



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupen JUDr. Pavlem Martánem, advokátem se sídlem Latrán 193, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2014, č. j. 11449/14/5000-14102-705050, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 6. 2015, č. j. 10 Af 42/2014 – 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 3. 6. 2015, č. j. 10 Af 42/2014 - 44, zamítl žalobu podanou žalobcem proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2014, č. j. 11449/14/5000-14102-705050, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 13. 6. 2011, č. j. 322681/11/077910303347, č. j. 322766/11/077910303347 a č. j. 322858/11/077910303347, a to tak, že se doměřuje podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob ve výši 815 612 Kč za zdaňovací období roku 2006, ve výši 910 236 Kč za zdaňovací období roku 2007 a ve výši 579 330 Kč za zdaňovací období roku 2008 a

současně vzniká povinnost uhradit penále ve výši 109 770 Kč, respektive 182 047 Kč a 115 866 Kč.

[2] Krajský soud rozhodoval ve věci opakovaně poté, co Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 – 42, zrušil předchozí rozsudek krajského soudu i rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích a věc byla vrácena odvolacímu orgánu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v rozhodnutí správních orgánů absentovala přezkoumatelná úvaha 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.). Vedle toho se Nejvyšší správní soud zabýval obdobnými otázkami již v rozsudku ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 – 75, který se týkal stanovení daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období roku 2005.

[3] Krajský soud v nyní napadeném rozsudku dospěl především k závěru, že žalovaný nepochybil, když doplnil odvolací řízení tak, že 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. Protože se srovnatelný daňový subjekt nepodařilo nalézt, využil správce daně informace o obchodních praktikách a postupech společných pro prověřované daňové subjekty. Přitom reflektoval určité odlišnosti, které byly zjištěny u žalobce. Samotný způsob výkupu od právnických a fyzických osob nebyl daňovými orgány zpochybněn, stejně jako žalobcem popsán způsob stanovení výkupních cen pro obě kategorie prodejců. Vzhledem k tomu, že žalobce prodával vykoupené suroviny dalšímu odběrateli, což bylo prokázáno fakturami, nebylo zpochybněno ani množství vykoupených surovin. Předmětem pochybností se stala částka placená za výkup surovin fyzickým osobám v hotovosti. 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 ostatních subjektů 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, 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. Správce daně vycházel z cen, které žalobce platil právnickým osobám, a to i v době zhoršení situace na trhu. Pokud žalobce tvrdí, že při stanovení výkupních cen pro fyzické osoby za použití pomůcek nebyla zohledněna odlišná technika výkupu, pak tomu tak podle krajského soudu není. Správce daně zohlednil to, že žalobce „kontaktním osobám“ poskytoval určitou odměnu za spolupráci. 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. Krajský soud s tímto hodnocením souhlasil a posoudil

pokračování

je jako adekvátní. Žalobce chtěl zpochybněný výdaj doložit výkupními lístky a svědeckými výpověďmi, což se mu však nepodařilo, neboť byly v rozporu s daňovou evidencí a objevily se v nich vážné rozpory a nejasnosti.

[4] K námitce, že není pravda, že žalobce od fyzických osob vykupoval netříděný papír, který označoval jako BONT, krajský soud uvedl, že žalobce neprokázal své tvrzení, že kategorie BONT byla tvořena papírem přetříděným, tj. bez nečistot a příměsí. Za této situace správce daně správně pod tuto kategorii podřadil i papír netříděný. Námitku, že správce daně údajně nechal prověřit všechny svědky žalobce orgány Policie ČR, měl krajský soud za spekulativní a nepodloženou. Námitky k místnímu šetření a daňové kontrole u P. N. posoudil krajský soud jako nepřipadné, neboť P. N. již po zrušení odvolacího rozhodnutí nebyl v pokračujícím řízení využit jako srovnatelný daňový subjekt. Také další námitky posoudil krajský soud jako nerelevantní nebo příliš obecné. 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.

II. Kasační stížnost stěžovatele a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností podanou v zákonné lhůtě. Důvody kasační stížnosti výslovně podřadil pod ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. Namítá, že řádná úvaha o použití zvolených pomůcek a správnost použití těchto pomůcek v rozsudku krajského soudu i v rozhodnutích správních úřadů opět chybí. Postrádá výčet subjektů, které žalovaný srovnával se stěžovatelem, a vymezení, na základě jakých skutečností a jakých úvah dospěl k závěru, že daňovou evidenci těchto subjektů nelze použít jako pomůcku ke stanovení daně stěžovateli. Stěžovatel je však přesvědčen, že srovnatelný subjekt existuje, a jmenuje pana A. K., IČ 46642161, Kaplice. Uvádí, že srovnatelné osoby nepodnikají zcela totožným způsobem jako stěžovatel, rozdílnosti mezi podnikáním stěžovatele a těchto subjektů nemají výrazný vliv na výši výkupních cen. Oblast podnikání stěžovatele není výrazně specializovaná a ve stejné oblasti podniká v Jihočeském kraji několik subjektů, které by bylo možno považovat za srovnatelný daňový subjekt. Žalovaný jako kritérium použil porovnání zisku stěžovatele a vybraných firem. Jedná se o srovnání nesrovnatelného a informace o srovnání zisku, která se objevila až ve stanovisku žalovaného k žalobě, není doložena řádným výpočtem.

[6] Co se týče stejných postupů stěžovatele při výkupu odpadových surovin, žalovaný vyšel ze skutečností, že stěžovatel jezdil k fyzickým i právnickým osobám vlastním vozidlem, že většinu vykupovaného papíru tvořil smíšený papír kategorie BONT, který bylo nutné následně třídit, a že výkupní ceny stěžovatele obsahovaly navýšení, a to v případě fyzických osob o odměny kontaktních osob a v případě právnických osob o náklady na použití lisu a drátů na vázání balíků. Jízdy vlastním automobilem stěžovatel

nerozporuje. Ke kategorizaci papíru stěžovatel uvádí, že většina prodaného papíru byla kategorie A5, tedy tzv. lepenka, karton. Tato skutečnost je nepochybná a žalovaný ji měl za prokázanou fakturami stěžovatele od dodavatelů, na základě kterých stěžovatel vykupovaný papír prodával. Nebylo v silách stěžovatele, v případě pravdivosti závěru žalovaného, aby vykupoval především netříděný papír a třídil jej, neboť cca 90 % prodáváného papíru bylo kategorie A5. Jestliže žalovaný předpokládá, že stěžovatel sám objížděl osoby a papír vykupoval a během roku vytřídil cca 3,5 mil. až 4 mil. kg papíru, pak tato úvaha je zcela lichá, žalovaný při svém šetření nezaznamenal žádné poznatky, ze kterých by mohl dospět k závěru, že stěžovatel v takovém množství papír třídil. Skutečnost, že od fyzických osob byl vykupován papír tříděný, vyplývá ze svědeckých výpovědí těchto osob, žalovaný tuto část výpovědi pominul a stěžovateli není zřejmé, proč ji posoudil za nevěrohodnou. Závěr o převážném výkupu netříděného papíru mohl žalovaný učinit proto, že bez bližního odůvodnění odmítl důkazy prokazující výkup tříděného papíru od fyzických osob.

[7] Skutkový základ úvah žalovaného, tedy že ve výkupní ceně poskytované fyzickým osobám byla zohledňována odměna těmto osobám za určitou činnost, kterou v souvislosti se shromážděním odpadu konaly, je podle stěžovatele správná. Stejně tak je správná úvaha žalovaného, že poskytnutý lis právníkům osobám a drát na vázání balíků je hodnota, která by měla být brána v úvahu. Stěžovatel však nesouhlasí se žalovaným v tom, že poskytování těchto hodnot má ve svém důsledku za následek stejnou výkupní cenu od fyzických a právnických osob. Je totiž nutné započítat je rozdílným způsobem. Zatímco k ceně vykupovaného papíru se odměna kontaktní osobě přičítá, zapůjčení lisu a darovacího drátu se naopak odečítá. Výsledná výkupní cena je tak odlišná. Pomůcka použitá správcem nemůže být použita, neboť takovou pomůckou není daň vypočtená spolehlivě, aby se daňová povinnost žalobce co nejvíce přibližovala skutečnosti.

[8] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Zároveň požádal o náhradu nákladů řízení.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že se v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami stěžovatele a řádně odůvodnil i výběr pomůcek a jejich aplikaci. Ze zjištěných skutečností podle něj vyplývají velké rozdíly mezi výkupními cenami jednotlivých daňových subjektů, přičemž i stěžovatel sám zdůraznil, čím se při podnikání odlišoval a co mu umožňovalo vykupovat papír za vyšší ceny než konkurence. Zjištění, která vedla k závěru, že většina vykupovaného papíru byla v kategorii BONT, jsou podrobně popsána na str. 8 a 22 rozhodnutí žalovaného. Žalovaný se podle svého přesvědčení vypořádal i s důvody, proč neposoudil výpovědi navržených svědků jako věrohodné. K výpočtům předloženým stěžovatelem žalovaný dodává, že všechny subjekty, které porovnával se stěžovatelem, bez výjimky a bez ohledu na další okolnosti jejich podnikání, používají pro fyzické i právníkové osoby stejný ceník. Stěžovatel vychází z teoreticky předpokládaných nákladů, které neodrážejí skutečnost.

[10] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[12] V posuzované věci je rozhodnou otázkou správnost určení výše odečitatelných výdajů, které stěžovatel uplatnil. Stěžovatel vykupoval papír od právnických a fyzických osob, přičemž podle správce daně nebyl v případě výkupu od fyzických osob schopen prokázat, komu, kdy a za co vyplatil konkrétní částky. Lze připomenout, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). V tomto směru jsou podstatné závěry, ke kterým zdejší soud dospěl v citovaných rozsudcích ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 - 75, a ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42.

[13] V průběhu daňové kontroly za zdaňovací období roku 2006 až 2008 stěžovatel předložil výkupní lístky vztahující se ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Zdejší soud se ztotožnil se závěrem správce daně, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k výkupu papíru od fyzických osob. Se stěžovatelem souhlasil potud, že byly-li určité postupy průkazně použity při výkupu od právnických osob a je-li z povahy podnikání stěžovatele zřejmé, že musely být použity i při výkupu za hotové od osob fyzických, jsou údaje z těchto postupů přenositelné jako pomůcky pro kvalifikovaný odhad toho, jaké poměry byly u stěžovatele v oblasti výkupu za hotové od fyzických osob. Místo výkupních lístků, které postrádají vypovídací hodnotu, lze přesnou výši vynaložených odečitatelných nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokázat jinak koherentní daňovou evidencí, tedy zejména evidencí příjmů a výdajů surovin a příjmů a výdajů finančních prostředků, nevystávají-li pochyby o její věrohodnosti. Jak ovšem zdejší soud uvedl, správnost stěžovatelem uváděné výše výdajů vynaložených na nákup odpadového papíru od fyzických osob byla oslabena také tím, že správcem daně byla zpochybněna věrohodnost a průkaznost dalších jím vedených evidencí, kterou by jinak výši nákladů za papír vykupovaný od fyzických osob bylo možno prokázat i přesto, že správce daně výkupní lístky neosvědčil jako důkaz.

[14] Daňovou evidenci stěžovatele proto označil Nejvyšší správní soud za nepřehlednou, neboť z ní není dostatečně nepochybně patrné, od kterých konkrétních osob při výkupu za hotové odebral stěžovatel jaké konkrétní množství papíru za jakou konkrétní cenu. Správce daně byl na základě zjištěných důkazů schopen pouze určit rozmezí, v němž se

výkupní částky vyplácené fyzickým osobám pohybovaly. Podmínky pro použití pomůcek tak byly splněny, neboť věrohodnost a průkaznost stěžovatelovy daňové evidence byla zpochybněna a zároveň nebylo možné stanovit přesnou výši výdajů dokazováním. Vedle toho Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně sice správně zohlednil náklady související s činností stěžovatele (režie, automobily), ovšem závěr o přiměřenosti použití ceníku P. N. jako pomůcky za výše popsaného stavu nelze učinit, neboť závěry finančních orgánů jsou ve vztahu k ekonomickým parametrům vybraného podnikatelského subjektu nedostatečně odůvodněné, a tudíž nepřezkoumatelné.

[15] Co se týče námitky, že v rozhodnutí žalovaného absentuje řádná úvaha o použití zvolených pomůcek, není tomu tak. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí sice neuvedl výčet konkrétních daňových subjektů, které se stěžovatelem porovnával, ale vymezil, jakým způsobem porovnávání proběhlo a jaké důvody bránily tomu, aby označil některý z nalezených daňových subjektů jako subjekt srovnatelný. Podle žalovaného byla vyhledávací činnost prováděna jak v regionu působnosti stěžovatele, tak v působnosti tří finančních úřadů (Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj a Finanční úřad pro kraj Vysočina), a to prostřednictvím žádostí o poskytnutí informací a dožádání. Podle zjištěných informací stanovil každý subjekt provozující obdobnou činnost jako stěžovatel výkupní ceny v odlišné výši, přičemž nebylo možné vysledovat závislost této ceny na typu subjektu (fyzická nebo právnická osoba), výši obratu či poměru mezi cenami surovin u jednoho subjektu, množství provozoven, regionu nebo počtu zaměstnanců. Každý z prověřovaných daňových subjektů měl svoji vlastní cenovou politiku nezávislou na obecně známých faktorech. Výkupní ceny dle kategorií odpadových surovin se pohybovaly ve značném rozpětí. Z toho důvodu správce daně nemohl využít údaje konkrétního daňového subjektu, ale společných znaků, které se shodovaly napříč prověřovanými subjekty.

[16] Výše uvedenou úvahu považuje Nejvyšší správní soud za odpovídající účelu zjištění daňové povinnosti pomůckami, tj. kvalifikovaným odhadem a dostatečně spolehlivě. Pokud se, tak jako v posuzované věci, jedná o obor podnikání, ve kterém panují značné rozdíly napříč jednotlivými podnikateli co do výše výkupní ceny, pak je na místě hledat a zohlednit společné znaky, podle kterých jednotlivé daňové subjekty ceny stanovují, a přihlédnout k prokázanému rozpětí cen, za které stěžovatel papír vykupoval. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že srovnatelné subjekty v Jihočeském kraji existují, ovšem nedokládá informace o způsobu podnikání těchto subjektů, a tedy žádným způsobem své tvrzení neprokazuje. Jmenování jednoho konkrétního daňového subjektu, který stěžovatel považuje za srovnatelný, bez dalších informací výchozí úvahu žalovaného nezpochybňuje, a není úlohou Nejvyššího správního soudu, aby dohledával skutečnosti, které by mohly námitky stěžovatele podpořit.

[17] Při stanovení daňové povinnosti byly zohledněny znaky společné pro všechny prověřované daňové subjekty vykupující odpadové suroviny. Bylo zjištěno, že výkupní cena surovin je dle výkupních ceníků shodná pro kategorie fyzických a právnických osob. Výjimku tvoří pouze v několika případech školní zařízení, kterým byla některými subjekty vyplácena vyšší výkupní cena, a smluvně podchycené stálé dodávky od právnických osob, kdy byla cena odvislá od určitého množství dodané odpadové suroviny. Ani tato zjištění stěžovatel konkrétně nerozporuje. Namítá však, že v jeho případě nebyly

pokračování

správně zohledněny zjištěné skutečnosti, že poskytoval odměny kontaktním osobám v případě výkupu papíru od fyzických osob a že právnické osoby využívaly jeho lis a drát na vázání balíků. Rovněž v tomto směru považuje Nejvyšší správní soud výchozí úvahy žalovaného za správné. Stěžovatel setrval v řízení před správcem daně i v žalobě tvrdil, že právnickým osobám půjčoval lis a poskytoval drát zdarma, nedocházelo tedy k faktickému odečtu výkupní ceny, jak je tomu v prezentovaných výpočtech.

[18] Rozhodné ovšem je, že stěžovatel poskytoval fyzickým osobám i právnickým osobám, od kterých vykupoval papír, určitou nadhodnotu, která spočívala v příplatku kontaktním osobám nebo v zapůjčení lisu a poskytnutí drátu, a která se logicky musela promítnout do podnikání stěžovatele, konkrétně do obchodního plánu, podle kterého stěžovatel dalším prodejem přetříděného papíru vykazoval zisk. Aby správce daně nevyužil zjištěné informace o shodných výkupních cenách pro právnické i fyzické osoby v daném odvětví podnikání, musely by být nějaké podobné faktory ovlivňující přímo nebo nepřímo výkupní cenu pouze nebo výrazně převážně na jedné straně, to znamená buď u právnických osob, anebo u osob fyzických. Prokázané skutkové okolnosti podnikání stěžovatele ovšem zvolené pomůcky nezpochybňují, správce daně tak mohl vyjít z předpokladu, že výkupní cena papíru byla u fyzických osob i u osob právnických totožná. Zde je třeba zdůraznit, že pomůcky jsou náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním. Přestože správce daně při tomto postupu může použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly daňový subjekt předložil a které nebyly zpochybněny, nadále se jedná o kvalifikovaný odhad, přiblížení se skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Nejedná se o opakované dokazování a nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená podle pomůcek byla stejně přesná jako daň stanovená dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek je pouze náhradní formou stanovení daně a je možno ji použít až poté, co daňový subjekt nedostal svým povinností a daň nebylo možno stanovit dokazováním, což v daném případě nastalo. Je však nutné zohlednit alespoň podstatná specifika podnikání daňového subjektu [k tomu viz citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 35/2011 - 75, podle něhož, „(n)ejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blížících se alespoň rámcově svojí činností činnosti stěžovatele. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi stěžovatelem a srovnávanými subjekty.“]. V posuzované věci je sice možné předpokládat, že hodnota vypůjčeného lisu a poskytnutého drátu nemusela zcela odpovídat navýšení výkupních cen u fyzických osob z důvodu odměny pro kontaktní osoby, nejedná se však o natolik podstatnou odlišnost v podnikání stěžovatele, která by vyvracela domněnku o stejné výši výkupních cen, kterou správce daně podložil běžnou praxí ostatních subjektů ve stejném podnikatelském odvětví.

[19] Co se týče námitky, že správce daně nesprávně zařadil vykupovaný papír do kategorie BONT a chybně předpokládal, že stěžovatel byl schopen tak velké množství papíru přetřídít, lze odkázat na průběh řízení před správními orgány, během něhož stěžovatel sám zpochybnil kvalitu vykupovaného papíru a jeho roztřídění ve svém vyjádření ze dne 26. 4. 2010, ve kterém uvedl, že se „přes určité přetřídění jedná o směs různých druhů odpadového papíru — letáky, noviny, časopisy, kartony, krabice, dopisní papír — smíchané v různém poměru a stupně znečištění“. Správce daně nezpochybnil, že stěžovatel vykupoval v některých případech také papír přetříděný, když akceptoval, že daňový

subjekt ve skladové evidenci eviduje papír různých kategorií v různých cenových úrovních. Stěžovatel neprokázal, že by byla kategorie BONT, pod kterou papír vykupoval, tvořena výlučně přetříděným papírem. Proto lze souhlasit se závěry správce daně, který pod tuto kategorii podřadil také i papír netříděný. K těmto závěrům se již zdejší soud vyjadřoval v rozsudku č. j. 7 Afs 12/2013 - 42, kde především akcentoval nedostatky v kategorizaci výkupního papíru stěžovatelem a vedení evidencí, z nichž by bylo možné určit přesnou povahu papíru vykupovaného od fyzických osob: „V průběhu daňové kontroly správce daně kontroloval údaje mimo jiné ve skladové evidenci, knihu jízd a údaje v peněžním deníku. Z těchto dokladů vyplynulo, že stěžovatel vyplácel peníze v hotovosti, aniž je měl fyzicky v pokladně. Stěžovatel předložil ceníky obsahující informace o maximální výkupní ceně. Kategorizace vykupovaných surovin podle ceníku neodpovídala kategorizaci ve skladové evidenci (C4 čistá, A5, C4 samopropisovací, C4 potisk, BONT, PET bílá, PET barevná, A2, folie barevná). Stěžovatel neprováděl inventarizaci. Z faktur k výkupům od právnických osob (Služby města Milevska a 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.“ A dále: „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.“ Za daného stavu není možné považovat za určující pro zařazení vykupovaného papíru faktury o jeho prodeji, na které stěžovatel odkazuje. Z nich je totiž pouze patrné, že byl vykupovaný papír prodáván jako přetříděný. Použitelné jsou zjištěné informace o množství prodáváného papíru, neboť to logicky odpovídá množství vykupovaného papíru. Žalovaný svůj závěr o zařazení vykupovaného papíru do kategorie BONT odůvodnil, když přihlédl i k praxi stěžovatele, který například od právnických osob v prokázaných případech vykupoval netříděný odpadový nebo smíšený sběrový papír v kategorii BONT, aby jej následně přijal na sklad a zařadil do jednotlivých kategorií v souladu s normou ČSN EN 643 (50 1990). Došlo tedy k zohlednění faktického způsobu podnikání, protože, jak bylo výše uvedeno, kategorizace vykupovaných surovin podle ceníku neodpovídala kategorizaci ve skladové evidenci. Nejde tedy ani tak o to, jaký druh papíru stěžovatel od fyzických osob vykupoval, ale do jaké kategorie jej řadil při určení výše vyplácených odměn. Správce daně tudíž správně vyšel z prokázaného množství vykoupěného papíru a využil pomůcky pro určení výkupní ceny. S námitkami, které směřují k prováděnému dokazování výpověďmi fyzických osob, které stěžovateli měly papír prodávat, se Nejvyšší správní soud vypořádal již v předchozím zrušovacím rozsudku, ve kterém je vyhodnotil jako nedostatečné.

[20] Z výše uvedeného vyplývá, že kasační námitky nejsou důvodné a napadený rozsudek netrpí namítanými vadami, neboť žalovaný správně zvolil pomůcky ke stanovení daňové povinnosti stěžovatele a použití zvolených pomůcek řádně odůvodnil. Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost nedůvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[21] Vzhledem k tomu, že kasační stížnost posoudil jako nedůvodnou, zamítl ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., protože neshledal žádné důvody pro jeho nařízení a neprováděl dokazování.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže Nejvyšší správní soud rozhodl, že žalovanému, který by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti nárok na náhradu nákladů tohoto řízení zásadně měl, se tato náhrada nepřiznává.

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

V Brně dne 19. listopadu 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu