



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **S. spol. s r. o.**, zastoupené Mgr. Marií Strakošovou, advokátkou se sídlem Kvítková 1575, 760 01 Zlín, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí ze dne 1. 6. 2004, č. j. 6900/03/FŘ/120, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 9. 2005, č. j. 29 Ca 182/2004 - 61,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 7. 2003 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 doměřil Finanční úřad v Kroměříži žalobkyni daň ve výši 90 650 Kč. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 6. 2004.

Žalobu, jíž se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí o odvolání, zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 16. 9. 2005. Žalobkyně v žalobě vytkla správci daně, že ačkoli užil právní domněnku (spočívající v tom, že žalobkyně nabyla kovový odpad nikoli za cenu podle faktury č. 279/99, nýbrž zadarmo), neprokázal v rozporu s § 31 odst. 8 písm. b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), existenci skutečností rozhodných pro užití této domněnky; tomu však krajský soud nepřisvědčil. Vysvětlil, že právní domněnka zavazuje správní orgán podle ustanovení právního předpisu k tomu, aby předpokládal něco, o čem není jisté, že je, nebo dokonce je jisté, že není. Správce daně však žádnou právní domněnku nepoužil – pouze po zjištění, že žalobkyně

není s to prokázat, že částka podle faktury č. 279/99 byla vynaložena na dosažení, udržení a zajištění daňových příjmů, zvýšil o tuto částku základ daně. Správce daně neporušil ani svou povinnost dbát na co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti: naopak ve věci provedl rozsáhlé důkazní řízení a vyhověl i důkazním návrhům samotné žalobkyně. Správce daně postupoval správně, pokud daň stanovil dokazováním, a nikoli podle pomůcek (nebo dohodou), protože podmínky podle § 31 odst. 5 (nebo odst. 7) nebyly naplněny.

Proti rozsudku Krajského soudu v Brně podala žalobkyně kasační stížnost; v ní namítla jednak vady při zjišťování skutkové podstaty, jednak nesprávné posouzení právní otázky. Finanční orgány zjistily podle žalobkyně spolehlivě pouze to, že žalobkyně neprokázala nákup zboží od podnikatele K. M., jinak však nevyvinuly dostatečné úsilí ke zjištění skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti. Správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů tak, jako by kovový odpad před jeho zpracováním a prodejem nabyta zadarmo; správně však měl využít možnosti stanovit daň podle pomůcek nebo na základě dohody se žalobkyní. Krajský soud se pak zmylil ve svém úsudku o povaze a používání právní domněnky, protože právní domněnka není vždy výslovně zmíněna v právním předpisu. Finanční orgány v průběhu řízení fakticky právní domněnku užily, a proto měly postupovat podle § 31 odst. 8 písm. b) d. ř. (k tomu žalobkyně odkázala na žalobu a na repliku k vyjádření žalovaného).

Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost není důvodná.

Žalobkyně se v první řadě mýlí v tom, že pokud správce daně shledal nedostatek v jejím účetnictví, měl jí stanovit daň podle pomůcek, nebo s ní daň sjednat. Způsob, jakým je daň stanovena, není určován podle volby správce daně, přání daňového subjektu, nýbrž se uplatňuje v závislosti na splnění určitých zákonných předpokladů. Hierarchie způsobů stanovení daně je patrná z § 31 daňového řádu. Prvotním způsobem či metodou je stanovení daně pomocí dokazování; aby však tento způsob mohl být použit, je třeba, aby daňový subjekt plnil své zákonné povinnosti, tj. především řádně vedl účetnictví či jiné povinné evidence a doložil s jejich pomocí, případně jiným způsobem, skutečnosti významné pro stanovení daně. Druhým způsobem je stanovení daně za použití pomůcek: tento způsob se uplatní tehdy, jestliže daňový subjekt neplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Třetím způsobem je sjednání daně: tento způsob lze užít jen tehdy, pokud daňový subjekt neprokázal údaje ohledně svého daňového základu a výše daně a tyto částky nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek (§ 31 odst. 6 daňového řádu). Vyjmenované způsoby stanovení daně však nejsou jen dílčími postupy, jež lze v daňovém řízení libovolně a pružně kombinovat podle uvážení správce daně, neboť zákonné předpoklady jejich užití jsou odlišné. Tyto tři instituty – stanovení daně dokazováním, stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně – se uplatňují v přísném pořadí a navzájem se vylučují: pomůcky nastupují pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním, sjednání daně pak má místo tam, kde nelze daň spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Musí být tedy nemožné stanovit daň metodou předcházející, aby mohla být užita metoda následující.

U žalobkyně však taková situace nenastala: její účetnictví za zdaňovací období roku 1999 bylo v zásadě v pořádku, s výjimkou výdaje za nákup kovového odpadu doloženého fakturou č. 279/99 a výdaje za zákonné pojištění pronajatého vozidla (ten se však, na rozdíl od výdaje prvního, nestal předmětem žalobní námitky). Nic tak nebránilo tomu, aby daň za zdaňovací období byla stanovena dokazováním, ovšem s vyloučením oněch dvou neprokázaných (resp. nesprávně zaúčtovaných) výdajů. Žalobkyně vychází zřejmě z nevyřčeného předpokladu, že v okamžiku, kdy byt' jediný údaj v účetnictví není prokázán, nelze daň stanovit dokazováním a je třeba přejít k pomůckám: takový předpoklad je ovšem nesprávný. Ze své podstaty jsou vstupní údaje, s nimiž správce daně pracuje při stanovení daně podle pomůcek, vždy méně přesné než údaje získané dokazováním, protože jsou vždy jen odhadem – byt' kvalifikovaným – pravděpodobných okolností hospodaření daňového subjektu. Stanovení daně podle pomůcek je tak postupem náhradním, „nouzovým“, pro případy, kdy jsou shromážděné důkazní prostředky ve svém celku tak sporé nebo převážně tak nevěrohodné, že jich zkrátka nelze použít. Žalobkyně v souvislosti s konkrétním obchodním případem nedoložila, že si konkrétní výdaj uplatnila oprávněně, přesto by však ráda z tohoto titulu dosáhla snížení základu daně, a to prostřednictvím pomůcek. To však není možné: dokazování má v daňovém řízení přednost, a má-li daňový subjekt k dispozici převážně řádně vedené a věrohodné účetnictví, nelze je pominout a na základě jednoho či dvou sporných údajů zcela vyloučit dokazování. Ten který způsob stanovení daně se totiž musí uplatnit pro konkrétní daň v jednom zdaňovacím období jako celek, a nelze tak některé údaje získat dokazováním, a jiné prostřednictvím pomůcek. To, co žalobkyně naznačuje v žalobě i v kasační stížnosti, svědčí o snaze vyjít ze základu daně tak, jak byl zjištěn dokazováním, ovšem na nedoložený obchodní případ aplikovat pomůcky a alespoň o část neprokázané částky snížit základ daně. Nic takového ale zákon neumožňuje. Pomůcky navíc nemají sloužit k tomu, aby správce daně zahlašoval nedostatky v účetnictví daňového subjektu a umožňoval mu snížit si základ daně navzdory tomu, že daňový subjekt nesplnil své povinnosti.

Nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně o tom, že správce daně nevyvinul dostatečné úsilí ke zjištění rozhodných skutečností. Správce daně naopak vyhověl všem důkazním návrhům žalobkyně, provedl výslechy svědků navržených žalobkyní a vyslechl i svědka, jehož výslech žalobkyně nenavrhovala. Pokud žalobkyně spatřuje ono nevyvinuté úsilí v tom, že správce daně jí nezahrnul do základu daně alespoň část (žalobkyně ovšem neuvádí, jakou) z neprokázaného výdaje na nákup kovového odpadu (a vycházel tak z toho, jako by odpad nabyla zadarmo), lze poukázat na výklad shora. Není-li prokázáno, že se obchodní případ odehrál tak, jak daňový subjekt tvrdí, nemůže mít tvrzený výdaj vůbec vliv na základ daně, tj. nepřipadá v úvahu, že by se k němu přihlíželo byt' i jen částečně.

Nedůvodná je i námitka druhá, podle níž finanční orgány založily své závěry na právní domněnce, aniž ovšem podle § 31 odst. 8 písm. b) d. ř. prokázaly skutečnosti rozhodné pro užití této domněnky. „Právní domněnka“ je právním pojmem se zcela určitým významem, který ve stručnosti vystihl již krajský soud (dopustil se přitom nepřesnosti, která však nemá pro věc samu význam: na předpokládání něčeho, o čem je jisté, že to není, je totiž založena právní fikce, nikoli právní domněnka). Použití právní domněnky musí být vždy umožněno zákonem, a žalobkyně tak nemá pravdu, pokud to popírá (kromě holého popření ostatně žalobkyně neuvádí bližší argumenty pro své tvrzení, že právní domněnka nemusí být vždy výslovně zmíněna v právním předpisu). Právní domněnky usnadňují vytváření závěrů o skutkovém stavu a umožňují považovat skutečnost, která nebyla v řízení zjišťována, za zjištěnou. I když je předpoklad nastolený při použití domněnky často v souladu se skutečným stavem, nelze vycházet z jakékoli domněnky o skutkovém stavu

tam, kde to zákon výslovně nestanoví: tím by se totiž orgán, který vede řízení, především zbavoval povinnosti vycházet ze stavu věci řádně zjištěného dokazováním. Řádná skutková zjištění by tak mohla být nahrazena nijak nepodloženými domněnkami rozhodujícího orgánu o stavu věci, a absurditu takové situace není třeba dále rozvíjet.

Žalobkyně však nevykládá pojem právní domněnky v souladu s běžným významem, který tento pojem v právním jazyce má, nýbrž mylně zaměňuje právní domněnku za právní závěr správce daně založený na tom, že žalobkyně neprokázala oprávněnost tvrzeného výdaje. Tento závěr ovšem není žádnou domněnkou, nýbrž logickým důsledkem toho, že žalobkyně neunesla ve vztahu ke spornému plnění své důkazní břemeno. Žalobkyně namítá, že správce daně nepopřel samotnou existenci kovového odpadu a to, že byl dodán. To je sice pravda, ale pouhá fyzická existence předmětu koupě ještě nedokládá, že k jeho získání byl vynaložen výdaj k dosažení, udržení a zajištění daňových příjmů. V daňovém řízení musí být v první řadě prokázáno, že výdaj byl vůbec vynaložen, a dále že byl vynaložen v tvrzené výši a vůči tvrzenému dodavateli (v další fázi se pak zkoumá, zda jde o výdaj podle § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Listiny předložené žalobkyní tyto skutečnosti neprokázaly, a pochybnosti správce daně neodstranily ani výpovědi svědků; proto byl na místě závěr správce daně o tom, že žalobkyně tento výdaj neprokázala a že jí o něj bude snížen základ na daně.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. února 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu