



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. S. V.**, zastoupen Mgr. Přemyslem Hašlarem, advokátem se sídlem Táborská 922, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2006, čj. 5958/06-110, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2008, čj. 6 Ca 353/2006 - 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Nymburce (dále jen „správce daně“) zahájil dne 18. 11. 2003 u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001. Po projednání výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 2. 12. 2004 dodatečný platební výměr č. 1040001067, čj. 77039/04/053912/3640, na daň z příjmů fyzických osob

za zdaňovací období roku 2000, kterým zrušil vyměřenou daňovou ztrátu ve výši 7525 Kč, dodatečně stanovil daňový základ ve výši 223 271 Kč a doměřil daň ve výši 32 560 Kč.

[2] Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal, Finanční ředitelství v Praze (dále jen „žalovaný“) však odvolání zamítlo. Žalovaný zhodnotil výsledky důkazního řízení tak, že žalobkyně neprokázala výdaje údajně vynaložené na nákup lepenky od společnosti COMMANDER, a. s. (dříve KVC – Moravskoslezská, a. s.), neunesla tedy důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

[3] Žalobce následně napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. Soud rozsudkem uvedeným v záhlaví žalobu zamítl. Uvedl, že žalobce je povinen prokázat oprávněnost zahrnutí výdajů do základu daně. Dle názoru soudu předložil žalobce v rámci daňové kontroly v podstatě perfektní daňové doklady z hlediska formálních náležitostí, ale neprokázal oprávněnost zahrnutí takto vyfakturovaných částek jako výdajů do základu daně ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento svůj závěr soud podpírá shrnutím obsahu správního spisu a hodnocením jednotlivých důkazů, které se víceméně shoduje s hodnocením provedeným žalovaným. K předloženým daňovým dokladům uvádí, že opravdu mohly být evidovány jen v elektronické formě a jejich vzhled po vytištění může být ovlivněn vlastnostmi software. Ovšem příjmové doklady nemohou být evidovány jen elektronicky, neboť jejich podstatnou náležitostí je podpis osoby, která hotovost přijala. Jestliže je na příjmových dokladech podepsán pan J., který nebyl v dané době oprávněn jednat za společnost COMMANDER, a. s., lze mít za to, že doklady neprokazují na nich zachycené skutečnosti. Městský soud nedal žalobci za pravdu ani v tom, že když žalovaný neuznal výdaje, měl pro stanovení daňového základu vyloučit též příjmy, kterých bylo dosaženo v souvislosti s těmito výdaji. Dle soudu je totiž povinností daňového subjektu přiznat všechny příjmy, uplatnění daňových výdajů je pouze možností.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Domnívá se, že soud přehlédl nesprávnou aplikaci § 2 odst. 3 daňového řádu, dle něhož má správce daně přihlížet ke všemu, co vyjde za řízení najevo. Jestliže správce daně (i žalovaný) neuznali vynaložené výdaje z hlediska stanovení základu daně, pak není možné do základu daně zahrnout příjmy, které stěžovatel řádně přiznal a které na tyto výdaje navazují. Stěžovatel vysvětluje, že neměl v držení účetní doklady vztahující se k obchodům se společností COMMANDER, a. s. (dříve KVC – Moravskoslezská, a. s.), a proto požádal o vystavení kopií svého obchodního partnera společnost COMMANDER, a. s. Tato společnost uchovávala daňové a příjmové doklady pouze elektronicky, na žádost stěžovatele je vytiskla z účetního software. Právě v důsledku nastavení software nebylo možno vytisknout doklady s původní firmou (KVC – Moravskoslezská, a. s.), ale jen s firmou

novou (COMMANDER, a. s.). Podpisy pana J., který byl v době vytištění kopií dokladů osobou oprávněnou jednat za společnost, stvrzují, že společnost v minulosti tyto doklady vystavila a přijala úhrady. Pan J. svým čestným prohlášením potvrdil, že všechny předmětné obchody mezi stěžovatelem a společností KVC – Moravskoslezská, a. s. proběhly. Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že správce daně uznal obdobné účetní doklady vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2001, jedinou odlišností je, že v roce 2001 byl pan J. předsedou představenstva společnosti COMMANDER, a. s. Na závěr stěžovatel odkazuje na obsah veškerých svých podání obsažených ve spise a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[5] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 17. 4. 2009 nejprve shrnuje průběh daňové kontroly a obsah provedených důkazů. Poukazuje na tvrzení stěžovatele ze dne 19. 6. 2006, dle něhož měl stěžovatel zjistit, že nemá účetní doklady, po zahájení daňové kontroly. Pan J. měl dodat kopie účetních dokladů do 14 dnů. Daňová kontrola byla zahájena v listopadu 2003, čestné prohlášení pana J. nese datum 16. 8. 2003. V září téhož roku, tedy ještě před zahájením daňové kontroly u stěžovatele, prodal pan J. společnost COMMANDER, a. s. panu Š. a předal mu i celé účetnictví. Přitom pan J. nebyl v roce 2000, kdy mělo dojít k předmětným obchodům, jakkoliv činný pro společnost KVC – Moravskoslezská, a. s., a nemohl tedy nic vědět o dodávkách zboží, natož přijímat hotovost. Stěžovatel uvedl, že hotovost přijímala nějaká paní, předložené příjmové doklady jsou však podepsány panem J., přitom příjmové doklady nelze uchovávat v elektronické formě. Pan J. tedy vystavil doklady o dodávkách a platbách za dobu, o níž nemůže nic vědět, a v době, kdy již neměl v držení účetnictví společnosti COMMANDER, a. s. Nadto společnost KVC - Moravskoslezská, a. s. nemá ve svém účetnictví žádné příjmy z prodeje za rok 2000, a nemohla tedy zaúčtovat žádné faktury ani hotovostní platby od stěžovatele. Žalovaný na závěr odkazuje na své vyjádření k žalobě a na argumentaci uvedenou v odůvodnění rozsudku. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou hodnocení důkazů a rozložení důkazního břemene (IV.A) a dále námitkou, že ze základu daně měly být vyloučeny též některé příjmy (IV.B).

[8] Nejvyšší správní soud neshledal odkaz stěžovatele na svá předchozí vyjádření v této věci jako korektně formulovanou kasační námitku (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS

ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 - 58, všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz), a proto k nim přihlédl jen v rozsahu, v němž odpovídají konkrétně formulované kasační námitce.

IV.A

Výsledky důkazního řízení a rozložení důkazního břemene

IV.A.1 Obsah správního spisu

[9] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatel provozoval živnost, jejímž předmětem byla koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje. Konkrétně se jednalo o koupi a prodej papírové lepenky. Správce daně zahájil u stěžovatele kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001 (viz protokol ze dne 18. 11. 2003, čj. 70920/03/053930/1743). Následně výzvami ze dne 17. 12. 2003, čj. 72308/03/053930/4833, a ze dne 12. 1. 2004, čj. 1185/04/053930/4833, vyzval správce daně stěžovatele k předložení peněžního deníku, vydaných a přijatých faktur, knihy pohledávek a závazků, příjmových a výdajových pokladních dokladů, evidenci zásob atd., to vše ve vztahu k roku 2000 a 2001. Ve vztahu k roku 2000 předložil stěžovatel peněžní deník, vydané faktury č. 1-7/2000 a přijaté faktury č. 1-4/2000, příjmové pokladní doklady č. 1-9/2000 a výdajové pokladní doklady č. 1-4/2000, skladové karty atd. Knihu pohledávek a závazků však nepředložil. Předložené přijaté faktury za nákup zboží jsou vystaveny společností COMMANDER, a. s. K průběhu obchodních transakcí s touto společností stěžovatel uvedl, že zboží šlo přímo od společnosti COMMANDER, a. s. do skladu k paní H. v Poděbradech, Kněžičkách a Nymburku. Zboží vydával skladník a hotovost přijímal pan J. a v roce 2000 v několika případech nějaká paní. Dále se správce daně dotazoval na důvod, proč u dvou druhů nakoupeného zboží neodpovídá součet množství tohoto zboží v zásobách a v tržbách množství zboží naskladněnému. Stěžovatel odpověděl, že byly nesprávně vypsané faktury (viz protokol ze dne 6. 2. 2004, čj. 9434/04/053930/4833). Později však vypověděl, že si nepamatuje jméno osoby, s kterou jednal v roce 2000 a 2001, ani komu předával své objednávky. Zboží bylo skladováno na Kopicáku (Kněžičky) u pana V. Skutečnost, že mu chybí doklady, zjistil stěžovatel po zahájení kontroly, telefonicky se spojil s panem J. a požádal o vystavení kopií dokladů, ty pak obdržel do 14 dnů (viz protokol ze dne 19. 6. 2006, čj. 54031/06/053930/4833). V odvolání proti platebnímu výměru stěžovatel uvedl, že na účetních dokladech je uvedena současná firma společnosti COMMANDER, a. s., neboť tato společnost uchovává doklady v elektronické podobě a software neumožňuje jejich vytištění s původní firmou společnosti (KVC - Moravskoslezská, a. s.).

[10] Na fakturách přijatých v roce 2000 od společnosti COMMANDER, a. s., stejně jako na příjmových pokladních dokladech vystavených v témže roce touto společností figuruje společnost pod firmou COMMANDER, a. s., všechny doklady jsou opatřeny razítkem s touto firmou a podpisem pana J. Z výpisu z obchodního rejstříku se podává, že tato společnost nesla v roce 2000 obchodní jméno, resp. od 1. 1. 2001 firmu KVC - Moravskoslezská, a. s. Firma společnosti byla změněna až s účinností od 6. 3. 2002 (viz taktéž usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 10. 2001, čj. F 37992/2001, B 2140/121). Podle výpisu z obchodního rejstříku a též notářského zápisu vyhotoveného

Mgr. G. R., notářkou v Praze, dne 16. 8. 2001 pod č. N 348/2001, NZ 326/2001, byli do 16. 8. 2001 členy představenstva pan J. R., pan M. R. a paní R. G. Teprve s účinností od 16. 8. 2001 byli členy představenstva jmenováni pan F. J., pan M. B. a paní V. K.

[11] Svědek pan J. R., který byl v roce 2000 předsedou představenstva společnosti KVC - Moravskoslezská, a. s., vypověděl, že tato společnost nevykonávala v roce 2000 a 2001 žádnou obchodní činnost, neobchodovala s vlnitou lepenkou. Taktéž uvedl, že nezná stěžovatele, žádné objednávky od stěžovatele společnost KVC - Moravskoslezská, a. s. nepřijímala, zboží mu nedodávala. Společnost neměla žádné zaměstnance, nezaměstnávala tedy ani paní V. Svědek nezná pana F. J., pan J. nebyl oprávněn jednat jménem společnosti, či dokonce přejímat za ni peníze (protokol dožádaného správce daně - Finančního úřadu v Třinci, ze dne 3. 5. 2006, čj. 54896/06/364930/1531).

[12] Svědek pan F. J., předseda představenstva společnosti KVC - Moravskoslezská, a. s. (posléze COMMANDER, a. s.) od 16. 8. 2001, vypověděl, že v letech 2000 a 2001 byl předsedou představenstva společnosti COMMANDER, a. s., společnost se zabývala nákupem a prodejem. Zboží bylo přepravováno od dodavatele z Děčína přímo stěžovateli na místo určení. Svědek vystavoval účetní doklady na dodávku lepenky v letech 2000 a 2001 vždy při uskutečnění každého obchodu se stěžovatelem. Doklady vystavovala sekretářka paní V., hotovostní platby od stěžovatele přijímal v letech 2000 a 2001 svědek J. osobně, který posléze ukládal peníze na účet společnosti. Svědek dále sdělil, že na kopiích účetních dokladů je uvedena nová firma společnosti (tj. COMMANDER, a. s.), neboť v době, kdy byly kopie vystaveny, nesla společnost tuto firmu. Po odchodu ze společnosti předal svědek účetnictví panu Š.. Dokument označený jako čestné prohlášení 07/2003 ze dne 16. 8. 2003 a potvrzení o vydání čestného prohlášení ze dne 11. 2. 2005 skutečně vystavil svědek, a to na žádost stěžovatele (viz protokol správce daně ze dne 21. 6. 2005, čj. 44168/05/053930/4833).

[13] V „čestném prohlášení“ ze dne 16. 8. 2003 potvrzuje pan F. J., že společnost COMMANDER, a. s. vystavila na žádost stěžovatele duplikáty uvedených účetních dokladů, které tato společnost vystavila již dříve. Dne 11. 2. 2005 vyhotovil pan F. J. potvrzení, že dne 16. 8. 2003 předal stěžovateli daňové doklady uvedené v čestném prohlášení č. 07/2003.

[14] Žalovaný se opakovaně snažil prostřednictvím dožádaného správce daně - Finančního úřadu Praha 2 - ověřit, zda společnost COMMANDER, a. s. eviduje ve svém účetnictví stěžovatelem předložené faktury a příjmové pokladní doklady. Společnost COMMANDER, a. s. však nepřebírala předvolání správce daně, při místním šetření bylo zjištěno, že se na adrese sídla nezdržuje. Lze ji tedy považovat za nekontaktní. Dožádaný správce daně poskytl žalovanému alespoň daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2000 a 2001, včetně účetních závěrek společnosti. Z výkazu zisků a ztrát společnosti KVC - Moravskoslezská, a. s. sestavenému ke dni 31. 12. 2000, který je přílohou k daňovému přiznání za rok 2000, vyplývá, že společnost neměla v tomto účetním období žádné tržby z prodeje zboží.

IV.A.2 Hodnocení důkazů soudem, rozložení důkazního břemene

[15] Nejvyšší správní soud nejprve stručně shrnuje judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Dle § 31 odst. 9 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, 130/1996 Sb.). Z obsáhlé judikatury NSS pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119 ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.*, část V a) nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86]. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě 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 účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora; shodně též nálezy ÚS sp. zn. II. ÚS 232/02, Sb. n. u., sv. 28, č. 134, s. 143, na s. 149]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100 (*Ondřejovická strojárna, spol. s r. o.*), část IV/e a)].

[16] Základem daně z příjmů je dle § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2000, rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje. Pro zjištění výše základu daně se u poplatníků účtujících v jednoduchém účetnictví vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Dle § 24 odst. 1 se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že učinil výdaj a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004 - 70).

[17] Stěžovatel nejprve plnil svoji důkazní povinnost svým účetnictvím (zejména předložením peněžního deníku, vydaných a přijatých faktur a výdajových a příjmových pokladních dokladů). Nejvyšší správní soud se shoduje s městským soudem i žalovaným v hodnocení těchto důkazů. Dle § 6 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2000, dokládají účetní jednotky skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, účetními doklady nebo, jsou-li údaje o těchto skutečnostech zachyceny při jejich

vzniku přímo na technický nosič dat zařízeními jiné techniky a účetní doklad nevzniká, způsobem uvedeným v projekčně programové dokumentaci. Dle § 33 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky oprávněny nahradit účetní písemnosti záznamy na technických nosičích dat (odst. 2), jestliže umožňují výstup údajů v písemné formě (odst. 5). Dle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní doklady originální písemnosti, které mj. obsahují podpis osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za jeho zaúčtování. Tyto podpisy však lze nahradit jiným průkazným způsobem [písm. f)]. Faktury tedy bylo lze uchovávat v elektronické podobě, jestliže bylo možné kdykoliv poté vyhotovit písemný výstup (faktury vytisknout). Účetní doklad uchovávaný v elektronické podobě tedy musí po celou dobu obsahovat totožné údaje jako v době svého vystavení, obsah následného tiskového výstupu pak musí být stejný, jako by byl obsah účetního dokladu uchovávaného v podobě písemného originálu. Nejvyšší správní soud nepochybně, že k zobrazení nové firmy společnosti COMMANDER, a. s. na fakturách pravděpodobně došlo v důsledku konfigurace software, který uchovává veškeré účetní doklady s uvedením nové firmy společnosti. Dodává k tomu ovšem, že uchovávání účetních dokladů společnosti COMMANDER, a. s. takovýmto způsobem je v rozporu se zákonem o účetnictví, neboť údaje na elektronicky evidovaných účetních dokladech se liší od údajů, které by byly obsaženy na originálních účetních dokladech, pokud by je společnost uchovávala v písemné podobě. Předmětem tohoto řízení však není posuzování zákonnosti postupu společnosti COMMANDER, a. s., tedy třetí osoby, ale posouzení důkazní hodnoty účetnictví stěžovatele.

[18] Příjmovým pokladním dokladem potvrzuje v něm specifikovaná osoba, že daného dne převzala v hotovosti uvedenou částku. Tyto skutečnosti stvrzuje připojením svého podpisu a případně též otiskem razítka. Jak je uvedeno v bodě [17] shora, podpis osoby odpovědné za účetní případ je nezbytnou náležitostí účetního dokladu (§ 11 odst. 1 zákona o účetnictví). Bez identifikace osoby, která hotovost přijala, stejně jako jejího podpisu nelze považovat příjmový pokladní doklad za průkazný ve smyslu § 7 odst. 3 zákona o účetnictví, neboť ani z formálního hlediska dostatečně nedokládá, jakým způsobem proběhl účetní případ.

[19] Nejvyšší správní soud má z výpisu z obchodního rejstříku týkajícího se společnosti COMMANDER, a. s. a výpovědi svědka pana J. R. za prokázané, že pan F. J. nebyl v roce 2000 členem statutárního orgánu společnosti KVC – Moravskoslezská, a. s., ani jejím zaměstnancem. Nebyl oprávněn jednat jménem této společnosti, zavazovat ji, ani přijímat objednávky či úhrady v hotovosti. Stěžovatel nejprve uváděl, že hotovost od něho přijímal v roce 2000 pan J. a nějaká paní, posléze si nemohl vzpomenout, s kým ve společnosti KVC – Moravskoslezská, a. s. jednal, kdo od něho přijímal peníze. Nedůvěryhodná je též výpověď svědka J., který vypověděl, že v roce 2000 vystavovala faktury paní V. a hotovost přijímal osobně svědek J.. Svědek nebyl v této době žádným způsobem napojen na společnost KVC – Moravskoslezská, a. s., nepodílel se na její obchodní činnosti. Jako věrohodnou naopak soud ve shodě se žalovaným hodnotí výpověď svědka R., který byl v roce 2000 předsedou představenstva společnosti KVC - Moravskoslezská, a. s. Ten vypověděl, že společnost nevykonávala v roce 2000 žádnou obchodní činnost, nezná stěžovatele, společnost s ním žádné obchodní styky neudržovala. Taktéž uvedl, že pan J. nebyl v roce 2000 pro společnost jakkoliv činný, společnost neměla žádné zaměstnance. Zaměstnancem společnosti nebyla ani paní V., která měla dle svědka J. vystavovat faktury.

Výpověď svědka R. je podepřena též účetní závěrkou společnosti KVC - Moravskoslezská, a. s. za rok 2000, z níž plyne, že společnost neměla žádné tržby z obchodní činnosti, a tudíž nemůže mít ve svém účetnictví ani žádné vystavené faktury či přijaté úhrady.

[20] S ohledem na výše uvedené hodnotí soud jako nedůvěryhodné též dokument označený jako „čestné prohlášení“ č. 07/2003 pana F. J. a potvrzení o vydání čestného prohlášení ze dne 11. 2. 2005. Předně je nezbytné upozornit na právní názor zdejšího soudu vyjádřený např. v rozsudku ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005 - 43, či v rozsudku ze dne 28. 1. 2009, čj. 8 Afs 86/2007 - 79, dle něhož nelze v daňovém řízení provést důkaz čestným prohlášením, neboť jím nemůže být předmětná skutečnost prokázána, ale toliko osvědčena. Čestné prohlášení (§ 39 správního řádu) se v obecném správním řízení může stát podkladem pro rozhodnutí, i když není důkazním prostředkem; naproti tomu daňový řád čestné prohlášení nezná a správní řád se v daňovém řízení nepoužije (§ 99 daňového řádu, srov. k tomu rozsudek ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005 - 43). Dokument označený jako „čestné prohlášení“ stejně jako následující výpověď svědka J. se vztahuje k účetním případům, ke kterým došlo mj. v roce 2000, tj. před příchodem pana J. do společnosti KVC - Moravskoslezská, a. s. Pan J. prohlašuje, že společnost KVC - Moravskoslezská, a. s. již dříve vystavila uvedené faktury a příjmové doklady. Svědek R. však popřel, že by tato společnost vyvíjela v roce 2000 jakoukoliv obchodní činnost. Uvedené faktury a příjmové doklady nejsou zahrnuty ani do účetnictví této společnosti, neboť nefigurují v účetní závěrce sestavené ke dni 31. 12. 2000. Potvrzení ze dne 11. 2. 2005 klade důraz na skutečnost, že kopie daňových dokladů byly předány stěžovateli dne 16. 8. 2003, tedy v době, kdy byl pan J. ještě předsedou představenstva společnosti COMMANDER, a. s. (dle výpisu z obchodního rejstříku jím byl do 17. 9. 2003) a měl k dispozici účetnictví společnosti. To je však v rozporu s výpovědí samotného stěžovatele. Ten totiž při jednání dne 19. 6. 2006 uvedl, že teprve po zahájení daňové kontroly (listopad 2003) zjistil, že nemá doklady k dispozici, telefonicky se spojil s panem J., který mu je do 14 dnů poté dodal (srov. bod [9] shora). I s ohledem na tento rozpor proto není prokázáno, že pan J. vystavil kopie dokladů ještě v době, kdy byl předsedou představenstva a měl přístup k účetnictví společnosti COMMANDER, a. s. To dále snižuje hodnotu daňových dokladů předložených stěžovatelem v průběhu daňového řízení.

[21] Odhlédnout nelze ani od dalších zjištění správce daně, totiž že stěžovatel vystavoval dvoje faktury s rozdílnými údaji. To se týká faktury - daňového dokladu č. 1 ze dne 18. 8. 2000. V účetnictví stěžovatele (dodavatel) byla tato faktura vystavena na zboží v množství 3341.000 m² v celkové ceně 46 974 Kč, v účetnictví paní H. (odběratelka) je na této faktuře (opatřené razítkem a podpisem stěžovatele) uvedeno množství 3300.000 ks v ceně 46 794 Kč. Taktéž z účetnictví paní H. byly opatřeny další dvě faktury vystavené stěžovatelem. Faktura č. 3 ze dne 26. 10. 2000 na částku ve výši 31 905 Kč a jí odpovídající příjmový pokladní doklad č. 3 z téhož dne na totožnou částku nejsou zaneseny v peněžním deníku stěžovatele. Oba doklady jsou přitom opatřeny razítkem a podpisem stěžovatele. Faktura č. 8 ze dne 20. 12. 2000 na částku 21 625 Kč a jí obsahově odpovídající příjmový pokladní doklad č. 8 nejsou v peněžním deníku zaúčtovány buď vůbec, nebo pouze částkou 1625 Kč (řádek č. 13). Knihu pohledávek a závazků stěžovatel správci daně nepředložil, není tedy možné ověřit, zda tyto pohledávky za paní H. evidoval a jaké evidoval závazky vůči společnosti KVC - Moravskoslezská, a. s.

[22] Sám stěžovatel při jednání dne 6. 2. 2004 k dotazům správce daně, proč nesouhlasí nákupy zboží na straně jedné a souhrn prodeje a stavu zboží na skladě na straně druhé, připustil, že faktury byly vystaveny nesprávně. Zpochybnil tak průkaznost vystavených faktur, a tím i svého účetnictví.

[23] Stěžovatel nejprve prokazoval svá tvrzení fakturami a příjmovými pokladními doklady vystavenými společností COMMANDER, a. s. V průběhu daňového řízení vznikly správci daně pochybnosti o úplnosti, průkaznosti, správnosti a věrohodnosti účetnictví a jiných povinných záznamů a evidencí. Správce daně unesl v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu ve vztahu ke skutečnostem zpochybňujícím účetnictví a povinné záznamy důkazní břemeno. Za této situace bylo na stěžovateli, aby prokázal jím tvrzené skutečnosti, totiž že vynaložil výdaje na pořízení papírové lepenky od společnosti KVC – Moravskoslezská, a. s., popř. aby svá tvrzení modifikoval. Výsledky důkazního řízení a zejména hodnocení důkazů shrnul soud výše. Stěžovateli se nepodařilo prokázat, že skutečně vynaložil uvedené výdaje ve prospěch společnosti KVC – Moravskoslezská, a. s. Závěr městského soudu a žalovaného, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu, je tedy správný. Žalovaný se nedopustil žádného pochybení při hodnocení důkazů, jím zjištěná skutková podstata má oporu ve spise a není s ním v rozporu. Taktéž ustanovení týkající se rozložení důkazního břemene vyložil, shodně jako městský soud, v souladu se zákonem a korektně je aplikoval na posuzovaný případ. Námitka stěžovatele je tak nedůvodná.

[24] Stěžovatel dále namítá, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2001 žalovaný akceptoval kopie účetních dokladů vystavených společností COMMANDER, a. s. Nejvyšší správní soud v první řadě zdůrazňuje, že předmětem soudního řízení se stal pouze platební výměr ve spojení s rozhodnutím o odvolání, který se vztahuje ke zdaňovacímu období roku 2000. Dále soud poukazuje na zásadní skutečnosti, které se odehrály v průběhu roku 2001. Jednak byl předsedou představenstva společnosti KVC – Moravskoslezská, a. s. jmenován pan J., který se tak stal osobou oprávněnou jednat za společnost, uzavírat smlouvy, přijímat hotovost. To mění pohled na hodnocení relevance svědecké výpovědi pana J.. Na druhé straně výpověď pana R. se stává méně významnou, neboť se vztahuje pouze k prvním dvěma třetinám roku 2001, pak přestal být předsedou představenstva společnosti KVC – Moravskoslezská, a. s. a nemá žádné informace o další činnosti této společnosti. Dále také bylo valnou hromadou společnosti KVC – Moravskoslezská, a. s. rozhodnuto o přijetí nových stanov, kterými došlo ke změně firmy společnosti na COMMANDER, a. s. (byť s účinností od roku 2002, kdy byla změna zapsána do obchodního rejstříku). Žalovaný tedy hodnotil předložené účetní doklady ve spojení s jinými důkazy, jejichž relevance se v průběhu času změnila. Ostatně z rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2006, čj. 5962/06-110, které se vztahuje k doměření daně za zdaňovací období roku 2001, jednoznačně vyplývá, že žalovaný přihlédl k těmto změnám, a proto posoudil zdánlivě obdobné skutečnosti z roku 2000 a roku 2001 odlišně. Nejvyšší správní soud se nemůže vyslovit k hodnocení důkazů žalovaným ve vztahu k doměření daně za zdaňovací období roku 2001, neboť předmětem tohoto soudního řízení je pouze rozhodnutí týkající se daně za zdaňovací období roku 2000. V případě zdaňovacího období roku 2000 hodnotil žalovaný provedené důkazy správně a vyvodil z nich patřičné závěry.

IV.B

Vyloučení příjmů

[25] Stěžovatel v neposlední řadě namítá, že pokud žalovaný nezahrnul do základu daně výdaje, měl z něho vyloučit též příjmy, které těmto výdajům odpovídají. Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné zdůraznit, že žalovaný vycházel z příjmů dosažených v roce 2000, které stěžovatel sám přiznal v daňovém přiznání. Stěžovatel nikdy v průběhu daňového řízení netvrdil, že jeho příjmy byly nižší, než sám uvedl v daňovém přiznání a než vyplývá z peněžního deníku.

[26] Dle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., ve znění do 31. 12. 2000) je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání všechny příjmy. Ke stanovení základu daně se od těchto příjmů odečtou výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši prokázané daňovým subjektem (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Předmětem sporu v daňovém řízení nebyla výše příjmů, ale výše prokázaných výdajů. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení vztahujících se k výdajům. Neunesení důkazního břemeno má za následek, že uplatněné výdaje nelze považovat za prokázané, a tudíž je není možno odečíst od dosažených příjmů (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, čj. 8 Afs 55/2005 - 74). Jedná se o důsledek procesního neúspěchu, který má dopad na stanovení výše daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud samozřejmě chápe logiku věci, kterou předestírá stěžovatel v kasační stížnosti. Závěry žalovaného však nelze interpretovat tak, že stěžovatel v roce 2000 žádnou lepenku nenakoupil. Žalovaný pouze dospěl ke správnému závěru, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že vynaložil výdaje takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů. Skutečnost, že žalovaný neuznal stěžovatelem tvrzené výdaje, je pouze nepříznivým důsledkem závěrů důkazního řízení.

[27] Žalovaného netíží dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno v tom směru, že by bylo jeho povinností prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem obchody skutečně probíhaly. Břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví (viz rozsudek NSS čj. 9 Afs 30/2008 - 86, cit. v bodě [15] shora, a rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72). Uvedené rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene nelze obcházet aplikací § 2 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný nebyl povinen zabývat se otázkou skutečných příjmů stěžovatele, neboť stěžovatel po celou dobu daňového řízení setrval v tomto ohledu na svém původním tvrzení obsaženém v daňovém přiznání. Nadto ani nevyšlo najevo, že by stěžovatel dosáhl příjmů v jiné výši, než uvedl. Tato námitka je nedůvodná.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[28] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 16. července 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu