



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Plzeňská Farma s.r.o.**, se sídlem Zlatá stezka 138, Prachatice, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 19. 4. 2010, č. j. 1461/10-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 12. 2013, č. j. 10 Af 55/2010 – 58,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“). Tím byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „odvolací orgán“) označeného v záhlaví, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob ze dne 20. 10. 2009, č. j. 29363/09/102970303735 (dále jen „platební výměr“), vydanému Finančním úřadem ve Vimperku (dále jen „správce daně“), kterým byla stěžovatelce vyměřena dodatečná daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2005 ve výši 897 780 Kč. Odvolací orgán byl s účinností od 1. 1. 2013 dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zrušen a jeho právním nástupcem se ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., ve spojení s § 69 č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), stalo Odvolací finanční ředitelství, s nímž bylo v řízení jako se žalovaným pokračováno.

[2] Platebním výměrem vyměřil správce daně dodatečnou daňovou povinnost v návaznosti na výsledek daňové kontroly, podle kterého stěžovatelka provedla dvakrát vklady na účet v bance, aniž by výši provedených vkladů odpovídal stav pokladny zachycený v účetnictví. Výsledek daňové kontroly byl zachycen ve zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob

č. j. 17760/09/102930305716 zpracované dne 19. 10. 2009 a projednané a předané stěžovatelce dne 20. 10. 2009 (dále jen „zpráva o kontrole ze dne 20. 10. 2009“).

[3] Dne 7. 10. 2005 byl proveden odvod peněz z pokladny na běžný účet ve výši 1 400 000 Kč, přestože před provedením této finanční transakce vykazovala stěžovatelka v pokladně zůstatek pouze ve výši 48 483,40 Kč. Dne 10. 10. 2005 byl počáteční zůstatek v pokladně 2 269,50 Kč, tohoto dne byl zaúčtován do pokladny příjem z půjčky od Bernarda Lainky, tehdejšího jednatele a společníka, ve výši 4 500 000 Kč, přičemž téhož dne byl proveden odvod peněz z pokladny na běžný účet, a to ve výši 6 500 000 Kč. Vzhledem k tomu, že peníze byly na účet skutečně vloženy, je zřejmé, že musely být v pokladně, nicméně nebyly zachyceny v účetnictví stěžovatelky. U správce daně proto vznikly pochybnosti o úplnosti a správné výši vykázaných výnosů v částce 3 349 247,10 Kč, odpovídající rozdílu mezi zůstatky pokladny v příslušných dnech a vklady hotovosti na účty, a vyzval proto stěžovatelku k odstranění těchto pochybností podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném v dané době (dále jen „ZSDP“).

[4] V rámci daňové kontroly stěžovatelka vysvětlovala vzniklý rozdíl tak, že tyto prostředky byly získány dalšími půjčkami od Bernarda Lainky. Stěžovatelka přitom uznala, že o přijetí těchto půjček do pokladny neúčtovala, ale účtovala o nich jako o pohybu na účtu. K jejich prokázání předložila 3 smlouvy o půjčce uzavřené mezi stěžovatelkou a Bernardem Laikou, jako fyzickou osobou podnikající, ze dne 4. 7. 2005 ve výši 500 000 Kč, ze dne 23. 9. 2005 ve výši 1 000 000 Kč a ze dne 3. 10. 2005 ve výši 3 000 000 Kč, celkem tedy ve výši 4 500 000 Kč.

[5] Správce daně tomu, že se jednalo o půjčky od Bernarda Lainky, neuvěřil. Ve zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob ze dne 20. 10. 2009 z následujících důvodů dovedl, že předložené smlouvy o půjčkách byly vypracovány až dodatečně za účelem zamezení dodanění příjmů. Smlouvy o půjčkách byly předloženy až v době, kdy správce daně nesrovnalosti zjistil. Před zahájením kontroly podala stěžovatelka dodatečné daňové přiznání, jehož důvodem byla provedená revize účetnictví roku 2005, ve kterém byly zjištěny zásadní nedostatky, včetně rozdílu ve výnosech přibližně ve výši 20 mil. Kč. Přesto ani v rekonstruovaném účetnictví nebylo o tvrzených půjčkách účtováno. Ačkoliv bylo účtováno o půjčce od Bernarda Lainky ze dne 10. 10. 2005, nebylo účtováno o půjčce ze dne 3. 10. 2005. Všechny půjčky přitom byly poskytovány Bernardem Lainkou, kterému tedy musely být všechny okolnosti známy. V předložených smlouvách o půjčkách bylo domluveno plnění ve splátkách tak, aby jednotlivé splátky nepřekročily limity pro platby v hotovosti, ačkoliv stěžovatelka byla na omezení plateb v hotovosti upozorněna správcem daně až v roce 2008, kdy s ní bylo řešeno porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve znění rozhodném v posuzované době (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“). V jiných smlouvách o půjčkách, o kterých bylo řádně účtováno, taková ujednání obsažena nejsou. Nebylo účtováno nejen o příjmu půjček, ale ani o jejich vrácení. Z místního šetření u Bernarda Lainky provedeného dožádaným finančním úřadem bylo zjištěno, že Bernard Lainka očísloval v roce 2005 účetní operace v pokladně postupně narůstající číselnou řadou, avšak u sporných půjček nebyl samostatně v této číselné řadě vystaven žádný doklad o poskytnutí půjčky. Při účtování postupoval Bernard Lainka tak, že částku půjčky přiřadil do výdajového pokladního dokladu s jinou účetní operací nebo ve dnech, kdy nevystavoval žádný výdajový doklad, byl zhotoven nový výdajový doklad v jiné odlišné číselné řadě. Stejně bylo postupováno ohledně výdajových dokladů při zaúčtování vrácení půjčky. Účetnictví Bernarda Lainky po doplnění těchto výdajových dokladů vykazovalo v pokladně záporný stav finančních prostředků. Stěžovatelka tedy podle správce daně neunesla důkazní břemeno ohledně tvrzených půjček a správce daně posoudil zjištěné příjmy jako výnosy, které nebyly zaúčtovány, čímž došlo k jejich neoprávněnému snížení. Správce daně odmítl výzvu stěžovatelky, aby uvedl, jakým způsobem by mohla společnost dosáhnout jím tvrzených výnosů, a zamítl provedení důkazů, které měly vypovídat o tom, že stěžovatelka nebyla schopna

uvedené prostředky svou běžnou obchodní činností získat, a případně se vyjadřovat k jejímu účetnictví. Tyto závěry byly odvolacím orgánem potvrzeny a rozhodnutí odvolacího orgánu odmítlo i to, že by v řízení před správcem daně byla stěžovatelka zkrácena na svých procesních právech.

[6] Krajský soud v napadeném rozsudku došel v první řadě k závěru, že je zjevné, že stěžovatelka neuvedla pravdivé údaje o účtování veškerých příjmů, neboť z předloženého účetnictví je zřejmé, že o příjmu částky 3 349 247,10 Kč do pokladny nebylo účtováno. Správce daně měl proto oprávněně pochybnosti o úplnosti a správné výši vykázaných příjmů. S námitkami stěžovatelky ohledně nesprávné a zkreslené interpretace výpovědi Bernarda Lainky se krajský soud neztotožnil. Podle jeho závěrů skutečně nebyla vyjádření o poskytnutí půjček stěžovatelce přesná. K námitce, že správce daně nemohl učinit závěr o nepřehlednosti účetnictví, poukázal krajský soud na to, že sama stěžovatelka zjistila nedostatky v zaúčtování, a proto učinila revizi celého účetnictví. Během daňové kontroly byly zjištěny neshody mezi účetními zápisy ohledně toku finančních prostředků v hotovosti z pokladny na běžný účet stěžovatelky, a to i v následně vypracovaném účetnictví. Pokud stěžovatelka navrhovala zajištění znaleckého posudku, jestliže správce daně není schopen ověřit ze stávajícího účetnictví tvrzené skutečnosti, pak byl tento návrh bezpředmětný, neboť žalobce stíhá důkazní břemeno, tedy povinnost prokázat řádné přijetí a zaúčtování půjček od společníka. Pokud stěžovatelka poukazovala na znalost Bernarda Lainky o zákonu o omezení plateb v hotovosti, pak byla tato skutečnost nerozhodná pro zjištění, zda byla půjčka poskytnuta či nikoliv. O dodatečném vyhotovení smluv svědčily další důkazy, a to zejména neúplné účetnictví stěžovatelky i Bernarda Lainky, ve kterém byly zjištěny nesrovnalosti. Pokud šlo o námitky porušení § 16 a § 23 ZSDP spočívající v neobjektivním přístupu správce daně se snahou zatajit důkazy svědčící ve prospěch stěžovatelky, pak krajský soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatelka byla seznámena s výsledkem místního šetření neprodleně poté, co byl správcem daně doručen a vyhodnocen. Stěžovatelce bylo umožněno seznámit se se všemi důkazními prostředky a byla jí dána možnost se k nim vyjádřit. Pokud stěžovatelka namítala nevyslechnutí jí navržených svědků, kteří měli potvrdit, že ve společnosti nebyl žádný majetek, který by stěžovatelka mohla tajně prodat, ani nebyly vyvíjeny činnosti, z nichž by mohly být zatajeny výnosy, krajský soud tuto námitku neshledal důvodnou, protože uvedené důkazy nemohly objasnit, zda a kdy byly stěžovatelce finanční prostředky zapůjčeny. Ani další navržené svědci neměli objasnit předmět řízení, tedy poskytnutí půjček. Nebylo povinností správce daně zjišťovat, z čeho měly pocházet zatajené příjmy, neboť v daném případě stěžovatelku tížilo důkazní břemeno a bylo tedy její povinností prokázat, že se jednalo o půjčky od společníka a nikoliv o příjmy, které měly být podrobeny dani z příjmů právnických osob.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.. Má za to, že napadený rozsudek je nezákonný, přičemž jeho nezákonnost spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky, vadě řízení spočívající v tom, že 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, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu krajský soud měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit, a namítá i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, neboť se nevypořádal řádně se všemi žalobními body.

[8] Krajský soud dospěl dle stěžovatelky k nesprávnému závěru, že její tvrzení v souvislosti s tím, jak se její jednatel postupně vyjadřoval v rámci daňové kontroly ohledně existence půjček, byla nevěrohodná. Soud pouze převzal závěry odvolacího orgánu, aniž by sám hodnotil důkazy

ve správním spise. Z protokolu založeného ve správním spise je přitom zřejmé, že žádné rozpory ve vyjádřeních jednatele nejsou.

[9] Stěžovatelka dále nesouhlasí s odůvodněním rozsudku v té části, kde krajský soud dovozuje, že byla opakovaně vyzývána k předložení účetnictví, které předložila až dodatečně. Stěžovatelka sama při své vnitřní kontrole, po výměně účetní, zjistila hrubé nedostatky v zaúčtování nákupu podniku v roce 2005. Vyměnila účetní a udělala revizi celého účetnictví. Při této revizi došlo pouze ke správnému zaúčtování účetních dokladů tam obsažených, přičemž výsledné součty byly zcela odlišné. Stěžovatelka neprováděla žádnou rekonstrukci účetnictví, ale v souladu s účetními předpisy provedla opravu zaúčtování tam obsažených účetních dokladů. Poté stěžovatelka podala dodatečné daňové příznání. Účetnictví stěžovatelky odpovídá účetní závěrce předložené správci daně při dodatečném daňovém příznání. Stěžovatelka navrhovala provedení znaleckého posudku na celé účetnictví, aby byla prokázána správnost zaúčtování. Správce daně nezpochybnil žádné jiné doklady nežli doklady o zaúčtovaných půjčkách. Ačkoliv stěžovatelka souhlasí s tím, že o pohybu půjček mělo být účtováno, poskytnuté půjčky se objevily na běžném účtu stěžovatelky a byly použity na zaplacení kupní ceny kupovaného podniku. Zákony umožňují opravit chyby v účetnictví. Daňové subjekty pak nemohou být trestány tím, že jejich účetnictví bude prohlášeno za neprůkazné, když správce daně neposoudí účetnictví jako celek. Pokud byly smlouvy o půjčce v účetnictví Bernarda Lainky zaúčtovány samostatně v nepravidelné číselné řadě, nespovídá to o tom, že do tohoto účetnictví byly zaúčtovány dodatečně. Při místním šetření u Bernarda Lainky, provedeném dožádaným správcem daně, bylo zaúčtování poskytnutých půjček potvrzeno. Pokud na pokladních dokladech nejsou uvedeny souvislé číselné řady, nemůže to změnit nic na skutečnosti, že o těchto půjčkách bylo účtováno účetními doklady. Úctováno bylo také v pokladních knihách za rok 2005, kde je účtováno řádně a v časové souvislosti a uzavření těchto knih odpovídá daňovému příznání Bernarda Lainky za rok 2005. Těžko by Bernard Lainka v roce 2008 zapracovával dodatečně zaúčtované doklady do daňového příznání podaného v roce 2005. Ačkoliv tyto skutečnosti vyšly najevo při dožádaném šetření, správce daně je nijak nehodnotí, neboť nezapadají do jeho koncepce, což je v rozporu s § 2 odst. 3 ZSDP.

[10] Chybný je též závěr krajského soudu, že nebylo třeba provádět důkazy týkající se toho, že stěžovatelce byla známa existence zákona o omezení plateb v hotovosti. Správce daně právě o odkaz na porušení tohoto zákona opírá svou úvahu o dodatečném vyhotovení smluv o půjčkách.

[11] Stěžovatelka se chtěla v průběhu daňového řízení seznámit s výsledkem dožádání u Finančního úřadu v Prachaticích, aby na něj mohla odpovídajícím způsobem reagovat. Tomu však bylo správcem daně zabráněno, když jí neumožnil nahlédnout do spisu před projednáním zprávy o kontrole a toto jí umožnil až po jejím projednání. Krajský soud přitom bez dalšího převzal argumentaci správce daně, která je však zjevně chybná. Seznámení se s protokoly z dožádané kontroly bylo stěžovatelce umožněno až dne 5. 5. 2009 po projednání zprávy o kontrole, ačkoliv již 5. 2. 2009 měl správce daně výsledek místního šetření k dispozici. Pokud stěžovatelce nebylo v průběhu daňového řízení umožněno se s těmito důkazy seznámit, pak takové důkazní řízení v žádném případě nesplňuje požadavky stanovené v § 31 odst. 2 ZSDP a tento postup je v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Přitom se jedná o rozhodující důkazy k tvrzení stěžovatelky.

[12] Závěrem stěžovatelka namítá, že odvolací orgán, ani krajský soud neprovedly jí navržené výslechy svědků, kteří se měli vyjádřit ke znalosti zákona o omezení plateb v hotovosti, důvodům dodatečného daňového příznání a k tomu, že neexistovaly žádné služby či majetek stěžovatelky, za který by mohla obdržet zatajené protiplnění. Správce daně shodně s krajským soudem vyhodnotily chybně tyto výslechy jako nadbytečné. Získat 3 349 247,10 Kč do zatajených výnosů představuje značný objem zboží nebo služeb. Nic takového u stěžovatelky neproběhlo. Soud není

oprávněně dopředu odmítnout výsledky svědků a zpochybnit obsah jejich budoucí výpovědi. V této souvislosti poukázala stěžovatelka na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 55/2005 - 73. Stejně tak nebyly hodnoceny listinné důkazy, které stěžovatelka předkládala za účelem prokázání, že společnost nedisponovala žádným majetkem, ani neposkytovala žádné služby, ze kterých by mohly pocházet jakékoliv zatažené výnosy. Pokud správce daně nebyl schopen z předloženého účetnictví identifikovat, za co by měly být zatažené příjmy získané, nemůže tvrdit, že k zatažení příjmů došlo. Stěžovatelka ve všech svých vyjádřeních navrhovala důkazy pro svá tvrzení, avšak ty nebyly provedeny. Nelze pak tvrdit, že neunesla důkazní břemeno.

[13] Z uvedených důvodů navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření sdělil, že argumentace je záměrně zavádějící, zabývající se většinou nepodstatnými záležitostmi. Ze spisu je patrné, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení nepředložila důkazní prostředky, kterými by prokázala, že se v případě částky 3 349 247,10 Kč jednalo o půjčky od Bernarda Lainky (v dané době jediného společníka a jednatele stěžovatelky) a nikoliv o příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů. Závěry o dodatečném vyhotovení smluv o půjčkách jsou založeny na skutečnostech zjištěných a ověřených v účetnictví stěžovatelky a v účetnictví Bernarda Lainky. Správce daně zjistil nespornou skutečnost, že určitá peněžní hotovost byla vložena na účet stěžovatelky. Nebylo však již doloženo, odkud se tato vysoká suma peněžní hotovosti v pokladně vzala. Obecně může být popsán průběh operací ukázkou tzv. praní špinavých, minimálně nezdaněných peněz. Peníze vygenerované neznámo kde a jak jsou v hotovosti vkládány na účet nějaké společnosti. Další zjišťování však nebyla nutná, pro účely daňové stačilo vycházet ze zjištěných nesporných faktů, v žalobou napadeném rozhodnutí přesně uvedených. Kasační stížnost by tak měla být zamítnuta.

[15] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného ještě replikou. V ní uvedla, že v něm nejsou patrné žádné reálné argumenty, které by vyvracely tvrzení stěžovatelky. V záznamu z kontroly účetnictví Bernarda Lainky nejsou uvedena žádná tvrzení, která žalovaný uvádí ve vyjádření. Jedná se o protokoly, které nebyly stěžovatelce při nahlížení do spisu v průběhu její kontroly ukázány. Žalovaný se neodvolává na konkrétní obsah protokolů, ale na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které je s nimi v rozporu. Ohradila se i proti spekulaci týkající se praní špinavých peněz. Celý případ je poznamenán ignorováním základních zásad daňového řízení ze strany správce daně a arogancí v jeho chování.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.A Námitka zatažení důkazů správcem daně v daňovém řízení

[17] Před přistoupením k posouzení jednotlivých věcných námitek se musel Nejvyšší správní soud zabývat tvrzením, že ačkoliv se stěžovatelka chtěla seznámit s výsledkem dožádání u Finančního úřadu v Prachaticích, aby na něj mohla odpovídajícím způsobem reagovat, bylo jí v tom správcem daně zabráněno, neboť jí umožnil nahlédnutí do tohoto dožádání až po projednání zprávy o kontrole, čímž došlo k porušení § 16, § 23 a § 31 odst. 2 ZSDP, jakož i čl. 38 odst. 2

Listiny základních práv a svobod. Pokud by totiž došlo k podstatnému porušení procesních předpisů, mohlo by to vést k nezákonnosti celého výsledku daňové kontroly.

[18] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně obdržel výsledek dožádání od Finančního úřadu v Prachaticích dne 4. 2. 2009. V něm byly obsaženy kopie účetních dokladů daňového subjektu Bernarda Lainky a protokoly o ústním jednání ze dne 23. 1. 2009 a ze dne 30. 1. 2009. V rámci ústních jednání přitom došlo pouze k předání účetních dokladů, které byly zaslány správci daně. Dne 9. 2. 2009 proběhlo před správcem daně ústní jednání se stěžovatelkou. Na něm již byla stěžovatelka upozorněna, že správce daně nepovažuje předložené smlouvy o půjčkách za věrohodné, aniž by bylo ještě reagováno na výsledek dožádání. Při nahlížení do spisu dne 16. 2. 2009 nebylo zástupkyni stěžovatelky umožněno nahlédnout do výsledků dožádání. Proti tomu podala stěžovatelka dne 19. 2. 2009 námitky. Rozhodnutím ze dne 18. 3. 2009 nebylo námitkám vyhověno mimo jiné z toho důvodu, že výsledky dožádání nebyly použity prozatím jako důkaz a byly pouze v neveřejné části spisu. Dne 5. 5. 2009 proběhlo před správcem daně ústní jednání, při kterém byla stěžovatelka seznámena s výsledkem daňové kontroly, ve kterém již byly zahrnuty výsledky dožádání. Téhož dne bylo stěžovatelce umožněno do výsledků dožádání nahlédnout a ofotit si je. Podáním ze dne 19. 5. 2009 se zástupkyně stěžovatelky vyjádřila k výsledkům kontroly, když mimo jiné namítala i opožděné seznámení se s výsledkem dožádání, avšak věcně se k němu nijak nevyjadřovala. Následně proběhlo u správce daně opět ústní jednání k projednání zprávy o kontrole dne 21. 7. 2009 a stěžovatelka se vyjadřovala k projednání výsledků kontroly podáním ze dne 24. 7. 2009. Dne 20. 10. 2009 proběhlo poslední jednání před správcem daně, kdy byla stěžovatelce předána zpráva o kontrole ze dne 20. 10. 2009. V předané zprávě o kontrole ze dne 20. 10. 2009 jsou vypořádána podání stěžovatelky a proběhnuvší ústní jednání po 5. 5. 2009.

[19] Stěžovatelka má přitom pravdu, že krajský soud nepřesně uvedl, že dne 9. 2. 2009 neměl správce daně dožádání k dispozici, ačkoliv, jak vyplývá se shora provedené rekapitulace, jej měl k dispozici již dne 4. 2. 2009. S ohledem na dále uvedené v bodu [20] je však toto drobné pochybení krajského soudu zcela nepodstatné. Nesrozumitelná je část námítky, která tvrdí, že stěžovatelce bylo umožněno nahlédnutí do spisu 18. 5. 2009, ale v rámci tohoto nahlížení nebyly protokoly z dožádání ve spise založeny, a seznámit se s nimi mohla až po projednání zprávy o kontrole dne 5. 5. 2009. Stěžovatelka tedy uvádí, že jí bylo umožněno se s protokoly seznámit po 5. 5. 2009, ale nikoliv 18. 5. 2009, aniž by uváděla, kdy se s nimi tedy seznámila. Přitom v protokolu z 5. 5. 2009 (č. l. 28 správního spisu) je uvedeno, že si stěžovatelka ofotila mj. protokol z 30. 1. 2009 vč. příloh, protokol z 23. 1. 2009 vč. příloh a dožádání z 16. 1. 2009. Právě tyto dokumenty byly obsahem dožádání. Z protokolu ze dne 18. 5. 2009 vyplývá, že si stěžovatelka ofotila další listiny, které však s dožádáním z ledna 2009 nemají žádnou souvislost, a v protokolu není zachyceno nic o tom, že by některé části spisu chyběly, jak tvrdí stěžovatelka. Oba protokoly jsou zástupkyní stěžovatelky podepsány. Nejvyšší správní soud tedy vychází z toho, že s výsledkem dožádání u Finančního úřadu v Prachaticích se stěžovatelka jednoznačně seznámila dne 5. 5. 2009.

[20] Stěžovatelka pak tvrdí, že jí správce daně klíčový důkaz zatajil a seznámil ji s ním až po projednání zprávy o kontrole. Toto tvrzení je nicméně velmi zavádějící. Je sice pravdou, že správce daně dne 5. 5. 2009 stěžovatelku seznámil se zprávou o kontrole, jednalo se však zcela zjevně o návrh této zprávy, nikoliv o její konečnou podobu. Správce daně postupoval zcela v souladu s § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, podle kterého platí, že daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Daňová kontrola je pak dokončena až projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, publikovaný pod č. 437/2005 Sb. NSS). Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, musí projednání zprávy o daňové kontrole „obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným

výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.“ Z protokolů o ústním jednání ze dne 5. 5. 2009, jakož i ze dne 21. 7. 2009, je zřejmé, že na těchto jednáních byla zpráva o kontrole pouze projednávána a nedošlo k jejímu podpisu, ani k jejímu předání (předány byly pouze její části na žádost stěžovatelky). K podpisu zprávy o kontrole ze dne 20. 10. 2009 a jejímu předání došlo až dne 20. 10. 2009, když ve zprávě je zároveň obsažena i reakce správce daně na veškerá vyjádření stěžovatelky učiněná od 5. 5. 2009. Na zprávu o kontrole ze dne 20. 10. 2009 se také odvolává platební výměr. Teprve tímto dnem tedy došlo k ukončení daňové kontroly. Stěžovatelka tak měla více jak 5 měsíců na to, aby reagovala na výsledky dožádání u Finančního úřadu v Prachaticích podle svého uvážení. Nelze proto hovořit o tom, že by před ní byly tyto důkazy zatajeny, aniž by na ně mohla včas reagovat. Stěžovatelka ostatně ani konkrétně neuvádí, jaké jiné skutečnosti by z výsledků dožádání dovozovala nebo co by navrhovala jiného, pokud by se s výsledkem dožádání seznámila dříve.

III.B Rozsah důkazní povinnosti správce daně a stěžovatelky

[21] Pro posouzení dalších námitek je klíčové zodpovědět nejprve otázku, v jakém rozsahu a ohledně jakých skutečností stíhalo na jedné straně stěžovatelku a na druhé straně správce daně břemeno tvrzení a břemeno důkazní.

[22] V první řadě je třeba uvést, že je to primárně stěžovatelka, kterou tíží povinnost tvrzení a povinnost důkazní vůči správci daně, když podle § 31 odst. 9 ZSDP platí, že 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. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatelky je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. K této problematice se Nejvyšší správní soud vyjádřil podrobně například v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86: *„Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. ... Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], či jiné povinné záznamy nebo evidence 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 (viz § 7 zákona o účetnictví), 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. 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) zákona o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. 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, které 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 případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatahují obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. ... 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 je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“ Takový postup je přitom možný jak v případě nákladů, tak v případě nejasných příjmů, pokud je o nich daňový subjekt povinen účtovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115, publ. pod č. 1663/2008 Sb. NSS).

[23] Jak z citovaného rozsudku vyplývá, ke splnění povinnosti správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, tedy prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, postačí ohledně konkrétního účetního případu, pokud je zjištěna pouze jeho neprůkaznost. Není tedy nezbytné, aby účetnictví bylo nevěrohodné jako celek. V posuzovaném případě je přitom mezi stranami nesporné, že v pokladně stěžovatelky nebyly evidovány příjmy minimálně ve výši 3 349 247,10 Kč. Tím došlo nepochybně k porušení § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc, podle kterého platilo, že účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Tato částka představovala nepochybně majetek stěžovatelky, a pokud by byl skutečně získán půjčkou od Bernarda Lainky, tak měl být zaúčtován i závazek k jejímu vrácení. Správce daně tak zcela evidentně splnil povinnost prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví stěžovatelky. S ohledem na to byl nepochybně oprávněn ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP vyzvat stěžovatelku k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, pokud jde o příjem částky 3 349 247,10 Kč, což také učinil výzvou ze dne 2. 10. 2008 pod bodem 2. V důsledku uvedeného to byla stěžovatelka, kterou tížila povinnost tvrzení a povinnost důkazní ohledně doložení toho, že příjem ve výši 3 349 247,10 Kč nebyl výnosem, který byla povinna zahrnout do základu daně ve smyslu § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době.

[24] Stěžovatelka tvrdila, že částka 3 349 247,10 Kč byla částí půjčky od Bernarda Lainky a toto tvrzení tak byla povinna prokázat. K tomuto tvrzení předložila smlouvy o půjčce ze dnů 4. 7. 2005, 23. 9. 2005 a 3. 10. 2005 na celkovou částku 4,5 mil. Kč. Z důvodů uvedených v bodě [5] správce daně neuvěřil, že Bernard Lainka poskytl půjčky tak, jak tvrdí stěžovatelka. Těchto důvodů bylo několik. Stěžovatelka přitom se všemi důvody nepolemizuje. S ohledem na to je třeba posoudit, zda důvody, se kterými stěžovatelka nesouhlasí, obstojí jednotlivě a následně zda důvody, které obstály, mohou vést v souhrnu s nenamítanými důvody k závěru o tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. V další části rozsudku se proto zaměří Nejvyšší správní soud na jednotlivé, dosud nevypořádané námitky stěžovatelky, z nichž část zpochybňuje důvody správce daně o nevěrohodnosti, a následně posoudí, zda důvody, které nebyly napadeny ve spojení s důvody, které obstály, jsou dostatečné pro vyvrácení věrohodnosti tvrzení stěžovatelky o půjčkách.

III.C Vypořádání jednotlivých dalších námitek

[25] Pokud jde o námitku, že vyjádření jednatele stěžovatelky Bernarda Lainky ohledně půjček v daňovém řízení nebyla nevěrohodná, považuje ji Nejvyšší správní soud za nedůvodnou. V prvé řadě je třeba poukázat na to, že ze zprávy o kontrole ze dne 20. 10. 2009 vyplývá, že ačkoliv správce daně rekapituloval vyjádření jednatele stěžovatelky při ústním jednání a postupně dokládání smluv o půjčce (str. 3 a 4 protokolu), z tohoto postupu nedovožoval nevěrohodnost smluv o půjčkách, kterou odvozuje z jiných skutečností (počínaje třetím odstavcem na str. 3, kde správce daně rozebírá, proč považuje tvrzení stěžovatelky za účelová). Odvolací orgán se v napadeném rozhodnutí také primárně o rozpory neopíral a na tvrzenou nevěrohodnost jednatele reagoval pouze k odvolání stěžovatelky, která s rekapitulací provedenou správcem daně nesouhlasila. Krajský soud opětovně reagoval primárně na námitky stěžovatelky poukazující na zkreslující interpretaci výpovědi

Bernarda Lainky, ačkoliv je pravdou, že krajský soud dovedl, že z tohoto jednání Bernarda Lainky důvodně vznikly správci daně pochybnosti. Tato otázka nebyla zásadní pro rozhodování správce daně ani odvolacího orgánu. Nicméně pro vyloučení pochybností, zda by případně chybný závěr správce daně v tomto směru nemohl mít určitý vliv, se jí rozhodl Nejvyšší správní soud posoudit. Z protokolu o ústním jednání ze dne 9. 9. 2008 vyplývá, že se správce daně dotazoval jednatele stěžovatelky nejprve ohledně tří půjček, které byly v účetnictví stěžovatelky evidovány, a to na účtu 379.000 – jiné závazky. K tomu Bernard Lainka uvedl, že tyto půjčky poskytl on s tím, že smlouvu o půjčce ve výši 4 500 000 Kč doložil při jednání a ohledně dalších dvou půjček uvedl, že si nepamatuje, zda je poskytl jako fyzická osoba podnikající nebo nepodnikající. Nikdo jiný než on půjčky společnosti neposkytoval. Na dotaz, zda byly poskytnuty jiné půjčky, než tyto tři evidované, uvedl, že mohlo dojít k pochybení při zaúčtování půjčky, když mohla být zaúčtována na jiný účet účtové třídy 3 než ostatní, a poté co účtovou třídu 3 zkontroluje, zašle písemné vyjádření. Dopisem ze dne 10. 9. 2008 zaslala stěžovatelka dvě chybějící smlouvy o půjčce, o kterých bylo řádně účtováno s tím, že pokud jde o další půjčky, vyjádří se do 17. 9. 2008, protože Bernard Lainka z pracovních důvodů odcestoval. Dopisem ze dne 17. 9. 2008 doložila stěžovatelka smlouvy o půjčkách vymezené v bodu [4], tedy smlouvy o půjčkách, o kterých účtováno nebylo, na celkovou částku 4,5 mil. Kč. Nejvyšší správní soud souhlasí, že vyjádření jednatele stěžovatelky dne 9. 9. 2008 nebylo zcela rozporné s jeho dalším postupem. Jednak uvedl, že smlouvy o dalších dvou půjčkách doloží dodatečně, což učinil. Dále uvedl, že půjčky neposkytl nikdo jiný, čemuž je potřeba podle Nejvyššího správního soudu rozumět tak, že je neposkytl nikdo jiný než Bernard Lainka, když je přitom nerozhodné, zda je poskytoval jako fyzická osoba podnikající nebo fyzická osoba nepodnikající. I tato informace nebyla později stěžovatelkou zpochybněna, neboť jí předložené smlouvy o půjčkách, které nebyly evidovány v účetnictví, byly také poskytnuty Bernardem Lainkou, a to jako fyzickou osobou podnikající. Jednatel stěžovatelky dále uvedl, že existenci jiných půjček prověří. Jiné půjčky byly specifikovány dopisem ze dne 17. 9. 2008. Je nicméně třeba poznamenat, že jednatel rozhodně nepřipouštěl při jednání, že by existovaly půjčky, které by nebyly evidovány v účetnictví, a takovou skutečnost ani neuvedl v předmětném dopise. Při jednání pouze tvrdil, že mohlo dojít k chybě při zaúčtování na jiný účet účtové třídy 3. Krajský soud na str. 7 rozsudku přitom výslovně neuvádí, že by shledával ve vyjádřeních rozpory, pouze poukazuje na to, že mohlo vzbudit u správce daně pochybnosti, pokud si Bernard Lainka nebyl vědom dalších půjček v řádu milionů korun, o těchto půjčkách nebylo účtováno a ke splácení ve stanovené lhůtě nedošlo, což zcela odpovídá zjištěným faktům. Jak bylo nicméně uvedeno na začátku tohoto bodu, tyto okolnosti nepovažoval žádný z rozhodujících orgánů za nijak podstatné pro jejich rozhodnutí a navíc vyjádření jednatele dne 9. 9. 2008 skutečně přesné nebylo, neboť rozhodně nehovořil o tom, že by mohly být stěžovatelce poskytnuty půjčky, o kterých nebylo účtováno.

[26] Pokud jde o námitku týkající se opakované výzvy k předložení účetnictví, jde opět o otázku, která nebyla jakkoliv podstatná pro posouzení věci. Ve zprávě o kontrole ze dne 20. 10. 2010 se tato úvaha vůbec neobjevuje. Odvolací orgán se jí zabýval v napadeném rozhodnutí pouze k námitce stěžovatelky týkající se toho, že uvedené tvrdil správce daně při projednávání zprávy o kontrole, kdy poukazyval na to, že tento závěr stěžovatelky není správný. Obdobně věc zrekapituloval krajský soud s tím, že také uvedl, že tato výhrada je zcela irelevantní. Nejvyšší správní soud se s krajským soudem plně ztotožňuje. Otázka předkládání účetnictví stěžovatelkou není nijak relevantní, neboť se o ní žádné závěry správce daně ani odvolacího orgánu, pokud jde o důvody vydání platebního výměru, neopírají.

[27] Nedůvodné jsou také námitky stěžovatelky týkající se toho, že její účetnictví nebylo jako celek neprůkazné, k čemuž navrhovala i zpracování znaleckého posudku. Jak bylo rozebráno v bodech [22] a [23], nebylo třeba zpochybňovat celé účetnictví stěžovatelky, ale pro přenesení důkazního břemene na stěžovatelku postačovalo, pokud byla zpochybněna průkaznost ohledně

konkrétní transakce, v daném případě tedy rozdílů mezi stavem pokladny a vkladem na účet, což není mezi stranami nijak sporné. Sama stěžovatelka uznává, že o tvrzených půjčkách neúčtovala, a to jak o jejich příjmu, tak o jejich vrácení. Je tak zcela nejasné, jaký význam přikládá stěžovatelka tomu, pokud by i případně bylo prokázáno, že kromě tvrzených půjček bylo její účetnictví bezvadné. Tento závěr by nic neměnil na tom, že nebylo účtováno minimálně o částce 3 349 247,10 Kč (a podle tvrzení stěžovatelky dokonce o částce 4,5 mil. Kč) a stěžovatelka tak byla povinna prokázat, že jde o částku, která není předmětem daně.

[28] Stěžovatelka dále namítala, že pro zpochybnění zaúčtování o půjčkách v účetnictví Bernarda Lainky nepostačovalo, že o nich nebylo účtováno jednotnou číselnou řadou. Bylo o nich však účtováno účetními doklady, bylo účtováno řádně a v časové souvislosti v pokladních knihách za rok 2005 a uzavření těchto knih odpovídá daňovému přiznání Bernarda Lainky za rok 2005. Ačkoliv tyto skutečnosti vyšly najevo při dožádaném šetření, správce daně je nijak nehodnotil, neboť nezapadají do jeho koncepce, což je v rozporu s § 2 odst. 3 ZSDP. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že ze zprávy o kontrole ze dne 20. 10. 2009 však vyplývá, že číselná řada dokladů nebyl jediný důvod, o který se správce daně opíral. Z účtu 211.001, tedy z pokladní knihy stěžovatelky, správce daně dále zjistil, že v pokladně Bernarda Lainky nebyla dostatečná hotovost pro výplatu půjček a pokladna Bernarda Lainky proto vykazovala záporný stav. Na tuto okolnost poukázal i krajský soud. Pokud jde o číselnou řadu, pak pokud by skutečně byly půjčky poskytnuty tak, jak tvrdí stěžovatelka a bylo o nich ihned řádně účtováno v účetnictví Bernarda Lainky, je téměř vyloučeno, že by alespoň jedna z 13 výdajových plateb, které měly proběhnout dle předložených smluv o půjčkách, ani jakákoliv platba při vrácení půjčky, nebyla zaúčtována samostatným dokladem v číselné řadě, kterou jinak Bernard Lainka používal. Dle protokolu o kontrole ze dne 20. 10. 2009 jsou všechny platby související s půjčkou buď přiřazeny do výdajového dokladu s jinou účetní operací, nebo ve dnech, ve kterých dle předložených smluv měla platba proběhnout, ale v účetnictví Bernarda Lainky nebyl doklad, ke kterému by šla operace přiučtovat, je vystaven nový výdajový doklad se samostatnou číselnou řadou, po níž opět pokračuje započatá číselná řada. Pro takový postup lze nalézt jen těžko jiné logické vysvětlení, než potřebu do ucelené číselné řady vpravit doklady o platbách, o kterých původně účtováno nebylo. Z povahy věci je také zcela vyloučeno, aby se v pokladně nacházel záporný zůstatek. Z pokladny nelze vydat více, než se v ní nachází. Tato situace může účetně nastat jen v průběhu jednoho dne, kdy bude doklad o výdaji zaúčtován dříve než doklad o příjmu, ačkoliv reálně i v takovém případě musí být fyzicky proveden nejprve příjem do pokladny a teprve poté výdaj. Z předložené pokladní knihy Bernarda Lainky je přitom zřejmé, že správcem daně i krajským soudem zmiňovaný záporný zůstatek byl minimálně v období od 4. 10. 2005 do 10. 10. 2005, tedy několikadenní, což není možné a svědčí to jednoznačně o tom, že operace nemohla proběhnout tak, jak je tvrzeno. Pokladní kniha tedy rozhodně nemůže představovat důkaz, který by vyvracel nevěrohodnost poskytnutých půjček. Do pokladní knihy i do pokladních dokladů nepochybně může kdokoliv zasáhnout, pokud přitom zachová souvztažnost účetnictví a provede operace tak, aby odpovídaly při uzavření účetnictví podanému daňovému přiznání. Stěžovatelka ve svém podání správci daně ze dne 24. 7. 2009 uvádí, že k rozvahovému dni byly půjčky Bernardu Lainkovi již plně vráceny. V takovém případě byl zásah do účetnictví Bernarda Lainky možný. Daňové přiznání bude v takovém případě zcela totožné bez ohledu na to, zda operace tvrzené stěžovatelkou skutečně proběhly nebo nikoliv. Výdaj půjčených peněz ani jejich vrácení v průběhu jednoho účetního období by se nijak v účetní závěrce a tudíž ani v daňovém přiznání nemohly projevit, neboť by v průběhu účetního období došlo k jejich vzájemnému vyrovnání. Závěry správce daně tak jsou správné, neboť shora popsany způsob přiřazování plateb, vytváření nové číselné řady a existence záporného zůstatku v pokladně jsou zcela zásadními okolnostmi pro závěr, že tyto operace nebyly původně v účetnictví Bernarda Lainky obsaženy. Nevěrohodná je i pokladní kniha a její věrohodnost nemůže napravit ani její soulad s daňovým přiznáním, neboť i dodatečně provedené operace by na něj neměly žádný vliv.

[29] Závěr krajského soudu, že nebylo třeba provádět důkazy týkající se toho, že stěžovatelce byla známa existence zákona o omezení plateb v hotovosti z toho důvodu, že o dodatečném vyhotovení smluv o půjčkách svědčí jiné důkazy, zejména neúplné účetnictví stěžovatelky a Bernarda Lainky, není podle Nejvyššího správního soudu chybný. Jak bylo uvedeno v bodu [24], správce daně vycházel z několika různých důvodů, pro které považoval tvrzení stěžovatelky o poskytnutých půjčkách za nevěrohodná. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že ostatní důvody pro nevěrohodnost tvrzení stěžovatelky jsou dostatečné, bylo nadbytečné zabývat se znalostí či neznalostí stěžovatelky o zákonu o omezení plateb v hotovosti, jakož i provádět v tomto směru navržené důkazy. Nejvyšší správní soud proto při posuzování celkové věrohodnosti či nevěrohodnosti tvrzení stěžovatelky nebude, stejně jako krajský soud, k tomuto důvodu přihlížet.

[30] Pokud jde o požadované výslechy svědků, kteří se měli vyjádřit k důvodům dodatečného daňového příznání a k tomu, že neexistovaly žádné služby či majetek stěžovatelky, za který by mohla obdržet zatajené protiplnění, a navrhované listinné důkazy směřující k prokázání těchto skutečností, Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že by byly nadbytečné. Stěžovatelka si nesprávně vykládá důkazní povinnost správce daně. Jak bylo podrobně vysvětleno v části III.B rozsudku, je zcela irrelevantní, že je nepravděpodobné, že by stěžovatelka mohla jakýmkoliv způsobem zatajené příjmy ve výši 3 349 247,10 Kč získat. Je zcela nepochybné, že touto částkou stěžovatelka objektivně disponovala a při neexistenci jejího řádného účetního zachycení byla podle § 31 odst. 9 ZSDP povinna prokázat, že tato částka není příjmem, který je povinna zahrnout do základu daně. Stěžovatelka se rozhodla tvrdit, že jde o částku půjčenou Bernardem Lainkou, a proto byla povinna toto tvrzení prokázat. Pokud by se jí to povedlo, byla by v daňovém řízení úspěšná a daň by jí doměřena nebyla. Pokud správce daně vyhodnotil, že její tvrzení je nevěrohodné a jiné tvrzení stěžovatelka nenabídla, neunesla svou povinnost tvrzení a důkazní. Správce daně rozhodně není povinen prokazovat, z jakých jiných zdrojů mohla stěžovatelka spornou částku nabýt. Pokud jde o poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 55/2005 – 73, s tím, že z něj vyplývá, že soud není oprávněn dopředu odmítnout výslechy svědků a zpochybnit obsah jejich budoucí výpovědi, pak je tento poukaz nepřiléhavý. V dané věci měli být svědci slyšeni k okolnostem, které soud považoval za relevantní pro posouzení věci. Krajský soud v nyní posuzované věci přitom na str. 8 až 9 odůvodnění rozsudku popsal, ke kterým okolnostem navrhovala slyšet svědky stěžovatelka. Žádný z navržených svědků neměl být vyslýchán ohledně přijetí částky 3 349 247,10 Kč do pokladny stěžovatelky, maximálně měli být vyslechnuti ohledně toho, že takovou částku nemohla stěžovatelka svou běžnou činností získat. Jak však bylo rozebráno shora, tyto informace jsou zcela nerozhodné pro posouzení této věci.

III.D Posouzení důvodů nevěrohodnosti půjčky

[31] Jak bylo rozebráno v bodu [24], je třeba po posouzení jednotlivých námitek provést celkové zhodnocení toho, zda důvody, pro které správce daně neuvěřil tvrzení stěžovatelky, že částka 3 349 247,10 Kč pocházela z půjčky od Bernarda Lainky, jsou dostatečné. Správce daně byl povinen podle § 2 odst. 3 ZSDP při rozhodování hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

[32] Prvním uváděným důvodem byla skutečnost, že smlouvy o půjčkách byly předloženy až v době, kdy správce daně nesrovnalosti zjistil. Tento důvod přitom stěžovatelka nerozporovala a je zřejmé, že smlouvy o půjčce skutečně nebyly založeny v účetnictví stěžovatelky až do doby daňové kontroly. Dalším důvodem byla skutečnost, že ačkoliv byla provedena revize účetnictví roku 2005, ve kterém byly zjištěny zásadní nedostatky, přesto ani v rekonstruovaném účetnictví nebylo o tvrzených půjčkách účtováno. Ani tento důvod stěžovatelka výslovně nerozporovala. I když z vysvětlení poskytnutých stěžovatelkou v průběhu daňového řízení vyplývá, že se nejednalo

o rekonstrukci účetnictví ve smyslu opětovného získávání ztracených či zničených dokladů, ale o nové zaúčtování existujících dokladů, nelze přehlédnout, že nesrovnalost spočívající v rozdílu mezi stavem pokladny a vkladem na účet by nepochybně měla být při takovéto revizi účetnictví objevena a řešena. Za třetí důvod správce daně označil to, že i když bylo účtováno o půjčce od Bernarda Lainky ze dne 10. 10. 2005, nebylo účtováno o půjčce ze dne 3. 10. 2005. Ani tento závěr správce daně nebyl stěžovatelkou zpochybnován. Nejvyšší správní soud přitom uznává, že i tento argument je relevantní, neboť stěžovatelka se po celou dobu daňového řízení ani nepokusila vysvětlit, proč o třech půjčkách řádně účtovala a o dalších třech půjčkách neúčtovala, když navíc v případě výslovně zmíněných půjček je mezi nimi pouhý týdenní rozdíl. Správce daně dále upozornil na to, že všechny půjčky byly poskytovány Bernardem Lainkou, kterému tedy musely být všechny okolnosti známy. I v tomto případě nebyla tato úvaha správce daně stěžovatelkou rozporována. Ačkoliv tomuto závěru přikládá Nejvyšší správní soud nižší význam, nelze přehlédnout, že by u tak vysokého objemu půjčených peněz o nich měl mít věřitel a zároveň jediný jednatel dlužníka alespoň základní povědomost. Závěry správce daně týkající se zákona o omezení plateb v hotovosti nebyly Nejvyšším správním soudem brány v úvahu (viz bod [29]). Dalším důvodem bylo to, že nebylo účtováno nejen o příjmu půjček, ale ani o jejich vrácení. I tomuto závěru přikládá Nejvyšší správní soud nízký význam, neboť tato otázka je spíše podstatná z pohledu přenosu důkazní povinnosti ze správce daně na stěžovatelku, když právě okolnost neúčtování o sporných platbách byla klíčovým důvodem pro tento přenos. Správce daně dále vycházel ze způsobu zaúčtování půjček v účetnictví Bernarda Lainky, když k nevěrohodnosti tohoto zaúčtování se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v bodu [28]. Správce daně tedy popsal množství logických důvodů, které vedou často jednotlivě, ale zejména ve svém souhrnu k závěru, že k poskytnutí půjček tak, jak tvrdila stěžovatelka, nedošlo, a to i tehdy, pokud se nepřihlíží k důvodům souvisejícím se zákonem o omezení plateb v hotovosti.

[33] Jak vyplývá z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud neshledal žádnou z kasačních námitek důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížností zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[35] Stěžovatelka, která neměla 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, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 28. srpna 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu