Spis 9 Afs 12/2011 byl spojen se spisem 9 Afs 11/2011 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **E. K.,** zastoupený JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 2. 2008, č. j. 471/08-1100-203537 a č. j. 470/08-1100-203537, ve věci daně z příjmů fyzických osob, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2010, č. j. 8 Ca 189/2008 - 23 a č. j. 8 Ca 190/2008 - 22,

takto:

I. Kasační stížnosti **se zamítají.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanými kasačními stížnostmi se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označených rozsudků Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterými byly zamítnuty žaloby proti výše uvedeným

rozhodnutím žalovaného. Rozhodnutími žalovaného byly změněny platební výměry vydané Finančním úřadem v Benátkách nad Jizerou (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů fyzických osob na zdaňovací období let 1999 a 2000 ze dne 7. 5. 2004. Konkrétně platební výměr na daň příjmů fyzických osob za rok 1999, č. j. 14157/04/049971/3857, byl ve výrokové části změněn tak, částka základu daně ve výši 118 136 Kč byla změněna na částku 113 863 Kč, vlastní daň pak byla změněna z částky 37 792 Kč na částku 36 416 Kč. Platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2000, č. j. 14158/04/049971/3857, byl ve výrokové části změněn tak, že částka základu daně byla z částky 298 445 Kč změněna na částku 283 359 Kč, daňová povinnost pak z částky 58 450 Kč na částku 54 675 Kč.

Městský soud dospěl k závěru, že náklady deklarované jako výdaje v hotovosti za nákup dřevěných palet nebyly žalovaným uznané jako daňově uznatelné po právu. Pokud jsou osoby uvedené na dokladech jako příjemci hotovosti nezjistitelné, pak takový doklad nemůže být důkazem dokládajícím údaje v něm uvedené. V projednávané věci stěžovatel účtoval v jednoduchém účetnictví, kdy je k prokázání vynaloženého výdaje nutno prokázat i související platbu. Pokud stěžovatel neprokázal, komu konkrétně peníze vyplatil, nelze ověřit ani to, komu bylo prodáno deklarované množství palet, ani za jakou cenu, a nelze proto vynaložení tohoto výdaje považovat za výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Důkazem o vyplacení konkrétních částek uvedených na sporných výdajových dokladech nemůže být ani tvrzení, že stěžovatel palety následně prodával a peníze utržené z prodeje používal na další nákup palet. Obdobně ani evidence prodaných palet neprokazuje vynaložení konkrétního výdaje. Navrhovaní svědci nebyli v postavení příjemců plateb a jejich obecná tvrzení, že k výkupu palet docházelo, faktické vynaložení deklarovaných výdajů prokázat nemohla. Námitky stěžovatele považoval městský soud za nedůvodné. Povinností daňového subjektu je svá tvrzení doložit a unést tak důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností. Tak tomu v projednávané věci nebylo, když žádný z důkazů předložených či navrhovaných stěžovatelem nesměřoval k prokázání faktického vynaložení sporných výdajů ve stěžovatelem deklarované výši.

Namítané porušení povinnosti žalovaného či správce daně přihlédnout při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek i ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, městský soud odmítl, neboť v projednávané věci se o takový případ nejednalo.

Stěžovatel ve včas podaných kasačních stížnostech uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak

nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, jakož i nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, případně jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatel namítá nezákonný postup správních orgánů, a to pro rozpor s ustanovením § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dále také namítá rozpor s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle jeho přesvědčení nelze z dosavadních zjištění dovodit, že by stěžovatel dřevěné palety, na jejichž pořízení vynaložil daňově uznatelné náklady, od obyvatelstva neodkoupil a že by tyto palety pořídil jiným způsobem. Důkazní řízení probíhalo vadně a správce daně pochybil, pokud odmítl provést výslechy svědků, které by tvrzení stěžovatele prokázaly.

Napadená rozhodnutí městského soudu jsou v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, ze kterého stěžovatel obsáhle v kasačních stížnostech cituje. Dle Ústavního soudu je nezbytné, za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech a nebylo možno na jejich podkladu výdaje zohlednit, umožnit daňovému subjektu prokázání skutečných výdajů jinými prostředky. Jakkoliv je smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci práva státu na vybírání daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu.

Stěžovatel předložil řádně vedenou skladovou evidenci vykupovaných palet, peněžní deník svědčící o výdajích za vykupované palety, běžný účet svědčící o převodech peněz utržených za následné prodané vykoupené palety a o převodech peněz potřebných na výkup mezi pokladnou a účtem, ceník vykupovaných palet. Navrhl výslechy svědků, kteří mohli potvrdit skutečnost, že do jeho areálu pravidelně přijížděly osoby, od nichž stěžovatel palety vykupoval. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na skutečnost již uplatněnou v odvolání, dle které správce daně konfrontoval jména uvedená na dokladech pouze s rodnými čísly, nikoliv adresami těchto osob, a nezjistil tak náležitě všechny rozhodné skutečnosti. Takový postup vedl v konečném důsledku k vydání rozhodnutí na základě neobjektivně zjištěného

skutkového stavu, čímž došlo i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

Stěžovatel dále namítá nerovné zacházení ve smyslu ustanovení § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, neboť mu není známo, že by správní orgány kladly stejný důraz na unesení důkazního břemene u obchodníků, kteří např. vykupují vratné obaly či druhotné suroviny. Prodej dřevěných palet obyvatelstvem nepodléhá dani z příjmů. Touto námitkou se městský soud v napadených rozhodnutích dle jeho názoru žádným způsobem nezabýval.

Konečně poslední námitkou stěžovatele je nesprávný procesní postup správních orgánů, které měly povinnost buď stanovit daň dokazováním na základě objektivně zjištěného skutkového stavu anebo stanovit daň podle pomůcek. I v tomto případě by totiž správní orgány musely k výdajům stěžovatele ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přihlédnout. Stěžovatel obsáhle cituje z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 26. 7. 2007, č. j. 2 Afs 195/2006 - 70) týkající se stanovení daně podle pomůcek, jakož i z judikatury Ústavního soudu zabývající se zásadou zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů při stanovení daně podle pomůcek.

Stěžovatel tvrdí, že závěr městského soudu, dle kterého by bylo možné stěžovatelem vynaložené náklady za výkup palet uznat za daňově uznatelné pouze za předpokladu, že by prokázal, kterým konkrétním osobám výdaje uhradil, je v rozporu se stěžovatelem citovanou judikaturou. Ze všech uvedených důvodů navrhuje proto napadené rozsudky zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem ztotožnil se závěry městského soudu, v podrobnostech odkázal na vyjádření k žalobám. Navrhl, aby byly kasační stížnosti zamítnuty.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že kasační stížnosti byly podány včas, jde o rozhodnutí, proti nimž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Usnesením ze dne 4. 4. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 62, rozhodl předseda senátu o spojení věcí vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 9 Afs 11/2011 a sp. zn. 9 Afs 12/2011 ke společnému projednání. Kasační soud poté přezkoumal napadené rozsudky městského soudu v rozsahu kasačních stížností a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné.

Ze správního spisu kasační soud ověřil následující pro věc podstatné skutečnosti. V posuzovaném období byl daňový subjekt účastníkem sdružení „Dřevovýroba E. K. a syn“. Stěžovatel byl pověřen vedením účetnictví za sdružení, členové sdružení si podle smlouvy rozdělovali příjmy a výdaje rovným dílem, tj. jednou třetinou. Na základě provedené daňové kontroly vyloučil správce daně v obou zdaňovacích obdobích z daňově uznatelných nákladů stěžovatele konkrétní náklady, a to náklady deklarované jako výdaje v hotovosti, vynaložené na nákup dřevěných palet od fyzických osob. Dle závěrů správních orgánů stěžovatel neprokázal faktické vynaložení vyloučených nákladů a nebyla proto splněna zákonná podmínka stanovená v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatelem k daňové kontrole předložené doklady obsahovaly mimo jiné identifikační údaje o příjemci hotovosti, a to jméno, adresu, rodné číslo a dále druh palet, jejich počet, cenu za kus a cenu celkem. Správce daně existenci prodávajících, tj. příjemců hotovosti, ověřoval v celostátním registru osob. Důvodem neuznání konkrétních výdajů byla skutečnost, že dle zjištění správce daně osoby uvedené na dokladech jako příjemci platby v hotovosti neexistovaly a stěžovatel faktické vynaložení těchto výdajů jiným způsobem neprokázal.

Stěžovatel byl na uvedená zjištění správcem daně upozorněn, přičemž nejprve konstatoval, že nemá právní důvod ověřovat u občanů údaje, které jsou na jím evidovaných dokladech uvedeny. Následně požádal správce daně o upřesnění důvodů, pro které jsou osoby uvedené na dokladech považovány za neexistující, když některé z uvedených osob zná stěžovatel osobně. Jako svědky prokazující uskutečnění deklarovaných transakcí stěžovatel navrhl své spolupracovníky, dále osoby, které zaměstnával na dohodu o provedení práce, a „některé osoby“ uvedené na dokladech jako příjemce hotovosti. Dále předložil skladovou evidenci a inventury zásob a několik čestných prohlášení příjemců hotovosti.

Správce daně vyhodnotil výpovědi navržených svědků a znovu stěžovatele upozornil na své přetrvávající pochybnosti ohledně přesně ve výzvě specifikovaných výdajových pokladních dokladů. Stěžovatel v reakci na tuto výzvu namítal porušení základních zásad daňového řízení, přičemž požadavek správce daně na prokázání existence na dokladech uvedených osob označil za nezákonný. Správci daně předložil dvě stanoviska Úřadu pro ochranu osobních údajů. Dle těchto sdělení prodávající osoby neměly žádnou povinnost předkládat při prodeji dřevěných palet své osobní průkazy, přičemž evidencí jejich rodných čísel porušil stěžovatel zákon o ochraně osobních údajů. Za osobní údaje, které byl stěžovatel oprávněn evidovat, považoval Úřad na ochranu osobních údajů pouze jméno, příjmení a bydliště.

Dle žalovaného v období roku 1999, tj. v období, kdy byly doklady vystaveny, zákon o ochraně osobních údajů neplatil a stěžovatelův argument, že porovnání rodných čísel s centrální evidencí obyvatel nemůže být v tomto důsledku zákonným důkazem, odmítl. Pokud jde pak o rok 2000, kdy už zákon na ochranu osobních údajů platil, žalovaný uvedl, že správce daně pouze ověřoval správnost údajů, které již byly na dokladech uvedeny, a proto není jeho postup nezákonný. Mimo výše uvedené má zato, že stěžovatel uvedený zákon neporušil, neboť tyto údaje evidoval pouze pro svoji výlučnou potřebu a nadále je žádným způsobem nezpracovával. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel vedl jednoduché účetnictví, kdy podmínkou pro úspěšné uplatnění výdajů je mimo jiné průkaznost platby, nemohl správce daně uznat všechny sporné výdaje, ale pouze ty, které byly prokázány.

Ze spisového materiálu kasační soud ověřil, že rozhodnutí žalovaného bylo rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2007, č. j. 9 Ca 122/2005 - 49, zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud vytkl žalovanému, že nehodnotil stěžovatelem předložená čestná prohlášení, ačkoliv tak byl z hlediska hodnocení důkazů povinen učinit. Obsahem těchto prohlášení bylo potvrzení konkrétních občanů o prodeji určitého počtu dřevěných palet stěžovateli. Ostatní žalobní námitky městský soud zamítl.

V nyní projednávané věci žalovaný ze sporných výdajů uznal za prokázané výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje vynaložené stěžovatelem za zdaňovací období roku 1999 ve výši 4273 Kč a výdaje za zdaňovací období roku 2000 ve výši 13 553 Kč. Jedná se o výdaje, které v průběhu daňového řízení potvrdili občané, tj. „prodejci dřevěných palet“, a to prostřednictvím stěžovatelem doložených 13 ks čestných prohlášení. Dále ve zdaňovacím období roku 2000 uznal za daňově uznatelné výdaje výdaje vynaložené na nákup dřevěných palet ve výši 1533 Kč, a to na základě svědecké výpovědi pana T. Š. (výdajový pokladní doklad č. 46).

Z obsahu zcela totožných 13 čestných prohlášení, která jsou založena ve správním spisu, je zřejmé, že zde označení občané potvrdili v rozhodném období prodej určitého počtu dřevěných palet stěžovateli, přičemž všichni shodně uvedli, že své osobní údaje při prodeji nesdělili přesně, neboť prodej uskutečnili jako „občané“ a neměli proto povinnost při prodeji sdělovat své nacionále. Žalovaný proto částky, které byly původně prokazovány účetními doklady, dodatečně na základě předložených čestných prohlášení uznal za náklady fakticky vynaložené za nákup dřevěných palet od těchto osob, a tedy za náklady daňově uznatelné.

V dané věci je rozhodné posouzení právní otázky, zda stěžovatel splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů

od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v prvé řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Nejvyšší správní soud vychází z úvahy, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 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, dostupném na www.nssoud.cz, kde konstatoval: „*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.*“

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 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. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na 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 dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Tak tomu ovšem v projednávané 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 sporného nákladu. Bylo pouze na stěžovateli, jaké důkazy k prokázání faktického vynaložení jím uplatněného nákladu v řízení předloží. Jako důkazy mohou sloužit v podstatě jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Stěžovateli se však z objemu sporných výdajů podařilo následně prokázat faktické vynaložení jen některých takto uplatněných nákladů. Jinými slovy za daňově uznatelné náklady byly správcem daně po právu uznány jen ty peněžní prostředky, které jako svůj příjem za prodej dřevěných palet stěžovateli následně potvrdili konkrétní prodejci palet ať už formou svědecké výpovědi či prostřednictvím čestných prohlášení. Faktické vynaložení zbylých sporných nákladů zůstalo neprokázáno. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel účtoval v jednoduchém účetnictví, kde je faktické vynaložení nákladu spojeno s prokázáním konkrétní platby, bylo skutečně nutné vyplacení deklarované částky prokázat. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani námitka stěžovatele, že správní orgány porovnávaly s centrálním registrem evidence obyvatel pouze uvedená rodná čísla. Jak již bylo uvedeno výše, správní orgány správnost údajů na dokladech předložených stěžovatelem jednoznačným způsobem zpochybnily a bylo proto na stěžovateli, aby zjištěné nesrovnalosti hodnověrným způsobem vyvrátil. Svého důkazního břemene se stěžovatel nemůže zbavit pouhým odkazem na to, že neměl žádnou zákonnou povinnost kontrolovat správnost údajů uváděných těmito osobami. Stěžovatel se mýlí, pokud má zato, že důkazní břemeno ohledně konkrétně vynaložených nákladů unesl konstatováním, že z dosavadních zjištění nelze dovodit, že by stěžovatel dřevěné palety, na jejichž pořízení vynaložil daňově uznatelné náklady, od obyvatelstva neodkoupil a že by tyto palety pořídil

jiným způsobem. Takovou důkazní povinnost správní orgány v nyní projednávané věci nenesly. Bylo totiž na stěžovateli, aby prokázal, že všechny jím deklarované palety pořídil úplatně, a to za cenu, kterou sám deklaroval. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry městského soudu, 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.

Odkazuje-li stěžovatel na rozpor závěrů městského soudu s judikaturou ústavního či Nejvyššího správního soudu, pak takový rozpor kasační soud neshledává. Nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, stojí na stejném závěru jako shora uvedený názor Nejvyššího správního soudu v nyní projednávané věci, a to na faktickém vynaložení konkrétního výdaje. Za neústavní byl v uvedeném nálezu označen takový postup správních orgánů a následně i správních soudů, dle kterého pro vyloučení daňově uznatelného nákladu postačovalo zjištění, že údaje účetního dokladu neodpovídají realitě. Jinými slovy vyloučit určité výdaje z daňově uznatelných nákladů pouze s odvoláním na zákonnou dikci náležitostí účetního dokladu nelze. V projednávané věci však nebyly za daňově uznatelné uznány pouze ty výdaje, jejichž faktické vynaložení stěžovatel neprokázal. Za daňově uznatelné výdaje byly naopak uznány i ty ze stěžovatelem deklarovaných výdajů, jejichž faktické vynaložení bylo následně prokázáno bez ohledu na údaje uvedené na účetních dokladech. Správní orgány tak postupovaly v souladu se závěry uvedeného nálezu.

Ve světle výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledává kasačními stížnostmi napadené rozsudky ani v rozporu s judikaturou Ústavního soudu ani v rozporu se svojí judikaturou.

Námitka směřující do porušení povinnosti správních orgánů vyměřit daň podle pomůcek a zohlednit při tomto stanovení daně i okolnosti, ze kterých plynou pro daňový subjekt určité výhody, není důvodná.

Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků založena na zásadě, že prioritu má určení daně dokazováním. Výše daně se v zásadě určuje dokazováním. Je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. To znamená, že důkazní břemeno v tomto rozsahu spočívá na daňovém

subjektu a ten je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky jeho tvrzení prokazují.

Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to užití pomůcek. Nastane-li však nemožnost stanovení daně ani podle pomůcek, daň se sjedná. Zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou vyjádřeny v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tak, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. V takovém případě je pak při vyměření daně vázán ustanovením § 46 odst. 3 uvedeného zákona 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. Při dani stanovené podle pomůcek pak odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě.

Na základě těchto shora popsaných východisek Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek by musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných nákladů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním. Jinak řečeno, stěžovatel v projednávané věci sice nesplnil některé ze svých důkazních povinností, nicméně nelze zároveň říci, že bez této jeho součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním. Ke stanovení daně za použití pomůcek tedy v daném případě nebyl dán zákonný důvod a daň mohla být stanovena prostřednictvím dokazování, samozřejmě i s přihlédnutím k tomu, že stěžovatel vynaložení některých z jím deklarovaných nákladů neprokázal.

Zcela nepřípadná je pak argumentace stěžovatele směřující do nezákonnosti rozhodnutí pro porušení principu rovnosti a v této souvislosti nepřezkoumatelnosti napadených rozsudků. Stěžovatel v této souvislosti v žalobě uvedl, že se dosud nesetkal s případem, že by v obchodech prodejci požadovali na zákaznících jejich osobní údaje např. při výkupu vratných skleněných obalů a přesto mu není znám jediný případ, kdy by správce daně neuznal prodejcům částky, vyplacené za vrácené obaly, z důvodu, že prodejci neprokázali, od kterých konkrétních osob vratné obaly vykoupili. Postup správce daně je tak v rozporu se základními zásadami daňového řízení ve smyslu ustanovení § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel městskému soudu vytýká, že se s touto námitkou žádným způsobem nevypořádal.

Městský soud v napadených rozsudcích uvedl, že správce daně nezpochybnil výkup palet za hotové, ale zpochybnil uskutečnění konkrétních hospodářských operací podle konkrétních výdajových pokladních dokladů. Povinností daňového subjektu vykupujícího suroviny od jiných osob je prokázat nejen množství vykoupeného odpadu, ale i výši finančních prostředků, které vyplatil a které uplatňuje. S tímto hodnocením se kasační soud ztotožňuje a považuje je s ohledem na obecnost vznesené námitky za dostačující. Skutečnost, že stěžovateli není známo, že by stejné nároky byly kladeny na jiné subjekty, nemůže sama o sobě vést k porušení principu rovnosti. Žádné konkrétní důkazy pro tvrzené nerovné zacházení stěžovatel soudu nepředložil. Otázka zákonnosti uplatněného daňově uznatelného výdaje je navíc otázkou skutkovou, která je posuzována s ohledem na konkrétní okolnosti zjištěného skutkového stavu, a v této rovině se také městský soud se žalobními námitkami vypořádal.

S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné, a proto je podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému pak žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 13. července 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu