

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci **žalobce: M. K.**, zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Jiráskova 228, Mělník, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2008, č. j. 473/08-1100-2035371, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2012, č. j. 7 Ca 101/2008 - 27,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím byl změněn platební výměr, vydaný Finančním úřadem v Benátkách nad Jizerou (dále jen „správce daně“) dne 17. 5. 2004, č. j. 14772/04/049971/3857, na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, a to tak, že původně vyměřenou daň ve výši 66 645 Kč žalovaný snížil na částku 63 285 Kč.

V posuzovaném období byl stěžovatel členem sdružení „Dřevovýroba E. K. a syn“. Členové sdružení si podle smlouvy rozdělovali příjmy a výdaje rovným dílem, tj. jednou třetinou. Předmětem činnosti sdružení bylo mimo jiné výkup, oprava a prodej dřevěných palet. Při daňové kontrole za uvedené zdaňovací období bylo zjištěno, že do výdajů sdružení byly zahrnuty platby za nákup palet dokládaných účetními doklady, na nichž byly jako příjemci plateb uvedeny neexistující osoby. Tyto výdaje byly při daňové kontrole u stěžovatele, jakož i u ostatních členů sdružení příslušným podílem z daňově účinných nákladů vyloučeny.

Městský soud v napadeném rozsudku odkázal na své předchozí rozhodnutí ze dne 7. 9. 2007, č. j. 8 Ca 248/2007 - 62, kterým bylo v této věci zrušeno v pořadí první rozhodnutí žalovaného, neboť žalovaný nevyhodnotil výdajový doklad č. 46 a účastníky sdružení předložená čestná prohlášení. Obsahem čestných prohlášení bylo potvrzení konkrétních občanů o prodeji určitého počtu dřevěných palet sdružení. Ostatní žalobní námitky byly zamítnuty, neboť soud dospěl k závěru, že z hlediska unesení důkazního břemene byl stěžovatel povinen doložit konkrétní obchodní případ v tom smyslu, zda od konkrétní osoby uvedené na dokladu palety opravdu vykoupil. Tuto povinnost však stěžovatel nesplnil. Tvrzení, že jde o stejnou situaci jako například při výkupu vratných skleněných obalů, kdy výkup probíhá anonymně, není relevantní, neboť je nutné, aby stěžovatel prokázal, že konkrétní obchodní případ skutečně proběhl, což se u vyloučených dokladů nestalo.

K namítanému neprovedení výslechu svědkyně M. S., která bydlí v areálu provozovny, jakož i pracovníků zaměstnávaných na dohody o provedení práce, městský soud uvedl, že tyto výslechy skutkovou situaci ovlivnit nemohly. Navržení svědci mohli pouze osvědčit způsob výkupu palet, ke kterému v areálu docházelo, tj. výkup palet za hotovost, který však není sporný. Sporným jsou konkrétní obchodní případy, tj. od koho a za jakou cenu byly palety vykupovány, což navrhovaní svědci potvrdit nemohli.

Námitku, dle které byly doklady označené za nevěrohodné pouze z důvodu nesprávných rodných čísel, ačkoliv mohly být osoby ztotožněny podle jména a adresy, městský soud pro její obecnost zamítl. V této souvislosti poukázal na povinnosti stěžovatele podat tvrzení a unést důkazní břemeno. Stěžovatel totiž neuvedl, u kterých obchodních případů má za to, že existence osob mohla být prokázána na základě uvedeného jména a adresy, ale zůstal pouze v rovině obecného tvrzení.

Městský soud odmítl i námitku stěžovatele, dle které neměl žádnou zákonnou možnost kontroly osobních údajů jednotlivých prodávajících. Identifikační údaje mohl stěžovatel ověřit, pokud by to jednotlivé osoby odmítly, nemusel s nimi stěžovatel obchod uzavírat. Pokud stěžovatel nic takového nečinil, vystavil se riziku, že nebude moci takto vynaložené výdaje zákonem stanoveným způsobem prokázat.

Dále městský soud uvedl, že žalovaný respektoval právní závěry předcházejícího zrušujícího rozsudku, neboť ze sporných výdajů uznal za prokázané výdaje na nákup dřevěných palet ve výši 4 600 Kč (podíl stěžovatele činil 1 073 Kč), a to na základě

výpovědi svědka T. Š. (výdajový pokladní doklad č. 46), a dále výdaje ve výši 40 660 Kč (podíl stěžovatele činil 9 847 Kč), které v průběhu daňového řízení potvrdili občané tj. „prodejci dřevěných palet“, a to prostřednictvím doložených 13 ks čestných prohlášení. Celková daňová povinnost ve výši 66 645 Kč byla tedy v důsledku předcházející úspěšné žaloby snížena na částku 63 285 Kč.

Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky dle 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 a dále vady řízení, neboť 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, který mohl 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 posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dále poukazuje na rozpor s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Rozhodujícím kritériem pro uznání vynaloženého nákladu je návaznost výdaje na příjem daňového subjektu. Z dosavadních zjištění nelze dovodit, že by dřevěné palety, na jejichž pořízení byly vynaloženy daňově uznatelné náklady od obyvatelstva, sdružení neodkoupilo, a že by tyto palety sdružení pořídilo jiným způsobem. Důkazní řízení probíhalo nesprávně a správce daně pochybil, pokud odmítl provést výslechy svědků, které by tvrzení stěžovatele prokázaly.

Závěry soudu jsou dle jeho názoru v rozporu s nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 a IV. ÚS 48/05. Stěžovatel má v souladu s těmito nálezy za to, že povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů odpovídá mimo jiné možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je třeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip přednostní či řídící. Dle Ústavního soudu je dále nezbytné, aby 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. Přestože 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.

Je logické, že v případě neexistujících osob nelze prokázat, které osoby ve skutečnosti deklarované obchodní případy uskutečnily, prokazuje se tedy, že daňový subjekt tvrzené výdaje skutečně vynaložil a že těmto výdajům odpovídají utržené příjmy. K tomu také směřovaly návrhy na provedení výslechů svědků. Ti mohli potvrdit, že k

výkupům palet docházelo, což jim bylo znemožněno. Žádné důkazní prostředky ani logika naopak nesvědčí závěru, že by palety byly sdružení darovány, případně že by palety vyrobilo samo sdružení. Náklady na výrobu palet by totiž značně převýšily náklady na jejich výkup.

Stěžovat 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. Městský soud se s touto námitku vypořádal pouze odkazem na nutnost prokázat konkrétní obchodní případ. K takovému prokazování ovšem nejsou prodejci u výkupu skleněných obalů nuceni, což byla také podstata žalobní námitky. Daňové řízení je neveřejné, ovládané zásadou mlčenlivosti, takže stěžovatel konkrétní důkazy pro tvrzené nerovné zacházení nemohl předložit. Stěžovatel zdůraznil, že při vracení obalů v obchodech zákazníci též nejsou žádáni o předložení občanského průkazu, a prokázání totožnosti není podmínkou k proplacení peněz za vrácené obaly. Ze sdělovacích prostředků ani z dosavadní judikatury není známo, že by byly tyto výdaje zpochybňovány.

Stěžovatel dále namítá 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.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel zdůraznil, že podstatou jeho námitky napadající prověřování pouze rodných čísel nebylo prokázání konkrétních obchodních případů, ale námitka proti postupu správce daně.

Rozsudek městského soudu považuje za nezákonný a nepřezkoumatelný a navrhuje napadené rozhodnutí 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 kasační stížnost byla 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 stěžovatel je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. 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 byl stěžovatel členem sdružení „Dřevovýroba E. K. a syn“.

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 členové sdružení 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 všech členů sdružení, včetně matky stěžovatele, která byla v postavení spolupracující osoby.

Doklady za výkup dřevěných palet, 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 7. 9. 2007, č. j. 8 Ca 248/2007 – 62, zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud vytkl žalovanému, že nehodnotil výdajový pokladní doklad č. 46 a zejména 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 stěžovatele podíl ve výši 10 550 Kč. Stěžovateli tak byla snížena daňová povinnost z částky 66 645 Kč na částku 63 285 Kč. Jedná se jak o výdaje vynaložené na nákup dřevěných palet ve výši 4 600 Kč, které byly následně uznány na základě výpovědi svědka 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, v celkové výši 40 660 Kč.

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 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.

Spornou otázkou tak zůstává otázka daňové uznatelnosti těch nákladů, které byly ze strany sdružení doloženy pouze doklady, jejichž věrohodnost byla správcem daně v důsledku neexistujících příjemců zpochybněna. Jinými slovy, 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 u výdajů, které byly správními orgány vyloučeny.

Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. Se stěžovatelem lze souhlasit v tom smyslu, že v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Tato podmínka však není podmínkou jedinou. 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.

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)]. Zásadním je 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, 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 konstantní judikaturu 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 uvedené na dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo, ostatně samotní členové sdružení připouštějí, 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 jiným způsobem, neboť tyto náklady byly zaúčtovány a následně uplatněny jako položky snižující základ daně. Bylo pouze na členech 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 proto bylo na účastnících sdružení, aby zjištěné nesrovnalosti hodnověrným způsobem vyvrátili. Mimo

výše uvedené lze souhlasit i se závěrem městského soudu, dle kterého byla tato námitka stěžovatele skutečně zcela obecná bez vazby na konkrétní porušení subjektivních práv stěžovatele. Stěžovatel sice na jedné straně zpochybnil postup správce daně v tom smyslu, že se soustředil pouze na prověření rodných čísel uvedených na dokladech, na straně druhé již však nedokázal ani v žalobě ani v kasační stížnosti uvést, jakým způsobem tento postup zasáhl do jeho zákonem chráněných subjektivních práv, respektive které konkrétní výdaje byly z tohoto důvodu nezákonným způsobem vyloučeny.

Obdobně nezbavuje stěžovatele povinnosti prokázat faktické vynaložení daňově uplatněných nákladů za cenu, kterou sám deklaroval, pouhé tvrzení, že z dosavadních zjištění nelze dovodit, že by sdružení dřevěné palety od obyvatelstva pořídilo jiným způsobem. 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.

Stěžovatelovu argumentaci spočívající v tom, že náklady měly být uznány, neboť závěr, že by si sdružení palety vyrábělo či dokonce dostávalo tyto palety od obyvatelstva zdarma je nelogický, považuje kasační soud za zcela irelevantní a navíc značně zavádějící. Obdobným způsobem by totiž mohlo být argumentováno zcela opačně, tedy v tom smyslu, že ve skutečnosti sdružení vykupovalo palety za nižší než deklarované ceny, avšak pro účely snížení dosažených příjmů a tím i dosaženého daňového základu vynaložené výdaje fiktivně nadhodnocovalo. Právě proto, aby pochybnosti uvedeného charakteru nevznikaly, je povinností daňového subjektu, který si nezvolil zákonnou možnost uplatňovat výdaje paušálním způsobem (tj. zákonem stanoveným procentem z příjmů), prokázat, že jím uplatněný výdaj v deklarované výši skutečně vynaložil. Dokládá-li daňový subjekt účtující v jednoduchém účetnictví vynaložení určité částky dokladem, na kterém je jako příjemce vynaložené částky uvedena neexistující osoba, nemůže se zbavit svého důkazního břemene pouze konstatováním, že přece neměl žádnou povinnost jemu sdělené údaje prověřovat. Za této situace je jeho povinností vynaložení tohoto výdaje prokázat jiným avšak hodnověrným způsobem.

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 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.

Ve světle výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledává rozsudek městského soudu ani v rozporu s judikaturou Ústavního soudu ani v rozporu se svojí judikaturou. Výše uvedené bylo ostatně potvrzeno samotným Ústavním soudem, a to v usnesení ze dne 23. 8. 2012, sp. zn. III. ÚS 3205/11, kterým byla jako nedůvodná odmítnuta ústavní stížnost proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve skutkově a právně obdobné věci, podána E. K., otcem stěžovatele.

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 stěžovatel podílel, 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 stěžovatele směřující do nezákonnosti rozhodnutí pro porušení principu rovnosti a v tomto důsledku i nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Jak již bylo shora uvedeno, povinností stěžovatele jako člena sdružení vykupujícího obaly či palety od jiných osob, je prokázat nejen množství vykoupeného zboží, ale i výši finančních prostředků, které sdružení vyplatilo a které daňově uplatňuje. To vše za předpokladu, že nebyl zvolen paušální způsob uplatňování výdajů.

Skutečnost, že stěžovateli není známo, že by stejné nároky byly kladeny na jiné subjekty, nemůže sama o sobě vést k porušení principu rovnosti. Pokud stěžovatel tvrdí, že v projednávané věci byl porušen princip rovnosti, pak musí svá tvrzení prokázat. V opačném případě je totiž jeho tvrzení pouhou spekulací, bez jakékoliv opory ve správním spisu. Namítá-li v této souvislosti stěžovatel, že žádné důkazy nepředložil, neboť daňové řízení je neveřejné, a i kdyby měl např. jeho zástupce přístup do spisů jiných subjektů, je vázán povinností mlčenlivosti, 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. Obecná tvrzení, dle kterých se nikdo nikdy při nákupech nesetkal s tím, že by byl legitimován, a v případě odmítnutí mu nebyly proplaceny peníze, je pro posouzení vyhodnocení skutkového stavu v nyní projednávané věci irelevantní. Tvrdí-li stěžovatel 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 dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Pro úplnost kasační soud uvádí, že z obdobných důvodů byly zdejším soudem zamítnuty i kasační stížnosti E. K., a to rozsudkem ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68. Ústavní stížnost

proti tomuto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 23. 8. 2012, sp. zn. III. ÚS 3205/11.

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 11. září 2012

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu