



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **B. P., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Ondřejem Kuchařem, advokátem se sídlem Lazarská 5, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2005, sp. zn. 30 Ca 124/2003,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 7. 2. 2003, č. j. 3857/02/FR/120. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Pelhřimově ze dne 6. 3. 2002, č. j. 14016/02/091920/1260, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 950 040 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tzn. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Namítá, že správce daně přistoupil ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek poté, co stěžovatel údajně nedoložil existenci půjčky od Mgr. B. Stěžovatel však smlouvu o půjčce, která nebyla

písemná, vymezil jak co do výše částky, tak i co do osob dlužníka a věřitele. Navíc Mgr. B. je statutárním zástupcem stěžovatele, takže není důvod se domnívat, že by tuto půjčku popřel. Správce daně nicméně odmítl provést výslech jmenovaného.

Stěžovatel dále žalovanému vytýká, že nebylo přihlédnuto k nákladům za poskytnuté služby (marketingová studie). V tom spatřuje porušení ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“).

Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že provedení důkazů ohledně půjčky stěžovateli od Mgr. B. nebylo důvodné, jelikož stěžovatelovo účetnictví je neúplné a neprůkazné s přímou vazbou na vykázaný hospodářský výsledek. K nepoužití marketingové studie žalovaný poukazuje na to, že teprve poté, co je podle pomůcek stanoven základ daně a daň, je nutno přihlížet k výhodám pro daňový subjekt. V daném případě byl poznatek o neprokázání těchto výdajů použit jako daňová pomůcka, takže námitka stěžovatele se jeví jako právně nedůvodná.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu především zjistil, že dne 1. 6. 2001 byla u stěžovatele zahájena kontrola (mimo jiné) daně z příjmů právnických osob, a to za období let 1997, 1998 a 1999.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 29. 8. 2001 vyplývá, že podle účetnictví z roku 1997 stěžovatel jako daňové náklady účtoval služby ve výši 614 130 Kč za certifikaci a monitoring podnikatelského prostředí na Slovensku, služby ve výši 655 590 Kč za certifikaci a monitoring podnikatelského prostředí v Rusku a služby ve výši 590 750 Kč za cenové mapy ve vybraných zemích západní Evropy, a to na základě několika smluv uzavřených v roce 1997 s firmou A. c. s. Ltd, sídlící na ostrově Man. Jako plnění těchto smluv byly předloženy tři materiály: C. a. m. of b. a. – R. t., C. a. m. o. b. a. – S. t., G. p. m.. Částky za tyto materiály měly být předány v hotovosti.

Výzvami ze dne 18. 9. 2001 a 19. 10. 2001 vyzval Finanční úřad v Pelhřimově stěžovatele k předložení důkazních prostředků prokazujících, jakým způsobem a z jakých finančních prostředků byly uskutečněny výdaje z pokladny účtu 21100 v označených měsících, tzn. zda se jedná o prostředky, které nejsou předmětem daně z příjmů anebo již byly zdaněny. Dále správce daně vyzval stěžovatele k předložení inventarizace peněžních prostředků v hotovosti. K označeným marketingovým studiím byl stěžovatel vyzván, aby předložil důkazní prostředky prokazující přímou souvislost a použití vynaložených výdajů za tyto služby s dosažením příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Na tyto výzvy odpověděl stěžovatel dne 8. 10. 2001 tak, že v první polovině roku 1997 vložil Mgr. P. B. do pokladny částku 600 000 Kč jako půjčku společníka. Přesná data nicméně není možno uvést, protože byla údajně obsažena na notebooku používaném Mgr. B. a odcizeném v roce 2001. Na konci roku 1997 byla část půjčky Mgr. B. vrácena a zbytek ve výši 215 212,40 Kč byl zaúčtován jako půjčka od společníka. Inventarizace peněžních prostředků v hotovosti nebyla u stěžovatele prováděna. K předmětným marketingovým

studiím stěžovatel uvedl, že ve vztahu ke zmíněným zemím je nezbytné znát důkladně specifika jejich trhu a právě díky tomu, že tyto studie příslušné informace obsahovaly, bylo možno učinit zásadní rozhodnutí o zahájení obchodních a marketingových aktivit v zahraničí.

Ze zprávy o kontrole ze dne 11. 2. 2002, č. j. 435/02/091930/4031, především vyplývá, že pokud byly výdaje v hotovosti uskutečněny tak, jak o nich bylo účtováno, pak musely být do pokladny přijaty i prostředky, o kterých účtováno nebylo. Navíc stěžovatel uvedl, že jinými finančními prostředky, než o jakých bylo účtováno, nedisponoval. Tvrzená půjčka od pana B. nebyla nijak prokázána a v předloženém účetnictví se o ní neobjevuje žádná zmínka. Pokud tedy z účetnictví je patrné, že stěžovatel zaúčtoval výdaje z pokladny, musely být k dispozici vyšší příjmy, než o kterých bylo účtováno. Během roku 1997 však stěžovatel vykazoval v pokladně záporný stav ve výši 626 610 Kč. Z toho plyne závěr o nevěrohodnosti účetnictví stěžovatele jako celku. Nebylo totiž účtováno v souladu s ustanoveními § 7, § 13 odst. 1 písm. a), § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, když navíc nebyla prováděna fyzická inventarizace peněžních prostředků v hotovosti, která musí být realizována čtyřikrát ročně. K předloženým marketingovým studiím správce daně uvedl, že obsahují pouze všeobecné a veřejnosti dostupné informace a stěžovatel nepředložil žádné důkazní prostředky, jež by prokázaly přímou souvislost a použití vynaložených výdajů za poskytnuté služby s dosažením svých příjmů.

Na základě této zprávy o kontrole byla shora citovaným dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu v Pelhřimově ze dne 6. 3. 2002 stěžovateli vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 950 040 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný označeným rozhodnutím ze dne 7. 2. 2003.

Krajský soud v Brně v odůvodnění napadeného rozsudku, kterým zamítl žalobu stěžovatele proti citovanému rozhodnutí žalovaného, vycházel z toho, že důkazní povinnost leží primárně na daňovém subjektu a jestliže v daném případě bylo zjištěno, že účetnictví stěžovatele je neúplné a neprůkazné a tento stav nebyl vyjasněn, nebylo možno stanovit daň dokazováním a musela být proto stanovena za použití pomůcek.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatnil kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Důvod podle cit. písm. a) předpokládá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžejní stížnostní námitka brojí proti samotnému postupu podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, tzn. proti stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, když prý výsledkem Mgr. B. mohlo být prokázáno, že k poskytnutí půjčky z jeho strany skutečně došlo.

K tomu Nejvyšší správní soud připomíná, že konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle ustanovení § 31 daňového řádu založena na zásadě, že prioritu má určení daně dokazováním. Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci 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 daňového řádu 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 (§ 31 odst. 5 daňového řádu). V takovém případě je pak při vyměření daně vázán ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu 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 tomto způsobu stanovení daně je nutno respektovat dvě meze. Jedna je vyjádřena ustanovením § 31 odst. 5 daňového řádu, druhá pak odst. 7 stejného ustanovení. Znamená to, že správce daně je povinen rovněž zkoumat, zda daň byla za použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kdyby dospěl k závěru, že nikoliv, byl by nucen přistoupit ke způsobu stanovení daně posledním způsobem, tedy daň sjednat. (O zde zmíněnou situaci se však v souzeném případě nejednalo.) Před přistoupením ke - v pořadí dalšímu - způsobu stanovení daně, je tedy vždy povinností správce daně zjistit, zda podmínky pro zamýšlený způsob stanovení daně jsou splněny.

Žalobou bylo napadeno rozhodnutí žalovaného, tedy odvolacího orgánu. Jeho postup pro případ, že je správcem daně stanovena daň podle pomůcek, je upraven ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu. Podle něho, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Při přezkoumání rozhodnutí je tak povinen pohybovat se ve stejných mezích jako správce daně při vyměření daně tímto způsobem.

Shledá-li tak odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Těmito zákonnými podmínkami je přitom nutno rozumět nejen podmínky uvedené v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 daňového řádu), jak je uvedeno výše. To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle ustanovení § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu, při správě daně jednají správci daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení, při tom volí jen takové prostředky, které umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Při dani stanovené podle pomůcek tak 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. Tím je také určen rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu.

K použití pomůcek je dále vhodné uvést (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 207/2005, www.nssoud.cz), že se jedná o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a musí proto mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností

na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady je ustanovení jeho § 46 odst. 3 daňového řádu). I proto ostatně Ústavní soud ve své recentní judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, zatím nepublikovaný; srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, zveřejněný pod č. 131 ve sv. č. 23 na str. 251 a násl. Sbírkou nálezů a usnesení Ústavního soudu), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení.

Na základě těchto shora popsaných východisek Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek 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. Z uvedeného zároveň plyne, že při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní.

V projednávané věci z výše popsané rekapitulační části je dostatečně patrné, že základní podmínka pro stanovení daně podle pomůcek splněna byla. Stav účetnictví stěžovatele a způsob dispozice s hotovostí ve zdaňovacím období roku 1997 totiž jednoznačně svědčí o tom, že se stěžovatel dopustil porušení řady ustanovení zákona o účetnictví. V tomto směru finanční úřady správně vycházely především z ustanovení § 7 zákona o účetnictví, podle něhož účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. V rámci daňové kontroly přitom bylo postaveno najisto, že stěžovatelovo účetnictví v rozhodném zdaňovacím období zmíněném a v zákoně podrobněji definovaným atributům neodpovídalo, když zejména nekorespondovaly deklarované výplaty v hotovosti se stavem pokladny. Stěžovatel tedy zjevně nezaúčtoval všechny účetní případy týkající se účetního období a účetnictví tak nebylo úplně. Toto účetnictví nebylo ani průkazné, protože stěžovatel účetní případy a účetní zápisy o nich nedoložil a neprokázal předepsaným způsobem a vůbec neprováděl inventarizaci peněžních prostředků v hotovosti. S ohledem na chybějící inventarizaci účetnictví nelze označit ani za správné, protože stěžovatel jako účetní jednotka porušil povinnosti stanovené zákonem o účetnictví.

Pokud stěžovatel v této souvislosti tvrdí, že správce daně mohl provést výslech Mgr. B., nemohl Nejvyšší správní soud k této námitce vůbec přihlížet, protože ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), ač tak bezpochyby učinit mohl. I pokud by tomu tak však bylo, souhlasí zdejší soud s názorem obsaženým ve vyjádření žalovaného v tom smyslu, že ani provedení tohoto důkazu nemohlo vyvrátit zjištěnou skutečnost o stavu účetnictví stěžovatele v předmětném zdaňovacím období.

Soud neshledal pochybení správních orgánů a krajského soudu ani v tom směru, že by chybně vyhodnotily druhou podmínku pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek,

tzn. nemožnost stanovení daně dokazováním. Jakkoliv totiž lze - v obecné rovině - souhlasit s tím, že chybné zaúčtování nebo opomenutí některé účetní položky může být napraveno vlastním zjištěním správce daně za použití jiných důkazních prostředků a není nutno přistoupit k použití pomůcek (k tomu viz např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 132/2005, in: www.nssoud.cz), je v projednávané věci jasné patrné, že tato konkrétní situace byla výrazně odlišná. Nesplnění průkazní povinnosti stěžovatele se totiž netýkalo toliko několika vybraných jednotlivých položek, které mohly být např. neuznány za daňově relevantní náklady anebo by jejich validita mohla být prokázána jinými důkazními prostředky. Jak vyplývá ze shora provedené rekapitulace, v daném případě se jednalo o natolik zásadní nesplnění důkazní povinnosti stěžovatele, že jiný postup než stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nebyl prakticky možný. Jak správní orgány, tak i krajský soud, proto svými rozhodnutími neporušily shora uvedený princip proporcionality.

K námitce neuznání výdajů spojených s předmětnými marketingovými studii Nejvyšší správní soud především uvádí, že tato námitka by měla svoji relevanci tehdy, pakliže by daňová povinnost byla stanovena dokazováním. V tomto případě by totiž bylo věci dokazování, zda se skutečně jednalo o účelně vynaložené náklady a tedy i daňově uznatelné výdaje. Jak k tomu Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 1. 4. 2004 (sp. zn. 2 Afs 44/2003, in: č. 264/2004 Sb. NSS), z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. V daném případě však došlo ke stanovení daně za použití pomůcek, takže námitka ohledně zahrnutí výdajů spojených s vypracováním předmětných studií mezi výdaje podle citovaného ustanovení § 24 odst. 1 nemá význam.

Jen jako obiter dictum proto Nejvyšší správní soud uvádí, že plně sdílí názor správce daně o obsahu zmíněných studií v tom smyslu, že se jedná o informace zcela obecné a veřejně známé, svojí povahou a úrovní se pohybující někde mezi středoškolskou výukou zeměpisu a prostým a nikterak nezpracovaným výtahem ze statistických ročenek (v některých případech navíc zjevně toliko přefoceného), jejichž využitelnost pro podnikání stěžovatele je velmi obtížně představitelná, a to i v ryzé teoretické rovině. Na první pohled je tak zřejmá účelovost předmětných studií, motivovaná pouze daňovými účely.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 8. března 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu