

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 žalobkyně: **Robas s. r. o.,** se sídlem Pod Hybšmankou 36, Praha 5, zastoupena JUDr. Bohumilem Jiroutem, advokátem se sídlem Pod Hybšmankou 36, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2006, čj. FŘ-9997/12/06, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2009, čj. 7 Ca 240/2006 - 29,

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:

I.

Vymezení věci

[1] U žalobkyně byla dne 16. 1. 2004 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob a silniční daně za zdaňovací období roku 2000, 2001 a 2002. Žalobkyni zastupovala v řízení o daňové kontrole až do 22. 4. 2004 M. Ř., jež žalobkyni zpracovávala účetnictví. Výsledkem provedené daňové kontroly byl dodatečný platební výměr za

zdaňovací období roku 2001 ze dne 2. 3. 2005. Platebním výměrem byl základ daně z příjmů právnických osob zvýšen mj. o částku 265 000 Kč, jež byla rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) vyloučena z daňově uznatelných nákladů, a o částku 607 950 Kč, kterou žalobkyně obdržela na bankovní účet dne 19. 11. 2001. Žalobkyně v odvolacím řízení požadovala zrušení dodatečného platebního výměru a navrhla výslech zpracovatelky účetnictví paní Ř. k objasnění provedených účetních operací v účetnictví žalobkyně.

[2] Žalovaný napadený dodatečný platební výměr změnil tak, že dodatečně vyměřená daň z příjmu právnických osob se mění z částky 288 300 Kč na 281 790 Kč. Ostatní části napadeného dodatečného platebního výměru ponechal v platnosti. Své rozhodnutí žalovaný odůvodnil tím, že základ daně byl správně zvýšen o částku 265 000 Kč proto, že žalobkyně ani na výzvu správce daně nepředložila žádný doklad prokazující oprávněnost zahrnutí této částky do nákladů. Tímto postupem žalobkyně porušila § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Ohledně částky 607 950 Kč byl dle žalovaného také oprávněně zvýšen základ daně, protože žalobkyně neunesla důkazní břemeno zakotvené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Podle tvrzení žalobkyně představovala uvedená částka úhradu pohledávky, jež byla zahrnuta do základu daně již v roce, kdy tato pohledávka vznikla, tj. v roce 1996. Správce daně však při kontrole hlavní knihy zjistil, že o danou částku nebyly sníženy pohledávky žalobkyně na účtu 311 - Odběratelé. Na vyzvání správce daně žalobkyně předložila faktury, na jejichž základě byla v roce 2001 daňovému subjektu zaplacena předmětná částka. Předložené faktury však byly vystaveny na jinou částku a s 5 % daní z přidané hodnoty. K ověření tvrzení žalobkyně, že předmětné faktury nebyly k 1. 1. 2001 uhrazeny, správce daně nahlédl do hlavní knihy, kde zjistil, že k datu 1. 1. 2001 není na účtu 311/2 - Odběratelé DPH 5 %, žádný zůstatek. Ačkoliv byla žalobkyně k předložení dokladové inventury účtu Odběratelé k 31. 12. 2000 vyzvána, žádané dokumenty nepředložila. Žalobkyně dle žalovaného neprokázala, že částka 265 000 Kč byla výdajem a částka 607 950 Kč nebyla novým příjmem za rok 2001. Proto správce daně postupoval dle žalovaného v souladu se zákonnou úpravou, když hospodářský výsledek zvýšil o dané částky, neboť žalobkyně v daňovém přiznání za rok 2001 neoprávněně zkrátila příjmy o 607 950 Kč a neoprávněně zahrnula výdaj 265 000 Kč.

[3] Žalobkyně se u soudu domáhala zrušení napadeného rozhodnutí s odůvodněním, že postup žalovaného neodpovídal § 50 odst. 3 daňového řádu, neboť neprovedl výslech paní Ř., tedy neprovedl navržený důkaz. Žalobkyně dovozovala, že svoji důkazní povinnost splnila tím, že navrhla důkaz výslechem zpracovatelky účetnictví. Ten měl prokázat, že o částce 265 000 Kč bylo účtováno správně. Také namítala, že správce daně přehlédl, že žalobkyně účtuje v podvojném účetnictví. Pro základ daně u takovéto společnosti jsou rozhodující výnosy a náklady, nikoliv skutečné příjmy a výdaje finančních prostředků jako u prosté daňové evidence. Žalobkyně argumentovala, že pokud chtěl žalovaný vyjít z toho, že o příjmu peněz nebylo chybně účtováno jako o daňovém výnosu z podnikatelské činnosti za rok 2001, bylo na něm, aby prokázal, že bylo nesprávné účtování o této platbě právě jen jako o příjmu, nikoliv o výnosu. Měl k tomu dostatek

důkazů předložených žalobkyní, návrh na výslech účetní a dokument o uznání dluhu z roku 1998, podepsaný jednatelem společnosti KfH spol s. r. o. (dále též „KfH“).

[4] Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl. Odkázal přitom mj. na relevantní zákonná ustanovení, jak byla interpretována nálezem Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a rozsudkem NSS ze dne 17. 9. 2009, sp. zn. 5 Afs 5/2009. Upozornil na rozporná tvrzení žalobkyně ohledně povahy platby ve výši 265 000 Kč. Ohledně částky 607 950 Kč pak upozornil, že správce daně oprávněně konstatoval rozpor zjištěné platby s provedeným vyúčtováním i následně předloženými fakturami znějícími na jinou částku a dlužníka. Upozornil rovněž na nečinnost žalobkyně a na neunesení důkazního břemene.

II.

Argumenty obsažené v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost.

[6] Stěžovatelka tvrdí, že městský soud svým rozsudkem aproboval rozhodnutí daňového orgánu, vydané nejen v rozporu s hmotným právem, ale i na základě procesních chyb při dokazování a zjišťování skutkového základu správních rozhodnutí. Ty v řízení podle stěžovatelky sice mohly vycházet z účetnictví žalobkyně, ale měly být posuzovány společně se všemi dalšími zjištěními a výsledky řádně provedeného dokazování. Tím, že k tomuto soud nepřihlédl, zbavil stěžovatelku práva na řádný proces a možnosti hájit před soudem své oprávněné zájmy.

[7] Stěžovatelka nesouhlasí se zvýšením hospodářského výsledku o částky 265 000 Kč a 607 950 Kč.

[8] Ohledně prve uvedené částky se stěžovatelka domnívá, že šlo o úroky z půjčky, kterou ji její společníci poskytli v roce 1996. Stěžovatelka uznává, že o této částce nebylo pravděpodobně v jejím účetnictví správně účtováno, s určitostí to však nemůže posoudit, neboť není kvalifikována v oboru účetnictví. Na základě výpovědi účetní paní Ř. bylo dle stěžovatelky v řízení o daňové kontrole ujasněno, že šlo o půjčky společníků ve prospěch společnosti a nikoliv naopak. Z tohoto stěžovatelka dovozuje, že svědectví paní Ř. by mělo stačit i k prokázání ostatních nejasností ve zpracování účetnictví stěžovatelky za rok 2001, zejména způsobu zaúčtování úroků z těchto půjček. Smyslem navrženého výslechu paní účetní dle stěžovatelky bylo vyvrátit tvrzení o nesprávnostech účetnictví, a to vysvětlením postupů, které účetní volila. Městský soud dle stěžovatelky chybně usoudil, že svědectví zpracovatele účetní evidence má nahrazovat stěžovatelčino tvrzení. To však nebylo důvodem, proč stěžovatelka navrhovala výslech zpracovatelky účetnictví. Jen zpracovatel účetnictví a nikdo jiný totiž dle stěžovatelky může objasnit důvody zvoleného účetního postupu a ověřit nebo vyvrátit tvrzení kontrolního orgánu o účetním zkreslení hospodářského výsledku stěžovatelky zaplacením úroků z nesporně existujících půjček. Neochota paní Ř. vypovídat je pochopitelná: nešlo vůbec o riziko trestního stíhání,

kterému snad měla být další výpovědí vystavena, ale o to, že by ve své výpovědi musela dále akceptovat chyby, kterých se při vedení účetnictví pro žalobkyni dopouštěla.

[9] Ohledně částky 607 950 Kč se stěžovatelka domnívá, že soud zcela neobvykle vyhodnotil navržené důkazy. Ty navíc vůbec neprovedl, když se spokojil s konstatováním, že bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že platba byla úhradou dluhu společnosti KfH a že sjednané plnění bylo předmětem daně již v předchozím zúčtovacím období a stěžovatelkou navržené důkazy nemohou objasnit vazbu přijaté částky 607 950 Kč a předložených faktur. Podle stěžovatelky měl soud v souladu s § 31 odst. 4 daňového řádu nejprve všechny důkazy provést a až po provedeném dokazování osvědčit, které z důkazních prostředků se staly důkazem. Konkrétně měl dle stěžovatelky soud postavit na jisto, zda předmětné faktury za práce stěžovatelky pro společnost KfH skutečně nebyly nikdy zúčtovány v účetnictví stěžovatelky. Podle stěžovatelky jde o příjmy za stavební práce, provedené pro společnost KfH, zařazené do účetnictví žalobkyně „v předchozích letech". Není pochyb o tom, že nebyly zaúčtovány v roce 2001, když pocházejí z roku 1996. Tento rok plnění stěžovatelkou nikdy zpochybněn nebyl. Stejně tak nebylo zpochybněno evidování fakturovaných sum jako zdanitelných příjmů za zdaňovací období daňového plnění. Soud měl postavit najisto, zda faktury za práce stěžovatelky pro KfH, které jsou součástí spisu, vskutku nikdy nebyly zaúčtovány v účetnictví. Stěžovatelka namítá, že takovéto tvrzení jí až do doby soudního přezkumu nedošlo a odkazuje na znění § 31 odst. 9 daňového řádu, z něhož dovozuje, že pro ní neexistovala povinnost důkazního břemene, když výzva k důkazu o tom, že sporné faktury byly zahrnuty do výnosů ve zdaňovacím období roku 1996, stěžovatelce nedošla, a proto správce daně nemohl rozhodovat, když si ani nevyžádal důkaz, u něhož měl povinnost výzvy. Stěžovatelka je toho názoru, že v takové výzvě by navíc správce daně musel uvést právní důvod, pro který by předmětnou částku bylo možné považovat za její zdroj příjmů - tento svůj názor opírá o § 22 zákona o daních z příjmů. Soud podle stěžovatelky nemůže bezpečně konstatovat, že faktura byla už někdy v jejím účetnictví zachycena, či že byla zaplacena. Stěžovatelka se domnívá, že soud nemůže odmítat návrhy na důkaz svědectvím jednatele a spolumajitelů či pracovníků dlužníka o tom, že úhrady, které byly v roce 2001 ve prospěch stěžovatelky provedeny, byly platbami z prostředků společnosti KfH a byly určeny na zaplacení dlužných faktur z roku 1996, nikoliv k nějakému plnění bez právního důvodu. Svědkyně Ř. pak mohla vysvětlit, pokud soud chtěl brát v úvahu správcem daně netvrzené nezaúčtování předmětných faktur do výnosů stěžovatelky v rozhodném roce a měla uvést, zda tyto faktury zaúčtovala či nikoliv, protože účetnictví stěžovatelky zpracovávala už ode dne vzniku společnosti.

[10] Stěžovatelka proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 25. 1. 2010 zcela odkazuje na své stanovisko k žalobě o přezkoumání zákonnosti jeho rozhodnutí s tím, že kasační stížnost neobsahuje nové skutečnosti, na které by bylo třeba nyní nově reagovat.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatelka napadá rozsudek z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[15] V této kasační stížnosti je především rozporována správnost aplikace důkazního břemene v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami, jež věcně souvisí s částkou 265 000 Kč (**III.A.**) a poté námitkami věcně souvisejícími s částkou 607 950 Kč (**III. B.**). Nejvyšší správní soud pro pořádek upozorňuje, že na věc aplikoval právní předpisy v jejich znění pro rok 2001, neboť právě tohoto roku se týká doměření daně z příjmů právnických osob (viz bod [1] shora).

III. A.

[16] Zdejší soud se nejprve zabýval námitkou, že jen zpracovatel účetnictví a nikdo jiný může správním orgánům a soudu objasnit důvody zvoleného účetního postupu a ověřit nebo vyvrátit tvrzení kontrolního orgánu o účetním zkreslení hospodářského výsledku stěžovatelky a z toho dovozovaných tvrzených procesních chyb ve správním řízení a nezákonností soudního rozhodnutí, jež je aprobovalo [důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Současně posuzoval námitku rozvržení důkazního břemene mezi stěžovatelku a správce daně [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[17] Podle § 5 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účetní jednotky mohou pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu. Jak však říká odst. 2 téhož ustanovení, pověřením se nezbavuje účetní jednotka odpovědnosti za vedení účetnictví. V prvé řadě je proto třeba stěžovatelku upozornit, že nesprávné či neúplné vedení evidencí a účetnictví jde plně k tíži daňového subjektu (z početné judikatury k tomuto srov. např. rozsudek NSS ze dne 2. 9. 2009, čj. 1 Afs 51/2009 - 67, ve věci *KÖGEL, a. s.*, všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná též na www.nssoud.cz). Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (viz § 1 a § 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz.

[18] 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 [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.*, publ.

pod č. 1572/2008). 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 účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež 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. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury NSS např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72).

[19] Výše popsané bylo v nyní posuzovaném případě splněno. O nesprávnosti účetnictví v tomto případě není pochyb, což ostatně připouští v kasační stížnosti i sama stěžovatelka, jakkoliv tak činí podmíněně, protože není „kvalifikována v oboru účetnictví“ (bod I., s. 2 kasační stížnosti). Jak správně uvádí žalovaný ve svém rozhodnutí, stěžovatelka v průběhu samotného řízení o daňové kontrole nepředložila ani na vyzvání žádný doklad prokazující oprávněnost zahrnutí částky 265 000 Kč do nákladů a v průběhu odvolacího řízení uvedla celkem tři rozdílné verze o výplatě této částky. Z ustálené judikatury k § 31 odst. 9 daňového řádu vyplývá, toto ustanovení nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám [takto již nález sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)]. Předpokladem nicméně v každém případě zůstává, že daňový subjekt musí určité skutečnosti tvrdit. Je povinností stěžovatelky tvrdit jednoznačnou a určitou verzi jasně ozřejmující povahu částky 265 000 Kč, a k takovémuto tvrzení dle okolností navrhnout důkaz. Stěžovatelka nemůže posléze na svá tvrzení rezignovat a pouze odkázat na jinou osobu, která má takovéto tvrzení ve vztahu k správci daně, resp. žalovanému a posléze dokonce k soudu, údajně podat (dle stěžovatelky svědkyně Ř. „*měla být slyšena o tom, co sama dělala a o důvodech, pro které doklady o finančních operacích souvisejících s půjčkami a s úroky z půjček zaúčtovala způsobem, který kontrolní orgán finančního úřadu odmítal akceptovat*“– s. 3 kasační stížnosti). Je věcí stěžovatelky, aby všemi příslušnými informacemi ve vztahu k vlastnímu účetnictví disponovala. Závěr městského soudu, že navržený důkaz výslechem bývalé účetní stěžovatelky v podstatě supluje neexistenci jakéhokoliv relevantního tvrzení stěžovatelky k částce 265 000 Kč, je proto správný. Stěžovatelka se proto mýlí, usuzuje-li, že své důkazní břemeno unesla tím, že správci daně k odstranění nejasností ve zpracování účetnictví a k prokázání souladu účetnictví se skutečností pouze navrhla provedení výslechu zpracovatele účetnictví.

[20] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním názorem městského soudu, že postup správních orgánů nebyl v souladu se zákonem, pokud tyto bez dalšího akceptovaly odepření výpovědi ze strany svědkyně Ř., bývalé účetní stěžovatelky. Svědkyně se odvolala na § 8 odst. 2 daňového řádu. Podle cit. ustanovení *výpověď může odepřít ten, kdo by jí způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým*. Svědkyně se ve svém podání ze dne 7. 12. 2005 odvolala na verbální útoky na svou osobu ze strany zástupkyně stěžovatelky, který se prý snažil přenést odpovědnost za důsledky dané kauzy ze stěžovatelky na svědkyni. Tím zjevně nebyla splněna hypotéza § 8 odst. 2 daňového řádu. Současně se ovšem zdejší soud ztotožňuje též se závěrem městského soudu, podle něhož tato vada nemohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného, resp. správce daně. Stěžovatelka se totiž vskutku domáhala toho, aby svědkyně za stěžovatelku a namísto stěžovatelky tvrdila skutečnosti rozhodné pro unesení jejího důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 z hlediska daňového řádu (blíže viz bod [19] shora).

[21] Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal, že o souladu stěžovatelčina účetnictví se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí ve vztahu k vyplacené částce, jež stěžovatelka uplatňovala jako své výdaje, nevěrohodným. Stěžovatelka nejen že nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly správnost vedeného účetnictví, nebo které by byly schopny nahradit neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, ale dokonce nevznesla ani žádné relevantní tvrzení, které by povahu úhrady částky 265 000 Kč vysvětlilo. Proto správní orgány i soud dospěly k správnému závěru, že v daném případě stěžovatelka důkazní břemeno neunesla.

[22] Nejvyšší správní soud vůbec nezpochybňuje tvrzení stěžovatelky, že pochybení v účetnictví mohla zavinit její bývalá účetní. I kdyby však toto bylo pravdou, takováto skutečnost nemůže změnit nic na daňových důsledcích těchto nedostatků pro stěžovatelku. Je proto taktéž lhostejné, zda bývalá účetní postupovala podle pokynů stěžovatelky, nebo se naopak z těchto pokynů vymkla, či snad žádné neměla, jak naznačuje v kasační stížnosti stěžovatelka. Eventuální soukromoprávní vztahy mezi stěžovatelkou a její bývalou účetní, resp. odpovědnost bývalé účetní ve vztahu ke stěžovatelce, nejsou otázkou, kterou by byly oprávněny řešit správní soudy, nýbrž soudy civilní.

[23] K této námitce lze proto shrnout, že není důvodná. Správní orgán postupoval v souladu se zákonem a rozhodnutí krajského soudu je v tomto ohledu zákonné.

III. B.

[24] Ohledně stěžovatelčiny námitky, že soud postupoval chybně, když zcela neobvykle vyhodnotil navržené důkazy, jež navíc vůbec neprovedl a když se spokojil s konstatováním, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno [důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], lze odkázat k výkladu o pojetí důkazního břemene v daňovém řízení provedeném výše (viz bod [18]). Bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že platba byla úhradou dluhu KfH a že sjednané plnění bylo předmětem daně již

v předchozím zúčtovacím období. Stěžovatelkou navržené důkazy nemohou objasnit vazbu přijaté částky 607 950 Kč a stěžovatelkou předložených faktur.

[25] Stěžovatelka namítá, že měl soud postavit najisto, zda faktury za práce stěžovatelky pro společnost KfH skutečně nebyly nikdy zaúčtovány v účetnictví stěžovatelky a že takovéto tvrzení správce daně mu až do doby soudního přezkumu nedošlo. Tvrdí, že správce daně jí nikdy nedoručil výzvu k předložení důkazu o tom, že sporné faktury byly zahrnuty do výnosů ve zdaňovacím období roku 1996 (tedy v roce, v němž jí vznikl nárok na odměnu za dílo, tedy daňového výnosu) [důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. K této námitce lze uvést, že výzvou ze dne 5. 3. 2004 byla stěžovatelce doručena výzva k předložení ve výzvě uvedených dokladů (hlavní knihy, deník, pokladní kniha, analytické účty podle jednotlivých dlužníků a věřitelů, podle jednotlivých složek majetku, datum zaúčtování na účet účtové skupiny 01, 02, 03, veškeré bankovní účty a výpisy z těchto účtů a k prokázání veškerých skutečností uvedených v daňových přiznáních za kontrolovaná období, veškeré smlouvy, inventarizaci majetku a závazků, směrná účtová osnova a účtový rozvrh - vše za roky 2000, 2001, 2002). Dále byla stěžovatelka touto výzvou vyzvána k prokázání správnosti hospodářského výsledku a základu daně.

[26] Jak správně podotýká žalovaný ve svém stanovisku k žalobě o přezkoumání zákonnosti svého rozhodnutí, stěžovatelkou předložená účetní evidence byla v rozporu s jejím tvrzením, že částka 607 950 Kč byla úhradou pohledávky, která vznikla na základě stěžovatelkou předložených faktur. Předložené faktury totiž byly vystaveny na jinou částku a navíc se sníženou sazbou 5 % daní z přidané hodnoty. Účetní zápis vyjadřuje skutečnost, že peníze v hotovosti byly přijaty na bankovní účet stěžovatelky, o snížení pohledávky nebylo účtováno a ani zůstatky na účtu 311/2 - Odběratelé DPH 5 % nepotvrzují, že předložené faktury nebyly k 1. 1. 2001 uhrazeny. Stěžovatelka hodnověrným způsobem nedoložila a neprokázala požadovanými dokladovými inventurami ani jiným způsobem, že částka souvisí s úhradou předložených faktur. Samotné ničím nepodložené tvrzení stěžovatelky o tom, že částkou 607 950 Kč byly uhrazeny předložené faktury, je nepostačující.

[27] V souladu se zákonem správce daně na základě nedostatků zjištěných při daňové kontrole opět vyzval daňový subjekt tentokráte k předložení vyjmenovaných dokladů a k prokázání vyjmenovaných skutečností, mezi nimi uvedl i požadavek na doložení a prokázání, že finanční prostředky vložené v hotovosti na bankovní účet daňového subjektu (vyjmenovává konkrétní transakce s uvedením peněžní částky a data) byly zahrnuty do základu daně z příjmů právnických osob. Výzva byla doručena (v době, kdy již paní Ř. ani prvně zmiňovanou výzvu nepřevzala a musela jí být doručena veřejnou vyhláškou, a ani jiným způsobem se správcem daně nespolupracovala) stěžovatelce, konkrétně jednateli společnosti Ing. Janu Jiroutovi, dne 24. 8. 2004. Tato výzva a tento v ní uvedený požadavek jsou plně v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu, podle něhož, jak ostatně správně uvádí stěžovatelka, 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 [srov. k tomu též nález sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 2005 (N 113/37 SbNU 463) nebo rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100, ve věci *Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.*, část IV/e - a)]. Pokud by stěžovatelka unesla důkazní břemeno a prokázala, že finanční prostředky

vložené konkrétními transakcemi v hotovosti na její bankovní účet byly zahrnuty do základu daně z příjmů právnických osob, tak jak k tomu byla vyzvána, pak by se důkazní břemeno v otázce nevěrohodnosti předložených důkazních prostředků přesunulo na správce daně. K tomuto přesunu důkazního břemene však v tomto případě nedošlo, neboť daňový subjekt neunesl důkazní břemeno zakotvené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 31 odst. 9 daňového řádu.

[28] Za této situace, kdy daňový subjekt neprokázal, že finanční prostředky vložené konkrétními transakcemi v hotovosti na jeho bankovní účet byly zahrnuty do základu daně z příjmů právnických osob, musel přistoupit správce daně k stanovení nového základu daně, resp. v případě osob účtujících v podvojném účetnictví ke stanovení nové výše hospodářského výsledku. Jelikož stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že platba obdržená v roce 2001 byla součástí výnosů již v předchozím daňovém období, musel správce daně přistoupit k zvýšení hospodářského výsledku za rok 2001 o částku, jež představuje příjem z činnosti stěžovatelky a jež je předmětem daně z příjmů právnických osob. Obdržená peněžitá částka ve výši 607 950 Kč tak byla správcem daně posouzena v souladu s § 18 zákona o daních z příjmů, jako předmět daně z příjmů právnických osob. Proto správce daně postupoval v souladu se zákonem. Podle § 46 odst. 7 daňového řádu, po zjištění, že po vyměření daně stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměřil ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepsal.

[29] Stěžovatelka konečně namítá, že správce daně by musel mít důkaz o tom, že platba měla jiný právní důvod než tvrdí stěžovatelka, aby mohl tuto platbu oprávněně považovat za zdanitelný příjem podle zákona o daních z příjmů. V tomto se stěžovatelka naprosto mýlí. Je to stěžovatelka, kdo byl povinen v případě, že na svůj účet roce 2001 obdržela peníze, které lze v souladu s § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů podrobit zdanění, takovéto příjmy v daňovém přiznání za rok 2001 uvést. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu pak daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, jež je povinen uvádět v daňovém přiznání. Jelikož částka 607 950 Kč obdržená na účet daňového subjektu v roce 2001 je předmětem daně z příjmů, byla ji stěžovatelka povinna v daňovém přiznání za rok 2001 uvést, eventuálně byla právě ona povinna prokázat právní důvod provedených plateb a jejich zaúčtování v jejím účetnictví v souladu s jejími tvrzeními, podle nichž z této částky byla daň z příjmů již v předchozích daňových obdobích odvedena. Nepodařila-li se takováto skutečnost stěžovatelce prokázat, byl postup správce daně podle § 46 odst. 7 daňového řádu naprosto na místě.

IV.

Závěr a náklady řízení

[30] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení kasační soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady přesahující jeho obvyklou
administrativní činnost. Proto Nejvyšší správní soud nepřiznal žalovanému náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 17. června 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu