

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **J. M.,** zastoupený JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem Boženy Němcové 583/33, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 2. 2011, č. j. 10 Af 102/2010 – 35,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 2. 2011, č. j. 10 Af 102/2010 – 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 9. 2. 2011, č. j. 10 Af 102/2010 – 35, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 18. 10. 2010, č. j. 5176/10-1100, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „finanční úřad“) ze dne 8. 1. 2010, č. j. 3170/10/077910303347 tak, že stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 byla zvýšena z částky 432 160 Kč na částku 475 776 Kč. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku dospěl k závěru, že byl dán zákonný důvod pro stanovení daně podle pomůcek, protože nebyla zjištěna přesná a správná výše stěžovatelových výdajů. Daňovými doklady ani výslechy svědků nebylo prokázáno, jaké náklady měl stěžovatel s nákupem odpadového papíru. Důkazní prostředky nabízené stěžovatelem k určení výdajů nepostačují. Okolnost, že stěžovatel předkládal doklady a

nabízel důkazy, ještě nepostačuje k tomu, aby bylo možno stanovit daň dokazováním. Daňová evidence stěžovatele neodpovídala požadavkům ust. § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a nebyla vedena tak, aby údaje o příjmech a výdajích umožňovaly zjistit základ daně. Krajský soud vzal za prokázaný rozsah prodeje vykoupených surovin dalším subjektům a také skutečnost, že tyto suroviny musel stěžovatel nakoupit. Nepřisvědčil však námitce, že by byl stěžovatel v průběhu daňové kontroly nadměrně zatěžován.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti uvedl, že splnil svou důkazní povinnost k tvrzením, která uvedl v daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2005, a to předložením daňové evidence, která obsahovala vše potřebné pro zjištění základu daně, tedy údaje o příjmech a výdajích, majetku a závazcích. Finanční ředitelství zpochybňuje pouze ceny za odpadový papír u fyzických osob, přičemž neakceptovalo důvody a příčiny těchto rozdílných výkupních cen, ani normy, podle kterých stěžovatel při výkupu a prodeji papíru postupoval. Od právnických osob vykupoval netříděný papír, který bylo nutno ve skladu rozložit, přetřídit a slisovat do balíků, které vyžadoval odběratel. Většinu takového papíru nakoupil za cenu od 0,80 Kč do 1 Kč za 1 kg. Většině právnických osob navíc stěžovatel půjčoval zdarma vlastní malý lis, zdarma dodával i vázací materiál. Papír od fyzických osob nakupoval většinou od tzv. kárkařů, tedy kontaktních osob – prostředníků. Jednalo se již o přetříděný papír, což dokládají výpovědi svědků. Vyplácená cena se pohybovala od 1,50 Kč do 2 Kč za 1 kg. Výkupní ceny odpadového papíru od fyzických osob byly prokázány výkupními lístky, svědeckými výpověďmi a skladovou evidencí vedenou nad rámec ust. § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel dále rozporoval provedený výběr pomůcek. Podle jeho názoru finanční úřad nerealizoval kontrolu a neseznámil se s běžnou praxí společností, jejichž oficiální ceníky jako pomůcky ke stanovení daně využil. Rovněž odmítl přijmout návrh stěžovatele, aby ověřil a vzal jako pomůcky ceníky dalších srovnatelných subjektů, které mají shodný předmět podnikání a podobný charakter jako stěžovatel. V okruhu působnosti správce daně se nacházejí nejméně 4 takové subjekty. Vybrané subjekty jsou se stěžovatelem zcela nesrovnatelné, což stěžovatel dokládá srovnáním charakteristik a výkupních cen svých, vybraných subjektů a firmy Petr Novák. Z těchto srovnání podle stěžovatele vyplývá, že firmy Sběrné suroviny, a. s. a ŠROPATEX, s. r. o. vykupovaly odpadový papír A5 za desetkrát nižší cenu než stěžovatel a firma Petr Novák. Stejná situace je pak i u netříděného papíru. Podle stěžovatele jim tuto cenovou politiku umožňovalo jejich monopolní postavení a další faktory, mimo jiné mnoho výkupen v městech, nemožnost likvidace odpadového papíru v roce 2005, příspěvky z fondu od firmy EKO – KOM, a. s. Stěžovatel poukázal i na rozdílnou strukturu srovnávaných subjektů, které mají vždy několik provozoven a několik desítek zaměstnanců, rozsáhlejší podnikatelský záběr (5 živnostenských listů), kdežto stěžovatel je jediným pracovníkem s jednou pojízdnou provozovnou, podobně tak Petr Novák s jedinou kamennou provozovnou. Nadto údaje využité k výběru srovnatelných subjektů, tedy Vyhodnocení plánu odpadového hospodářství Jihočeského kraje za rok 2005, získal Jihočeský kraj pouze od původců odpadu, tj. od společností, které jsou povinny podávat pravidelně hlášení o produkci odpadů. Není zde podchycen odpadový papír vykoupený od občanů. Stěžovatel měl mnohanásobně menší objem takového odpadového papíru než vybrané srovnatelné subjekty. Volba pomůcek tak nemá reálný základ a je projevem libovůle. Proto stěžovatel

navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel byl správcem daně vyzván k prokázání, že výdaje na nákup papíru uplatnil v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel předložil důkazní prostředky (prvotní doklady, ceníky, rozpisy denních výdajů), které správce daně podrobil důkaznímu řízení, v jehož průběhu prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost předložených důkazních prostředků, neboť údaje v nich uvedené byly ve vzájemném rozporu s dalšími zjištěnými skutečnostmi, popř. s údaji v dalších evidencích (skladová evidence). Oprávněnost uplatnění výdajů podle finančního ředitelství stěžovatel neprokázal ani svědeckými výpověďmi kontaktních osob. Ohledně daňové evidence předložené stěžovatelem finanční ředitelství uvedlo, že zákon o daních z příjmů v ust. § 7b sice nevyžaduje vedení průběžné evidence zásob, přesto lze tuto povinnost dovodit ze tří skutečností: daňová evidence musí zajistit zjištění základu daně, daňová evidence obsahuje údaje o majetku, k poslednímu dni roku musí poplatník vypořádat rozdíly mezi skutečným a evidovaným stavem zásob. Bez evidence průběžného pohybu zásob ve vazbě na prodej jednotlivých druhů zboží totiž nelze zjistit případné rozdíly ve stavu zásob, tj. zda některé zboží skutečně chybí či naopak přebývá, tzn. zjistit rozdíly ve smyslu § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Je na poplatníkovi, jaký způsob evidence zásob si zvolí, aby unesl důkazní břemeno v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V daném případě stěžovatel skutečnosti nezbytné pro stanovení základu daně a daně neprokázal, neboť údaje v předložených evidencích nelze z důvodu jejich vzájemných rozporů považovat za hodnověrné. Finanční ředitelství také poukázalo na to, že množství výdajů, které stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal, tvoří podstatnou část celkově uplatněných výdajů. Stěží tak lze konstatovat, že vypovídací schopnost daňové evidence jako celku nebyla zpochybněna. Správce daně měl nadto v průběhu daňové kontroly pochybnosti také o dalších výdajích, přičemž ani tyto pochybnosti stěžovatel neodstranil. Za takové situace nelze než dospět k závěru, že daň ve správné výši nebylo možno stanovit dokazováním a správce daně byl oprávněn přistoupit ke způsobům dalším. To je důvod k postupu podle pomůcek. Také výběr pomůcek zvolený správcem daně může podle finančního ředitelství sloužit jako podklad pro kvalifikovaný odhad daňové povinnosti. Správce daně postupoval v souladu s ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Zohlednil skutečnost, že kontaktní osoby potvrdily, že stěžovateli pomáhaly s výkupem a tříděním papíru; přitom papír vykupovaly jako smíšený. Přestože stěžovatel neprokázal, že odměny těmto osobám byly zahrnuty přímo ve výkupních cenách ani že byly vypláceny hotovostní částkou, použil správce daně jako pomůcku výkupní cenu ve výši 1 Kč za 1 kg, resp. 2 Kč za 1 kg pro vytříděné kategorie odpadového papíru (tj. horní hranici rozpětí cen srovnatelných subjektů) oproti částce 0,10 Kč za 1 kg smíšeného papíru. Jako výhodu lze podle finančního ředitelství považovat také to, že správce daně ostatní výdaje převzal ze zpochybněné daňové evidence přesto, že stěžovatel u některých z nich neprokázal, že byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K námitce týkající se srovnatelnosti stěžovatele a výpočtu daně odkázalo finanční ředitelství na své rozhodnutí. Z těchto důvodů navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vady uvedené v odstavci 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

S ohledem na stěžovatelovy námitky je nejprve třeba zabývat se způsobem stanovení daňové povinnosti stěžovatele, tedy tím, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Pokud tomu tak bylo, pak je nutné posoudit, zda užití pomůcek představovalo kvalifikovaný odhad, tj. zda byly zohledněny všechny ekonomicky relevantní okolnosti podnikání stěžovatele a zda je srovnání s vybranými subjekty možné a pro účely určení výše daňového základu a daně dostačující.

Obecně platí, že teprve dospěje-li správce daně k závěru, že jsou kumulativně splněny podmínky, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň jiným způsobem, tedy podle pomůcek. V takovém případě je správce daně při vyměření daně vázán ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Je-li daň stanovena podle pomůcek, zkoumá pak odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a jednak to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009 - 81, ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 – 90, oba rovněž na www.nssoud.cz).

Na základě těchto východisek Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek by musely být v případě stěžovatele splněny tři podmínky: 1. stěžovatel nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, 2. kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3. daň mohla být za použití pomůcek stanovena spolehlivě. Jsou-li všechny tyto podmínky splněny, je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen stanovit daň podle pomůcek. Přitom musí dostát nárokům, které zákon o správě daní a poplatků na stanovení daně podle pomůcek klade. Správce daně tedy nemůže v takové situaci postupovat tak, jako by daň stanovil dokazováním, nepostačují-li shromážděné důkazy k přesnému určení výše daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 – 71, www.nssoud.cz). Co se pomůcek týče, je nezbytné, aby byly získány v souladu se zákonem, obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti a byly také správně hodnoceny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123, www.nssoud.cz).

Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky ust. § 24 zákona o daních z příjmů. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odst. 1 věta první citovaného ustanovení. Musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů; tyto příjmy musí být zdanitelné; jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno; výdaje

musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy a tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Ve větě druhé jsou tyto podmínky dále zpřesněny u kompenzovaných účetních operací. Rozdíl mezi ust. § 24 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů spočívá v tom, že v případě výdajů podle odst. 2 nemusí mít výdaje nutnou věcnou souvislost s příjmy, ale pouze s činností poplatníka.

Při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)]. Obdobný závěr již Nejvyšší správní soud zaujal např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, www.nssoud.cz, kde konstatoval, že „*Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci*.“

Vynaložení odečitatelného výdaje musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle 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. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu 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. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná

tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, www.nssoud.cz).

Skutkově podobným případem, kdy předmětnou otázkou bylo dokazování výdajů za výkup dřevěných palet, se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68, www.nssoud.cz, v němž dospěl k závěru, že *„faktické vynaložení daňově uznatelného nákladu nemůže prokázat evidence následně prodaných palet ani obecná tvrzení spolupracovníků stěžovatele, dle kterých k odkupu a prodeji dřevěných palet v určitém období na určitém místě skutečně docházelo. Taková tvrzení či evidence žádným způsobem nepřispívají k prokázání konkrétní obchodní transakce a v tomto důsledku i k vynaložení konkrétního výdaje ve stěžovatelem deklarované výši.“* Z judikatury Nejvyššího správního soudu rovněž mimo jiné vyplývá nemožnost uznat výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyl zboží a jakou částku za ně zaplatil a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně. To platí i tehdy, pokud není sporná existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, tj. poskytuje-li účetnictví daňového subjektu i přes dílčí nevěrohodnosti v podstatné míře věrný obraz o jeho hospodaření, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované, avšak neprokázané, výdaje za jeho pořízení nikoliv (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116, www.nssoud.cz).

Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Tak tomu ovšem v dané věci nebylo. Ostatně sám stěžovatel připouští, že údaje uvedené na některých z jím předložených dokladů nebylo možné ztotožnit s konkrétními osobami. Za této situace bylo povinností stěžovatele, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze jej uplatnil jako položku snižující základ daně, prokázat faktické vynaložení tohoto výdaje. Zároveň bylo pouze na stěžovateli, jaké důkazy k prokázání faktického vynaložení jím uplatněného nákladu v řízení předloží.

Ze správního spisu vyplynulo, že v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 vznikly finančnímu úřadu pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených stěžovatelem v daňovém přiznání, a to především o výši vykázaných hotovostních výdajů na nákup odpadového papíru. Dodací listy k výdajovým pokladním dokladům neobsahovaly označení dodavatele, v příjemkách byly uvedené rozdílné ceny než v dodacích listech, částky „celkem“ byly opravovány a nesouhlasily s částkami uvedenými na výdajových pokladních dokladech. Finanční úřad proto vyzval stěžovatele k prokázání, že jím uplatněné výdaje na nákup surovin jsou výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K podání ze dne 11. 3. 2009 stěžovatel připojil prvotní doklady, které vyhotovoval při výkupu odpadu v hotovosti. Zároveň uvedl, že doklady, na základě kterých vznikly pochybnosti, jsou pouze zkušebními. Finanční úřad v důkazním řízení zjistil rozpory mezi údaji na předložených dokladech a dalšími

zjištěnými skutečnostmi. Proto je zhodnotil tak, že jimi stěžovatel neprokázal, že částky na nich uvedené skutečně vynaložil na nákup papíru od fyzických osob.

Stěžovatel uvádí, že se zpočátku snažil vyhotovovat výkupní lístky a ze svého pohledu doplňuje např. ve vyjádření ze dne 14. 12. 2009 ke zprávě o daňové kontrole, že *„(v)zhledem k tomu, že jsem často nemohl zjistit původního vlastníka (původce odpadu) a prodejci tohoto druhu odpadu nemají zákonnou povinnost se legitimovat, výkupní lístek vůbec nevyžadovali, jsem od tohoto způsobu upustil.“* V kasační stížnosti k tomu stěžovatel uvedl, že výkupní ceny odpadového papíru od fyzických osob prokázal mimo jiné výkupními lístky, které jím byly *„vedeny v případě veškerých nákupů od fyzických osob. V roce 2005 byl odpadový papír vykoupen od 2.183 osob, z nichž část byla romské a vietnamské národnosti a část „bezdomovců“. Celkem 283 předmětných výkupních lístků nebylo označeno jménem, jelikož se v daném případě jednalo o odpadový papír, který Stěžovateli přivezli k prodeji školáci, romské rodiny popřípadě osoby vietnamské národnosti, u kterých bylo značně obtížné jméno zjistit.“* Finanční úřad sestavil přehled o výdajích z pokladny, skladové evidence a peněžního deníku s rozčleněním na jednotlivé měsíce roku 2005 a na základě takto uspořádaných údajů dospěl k závěru, že stěžovatel vyplatil fyzickým osobám celkem 2 985 376 Kč dříve, než tyto prostředky vydal ze své pokladny. Podle finančního úřadu v den přijetí odpadových surovin na sklad, převážně v polovině daného měsíce, stěžovatel zaevidoval tyto suroviny v takové částce, jakou uvedl v předložených rozpisech výdajů pokladny na konci daného měsíce. Zároveň vydával ze skladu suroviny po jejich zaevidování na sklad, aniž by byly podle předložených přehledů pokladních výdajů od fyzických osob nakoupeny. Logickým vyústěním takové praxe je nízká důkazní hodnota výkupních lístků.

Jak dále vyplývá z obsahu spisu, výdajové lístky finanční úřad rozdělil podle jejich obsahu do dvou skupin. Do první skupiny zařadil lístky, na kterých bylo vždy uvedeno datum, jméno prodávajícího, bydliště, počet kg nakoupeného odpadu, cena za jednotku, cena celkem, razítko a podpis stěžovatele. Do druhé skupiny zařadil lístky, na kterých bylo zaznamenáno místo jména prodávajícího „ostatní nákup“. Podle vyjádření stěžovatele do protokolu o ústním jednání ze dne 8. 4. 2009 se *„(j)ednalo vždy o nákup papíru, ostatní nákup je součet drobného nákupu od fyzických osob.“* Finanční úřad zjišťoval u několika městských úřadů bydliště celkem 23 fyzických osob, od kterých stěžovatel podle prvotních dokladů založených v daňové evidenci odpadový papír vykoupil. Trvalý pobyt byl potvrzen u tří z těchto osob. Dvě z nich byly finančním úřadem vyslechnuty s cílem zjistit, zda znají stěžovatele a zda mu prodaly odpadový papír. Svědek M. S. uvedl, že stěžovatele nezná a nikdy mu žádný papír neprodal. Svědek J. K. si neuvědomil, zda stěžovatele zná, připustil však, že je možné, že prodal sběrnám odpadový papír. Pro časový odstup si na průběh prodeje nevzpomněl.

V této souvislosti stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že nebylo prokázáno, že ve výkupních lístcích jsou téměř ve všech případech jako prodávající uvedeny osoby, které neexistují a poukázal na chybné přečtení některých jmen finančním úřadem i na skutečnost, že počet výkupních lístků s rozdílnými jmény je 1 900. Podle názoru Nejvyššího správního soudu postupem finančního úřadu nebylo prokázáno, že by ve většině, či dokonce v téměř všech případech, byla na výkupních lístcích uvedena smyšlená jména. Nelze však přehlížet účel, za kterým finanční úřad zjišťoval totožnost osob

uvedených na výkupních lístcích. Tím nebylo prokázání totožnosti každého jednotlivého prodejce odpadového papíru, respektive ověření pravdivosti každého jména uvedeného na výkupních lístcích, nýbrž zpochybnění stěžovatelovy daňové evidence. V tomto směru finanční úřad uspěl, prokázal-li, byť na poměrně malém vzorku v porovnání s celkovým počtem výkupních lístků, že jsou na výkupních lístcích uváděna smyšlená jména či smyšlená místa bydliště prodejců. Tento závěr podporuje počet výkupních lístků bez jakéhokoliv jména (283) a rovněž i tvrzení stěžovatele. Ten v kasační stížnosti uvedl, že *„(d)le současné legislativy není v možnostech ani silách žalobce ověřovat totožnost, a tedy i bydliště fyzických osob dodávajících papír a převážnou část odpadových surovin. Z toho vyplývá, že nemůže být přičítáno k tíži Stěžovatele, když správce daně tyto osoby, včetně bydliště v evidencích obecních úřadů nenalezne. Prohlášení obecních úřadů v tomto směru nemůže být bráno, jako důkaz o tom, že žalobce zkresloval daňové výdaje, když uváděl jména a adresy osob tak, jak mu byly těmito osobami nahlášeny.“*

Stěžovatel podniká v oboru, pro který je do jisté míry charakteristická anonymita nebo obtížná zjistitelnost osob poskytujících mu plnění (odpadové suroviny) a zároveň vysoký počet takových osob. To přirozeně vede k nízké vypovídací hodnotě daňové evidence směrem k prokazování výdajů vynaložených na výkup odpadových surovin. Nejedná se o obecně přenositelný závěr, protože si totiž lze představit případy, kdy i při výkupu odpadových surovin budou výdajové lístky či obdobné písemnosti směrodatným vodítkem pro určení výše odpočitatelných výdajů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Bude tomu tak zpravidla tehdy, bude-li počet prodejců nižší, případně půjde-li o osoby výkupci známé nebo prokazující svoji totožnost (stálí zákazníci, známí zákazníci). Jak stěžovatel logicky uvádí, pokud by bylo jeho záměrem uvádět na výkupní lístky neexistující jména, pak mohl doplnit i všechny lístky bez jména. Na povahu své podnikatelské činnosti ostatně stěžovatel sám soustavně upozorňuje. Podle něj existuje hned několik podstatných odlišností výkupu odpadového papíru od fyzických osob a od osob právnických, např. výkupní ceny papíru vykoupeného od fyzických osob zahrnovaly rovněž odměnu kontaktním osobám za uskladnění papíru. Tyto osoby v některých případech papír samy třídily. Tuto praxi potvrzují výslechy svědků, kteří pro stěžovatele vykonávali práce při výkupu odpadového papíru a jeho třídění, provedené v odvolacím řízení. Svědek M. V. potvrdil, že dvakrát do měsíce přebíral od stěžovatele papír v provozovně Suchá. Takto převzatý papír roztřídil, zvážil, zaznamenal váhu netříděného odpadu. O vyplácení se nestaral, pouze někdy obdržel hotovost od stěžovatele a z ní odebraný papír platil. Výpověď svědka K. H. vyzněla ve stejném duchu. Podle obou těchto svědků činila cena za 1 kg vykoupeného papíru 2 až 6 Kč. Svědek J. P. uvedl, že také pomáhal stěžovateli, za vykoupený odpad sám platil, a to 2 až 3 Kč za 1 kg papíru s tím, že žádné potvrzení o vyplacení peněz a převzetí papíru nevydával. Za smíšený odpad platil méně a následně jej sám třídil. Upřesnil, že za noviny vyplácel 1,50 až 2 Kč za 1 kg a po vytřízení dostával od stěžovatele 2 Kč za 1 kg. Za 2 Kč vykupoval 1 kg lepenky, za 6 až 7 Kč 1 kg opravdu čistého bílého papíru.

Zpochybněním důvěryhodnosti údajů uvedených na výdajových lístcích ovšem nedošlo ke zpochybnění vypovídací schopnosti daňové evidence stěžovatele jako celku. Finanční úřad nezpochybnil množství nákupu odpadových surovin od fyzických osob ani od právnických osob, ani množství jeho prodeje a výši příjmů stěžovatele za odpadový papír. Kromě toho využil některých údajů z daňové evidence stěžovatele ke stanovení

odpisů, provozní režie, výše příjmů či výše výdajů na nákup ostatních odpadových surovin. Rozhodující proto je, zda je možné z ostatních (nezpochybněných) informací, které stěžovatel poskytl, případně které vyšly najevo v průběhu dokazování, prokázat výši výdajů spojených s výkupem odpadového papíru fyzických osob, tedy především, zda jeho tvrzení o výši výkupní ceny odpadového papíru má oporu ve zjištěném skutkovém stavu.

Postrádají-li výkupní lístky vypovídající hodnotu, pak může místo nich přesnou výši vynaložených odpočitatelných nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokázat jinak koherentní daňová evidence, tedy zejména evidence příjmů a výdajů surovin a příjmů a výdajů finančních prostředků, nevyvstávají-li pochyby o její věrohodnosti. Např. nejsou-li důvody k vážnému podezření, že byla vytvořena jen jako jakási „umělá realita" pro daňové či jiné podobné účely a že ve skutečnosti probíhal tok ekonomických hodnot mezi daňovým subjektem a jeho obchodními partnery jinak, než jak je v evidenci uvedeno. Ve svém podání ze dne 16. 10. 2009 vyjádřil stěžovatel nesouhlas se způsobem stanovení daně v konceptu zprávy o daňové kontrole. Uvedl v něm, že *„(d)ůkazním prostředkem vyplácených částek ve vazbě na množství druhotných surovin od soukromých osob jsou denní obraty pokladny, které jsou vedeny ve vztahu ke skladové evidenci předepsaným způsobem."* Finanční úřad podle protokolu o ústním jednání ze dne 10. 11. 2009 uvedl: *„Ke kontrole jste předložil peněžní deník daňové evidence, kde jste evidoval peněžní prostředky – výdej z bankovního účtu, příjem do pokladny a výdej – nákup surovin za hotové, a to vždy jednou částkou. Není tedy patrné, který den a kolik peněz jste vyplatil fyzickým osobám za nákup odpadového papíru."* K tomu stěžovatel uvedl, že tuto evidenci má k dispozici a dodá ji dne 13. 11. 2009. Jak je uvedeno v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedlo, stěžovatel tyto důkazní prostředky nepředložil s tím, že tohoto dne předložil ceník druhotných surovin a rozpisy denních výdajů a že finanční úřad tyto písemnosti zhodnotil v průběhu ústního jednání dne 4. 12. 2009 se závěrem, že jimi stěžovatel neprokázal správnost vykázaných výdajů. S předloženým rozpisem denních výdajů se finanční úřad vypořádal tak, že porovnal údaje v něm uvedené s peněžním deníkem daňové evidence a skladovou evidencí, vytvořil tabulky pro každý kalendářní měsíc roku 2005, z nichž je patrná souvztažnost údajů uvedených v těchto třech informačních databázích. Údaje v předložených rozpisech výdajů z pokladny nenavazují na další předložené doklady, a sice na skladovou evidenci a peněžní deník. Důvěryhodnost stěžovatelem uváděné výše výdajů vynaložených na nákup odpadového papíru od fyzických osob je tak oslabena v dalším ohledu, neboť daňová evidence „nesedí" ve vztahu k dalším evidencím. Věrohodnost stěžovatelem vedené evidence tak byla vážným způsobem zpochybněna.

Přesnou výši vynaložených výdajů nebylo možné stanovit ani dokazováním. Finanční úřad byl na základě zjištěných důkazů schopen pouze určit rozmezí, v němž se výkupní částky vyplácené fyzickým osobám za odpadní papír pohybovaly. Prodával-li totiž stěžovatel vykoupený papír dalším odběratelům a rozsah tohoto prodeje je daňovými doklady prokázán, stejně jako příjem stěžovatele za takto prodaný papír, a zároveň je zcela nepochybné, že prodaný odpad musel stěžovatel nakoupit, pak lze ve vztahu k výkupním cenám odpadového papíru od fyzických osob dospět k závěru, že se jedná o ceny nižší než jsou ceny prodejní a zároveň vyšší než výkupní ceny za odpadový papír od právnických osob, a to v důsledku praxe výkupu, která byla dostatečně prokázána výpověďmi svědků. Rozpětí výkupních cen potvrzují rovněž svědecké výpovědi spolupracovníků stěžovatele.

Finanční úřad rovněž zkoumal důkazní hodnotu ceníku, který stěžovatel předložil. Porovnával údaje v ceníku odpadových surovin s nákupními cenami odpadových surovin od fyzických osob podle předložené skladové evidence a dospěl k závěru, že předložená cenová evidence neodpovídá údajům uvedeným ve skladové evidenci, kde jednotlivé druhy odpadu jsou uvedeny podle kategorií, např. A5, C4, zatímco ceník obsahuje jiná označení a cena zde uvedená není přesně stanovena. Finanční úřad dále poznamenal, že stěžovatel neuvedl, jaký podíl na vykázaných výdajích za nákup odpadu od fyzických osob činila odměna za uskladnění a přípravu odpadových surovin. Tento údaj má podle finančního úřadu rozhodný vliv na prokázání výše obchodní přirážky, výše vykázaných výdajů za nákup odpadových surovin a výše tržeb. Z toho je zjevné, že finanční úřad si byl vědom praxe stěžovatele, kdy s výkupem papíru od fyzických osob byly spojeny další výdaje. Protože byly celkové výdaje spojené s výkupem odpadového papíru od fyzických osob tvořeny výkupní cenou za papír a odměnou za jeho uskladnění a přípravu, je třeba oba tyto výdaje považovat za odečitatelné výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, přičemž je logické, že výsledný výdaj spojený s obstaráním takto připraveného odpadového papíru bude vyšší než je tomu u právnických osob. Proto nelze souhlasit s názorem krajského soudu, že dovolává-li se stěžovatel způsobu výkupu odpadového papíru od právnických osob a fyzických osob, pak zůstává u ničím nepodloženého tvrzení ve vztahu k prokázání skutečných výdajů za vykoupený odpadový papír. Zároveň se nelze ztotožnit s krajským soudem, že stěžovatel neprokázal, že fyzickým osobám a právnickým osobám vyplácel určité částky za odpadový papír. To však nic nemění na závěru, že přesnou výši vynaložených výdajů nebylo dokazováním možné stanovit.

Na základě výše uvedeného lze dospět k závěru, že byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, neboť věrohodnost stěžovatelem vedené evidence byla zpochybněna a zároveň nebylo možné stanovit přesnou výši výdajů dokazováním.

Následně je tedy třeba posoudit, zda použití pomůcek představovalo kvalifikovaný odhad, tj. zda byly zohledněny všechny ekonomicky relevantní okolnosti podnikání stěžovatele, neboť i v tomto ohledu byl finanční úřad vázán zjištěnými skutečnostmi.

Nejvyšší správní soud v daném případě dospěl k závěru, že nebyly zohledněny všechny ekonomicky relevantní okolnosti podnikání stěžovatele. Lze sice souhlasit s názorem finančního ředitelství a krajského soudu, že stěžovatel nemá právo podílet se na výběru pomůcek, ale správce daně má povinnost vypořádat se s tím, proč nezohlednil stěžovatelem předložené informace o subjektech, které podle jeho tvrzení svoji strukturou a způsobem podnikání daleko více odpovídají charakteru podnikání stěžovatele. Za srovnatelné subjekty byly zvoleny Sběrné suroviny, a. s., a ŠROPATEX, s. r. o., a to na základě Vyhodnocení plnění plánu odpadového hospodářství Jihočeského kraje za rok 2005, podle kterého je stěžovatel po označených společnostech třetím největším výkupcem odpadového papíru v kraji. K tvrzení stěžovatele, že v okrese České Budějovice se v roce 2005 nacházely nejméně 4 firmy obdobné stěžovateli, finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí pouze zopakovalo, že stěžovatel nemá právo účastnit se výběru pomůcek. S předloženým ceníkem firmy Petr Novák, s. r. o. se přitom finanční ředitelství vypořádalo tak, že tento podnikatel začal podnikat až v polovině roku 2005 a ceny v jeho ceníku nelze považovat za ceny srovnatelné s cenami stanovenými stěžovatelem, který v té době podnikal již několik let a měl stálé zákazníky. Nejvyšší správní soud je toho názoru,

že tato domněnka bez dalšího nepostačuje k zavržení ceníku uvedené firmy, neboť Petr Novák mohl volit i jiné obchodní taktiky při vstupu na trh výkupu odpadových surovin, případně takového postupu ani nebylo třeba. Nelze pominout ani skutečnost, že rozdíl ve výkupních cenách firmy Petr Novák, s. r. o. a vybraných subjektů je až desetinásobný, což spíše než o snaze získat nové klienty svědčí o specifické povaze podnikatelského prostředí, které stěžovatel v kasační stížnosti popisuje, tedy o tom, že srovnatelné subjekty mohly v roce 2005 držet výkupní ceny s ohledem na své postavení a situaci na trhu mnohem níže než stěžovatel. Podobně nelze bez dalšího odmítnout ke srovnání ani firmu Jiří Holešák HBH Sběr surovin jen proto, že v ceníku užívá detailnějšího roztřídění druhů odpadového papíru.

Rozsáhlými námitkami stěžovatele, kterými v žalobě poukazuje na výrazné rozdíly v podnikatelské praxi mezi ním a zvolenými subjekty, se krajský soud nezabýval. Pouze označil výběr těchto subjektů podle Vyhodnocení plnění plánu odpadového hospodářství Jihočeského kraje za rok 2005 za objektivní. Stěžovatel však v žalobě i kasační stížnosti upozorňuje na rozsáhlou síť provozoven vybraných subjektů, které v objemu výkupu odpadového papíru od fyzických osob se svou pojízdnou výkupnou nemůže konkurovat. S úvahou, že tato skutečnost může vybraným subjektům umožnit vykupovat i za nižší ceny než stěžovatel, se krajský nevypořádal. Námitku, že databáze Vyhodnocení plnění plánu odpadového hospodářství Jihočeského kraje za rok 2005 shrnuje pouze údaje od původců odpadu, tedy právnických osob, uplatnil sice stěžovatel teprve v kasační stížnosti, nicméně i jeho zbývající argumentace k odlišnostem mezi ním a srovnatelnými subjekty zasluhuje řádné vypořádání, kterého se jí ze strany krajského soudu nedostalo.

Při stanovení výše daně stěžovatele bylo přihlédnuto ke skutečnosti, že kontaktní osoby potvrdily, že mu pomáhaly s výkupem a tříděním odpadového papíru. Dále byla jako výhoda pro stěžovatele posouzena skutečnost, že ostatní výdaje byly převzaty ze zpochybněné daňové evidence (vyjma výdaje na pořízení lisu) přesto, že stěžovatel u některých z nich neprokázal, že se jednalo o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Výkupní cena 0,80 Kč – 0,90 Kč (papír A5), resp. 1 Kč za 1 kg (papír C4) odpovídá nejčastěji používané výkupní ceně od právnických osob, proto finanční ředitelství použilo jako pomůcku výkupní cenu na horní hranici srovnatelných subjektů ve výši 1 Kč (papír A5), resp 2 Kč (papír C4) za 1 kg pro vytříděné kategorie papíru. Finanční úřad nicméně žádným přezkoumatelným způsobem nezohlednil, že výkupní částky vyplácené stěžovatelem fyzickým osobám za odpadní papír, se musely pohybovat v určitém rozmezí podle zjištěných a nezpochybněných skutečností.

Lze tedy učinit závěr, že nebyly zohledněny všechny ekonomicky relevantní okolnosti podnikání stěžovatele. Pokud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně, být založeny na srovnání hospodaření stěžovatele s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Např. je-li stěžovatel „běžným“ malopodnikatelem v oboru výkupu starého papíru, který získává papír ve velkém množství od drobných sběračů, nelze jej srovnávat s podnikatelem vázaným na jednoho či několik málo velkých dodavatelů vykupovaného papíru, i když by objemy tržeb obou podnikatelů byly jinak srovnatelné. Již vůbec jej pak

nelze bez dalšího srovnávat s tržními subjekty dosahujícími několikanásobně větších obratů, ledaže by platilo, že přes rozdíly v obratech jsou jinak ekonomické parametry podnikání, zejména poměr tržeb k nákladům či struktura nákladů, obou srovnávaných subjektů srovnatelné. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů 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.

Správce daně tedy zcela důvodně použil ke stanovení základu daně a daně pomůcky, ale při jejich použití nepostupoval tak, aby bylo zřejmé, že jako srovnávací materiál použil data od subjektů ekonomicky srovnatelných se stěžovatelem. Jeho postup byl v tomto ohledu nezákonný.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první část věty před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. prosince 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu