daně podle pomůcek bylo třeba zvážit také možnost využití dokladů, které žalobce vystavil fyzickým osobám, od nichž vykupoval odpadové suroviny, tj. dokladů, u nichž bylo správcem daně zjištěno, že obsahují nesrovnalosti určitého typu (identita osob, bydliště apod.).

Žalovaný následně uložil správci daně doplnění odvolacího řízení podle § 115 odst. 1 daňového řádu. V rámci doplnění odvolacího řízení vyhotovil správce daně nové úřední záznamy, ve kterých je uveden postup a výpočet daně za použití pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu a úkony, které v dané věci učinil. Jedná se o úřední záznamy ze dne 14. 2. 2014, č. j. 391558/14/2201-05408-301191, č. j. 391901/14/2201-05408-301191 a č. j. 391942/14/2201-05408/301191. S úředními záznamy byl žalobce seznámen prostřednictvím písemnosti ze dne 26. 3. 2014, č. j. 8654/14/5000-14102-705050. Prostřednictvím výzvy ze dne 1. 4. 2014, č. j. 8656/14/5000-14102-705050, bylo žalobci umožněno uplatnit své právo se k doplnění řízení vyjádřit. Žalobce tohoto práva využil. Odvolací řízení bylo ukončeno napadeným rozhodnutím, proti kterému směřuje žaloba.

Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil dodatečné platební výměry v rozsahu, jak je popsán v úvodu tohoto rozsudku, přičemž vycházel ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu a zjištění, opatřených v rámci doplnění odvolacího řízení. Žalovaný se v rámci nového odvolacího řízení nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. Jde o tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Žalovaný konstatoval na základě jednotlivých zjištění, že daňová evidence, resp. zápisy v ní uvedené, nejsou jako celek průkazné a nemohly tedy sloužit jako důkazní prostředek. Předložené ceníky pro svou obecnost neprokazovaly skutečně používanou výši výkupní ceny jednotlivých kategorií odpadových surovin.

Pokud jde o předložené tzv. výkupní lístky, tak ty nebylo možno považovat za důkazní prostředek, kterým by žalobce prokázal, že od fyzických osob vykoupil deklarované odpadové suroviny a že jim vyplatil deklarované částky za výkup. Údaje na těchto lístcích totiž vzbuzují pochybnosti o jejich věrohodnosti samy o sobě a dále jsou v rozporu s údaji uvedenými v předložené daňové evidenci, popř. obsahují údaje (jména a obce), které nejsou pravdivé. Na řadě výkupních lístků byly údaje o množství vykoupěných surovin, jednotkové ceně a výkupní ceně přepisovány. Údaje uvedené ve výkupních lístcích neodpovídají údajům uvedeným v přehledu pohybu peněz v pokladně. Nesouhlasí ani údaje v souvislosti s porovnáním s knihou jízd. Řada výkupních lístků byla bez označení jména fyzické osoby a místa výkupu. Dalším zjištěním správce daně zjistil, že některé fyzické osoby ve městech či obcích nebydlí ani nebydly. Dále byly provedeny svědecké výpovědi, které pro shledané rozpory byly vyhodnoceny jako nevěrohodné. Bylo konstatováno, že nebylo možno osvědčit

předloženou daňovou evidenci jako důkaz v daňovém řízení, jímž by byl daňový subjekt schopen prokázat údaje, které deklaroval v daňovém přiznání, a to v části výdajů deklarovaných za výkup odpadových surovin od fyzických osob.

Žalovaný shrnul, že žalobce prokázal množství, druh a nákupní cenu odpadových surovin vykupovaných od právnických osob za kontrolovaná období. Správce daně též neměl pochybnosti o tom, že žalobcem evidované množství vykupovaných surovin (od právnických a fyzických osob) skutečně nakoupil a následně prodal a příjem z prodeje vykázal jako zdanitelný příjem. Daňový subjekt však neprokázal výši jím vynaložených výdajů při výkupu odpadových surovin od fyzických osob v hotovosti. Za této situace nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním.

V rámci doplnění odvolacího řízení bylo s ohledem na zachování zásady přiměřenosti použitých pomůcek provedeno další zjištění, a to podle pokynu Nejvyššího správního soudu. Bylo nutno najít takové pomůcky, které budou přiměřené a na základě kterých bude možno stanovit daň dostatečně spolehlivě. Samotné výkupní lístky, které nebyly osvědčeny jako důkaz, nemohly být daňovými orgány použity ani jako pomůcka, neboť byly samy o sobě neprůkazné ve vztahu k částkám na nich uvedeným a ve vztahu k údajům o identitě deklarovaných fyzických osob. Jediným průkazným údajem z výkupních lístků byl údaj o množství vykoupených surovin. Správce daně při doplnění odvolacího řízení proto provedl vyhledávací činnost k nalezení vhodného srovnatelného subjektu, který svým charakterem, rozsahem a konkrétním druhem činnosti bude odpovídat provozované činnosti daňového subjektu. Srovnatelný daňový subjekt však nebylo možno nalézt. Ze své vyhledávací činnosti však správce daně zjistil, že každý z prověřovaných daňových subjektů provozujících obdobnou činnost jako žalobce má jednotný výkupní ceník jak pro výkupy od fyzických tak od právnických osob. Výjimku tvoří pouze v několika případech výkupy od školských zařízení nebo smluvně podchycené stálé dodávky od právnických osob. Takové výjimky se u žalobce v kontrolovaných obdobích nevyskytovaly.

Správce daně konstatoval, že žalobce při výkupu surovin od fyzických a právnických osob používal určité shodné postupy, a sice pro suroviny si jezdil vlastním vozidlem, většinu vykupovaného papíru tvořil smíšený papír (kategorie BONT), který bylo následně nutné třídit, výkupní ceny daňového subjektu v sobě obsahovaly navýšení (v případě výkupu od fyzických osob odměnu „kontaktních osob“, v případě právnických osob za použití lisu a vázacího materiálu). Toto zjištění správce daně aplikoval a využil tedy poznatek o shodnosti výkupních cen pro právnické a fyzické osoby na žalobcův případ. Ceny, za které žalobce vykupoval od právnických osob, tedy použil i na výkupy od osob fyzických. Přitom reflektoval i žalobcovu tvrzení o tom, že součástí výkupní ceny pro fyzické osoby byla i odměna. Z porovnání výkupních cen daňového subjektu s výkupními cenami prověřovaných daňových subjektů vyplynulo, že správcem daně použité výkupní ceny pro fyzické osoby několikanásobně převyšují výkupní ceny ostatních daňových subjektů. Při stanovení daňové povinnosti dále správce daně uplatnil jako pomůcky nezpochybněné důkazní prostředky a daňové výhody. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále vysvětlil, jak zařazoval suroviny do kategorie BONT a vypořádal odvolací námitky žalobce i námitky obsažené v jeho vyjádření ze dne 15. 4. 2014.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci při jednání.

Žaloba není důvodná.

Předně se krajský soud odmítl zabývat námitkami, které nejsou z pohledu nyní probíhajícího řízení relevantní a vztahují se k jinému řízení. Jedná se o námitky žalobce ohledně postupu správce daně při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Nynější soudní řízení se týká vyměření daně za zdaňovací období let 2006 až 2008, proto je argumentace postupem správce daně při kontrole daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2005 nepřipadná.

Další okruh námitek žalobce se týká postupu žalovaného a správce daně při doměření daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období let 2006 až 2008 po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, na základě kterého byl zrušen rozsudek krajského soudu i odvolací rozhodnutí a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalobce uvedl, že správce daně pokračoval ve vymáhání původně vyměřené daně a zadržoval žalobci vratky na dani z přidané hodnoty. Dále žalobce tvrdil, že k vyjádření k úředním záznamům obsahujícím nové výměry daně z příjmů byl vyzván až více než osm měsíců po právní moci zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Tato argumentace je poměrně nejasná a není z ní patrné, co žalobce sleduje. Tvzení o zadržení vratek na dani z přidané hodnoty je v tomto řízení nepřipadné, neboť se projednává doměření daně z příjmů fyzických osob. Tvzení, že k seznámení žalobce s výsledky doplnění odvolacího řízení došlo až po osmi měsících od právní moci zrušujícího rozsudku, taktéž žalobce nespojil s žádnou konkrétní námitkou, ke které by se mohl krajský soud vyjádřit. Krajský soud může toliko uvést, že nemá za to, že by při doplnění odvolacího řízení docházelo k průtahům. Rozsudek Nejvyššího správního soudu nabyl právní moci dne 5. 8. 2013. Dle obsahu správního spisu byl daňový spis soudem vrácen dne 6. 9. 2013. Pokyn k doplnění odvolacího řízení vydal žalovaný dne 14. 10. 2013 pod č. j. 25621/13-5000-14102-705050. Následně správce daně prováděl doplnění odvolacího řízení dle pokynu, tj. vyhledával srovnatelný daňový subjekt, jehož daňová evidence by mohla být užita jako přiměřená pomůcka ke stanovení daně žalobci. Srovnatelný daňový subjekt vyhledával správce daně v působnosti tří finančních úřadů, a to formou dožádání a žádostí o poskytnutí informací. Stanovisko správce daně k doplnění odvolacího řízení bylo vyhotoveno dne 27. 2. 2014 pod č. j. 414151/14/2201-05408-301191. Úřední záznamy se stanovením daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2006 až 2008 byly vyhotoveny dne 14. 2. 2014. Daňový subjekt byl s nimi seznámen prostřednictvím písemnosti ze dne 26. 3. 2014 a bylo mu též umožněno se k věci vyjádřit, a to výzvou ze dne 1. 4. 2014. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 2. 5. 2014. Z popsaného postupu žalovaného a správce daně je patrné, že jednotlivé úkony byly činěny průběžně a bez průtahů. Pokud jde o doplnění odvolacího řízení, pak je pochopitelné, že trvalo několik měsíců, neboť vyhledávací činnosti správce daně byla poměrně rozsáhlá a podrobná.

Žalobce namítal, že se žalovaný vůbec nevypořádal se všemi jeho námitkami, které byly uvedeny v podání ze dne 16. 4. 2014, nazvaném Stanovisko ke spisu a výzvě OFŘ. Žalobce tak namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. S touto námitkou se krajský soud neztotožňuje. Předně žalobce uplatnil svou námitku v obecné rovině, neboť neuvedl, jaké konkrétní námitky z jeho podání ze dne 15. 4. 2014, doručeného žalovanému dne 16. 4. 2014, považuje za nevypořádané. Krajský soud tedy obecně konstatuje, že žalovaný se na str. 29 až 36 napadeného rozhodnutí podrobně vypořádal s podáním žalobce a pojednal o jednotlivých námitkách. Vypořádal i přiložené přílohy, tj. zabýval se zvýrazněnými pasážemi zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu a vyjádřil se k nim. Tato námitka je nedůvodná.

Žalobce dále v žalobě popisuje způsob výkupu odpadových surovin od právnických a fyzických osob a jakým způsobem stanovoval výkupní cenu. Krajský soud konstatuje, že samotný způsob výkupu od právnických a fyzických osob nebyl daňovými orgány v řízení zpochybněn. Ani žalobcem popsáný způsob stanovení výkupních cen pro obě kategorie prodejců nebyl zpochybněn. Vzhledem k tomu, že žalobce prodával vykoupené suroviny dalšímu odběrateli, což bylo prokázáno fakturami, nebylo zpochybněno ani množství vykoupěných surovin. Předmětem pochybností se stala částka placená za výkup surovin fyzickým osobám v hotovosti. Žalobce chtěl zpochybněný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů doložit výkupními lístky a svědeckými výpověďmi. Pokud žalobce ve své argumentaci tvrdí, že veškerý výkup od fyzických osob byl prokázán výkupními lístky, pak jej krajský soud odkazuje již na to, co uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Nejvyšší správní soud potvrdil, že výkupní lístky nebylo možno uznat jako důkaz, neboť byly v rozporu s daňovou evidencí a objevily se v nich vážné rozpory a nejasnosti. Konkrétně Nejvyšší správní soud uvedl, že „v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období roku 2006 až 2008 stěžovatel předložil (dne 14. 1. 2011) výkupní lístky 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 lístky 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 vyšší nákladů za papír vykupovaný od fyzických osob bylo možno prokázat i přesto, že správce daně výkupní lístky 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 odkázal na výpovědi svědků, kterými však podle správce daně nebylo prokázáno jeho tvrzení o vyšší výkupních cen odpadového papíru od fyzických osob při výkupu v hotovosti. (...) Daňová evidence stěžovatele je přitom neprůhledná, a to i pro zdaňovací období roku 2008, tím, že z ní 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(...)“.

Neprůkaznost daňové evidence, nevěrohodnost svědků i neprůkaznost výkupních lístků potvrdil tedy Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Nejvyšší správní soud dále potvrdil, že přechod na pomůcky ze strany daňových orgánů byl opodstatněný, neboť věrohodnost a průkaznost stěžovatelovy daňové evidence byla zpochybněna a zároveň nebylo možné stanovit přesnou výši výdajů dokazováním.

Nejvyšší správní soud ovšem ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že je na daňových orgánech, aby posoudily, zda údaje obsažené ve výkupních lístcích nebude možno použít při

stanovení daně za použití pomůcek. Otázkou je, zda nesrovnalost určitého typu, konkrétně nejasnosti ohledně identity, bydliště aj. konkrétních osob, od nichž měl žalobce papír vykupovat, znamená nepoužitelnost celého dokladu nebo dokonce nepoužitelnost agregátních údajů vyplývajících z těchto dokladů. Při doplnění odvolacího řízení se žalovaný s touto otázkou vypořádal na str. 14 napadeného rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že výkupní lístky jsou samy o sobě neprůkazné ve vztahu k částkám na nich uvedeným a k údajům o identitě deklarovaných fyzických osob. S ohledem na to žalovaný nemohl údaje o platbách v hotovosti, vyplývající z těchto výkupních lístků, za výkup odpadových surovin od fyzických osob využít pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Tuto část právní úvahy žalovaného žalobce v žalobě nerozporoval.

Žalobce v žalobě tvrdil, že není pravdivé tvrzení, že od fyzických osob vykupoval netříděný papír, který označoval jako BONT. Žalobce tvrdí, že vykupoval směsný papír několika druhů, avšak přetříděný, tj. zbavený nečistot a příměsí. Z jakého důvodu dospěl správce daně k závěru, že pod kategorií BONT žalobce evidoval smíšený a netříděný papír vysvětlil žalovaný na str. 8 napadeného rozhodnutí. Tento skutkový závěr ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, v němž uvedl, že „*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 Kostecké 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.*“ Skutečnost, že jde o papír přetříděný, tj. zbavený nečistot a příměsí, chtěl žalobce prokázat výsledkem svědků. Jejich výpověď však byla vyhodnocena jako nevěrohodná, kterýžto závěr opět potvrdil Nejvyšší správní soud. Nezbyvá než konstatovat, že žalobce neprokázal své tvrzení, že kategorie BONT byla tvořena papírem přetříděným, tj. bez nečistot a příměsí. Správce daně proto vycházel ze svých zjištění, které potvrdil i Nejvyšší správní soud. Tuto otázku proto považuje krajský soud za vyřešenou. Žalobce namítal, že mu není jasné, jak správce daně došel např. k tomu, že žalobce v roce 2006 vykoupil 457 021 kg papíru BONT, když v tom roce prodal svým odběratelům pouze 41 767 kg papíru BONT. Za situace, kdy žalobce neprokázal, že kategorie BONT byla skutečně výlučně tvořena přetříděným papírem, podřadil správce daně na základě svých zjištění pod tuto kategorii i papír netříděný. Tento postup byl podle krajského soudu naprosto opodstatněný.

Žalobce napadal i závěry žalovaného, který mu přičítal k tíži, že pochybil při vedení pokladny, která vykazovala minusové stavy. Žalobce též nesouhlasil s výhradami žalovaného, které měl k inventarizaci skladových zásob. K tomu se již rovněž vyjádřil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, v němž uvedl, že „*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.“ Krajský soud doplňuje, že vedení pokladny v minusových stavech přinejmenším zavdává důvod k pochybnostem o správnosti vedení daňové evidence. Pokud žalobce považuje za malichernou výhradu žalovaného, že odepsal ze skladových zásob 1 615,3 kg papíru BONT za 1 615 Kč a 80 kg PET lahví v ceně 400 Kč, pak k tomu krajský soud uvádí, že jistě nešlo o výhradu zásadní a nosnou, na které by žalovaný vystavěl své závěry. Žalovaný pouze vytkl žalobci dílčí zjištění, které se sice může s ohledem na množství uskladněných odpadových surovin jevit jako zanedbatelné, nicméně ve spojení s dalšími zjištěními zavdává důvod k pochybnostem o správnosti a průkaznosti vedení daňové evidence.

Žalobce poukazoval na chování správce daně, který údajně nechal prověřit všechny jeho svědky orgány Policie ČR. Toto tvrzení považuje krajský soud za spekulativní a nepodložené, a proto se k němu nemohl vyjádřit. Pokud správce daně provedl místní šetření a daňovou kontrolu u P.N., který byl před zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu použit jako srovnatelný daňový subjekt, pak jde o námitku již nyní nepřipadnou, neboť P.N. již po zrušení odvolacího rozhodnutí nebyl v pokračujícím řízení jako srovnatelný daňový subjekt v rámci stanovení daně za použití pomůcek použit. Ze stejného důvodu pak nejsou relevantní námitky o tom, že není pravdou, že by sám žalobce navrhl pana P.N. jako srovnatelný daňový subjekt a že správce daně nezohlednil odlišnost způsobu výkupu surovin žalobcem a panem P.N.. V oddíle žaloby V. A) se objevuje celá řada námitek žalobce, které se však týkají fáze řízení, v němž správce daně a žalovaný použili jako pomůcku pro stanovení daně daňovou evidenci P.N. jako srovnatelného daňového subjektu. Nejvyšší správní soud však zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 22. 2. 2012, č. j. 6604/11-1100, a vrátil žalovanému věc k dalšímu řízení, neboť shledal, že P.N. nebyl bez dalšího srovnatelným daňovým subjektem a že daňové orgány nesprávně vyhodnotily přiměřenost užitých pomůcek. Po zrušení odvolacího rozhodnutí pak v rámci doplnění odvolacího řízení již nebyla daňová evidence P.N. užita pro stanovení daně podle pomůcek, a proto je veškerá žalobní argumentace žalobce v tomto směru nedůvodná.

Po doplnění odvolacího řízení bylo zjištěno, že nelze vyhledat srovnatelný daňový subjekt, který by charakterem, rozsahem a konkrétním druhem činnosti zcela odpovídal činnosti žalobce. Správce daně však při své vyhledávací činnosti zjistil, že všechny z prověřovaných daňových subjektů mají jeden ceník pro výkup surovin jako od právnických tak od fyzických osob. Z této premisy proto vyšel a aplikoval ji i na žalobce, tj. vycházel z toho, že výkupní cena pro výkup od právnických i fyzických osob byla stejná. Stanovení výkupní ceny od fyzických osob podle pomůcek opřel správce daně o matematické výpočty, které vyjádřil v úředních záznamech ze dne 14. 2. 2014 a žalovaný je popsal v napadeném rozhodnutí na str. 16 až 21. Žalobce proti tomuto postupu brojil v žalobě. Postup daňových orgánů označil žalobce za nepodloženou fikci. Podle žalobce nebylo prokázáno, zda prověřované osoby skutečně jednotnou ceníkovou cenu užívají v praxi. Mnoho subjektů podle žalobce vůbec nezareagovalo na krizi výkupu změnou ceníků. Při stanovení cen výkupu od fyzických osob podle pomůcek nebyla podle žalobce zohledněna rozdílná technika výkupu. Žalobce tvrdil, že on za výkup papíru platil i v době výkupové krize. Kdyby se vycházelo z rovnosti cen, znamenalo by to, že fyzické osoby by musely dávat žalobci papír zadarmo nebo by za jeho odběr žalobci ještě musely platit (tak jako si nechali za odběr papíru v době výkupové krize koncem roku 2008 platit jiní podnikatelé v odpadech).

Krajský soud podotýká, že daňové orgány vycházely při volbě pomůcek (použití stejné výkupní ceny pro fyzické i právnické osoby) ze zjištění, že určité postupy žalobce při výkupu od právnických a fyzických osob byly shodné. O takovém možném postupu se zmínil i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, když uvedl, 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.“ Z úvahy Nejvyššího správního soudu v nyní projednávané věci lze dovodit, že postup daňových orgánů byl správný, pokud jako pomůcku použily shodnou výkupní cenu pro právnické a fyzické osoby, kterou opřely o shodnost určitých postupů, které žalobce uplatňoval při výkupu surovin u právnických a fyzických osob. Krajský soud považuje použití dané pomůcky pro stanovení daně za přiměřené, dostatečně odůvodněné a umožňující dostatečně spolehlivé stanovení daňové povinnosti žalobce.

Žalobní argumentaci žalobce k této otázce vyhodnotil krajský soud jako nepřipadnou. Předně se podotýká, že daňové orgány nevycházely z výkupních ceníků jiných subjektů, nýbrž z výkupního ceníku žalobce, na který toliko aplikovaly předpoklad o tom, že výkupní cena pro osoby fyzické i právnické je stejná. Navíc nebyly použity ceny, uvedené na výkupním ceníku, nýbrž ceny reálné, skutečně žalobcem v tom kterém období poskytované právnickým osobám. Způsob výpočtu těchto cen je podrobně uveden v úředních záznamech a v napadeném rozhodnutí. Takto správce daně postupoval, aby co nejvěrněji zachytil vývoj cen u žalobce v průběhu roku u jednotlivých kategorií odpadových surovin.

V tomto ohledu není podle názoru krajského soudu podstatné zjištění, zda se skutečně ostatní subjekty svými ceníky řídily a zda je upravily podle aktuálního vývoje na trhu. Pro daňové orgány bylo pouze důležité zjištění, že ceníky uvádějí stejné ceny pro fyzické i právnické osoby. Potom již při stanovení výkupní ceny žalobce pro fyzické osoby vycházely daňové orgány z reálných cen žalobce (nikoliv z cen uvedených ve výkupním ceníku), které poskytoval právnickým osobám a které nebyly v průběhu daňové kontroly zpochybněny, neboť byly doloženy fakturami. V tomto kontextu pak ani neobstojí argument žalobce, založený na tom, že při rovnosti cen a s ohledem na situaci na trhu by mu musely fyzické osoby za výkup surovin dokonce platit a s takovou položkou by musel správce daně ve svých výpočtech pracovat. Není tomu tak. Správce daně vycházel z cen, které žalobce platil právnickým osobám, a to i v době zhoršení situace na trhu (jak sám žalobce tvrdí v žalobě – za odvoz účtoval 0,50 až 0,70 Kč/kg).

Pokud žalobce tvrdí, že při stanovení výkupních cen pro fyzické osoby za použití pomůcek nebyla zohledněna odlišná technika výkupu, pak tomu tak není. Správce daně zohlednil to, že žalobce „kontaktním osobám“ poskytoval určitou odměnu za spolupráci při výkupu, a to ve formě navýšené výkupní ceny. Správce daně totiž zhodnotil, že lze vycházet z toho, že tato odměna je v ceně stanovené podle pomůcek zahrnuta, neboť ve srovnání s výkupními cenami jiných subjektů ceny žalobce pro právnické osoby stále v některých případech i mnohonásobně převyšují výkupní ceny subjektů vykupujících shodný druh odpadových surovin. V úředních záznamech ze dne 14. 2. 2014 je k tomu uvedena srovnávací tabulka. Krajský soud s tímto hodnocením správce daně souhlasí a považuje jej za adekvátní.

Žalobce též tvrdil, že matematické výpočty pro stanovení výkupní ceny od fyzických osob podle pomůcek nelze téměř ověřit a obecně poukázal na množství chyb, kterých se správce daně již dříve dopouštěl. Tato námitka je z pohledu krajského soudu uplatněna

příliš obecně. Jak již bylo konstatováno, výpočty a jejich slovní popis jsou obsaženy v úředních záznamech ze dne 14. 2. 2014 a též v napadeném rozhodnutí na str. 16 až 21. Způsob stanovení výkupní ceny je zde poměrně podrobně vysvětlen, a pokud s ním chtěl žalobce polemizovat, měl být ve svých žalobních tvrzeních konkrétnější.

Žalobce navrhl provést výslech představitelů velkých společností vykupujících odpadové suroviny. Krajský soud navrhovaný důkaz neprovedl pro nepotřebnost. Skutečnost, že prověřované subjekty měly jeden ceník pro obě kategorie osob, nebyla zpochybněna (i sám žalobce uvedl, že měl jen jeden ceník), a to za jaké skutečné ceny docházelo k výkupu surovin od právnických a fyzických osob v jednotlivých letech není pro danou věc rozhodné, neboť při stanovení daně podle pomůcek se vycházelo výlučně z výkupních cen žalobce, které poskytoval právnickým osobám (nevycházelo se z reálných výkupních cen jiných subjektů).

Žalobce též namítal, že mu správce daně opakovaně zadržoval doklady. Tato námitka není projednatelná, neboť je nekonkrétní. Žalobce dále rozporoval i předčasné ukončení projednání zprávy o daňové kontrole, aniž by tuto námitku konkrétněji rozvedl. K této námitce se již podrobně vyjádřil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, na jehož argumentaci lze v plném rozsahu odkázat. Nejvyšší správní soud uvedl, že zaslání zprávy o daňové kontrole žalobci prostřednictvím držitele poštovní licence plně odpovídalo zákonu a chování žalobce a doplnil, že žalobce nebyl zkrácen na svých procesních právech, vztahujících se 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.

Žalobce napadl i správnost údajů uvedených v tabulkách, které tvoří přílohu úředních záznamů ze dne 14. 2. 2015. Tvrdí, že některé položky, které byl zahrnuty do kategorie BONT byly ve skutečnosti výkupem tzv. dutinek, které jsou téměř neprodejné. Krajskému soudu není zřejmé, co konkrétně žalobce svou argumentací sleduje než snahu za každou cenu zpochybnit postup daňových orgánů. Podle krajského soudu však argumentace žalobce postrádá relevanci. O nákupu tzv. dutinek, které jsou téměř neprodejné, se žalobce např. nezmiňoval ve svém vyjádření ze dne 15. 4. 2014, v němž využil svého práva vyjádřit se k úředním záznamům ze dne 14. 2. 2014, ač tak jistě učinit mohl. Z faktur předložených žalobcem skutečně vyplývá, že v některých případech vykupoval od právnických osob zmiňované dutinky za nízkou cenu 0,10 Kč/kg. Správce daně při svých výpočtech pracoval s několika kategoriemi odpadových surovin: BONT – smíšený papír, A5 - karton, C4 – čistá, C4 – potisk, PET bílé, folie barevné. Dutinky byly správcem daně podřazeny pod kategorii BONT – smíšený papír, protože žalobce v řízení neprokázal, že užívaná kategorie BONT je výlučně tvořena přetříděným papírem bez nečistot a příměsí, jak opakovaně v řízení tvrdil (viz výše). Daná námitka nemůže z pohledu krajského soudu nic změnit na jeho dosavadních závěrech o zákonnosti postupu daňových orgánů.

Žalobce též rozporoval tvrzení daňových orgánů, že při výkupu používal normu ČSN EN 643. Žalovaný na str. 8 a 21 napadeného rozhodnutí uvedl, že označení užívané žalobcem odpovídá této normě s výjimkou označení BONT. Skutečnost, zda žalobce postupoval podle této normy či nikoliv nemá podle krajského soudu vliv na zákonnost postupu daňových orgánů a na správnost a přiměřenost použitých pomůcek pro stanovení daně.

Krajský soud uzavírá, že žalovaný splnil podmínky pro užití zvolených pomůcek, neboť žalobce nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, bez takové součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a zvolené pomůcky umožňovaly stanovit daň

dostatečně spolehlivě. Při neexistenci srovnatelného daňového subjektu, přikročil správce daně k jinému řešení, které je podrobně popsáno shora a které krajský soud považuje za přiměřený způsob pro stanovení daně kvalifikovaným odhadem, neboť správce daně se svým postupem snažil, aby se jím vypočtené částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů žalobce. Krajský soud doplňuje, že nemá za to, že by žalovaný porušil některou ze zásad daňového řízení, vymezenou v § 5 a § 6 odst. 4 daňového řádu, jak tvrdil žalobce.

Návrh žalobce na doplnění dokazování fakturami byl jako nadbytečný zamítnut, neboť v daném případě byly faktury zhodnoceny jako neprůkazné, a proto byla daň stanovena dle pomůcek. Tyto důkazy byly zhodnoceny v daňovém řízení a není důvod tyto důkazy v řízení před soudem opakovat. Doplnění důkazního řízení dalšími listinnými důkazy předloženými žalobcem, které byly vystaveny po rozhodnutí správce daně, rovněž soud zamítl, neboť dle § 75 odst. 1 s.ř.s. vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů tohoto řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti nějaké náklady vznikly. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 3. června 2015

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava