

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **R. N.**, zastoupeného JUDr. Vladimírem Špačkem, advokátem se sídlem Tyršova 64, Náchod, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2011, č. j. 1569/11-1100-604189, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 6. 2012, č. j. 31 Af 63/2011 – 41,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**

**II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Náchodě (dále jen „správní orgán I. stupně“) svým rozhodnutím ze dne 24. 6. 2010, čj. 76460/10/243911605146, žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 148.576 Kč a současně mu stanovil penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 29.715 Kč. Na základě daňové kontroly správní orgán I. stupně totiž dospěl k závěru, že žalobce v rozporu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zaevidoval mezi daňově uznatelné náklady také náklady soudního řízení ve výši 90.077 Kč, výdaje v rámci exekučního řízení ve výši 8.687 Kč a neprokázané výdaje za zemní, výkopové a pomocné

práce od údajného dodavatele D. R. představující částku 388.229 Kč. K prokázání nákladů soudního řízení předložil žalobce rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 6. 2003, sp. zn. 41 Cm 218/2000, ze kterého vyplývá, že se žalobce domáhal částky 800.000 Kč po žalované společnosti Elmertex Management, s.r.o. z titulu porušení smlouvy o přepravě věci. Krajský soud však tuto žalobu z důvodu neprokázání existence závazkového vztahu mezi účastníky zamítl a uložil žalobci zaplatit náhradu nákladů řízení. Správní orgán I. stupně proto dospěl k závěru, že soudní a exekuční náklady nesouvisely s podnikatelskou činností žalobce, protože nebylo prokázáno, že by existoval smluvní vztah mezi žalobcem a společností Elmertex Management, s.r.o. Náklady na zemní, výkopové a pomocné práce údajného dodavatele D. R. považoval správní orgán I. stupně rovněž za neprokázané, neboť faktury, které žalobce předložil, jako důkaz neobstály.

[2] V odvolacím řízení žalobce navrhl provedení výslechů svědků za účelem prokázání prací od dodavatele D. R. a uskutečnění plateb za tyto práce; mezi svědky byl navržen také sám D. R.. Vzhledem k tomu, že žalobce neposkytl konkrétní informace o skutečné identifikaci pana D. R. (IČ ani DIČ totiž nekorespondovalo s uvedeným dodavatelem, přičemž neexistovala ani adresa dodavatele uvedená na fakturách), nebylo možné zjistit existenci tohoto svědka a provést výslech. Na základě výslechu ostatních pěti svědků bylo zjištěno, že pro žalobce pracovali romští pracovníci pravděpodobně pod vedením D. R., avšak nebyly prokázány bližší informace, jež by identifikovaly konkrétní pracovníky, rozsah uvedených prací, komu konkrétně byly vyplaceny úhrady faktur za tyto práce a zda úhrady skutečně odpovídaly provedené práci.

[3] Žalovaný rozhodnutím specifikovaným v záhlaví tohoto rozsudku odvolání žalobce proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně zamítl. Krajský soud poté výše uvedeným rozsudkem zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného a jeho závěry potvrdil.

## II. Shrnutí odůvodnění napadeného rozsudku

[4] Krajský soud se v napadeném rozsudku zejména zabýval otázkou, zda žalobce prokázal, že do daňově účinných nákladů oprávněně, tedy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zařadil také náklady soudního a exekučního řízení a výdaje na zemní, výkopové a pomocné práce dodavatele D. R.

[5] Co se týče nákladů soudního a exekučního řízení, krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že v daňovém řízení nebyla v předtím souzené věci prokázána existence konkrétního smluvního vztahu žalobce a společnosti Elmertex Management, s.r.o., proto z tohoto vztahu žalobci nemohly plynout žádné (ani potenciální) zdanitelné příjmy a nemohly tak být daňově účinnými ani výdaje na soudní a následné exekuční řízení. Žalobce ani mimo zmiňovaného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 41 Cm 218/2000 nepředložil žádné jiné důkazní prostředky, jimiž by existenci daného smluvního vztahu prokázal.

[6] Ve vztahu k údajným výdajům na zemní, výkopové a pomocné práce krajský soud uvedl, že správní orgán I. stupně dostatečně vyvrátil věrohodnost posuzovaných faktur vystavených na jméno D. R., pokud zjistil, že na faktuře jsou uvedeny neexistující údaje

(IČ ani DIČ nekorespondovalo s dodavatelem, v centrální evidenci nebyla nalezena osoba s příslušným rodným číslem, adresa byla shledána jako neexistující), není na nich uveden podrobnější rozpis prací a nelze tak ani ověřit návaznost ceny a rozsah prací. Sporné výdaje nebyly prokázány ani provedenými svědeckými výpověďmi. V nich sice bylo zmíněno jméno D. R. jako údajného vedoucího pracovní skupiny Romů, avšak nevyplynuly z nich žádné konkrétní informace týkající se rozsahu provedených prací či výše plateb. Krajský soud upozornil, že je třeba rozlišovat mezi otázkou, zda došlo k provedení nějakých zemních prací, a otázkou prokázání skutečného vynaložení výdajů na tyto práce v deklarovaném rozsahu. Druhé uvedené se podle názoru krajského soudu žalobci prokázat nepodařilo. Důkazního břemene ho přitom nemohla zprostit ani skutečnost, že k pochybnostem o oprávněnosti uplatnění výdajů mohlo přispět event. protiprávní jednání třetí osoby, která je jeho dodavatelem.

[7] Krajský soud dále uvedl, že závěry správního orgánu I. stupně ani žalovaného nejsou v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004-45, na který žalobce odkazoval v otázce důkazního břemene. Tento rozsudek se totiž týkal jiných skutkových okolností. Jeho závěrem bylo konstatování, že daňovému subjektu nelze vytýkat neunesení důkazního břemene ohledně skutečností týkajících se daňových povinností jiného daňového subjektu. V nyní souzeném případě však nic takového žalobci vytýkáno nebylo a nebyl vyzýván k prokázání jiných než jím tvrzených skutečností.

[8] Podle krajského soudu nelze za pochybení správního orgánu I. stupně považovat skutečnost, že neprovedl výslech samotného D. R., neboť tato osoba nebyla v průběhu řízení dostatečně identifikována. Krajský soud nepovažoval za relevantní odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, čj. 7 Afs 29/2009-92, týkající se neakceptování návrhu na provedení důkazů správcem daně, protože skutkové okolnosti ohledně osoby svědka byly v tomto případě zcela odlišné.

[9] Na základě výše uvedeného krajský soud uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění výdajů na zemní, výkopové a pomocné práce podle faktur vystavených D. R. jako daňově uznatelných. Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že správní orgán I. stupně mohl použít ke stanovení daňové povinnosti pomůcku, a to znalecký posudek k rozsahu zemních prací, kterým by si nechat ocenit práce v obvyklých cenách v době jejich provedení. Stanovení daně podle pomůcek je až náhradním způsobem, ke kterému může správce daně přistoupit za splnění dvou základních podmínek, tj. pokud daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a daňovou povinnost proto není možné stanovit dokazováním. V daném případě však z daňové kontroly nevyplynulo, že by u žalobce byly shledány takové nesrovnalosti v jím předložených dokladech a záznamech, že by nebylo možné daňovou povinnost za celé kontrolované období stanovit dokazováním. Dílčí neprokázání konkrétních výdajů samo o sobě nemohlo být důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Pokud by totiž měl správní orgán I. stupně stanovit daň pomocí pomůcek pouze u sporných faktur, nebyl by takový přístup přípustný, neboť daňová povinnost jako celek musí být stanovena v jednom režimu, tj. buď dokazováním, nebo podle pomůcek, nikoliv kombinací obou.

## III. Shrnutí argumentů kasační stížnosti

[10] V kasační stížnosti se žalobce (stěžovatel) domáhal zrušení napadeného rozsudku krajského soudu z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[11] Tvrzenou nezákonnost napadeného rozsudku spatřoval v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a to konkrétně v tom, že krajský soud shodně se správním orgánem I. stupně jednoznačně upřednostnil ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) a v neprospěch stěžovatele zcela pominul existenci dalších ustanovení tohoto zákona.

[12] Vada řízení podle názoru stěžovatele spočívala v tom, že správní orgán I. stupně zjistil skutkový stav, který vzal jako podklad pro své rozhodnutí ve věci dodatečného platebního výměru, v rozporu se zákonem. Při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit.

[13] Nejprve se stěžovatel ve své kasační stížnosti věnoval posouzení výdajů na soudní řízení jako daňově uznatelných nákladů. Vzhledem k tomu, že účelem soudního řízení byla snaha dosáhnout zdanitelných příjmů, má stěžovatel za to, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele přitom není rozhodný výsledek samotného soudního sporu. V této souvislosti stěžovatel upozornil, že § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze interpretovat tak, že by daňově relevantními výdaji byly pouze výdaje vedoucí k reálnému dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Argumentuje tím, že zákon hovoří o „*výdajích na dosažení příjmů*“ a nikoliv o „*výdajích vedoucích k reálnému dosažení příjmů*“. Dále stěžovatel zmínil § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů, který mezi výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 téhož zákona řadí také výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů. Náklady soudního řízení jsou přitom taktéž výdajem, ke kterému je poplatník povinován podle zvláštního zákona; tuto skutečnost však správní orgány i krajský soud pominuly.

[14] Stěžovatel dále namítal, že správní orgány a krajský soud nesprávně hodnotily navržené důkazy k prokázání daňově relevantních výdajů na zemní, výkopové a pomocné práce. V rámci daňové kontroly totiž vyšlo nepochybně najevo, že kopáčské práce byly vykonány a že stěžovatel za tyto provedené práce zaplatil. V souvislosti se závěrem krajského soudu o nemožnosti identifikace osoby D. R. stěžovatel uvedl, že neměl možnost tuto osobu legitimovat, naopak spoléhal na vzájemnou důvěru mezi podnikateli. Podle názoru stěžovatele není ani po svědcích možné požadovat, aby naprosto přesně věděli, že „šéfem“ Romů je opravdu D. R. Stěžovatel byl přesvědčen, že takto nastavená laťka důkazního břemene je v reálném životě nedosažitelná. Mimoto připomněl, že poskytl i jiné údaje o D. R., například, že jeho rodina žije v Dobrušce a živí se kopáčskými pracemi. Správní orgán I. stupně však na tuto informaci nijak nereagoval. Z těchto důvodů došlo podle názoru stěžovatele k porušení základních zásad daňového řízení. Konkrétně se jednalo o porušení § 2 odst. 3 ZSDP, neboť správní orgán I. stupně nehodnotil důkazy ve

vzájemné souvislosti a nepřihlédl ke všemu, co v rámci daňového řízení vyšlo najevo, a § 2 odst. 7 ZSDP z důvodu upřednostnění formálně právního stavu před skutečností.

[15] Stěžovatel v této věci dále uvedl, že správce daně je povinen provádět a obstarávat ty důkazní prostředky navržené daňovým subjektem, jejichž obstarání není v moci daňového subjektu. Pokud tak správní orgán I. stupně neučinil, jednal v rozporu s § 16 odst. 8 ZSDP, protože nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v rámci daňové kontroly najevo.

[16] Stejně tak se stěžovatel domníval, že nebyl brán patřičný zřetel na § 31 odst. 8 ZSDP, který společně s § 31 odst. 9 téhož zákona rozkládá důkazní břemeno mezi daňový subjekt a správce daně. Správce daně prokazuje věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví či záznamů vedených daňovým subjektem, přičemž musí vycházet ke všemu, co vyšlo v řízení najevo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, čj. 8 Afs 33/2011-99). Tak tomu podle stěžovatele v nyní souzené věci nebylo.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na obsah odůvodnění svého napadeného rozhodnutí.

## IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud shrnuje, že v přezkoumávaném případě je pro posouzení věci samé rozhodné, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda mu takové výdaje vznikly a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil.

[20] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*.“ Z tohoto ustanovení vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Zákonným požadavkem, jenž musí výdaj (náklad) splnit, aby byl daňově uznatelným, je tedy mj. jeho faktické vynaložení daňovým subjektem, a to za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů, které v důsledku podléhají zdanění. Zákon tedy jasně umožňuje a podporuje uplatnění výdajů (nákladů), které přinesou nebo reálně mohou přinést, ať už současné nebo budoucí příjmy anebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82).

[21] Daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním procesu, který vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP „*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*“. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má také výjimky. Podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „*[s]právce 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*.“ (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[22] Tvrzenou nezákonnost napadeného rozhodnutí shledává stěžovatel v tom, že správní orgány a krajský soud nesprávně upřednostnily aplikaci § 31 odst. 9 ZSDP a nezohlednily také další ustanovení tohoto zákona. Tuto kasační námitku Nejvyšší správní soud odmítá jako nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil již v žalobě adresované krajskému soudu. Nicméně konkrétními otázkami týkajícími se unesení důkazního břemene stěžovatelem se Nejvyšší správní soud zabývá níže v odůvodnění tohoto rozsudku.

*IV.1 Posouzení nákladů na soudní a exekuční řízení jako daňově uznatelných nákladů*

[23] Co se týče nákladů na soudní a exekuční řízení, Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že v tomto konkrétním případě je nelze považovat za daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V návaznosti na námitku stěžovatele spočívající v tom, že § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu hovoří o výdajích na dosažení příjmů a nikoliv o výdajích vedoucích k reálnému dosažení příjmů, Nejvyšší správní soud upozorňuje, že v tomto daném případě nebyl rozpor v tom, zda byly náklady na soudní řízení vynaloženy na dosažení příjmů. Rozhodnou skutečností bylo to, že nebyla prokázána existence konkrétního smluvního vztahu, z jehož plnění se stěžovatel soudně domáhal daňově ovlivnitelných výdajů. Jediným důkazem stěžovatele k prokázání těchto nákladů byl totiž výše zmíněný rozsudek krajského soudu sp. zn. 41 Cm 218/2000, ze kterého vyplývá, že mezi stěžovatelem a jeho protistranou neexistoval konkrétní smluvní vztah, ze kterého by plynula povinnost protistrany zaplatit požadovanou částku 800.000 Kč. Nebylo tedy prokázáno, že by takto vynaložené náklady nějakým způsobem souvisely se zdanitelnými příjmy stěžovatele, a proto je nelze zaevidovat jako daňově uznatelný výdaj.

[24] Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje fakt, že za situace, kdy by stěžovatel byl schopen konkrétně doložit, že soudní řízení bylo vedeno za účelem „dosažení jeho zdanitelných příjmů“ (tj. pokud by prokázal existenci smluvního vztahu, na základě kterého mu vznikl na daný zdanitelný příjem nárok), bylo by možné uplatnit náklady na soudní řízení jako daňově uznatelný výdaj (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2005, čj. 2 Afs 207/2004 – 68, ze kterého vyplývá, že soudní poplatky jsou daňovým výdajem, pokud vedou ke zdanitelným příjmům, a to podle § 24

odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů). Opačný postup by mohl vést k absurdním důsledkům, kdy by daňový subjekt mohl uplatnit jako zdanitelný náklad jakékoli náklady soudního řízení vedeného proti své obchodní protistraně bez ohledu na to, zda by skutečně existoval nárok, který vůči ní vymáhá.

[25] Stěžovatel dále argumentuje tím, že náklady na soudní a exekuční řízení je třeba považovat za daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů, který za daňový náklad považuje výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů. K této námitce Nejvyšší správní soud podotýká, že ji stěžovatel neuplatnil ve své žalobě, a proto ji shledává nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nadto Nejvyšší správní soud uvádí, že náklady na soudní a exekuční řízení by se pod § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů nepodřadily. Jednak se zde nejedná o náklady vynaložené v souvislosti s činností stěžovatele (souvislost nebyla prokázána); navíc by je bylo na místě podřadit pod § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, v tehdy aktuálním znění.

*IV.2 Posouzení nákladů na zemní, výkopové a pomocné práce*

[26] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správní orgán I. stupně vyhodnotil stěžovatelem navrhované důkazy v souladu se zákonem a na základě toho správně stanovil dodatečný daňový výměr. Provedené dokazování totiž nevedlo ke zjištění, zda byly tvrzené náklady skutečně vynaloženy a za jaký přesně rozsah prací.

[27] Jako důkaz provedení zmiňovaných prací předložil stěžovatel faktury, které měl vystavit jeho dodavatel D. R. Ze správního spisu vyplývá, že na těchto fakturách bylo uvedeno neodpovídající IČ a DIČ a neexistující adresa D. R. Na základě takových faktur proto nebylo možné prokázat, zda byly předmětné náklady skutečně vynaloženy. Konkrétnější informace se přitom nepodařilo prokázat ani na základě výslechu svědků. V této souvislosti Nejvyšší správní soud odkazuje na svoji dřívější judikaturu zabývající se nedostatečně prokázanou existencí osoby dodavatele na faktuře (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, sp. zn. 9 Afs 30/2007). Z tohoto rozsudku vyplývá, že pokud správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně osoby dodavatele uvedeného na faktuře, je povinen se zabývat uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje. Tyto výdaje však mohou být daňově uznatelné pouze za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoliv pochyb prokáže jednak jejich skutečné vynaložení a jednak to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. V posuzovaném případě se však pomocí navržených důkazů – svědeckých výpovědí – stěžovateli nepodařilo prokázat konkrétní rozsah prací a na ně vynaložené výdaje.

[28] Co se týče identifikace osoby dodavatele D. R., Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že pokud správnímu orgánu nebyly předloženy správné identifikační údaje této osoby, nelze po něm spravedlivě požadovat, aby provedl výslech takové osoby, případně nechal předvést k výslechu. Správné nejsou ani úvahy stěžovatele o tom, že není jeho povinností zjišťovat si identitu osoby dodavatele a že mu nezbývá než spoléhat se na princip důvěry mezi podnikateli. Ostatně také zásada „neviditelné ruky trhu“, kterou stěžovatel spojuje s důvěrou mezi podnikateli, se ve skutečnosti používá

v jiném významu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že bylo na stěžovateli, aby unesl důkazní břemeno, a proto bylo v jeho zájmu, aby si zjistil skutečnou identitu pana R. To vyplývá například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007-102, který uvádí: „*Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. V této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhá daňový subjekt. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že když daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení […].*“ Na základě uvedených závěrů je zřejmé, že pokud správní orgán měl k dispozici pouze neexistující údaje o panu R. jako svědkovi, neměl možnost ho vyslechnout a nelze mu ani vyčítat, že se mu ho nepodařilo vyhledat.

[29] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že daňové orgány při dokazování postupovaly v souladu se zákonem a nebyly tak porušeny základní zásady daňového řízení, jak uvádí stěžovatel. Nejvyšší správní soud konstatuje, že správní orgány hodnotily všechny stěžovatelem doložené důkazy ve vzájemné souvislosti a ke všem přihlédly. To, že samy nevyhledávaly další důkazy na podporu nepodložených tvrzení stěžovatele nelze považovat za porušení § 2 odst. 3 ani odst. 7 ZSDP. Z judikatury zdejšího soudu ostatně vyplývá, že rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 ZSDP nelze obcházet aplikací § 2 odst. 3 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83). Nelze přitom namítat ani porušení § 2 odst. 7 ZSDP, jelikož správní orgány při stanovení daně vycházely ze skutečného obsahu právních úkonů stěžovatele, tak jak byly stěžovatelem prokázány.

[30] Stejně tak Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že by byl postupem daňových orgánů porušen § 16 odst. 8, neboť správní orgán I. stupně přihlédl při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které při daňové kontrole zjistil, tj. ke všem důkazům, jež mu byly předloženy.

[31] V souvislosti s kasační námitkou týkající rozložení daňového břemene mezi daňový subjekt a správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 ZSDP Nejvyšší správní soud uvádí, že (jak bylo uvedeno v odst. 22 tohoto rozsudku) správce daně nese důkazní břemeno pouze, co se týče vyvrácení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Na podporu svých argumentů stěžovatel připomněl rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 33/2011-99. Je však třeba uvést, že odůvodnění tohoto rozsudku pouze potvrzuje postup daňových orgánů v nyní posuzovaném případě. V tomto rozsudku dospěl soud k závěru, že pokud by žalobkyně prokázala tvrzené skutečnosti týkající se daňově uznatelných nákladů předložením hodnověrných důkazů, a správce daně by je přesto nehodlal osvědčit, pak by bylo na něm, aby vyvrátil jejich průkaznost a prokázal, že důkazy předložené daňovým subjektem nemohou obstát. V posuzovaném případě však stěžovatel nepředložil důvěryhodné důkazy, které by prokazovaly konkrétní výši daňově uznatelných nákladů.

[32] Na základě výše uvedených důvodu Nejvyšší správní soud zamítá kasační námitku, že správní orgán I. stupně zjistil skutkový stav v rozporu se zákonem.

## V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[33] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 7. listopadu 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu