

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci **žalobkyně**: J. K., zast. JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Osovec 6, Osov, proti **žalovanému**: Finanční ředitelství v Praze, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2008, č. j. 476/08-1100-203537, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 12. 2011, č. j. 11 Af 23/2011 - 62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím žalovaného byl změněn platební výměr, vydaný Finančním úřadem v Benátkách nad Jizerou (dále jen „správce daně“) dne 7. 5. 2004, č. j. 14153/04/049971/3857, na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, a to tak, že původně vyměřenou daň ve výši 53 469 Kč žalovaný snížil na částku 50 557 Kč.

Stěžovatelka za kontrolovaná období (1999 až 2000) podávala daňová přiznání jako

spolupracující osoba svých synů J. K. a M. K., a manžela E. K., kteří společně vykonávali podnikatelskou činnost ve sdružení. Předmětem činnosti sdružení je mimo jiné výkup, oprava a prodej dřevěných palet od obyvatelstva. Podíl příjmů a výdajů stěžovatelky činil dle ustanovení § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), 13 % na příjmech a výdajích manžela a 30 % na příjmech a výdajích synů. Při daňové kontrole za zdaňovací období roků 1999 až 2000 bylo zjištěno, že manžel stěžovatelky zahrnul do výdajů sdružení platby za nákup palet dokládaných účetními doklady, na nichž byly jako příjemci plateb uvedeny neexistující osoby. Tyto výdaje byly při daňové kontrole u jednotlivých členů sdružení příslušným podílem z daňově účinných nákladů vyloučeny. Obdobně byl následně upraven i podíl nákladů, připadající na stěžovatelku.

Městský soud nejprve konstatoval, že žaloby manžela stěžovatelky E. K. byly v souvisejícím řízení, vedeném pod. sp. zn. 8 Ca 189/2008, městským soudem zamítnuty. Podanou kasační stížnost pak zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v žalobě uplatnila zcela totožné námitky jako zástupce účastníků sdružení E. K. a protože podávala daňové přiznání jako osoba se sdružením spolupracujícím, dospěl městský soud k závěru, že uvedený rozsudek kasačního soudu je aplikovatelný i na nyní projednávanou věc.

V projednávané věci byly správně jako daňově účinné uznány pouze ty náklady, které byly potvrzeny prodejci jednotlivých palet, a to formou svědecké výpovědi či prostřednictvím čestných prohlášení. Ostatní náklady deklarované jako výdaje v hotovosti za nákup dřevěných palet zůstaly ze strany sdružení neprokázány. Pokud jsou osoby uvedené na dokladech jako příjemci hotovosti nezjistitelné, pak takový doklad nemůže být důkazem dokládajícím údaje v něm uvedené. Sdružení účtovalo v jednoduchém účetnictví, kdy je k prokázání vynaloženého výdaje nutno prokázat i související platbu. Pokud nebylo prokázáno, komu konkrétně peníze členové sdružení vyplatili, 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 ustanovení § 24 odst. 1 o daních z příjmů. Odkazy stěžovatelky na judikaturu Nejvyššího správního soudu či Ústavního soud nepovažoval městský soud za relevantní.

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 stanovení daně podle pomůcek nejednalo.

Za nedůvodnou městský soud považoval i námitku směřující do porušení principu rovnosti. Skutečnost, že stěžovatelce není známo, že by stejné nároky z hlediska důkazního břemene byly kladeny i na jiné subjekty (např. subjekty vykupující skleněné obaly), nemůže na závěrech správních orgánů nic změnit.

Stěžovatelka ve včas podané kasační stížnosti 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.

Stěžovatelka 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. Rozhodujícím kritériem pro uznání vynaloženého nákladu je návaznost výdaje na příjem daňového subjektu. Dle jejího přesvědčení nelze z dosavadních zjištění dovodit, že by její manžel 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 stěžovatelky prokázaly.

Protože je stěžovatelka zdaňována jako spolupracující osoba svého manžela, ztotožnil se soud s právním názorem, který byl uveden v souvislosti s žalobou manžela. Soud však zřejmě záměrně přehlíží nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, ze kterého stěžovatelka obsáhle v kasační stížnosti 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.

Manžel stěžovatelky 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 stěžovatelka 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.

Stěžovatelka dále namítá nerovné zacházení ve smyslu ustanovení § 2 odst. 6 zákona

o správě daní a poplatků, neboť ji 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. Ohrazuje se proti tvrzení soudu, dle kterého nepředložila v této souvislosti žádné důkazy, neboť je více než zřejmé, že stěžovatelka nemá přístup k údajům z daňových kontrol u obchodníků, kteří vykupují vratné obaly. Stěžovatelka má pouze vlastní zkušenost, dle které ji nikdy v žádném obchodě nikdo nelegitimoval. Pokud mají členové senátu městského soudu jinou zkušenost, zapomněli to do rozsudku uvést. Stěžovatelce není známá judikatura, která by se zabývala neuznáním nákladů u obchodníků s vratnými obaly, z čehož usuzuje, že jsou správci daně běžně uznávány.

Poslední námitkou stěžovatelky 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 stěžovatelky ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přihlédnout. Stěžovatelka 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.

Stěžovatelka tvrdí, že závěr městského soudu, dle kterého by bylo možné náklady vynaložené za výkup palet uznat za daňově uznatelné pouze za předpokladu, že by bylo prokázáno, kterým konkrétním osobám byly platby uhrazeny, je v rozporu s uvedenou judikaturou. Ze všech uvedených důvodů navrhuje proto napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu, v podrobnostech odkázal na vyjádření k žalobě. Navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnosti byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena. Kasační soud poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu kasační soud ověřil následující pro věc podstatné skutečnosti. V posuzovaném období byli manžel a synové stěžovatelky účastníky sdružení „Dřevovýroba Emil Krubert a syn“. Manžel stěžovatelky 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 posuzovaném období z daňově uznatelných nákladů sdružení konkrétní náklady, a to náklady deklarované jako výdaje v hotovosti, vynaložené za nákup dřevěných palet od

fyzických osob. Dle závěrů správních orgánů stěžovatelka jako spolupracující osoba důkazní břemeno nenesla, důkazní břemeno však tížilo účastníky sdružení, v nyní projednávaném období syny stěžovatelky. Ti však faktické vynaložení vyloučených nákladů neprokázali a pro jejich uplatnění tak nebyla splněna zákonná podmínka stanovená v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu musel být příslušným poměrem upraven i podíl nákladů, uplatněný stěžovatelkou.

Doklady předložené při daňové kontrole 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 účastníci sdružení faktické vynaložení těchto výdajů jiným způsobem neprokázali.

Rozhodnutí žalovaného bylo rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2007, č. j. 11 Ca 116/2005 - 18 zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud vytkl žalovanému, že nehodnotil účastníky sdružení 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 sdružení. Ostatní žalobní námitky městský soud zamítl.

V nyní projednávané věci žalovaný ze sporných výdajů uznal za prokázané výdaje vynaložené za zdaňovací období roku 2000 ve výši 45 260 Kč, ze kterých připadl na stěžovatelku podíl ve výši 9 052 Kč. Stěžovatelce tak byla snížena daňová povinnost z částky 53 469 Kč na částku 50 557 Kč.

Jedná se jednak o výdaje vynaložené na nákup dřevěných palet ve výši 1 533 Kč, a to na základě svědecké výpovědi T. Š. (výdajový pokladní doklad č. 46) a dále o výdaje, které v průběhu daňového řízení potvrdili občané, tj. „prodejci dřevěných palet“, a to prostřednictvím doložených 13 ks čestných prohlášení.

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 sdružení, 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 dle předložených účetních dokladů vyplaceny jiným osobám, dodatečně na základě předložených čestných prohlášení uznal za náklady fakticky vynaložené za nákup dřevěných palet od těchto osob, a tedy za náklady daňově uznatelné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V dané věci je rozhodné posouzení otázky, zda členové sdružení splnili 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. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom smyslu, že v prvé řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Tato podmínka však není podmínkou jedinou, jak se snaží stěžovatelka argumentovat v kasační stížnosti. Další neméně významnou zákonnou podmínkou pro uznání určitého výdaje jako daňově účinného je prokázání faktického vynaložení deklarovaného výdaje. Zákon o daních z příjmů jednoznačně v ustanovení § 24 stanoví, že výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem.

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 vyvolá takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, které 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 samotní členové sdružení připouští, že údaje uvedené na některých z jimi předložených dokladů nebylo možné ztotožnit s konkrétními osobami. Za této situace bylo povinností účastníků sdružení prokázat faktické vynaložení sporných nákladů, neboť tyto náklady byly zaúčtovány a následně uplatněny jako položky snižující základ daně. Bylo pouze na účastnících sdružení, jaké důkazy k prokázání faktického vynaložení uplatněných nákladu v řízení předloží. Jako důkazy mohou sloužit v podstatě jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.

Z objemu sporných výdajů se však v souzené věci 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 sdružení 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 sdružení účtovalo v jednoduchém účetnictví, kde je faktické vynaložení nákladu spojeno s prokázáním konkrétní platby, bylo skutečně nutné vyplacení deklarované částky prokázat.

Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani námitka, dle které správní orgány porovnávaly s centrálním registrem evidence obyvatel pouze na dokladech uvedená rodná čísla. Jak již bylo uvedeno výše, správní orgány správnost údajů na dokladech předložených ke kontrole jednoznačným způsobem zpochybnily, a bylo proto na účastnících sdružení, aby zjištěné nesrovnalosti hodnověrným způsobem vyvrátili. Svého důkazního břemene se nemohou zbavit pouhým odkazem na to, že neměli žádnou zákonnou povinnost kontrolovat správnost údajů uváděných jednotlivými prodejci.

Pouhé tvrzení, že z dosavadních zjištění nelze dovodit, že by sdružení dřevěné palety od obyvatelstva pořídilo jiným způsobem, nezbavuje účastníky sdružení prokázat faktické vynaložení daňově uplatněných nákladů, a to za cenu, kterou sami deklarovali.

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 účastníků sdružení, 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 v deklarované výši.

Odkazuje-li stěžovatelka 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 prokázání faktického 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 účastníci sdružení neprokázali. Za daňově uznatelné výdaje byly naopak uznány i ty z 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.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledává rozsudek městského soudu 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.) účastníci sdružení, na jehož činnosti se stěžovatelka jako spolupracující osoba podílela, nesplnili některou ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této jejich součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých 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, v projednávané věci účastníci sdružení sice nesplnili některé ze svých důkazních povinností, nicméně nelze zároveň říci, že bez této jejich 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 faktické vynaložení některých nákladů nebylo prokázáno.

Zcela nepřípadná je argumentace stěžovatelky směřující do nezákonnosti rozhodnutí pro porušení principu rovnosti a v tomto důsledku i nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatelka v této souvislosti v žalobě uvedla, že se dosud nesetkala s případem, že by v obchodech prodejci požadovali na zákaznících jejich osobní údaje, např. při výkupu vratných skleněných obalů, a přesto ji 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.

Městský soud k této námitce uvedl, že v projednávané věci 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 daňově uplatňuje. Skutečnost, že stěžovatelce není známo, že by stejné nároky byly kladeny na jiné subjekty, nemůže sama o sobě vést k porušení principu rovnosti. Faktem zůstává, že stěžovatelka žádné konkrétní důkazy pro tvrzené nerovné zacházení soudu nepředložila.

S tímto hodnocením se kasační soud ztotožňuje. Pokud stěžovatelka tvrdí, že v jí projednávané věci byl porušen princip rovnosti, pak musí svá tvrzení prokázat. V opačném případě je totiž její tvrzení pouhou spekulací, bez jakékoliv opory ve správním spisu. Namítá-li v této souvislosti stěžovatelka, že žádné důkazy nepředložila, neboť nemá přístup do spisů jiných subjektů a svá tvrzení dovozuje ze skutečnosti, že ji není známa žádná judikatura zabývající se obdobnou otázkou, pak kasační soud uvádí, že taková argumentace porušení rovnosti v projednávané věci neprokazuje.

Otázka zákonnosti uplatněného daňově uznatelného výdaje je otázkou skutkovou, která je posuzována s ohledem na konkrétní okolnosti zjištěného skutkového stavu. Skutečnost, že stěžovatelku nikdo nikdy při jejich nákupech nelegitimoval, je pro posouzení vyhodnocení skutkového stavu v nyní projednávané věci irelevantní. Tvrdí-li stěžovatelka porušení principu rovnosti, pak musí soudu uvést konkrétní případ, ve kterém byly neprokázané výdaje za obdobné skutkové situace daňovému subjektu správními orgány uznány jako daňově účinné výdaje. Ničím nepodložená tvrzení nelze přezkoumat.

S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl 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 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 18. července 2012

Mgr. Daniela Zemanová .
předsedkyně senátu

.