



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Z. B.**, zastoupen Mgr. Michalem Wiedermannem, advokátem se sídlem Bauerova 491/10, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2015, č. j. 21867/15/5300-21442-707271, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2017, č. j. 30 Af 73/2015 - 42,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozsudkem ze dne 30. 8. 2017, č. j. 30 Af 73/2015 - 42, Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 10. 2010, č. j. 211818/10/290912701848, 211930/10/290912701848, 211995/10/290912701848 a 212038/10/290912701848, v části týkající se bankovního spojení. Těmito rozhodnutími (dodatečnými platebními výměry) správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2007 v celkové výši 512 534 Kč a stanovil penále v celkové výši 102 506 Kč.

[2] Správce daně žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly neuznal nárok na odpočet DPH jako příjemci zdanitelných plnění dle přijatých faktur a pokladních dokladů o platbách v hotovosti od dodavatele J. K., za následující práce provedené v období od 10. 4. 2007 do 31. 12. 2007: oprava betonového stožáru, zhotovení betonových základů a dlaždičské

práce. Správce daně vyhodnotil výdaje za uvedené práce jako neprokázané, neboť žalobce nevyvrátil existující pochybnosti a žádným způsobem neprokázal, že dodávky prací byly provedeny tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, tedy právě ze strany dodavatele J. K..

[3] Na základě dožádání místně příslušného správce daně pana J. K., tj. Finančního úřadu v Berouně, správce daně z jeho svědecké výpovědi (viz protokol o ústním jednání ze dne 2. 8. 2010, č. j. 79500/10/026930204647), zjistil, že tato osoba žalobce nezná, neprováděla pro něj žádné práce, neuzavřela s ním žádné smlouvy na fakturované stavební práce, nevystavila a nedoručila žalobcem přeložené daňové doklady a nepřevzala od něj hotovostní platbu za služby dle těchto faktur. K otisku razítka na předložených dokladech J. K. uvedl, že se shoduje s razítkem, které mu bylo odcizeno, ale podpisy nejsou jeho. Správce daně proto přijaté faktury od J. K. neosvědčil jako důkazy a konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, když kromě formálních dokladů nedoložil žádný důkaz, který by osvědčoval skutkový stav tak, jak byl na těchto dokladech deklarován. Žalobce tedy neprokázal přijetí zdanitelného plnění od jím deklarováného dodavatele J. K., a proto mu správce daně doměřil DPH.

[4] Tento postup a závěry správce daně následně v odvolacím řízení potvrdilo také Finanční ředitelství v Brně (rozhodnutí ze dne 24. 10. 2011, č. j. 12984/11/-1301-707271), které v rámci odvolacího řízení doplnilo dokazování o svědeckou výpověď manželky žalobce, paní D. Ž. (viz protokol o ústním jednání ze dne 14. 12. 2010, č. j. 235039/10/290932707862), kterou ovšem neosvědčilo jako důkaz. Manželka žalobce sice uvedla, že J. K. zná osobně a viděla jej asi čtyřikrát doma, neboť její manžel tam má kancelář. Neviděla však jeho občanský průkaz, nebyla u předání peněz a nezná ani částku, která měla být předána. Viděla pouze na stole ležet nějaké vyplněné papíry. Někdy se naskytla i u výkopových prací, kde viděla J. K., jak řídí (dle její domněnky) „*svoje lidi*“. Finanční ředitelství v Brně rovněž doplnilo dokazování o svědeckou výpověď pana Z. K. (protokol o ústním jednání ze dne 22. 2. 2011, č. j. 49041/11/290932707862). Ten mj. uvedl, že žalobce se seznámil s J. K. za účelem navázání obchodního vztahu ve stavebnictví na jeho doporučení. Jednání mezi žalobcem a J. K. se však svědek neúčastnil. V letech 2006 a 2007 v Králově Poli subdodavatelsky pracoval pro žalobce a tam viděl J. K. se zaměstnanci (asi pět osob), jak provádí pro žalobce výkopové a betonové práce. Že jsou tyto osoby jeho zaměstnanci, svědek předpokládal dle služeb, které jim J. K. poskytoval - například odvoz na pracoviště; osobně je neznal.

[5] Žalobce napadl rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně žalobou. Krajský soud rozsudkem ze dne 20. 1. 2014, č. j. 30 Af 9/2012 - 64, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (na nějž s účinností od 1. 1. 2013 přešla působnost odvolacího správního orgánu), kterému uložil zhodnotit věrohodnost výpovědi J. K., především v kontextu protikladných svědeckých výpovědí D. Ž. a Z. K., a doplnit dokazování ohledně reálného fungování činnosti J. K. jako podnikající fyzické osoby.

[6] Po zrušujícím rozsudku krajského soudu žalovaný doplnil do spisu kopii úředního záznamu Policie ČR ze dne 29. 11. 2010 o provedené zkoušce písma J. K. a kopii úředního záznamu Policie ČR z téhož dne o podaném vysvětlení, dle kterého J. K. mj. opětovně uvedl, že žalobce nezná, žádné faktury pro něj nevystavil a žádnou činnost pro něj neprováděl, a že osobu Z. K. rovněž nezná. Vystavené faktury jsou graficky jiné a razítko by mohlo být to, které mu bylo odcizeno v roce 2006, kdy došlo k vloupání do vozidla firmy Euro Jordán, s.r.o. a k odcizení firemních dokladů (včetně jeho dokladů a razítka). V roce 2007 pracoval jako dělník na pobočce firmy Euro Jordán s.r.o., v Berouně. Jako živnostník provozoval výškové práce od roku 2003 do roku 2006, kdy se nechal zaměstnat u této firmy. Zaměstnanec nikdy neměl. Do spisu byla

pokračování

doplněna také kopie složenky odeslané žalobcem J. K. dne 6. 5. 2013 (dle žalobce byly tyto peníze určeny na cestu J. K. do Brna za účelem potvrzení pravdivosti jeho tvrzení). Žalobce však uvedl, že není schopen doložit čestné prohlášení a originál podpisového vzoru J. K.. J. K. byl správcem daně opakovaně předvolán, následně však bylo zjištěno, že místo jeho pobytu není známo.

[7] Správce daně také provedl výslech svědka P. S. (protokol o ústním jednání ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1535666/14/30003-05403-707862), který měl pracovat pro J. K.. Svědek především uvedl, že ho na práci najal J. K., když šel kolem místa, kde pan K. prováděl kopáčské práce. Svědek pracoval na podkladě ústní dohody bez smlouvy či jiného dokladu. Práce byly prováděny v kolektivu pěti až osmi lidí, jednalo se o výkopy a betonování pro sloupy elektrického osvětlení. Svědek si na žádného spolupracovníka nevzpomněl, mělo se jednat o lidi ze Slovenska, kteří se často střídali. J. K. mu zaplatil jen třikrát a po dvou měsících, kdy mu neplatil, svědek odešel. Dle sdělení MSSZ byl svědek v době od 4. 10. 2006 do 23. 1. 2008 zaměstnancem společnosti PROBUR s.r.o., a od 1. 4. 2007 doposud je veden jako OSVČ.

[8] Správce daně dále zjistil, že za rok 2007 J. K. i přes výzvu nepodal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a DPH, a proto mu byla vyměřena nulová daňová povinnost. Registrace k DPH mu byla zrušena ke dni 2. 11. 2007. J. K. nepodal ani vyúčtování ze závislé činnosti a funkčních požitků ani vyúčtování vybírané srážkou. V rámci daňového řízení vedeného u jiného daňového subjektu v roce 2010 byly zjištěny 2 faktury vystavené J. K., a to za období říjen a listopad za bourací práce pro společnost EKOLL s. r. o. Dožádaný správce daně přitom sdělil, že ve zdaňovacích obdobích 1. až 3. čtvrtletí 2007 J. K. nevykonával žádnou ekonomickou činnost. Na základě kontroly DPH za 4. čtvrtletí 2007 pak bylo zjištěno, že uskutečnil dne 22. 10. 2007 a 8. 11. 2007 uvedené stavební práce ve prospěch odběratele EKOLL s. r. o. Správce daně také získal od OSSZ v Berouně informaci, že J. K. byl veden od roku 2005 jako OSVČ, činnost mu však byla ukončena z důvodu nesoučinnosti. V roce 2007 nebyl veden jako zaměstnavatel, naopak byl sám zaměstnancem společnosti Euro Jordán, s.r.o., Podivín (od 4. 9. 2006 do 18. 5. 2007) a společnosti Stern - Car, s.r.o., Rudná u Prahy (od 23. 5. 2007 do 10. 8. 2007).

[9] Správce daně od Policie ČR získal dále kopii usnesení ze dne 28. 12. 2010, č. j. KRPB-23928-60/TČ-2010-060284-HEL, vydaného v rámci trestního řízení zahájeného na podkladě trestního oznámení žalobce na J. K.. Z něj plyne, že policejní orgán uvedenou věc odložil se závěrem, že z provedeného šetření vyplývají skutečnosti nasvědčující tomu, že J. K. ve své svědecké výpovědi provedené před správcem daně v rámci daňové kontroly žalobce uváděl pravdu, a proto nemohl spáchat trestný čin. Žalovaný pak získal od Policie ČR usnesení ze dne 25. 5. 2012, č. j. KRPB-23928-29/TČ-2010-060284-HEL, v němž policejní orgán konstatoval, že výpovědi pěti osob, které vyslechl na návrh žalobce (jednalo se o Z. B., R. P., D. B., M. K. a P. S.), si byly obsahově velice podobné a objevily se ve stejné době, proto není pochyb o osobních vazbách na žalobce a nevěrohodnosti těchto svědků. Policejní orgán nadto zjistil, že ačkoli tyto osoby (stejně jako žalobce) tvrdily, že nemají k žalobci žádný vztah, s výjimkou pana S. se jednalo o osoby, které jsou s žalobcem v příbuzenském poměru nebo na něj mají ekonomickou vazbu (Z. B. je zetěm žalobce, R. P. synovcem manželky žalobce, D. B. známý syna žalobce a M. K. opravoval žalobci dům). I v tomto případě tak policejní orgán věc odložil.

[10] Žalovaný pak, vázán právním názorem krajského soudu, po doplnění dokazování vydal dne 9. 7. 2015 v záhlaví označené rozhodnutí, které žalobce opětovně napadl žalobou. V ní zejména namítal, že žalovaný své rozhodnutí opřel jen o nevěrohodnou výpověď J. K., učiněnou před správcem daně a pominul jeho výpověď v trestním řízení. Nepřihlédl podle něj ani ke skutečnostem tvrzeným dalšími svědky a k písemným důkazům. Neprovedl důkaz z oboru písmoznalectví týkající se podpisů na dokladech podepisovaných J. K. a nevzal v potaz

ani specifickou provedených stavebních prací, včetně osob provádějících výkopové práce. Věc nebyla posouzena objektivně, neboť stejného znění jsou i doklady v další části řetězce plnění vystavené pro DPMB, a.s.; veškeré důkazy v jejich kontextu tak byly nesprávně vyhodnoceny.

[11] Při jednání krajský soud provedl dokazování trestním rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 18. 8. 2014, č. j. 3 T 16/2014 - 519, v části, kde je uvedena svědecká výpověď J. K.. V této výpovědi J. K. potvrdil, že práce pro žalobce vykonal a dostal od něj peníze, kterými vyplácel asi 5 až 6 brigádníků, které si najal. Svědek uvedl, že neví, kdo psal faktury a zda z obdržných prostředků platil DPH. Rozsah prací si nepamatuje, a nepamatuje si ani výši prostředků, které mu měl žalobce předat. Ke zcela rozdílné výpovědi před správcem daně uvedl, že nemá paměť na jména, nicméně u soudu žalobce přirozeně poznal.

[12] Krajský soud shledal, že podstatou sporu v posuzované věci je řešení otázky, zda žalobce unesl důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Dospěl přitom k závěru, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal přijetí zdanitelného plnění od jím deklarovaného dodavatele J. K., a proto správce daně nemohl uznat jeho nárok na odpočet DPH. Uvedenou výpověď J. K. v trestním řízení vyhodnotil krajský soud jako kusou a neobsahující podstatné informace, její věrohodnost je podle něj také narušena, jelikož svědek opakovaně vypovídal zcela odlišně před správním i policejním orgánem. S ohledem na výše uvedené je podle krajského soudu také nerozhodné, že stejného znění jako doklady mezi žalobcem a J. K. mohly být také doklady vystavené mezi žalobcem a společností DPMB, a.s., jako objednatel těchto prací, a že je žalovaný u tohoto subjektu nijak nerozporoval. Žalobu proto krajský soud zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Rozsudek krajského soudu žalobce (dále jen „stěžovatel“) nyní napadá kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem.

[14] Stěžovatel nesprávné posouzení spatřuje konkrétně v tom, že soud shledal v souladu se zákonem postup správce daně při hodnocení důkazů, ačkoli je dle stěžovatele zřejmé, že správce daně porušil svoji povinnost přihlížet ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, včetně toho, co uvedli účastníci (§ 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Stěžovatel se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když uzavřel, že důkazní prostředky neprokazují tvrzení stěžovatele o objednavce a provedení prací v období od 10. 4. 2007 do 31. 12. 2007 dodavatelem J. K., a dodatečně doměřil stěžovateli DPH ve výši 512 534 Kč a stanovil penále.

[15] Dále namítá, že žalovaný i krajský soud nedostatečně přihlédl k výpovědi pana K. v trestním řízení vedeném u Městského soudu v Brně pod sp. zn. 3 T 16/2014, ve které uvedl, že obchodní vztah mezi ním a stěžovatelem skutečně existoval, že podpisy na fakturách a příjmových dokladech jsou jeho a že inkasoval od stěžovatele za tyto práce finanční prostředky. Stěžovatel má za to, že žalovaný i krajský soud nehodnotili výpovědi jednotlivých svědků v jejich souvislosti, neboť jinak by museli dospět k závěru, že tyto výpovědi spolu korespondují a potvrzují jeho tvrzení.

[16] Stěžovatel je přesvědčen, že žalovaný ani krajský soud při svém rozhodování nezohlednili ani reálné fungování obchodních vztahů v rámci výkopových prací. Ty jsou dle stěžovatele zásadně realizovány na základě ústních objednávek podnikateli, kteří najímají pracovníky z řad zahraničních dělníků či sociálně slabších vrstev. Jediným důkazem o realizaci prací tak často

pokračování

bývají daňové doklady. Objednatelé nemají možnost kontrolovat, zda je fungování dodavatele a jeho zaměstnanců v souladu s právními předpisy. K tíži stěžovatele nemůže jít dle jeho přesvědčení ani skutečnost, že J. K. řádně neplnil své zákonné povinnosti, tedy nepodal za rok 2007 daňové přiznání, jímž by se prokázalo, že reálně vykonával činnost jako podnikající fyzická osoba, a tedy zajišťoval práce pro stěžovatele.

[17] Dále má za to, že došlo k porušení zásady rovnosti, pokud plnění objednatel (DPMB, a. s.) na předmětné práce stěžovateli bylo vyhodnoceno jako daňově uznatelný výdaj a plnění stěžovatele subdodavatel J. K. za téže práce uznáno nebylo. Tento postup, kdy žalovaný výdaj jednoho daňového subjektu považuje za daňově uznatelný, přesto, že subdodavatel daňového subjektu jej neuzná, je dle stěžovatele v rozporu se základními principy daňového řádu.

[18] Stěžovatel též nesouhlasí s odmítnutím provedení důkazu znaleckých posudkem z oboru písmoznalectví ze strany žalovaného, neboť to by potvrdilo pravdivost jeho tvrzení.

[19] Závěrem stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k novému projednání a rozhodnutí.

[20] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Stěžovatel podle něj v kasační stížnosti nevznáší žádnou novou argumentaci. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se krajský soud podrobně vyjádřil na stranách 5 – 7 rozsudku, kde zdůraznil, že povinností stěžovatele je nejen prokázat, že předmětné stavební práce byly skutečně provedeny, ale rovněž že byly provedeny deklarovaným dodavatelem a v rozsahu a ceně uvedené na daňových dokladech. Skutečnost, že nebylo zpochybněno samotné provedení stavebních prací ani plnění přijatá od objednatel stavebních prací (DPMB, a. s.) je zcela irelevantní. K výpovědím pana K., který před správcem daně popřel jakoukoli spolupráci se stěžovatelem a přijetí hotovostních plateb, zatímco v rámci trestního řízení potvrdil provedení stavebních prací pro stěžovatele a přijetí peněz, ze kterých vyplácel brigádníky, žalovaný uvedl, že pozdější výpověď neosvědčil jako důkaz, neboť zjistil, že J. K. nebyl v roce 2007 veden jako zaměstnavatel a byl zaměstnán v jiných společnostech. J. K. za zdaňovací období roku 2007 nepodal ani daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob a DPH, vyúčtování daně z příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků, ani vyúčtování daně z příjmu vybírané srážkou, navíc v říjnu a listopadu 2007 uskutečnil stavební práce pro společnost EKOLL, s. r. o. se sídlem v západních Čechách. Pokud jde o reálné fungování obchodních vztahů v rámci stavebních prací, odkazuje žalovaný na stranu 12 rozsudku. K neprovedení znaleckého posudku z oboru písmoznalectví žalovaný podotýká, že tím nelze prokazovat realizaci sporných obchodů. Jedná se totiž o okolnost skutkovou a formálně bezvadné daňové doklady nepostačují k jejímu prokázání. Svůj závěr o neprovedení tohoto důkazu žalovaný řádně a přezkoumatelně zdůvodnil v žalobou napadeném rozhodnutí (viz jeho bod 53). Žalovaný je přesvědčen, že dostal závaznému právnímu názoru vyslovenému krajským soudem v předcházejícím zrušovacím rozsudku, neboť v průběhu odvolacího řízení shromáždil řadu dalších důkazních prostředků, a se všemi důkazními návrhy a tvrzeními stěžovatele se vypořádal, přičemž dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od jím deklarovaného dodavatele J. K. (viz str. 10 - 12 rozsudku).

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[22] Klíčovou otázkou posuzované věci je to, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu ke splnění podmínek nároku na odpočet DPH ve výši 512 534 Kč, který uplatnil na základě přijatých faktur od dodavatele J. K., podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“) za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2007.

[23] Dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které má povinnost uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván.

[24] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyplývá, že prokazování uskutečnění zdanitelného plnění je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění zdanitelného plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětné plnění zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010 - 98, či ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 41/2009 - 119).

[25] Jestliže tedy správce daně vyjádří důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů, tíží jej důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsáním skutečnostem, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní zpochybnované účetnictví, a které osvědčí jeho tvrzení (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, ze dne 26. 1 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, či dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 330/2016 - 29).

[26] Správce daně vyhodnotil uplatněný odpočet DPH ve výši 512 534 Kč jako neprokázaný, neboť stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně, ani neprokázal přijetí zdanitelného plnění od dodavatele označeného na předložených dokladech (tzn. pana J. K.).

[27] Mezi výpovědí J. K. ze dne 2. 8. 2010 a jeho výpovědí v trestním řízení vedeném pod sp. zn. 3 T 16/2014 byl zásadní rozpor. Krajský soud správně posoudil, že výpověď v trestním řízení důvodné pochybnosti ohledně přijetí zdanitelného plnění neodstranila, naopak je ještě více podpořila, neboť je velice kusá a neobsahuje podstatné informace, prokazující skutečné provedení deklarovaných prací J. K. a jejich úhradu v uváděné výši. Nadto je věrohodnost výpovědi uvedeného svědka značně narušena i tím, že opakovaně vypovídal zcela odlišně, a to před správním i policejním orgánem.

[28] Jak vyplývá z výše citované judikatury, nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně zhojit jiným způsobem, a to tehdy, kdy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu. Takový postup je však krajní možností, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob

pokračování

uplatnění daňového odpočtu nebyl daňovým subjektem dodržen. Chce-li daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví.

[29] S ohledem na to, že zjištění správce daně (informace o zaměstnaneckém poměru J. K. v předmětné době, nepodávání daňových tvrzení atd.) doložená listinnými důkazy byla v rozporu se svědeckou výpovědí J. K. v trestním řízení a naopak zcela korespondovala s jeho dřívější svědeckou výpovědí učiněnou před správcem daně, kdy vzniklé rozpory svědek odůvodňoval tím, že nemá paměť na jména, žalovaný i krajský soud vyhodnotili svědeckou výpověď J. K. učiněnou v trestním řízení jako nevěrohodnou. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem zcela ztotožňuje. Stěžovatel přitom nenabídl dostatečně věrohodnou skutkovou verzi, která by objasňovala a dokumentovala zjištěné nesrovnalosti. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že žalovaný i krajský soud správně vyhodnotili, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností.

[30] Pokud jde o stěžovatelem namítané nepřihlídnutí k výpovědi J. K. učiněné v trestním řízení, Nejvyšší správní soud shledává tuto námitku nedůvodnou. Krajský soud celou situaci komplexně přezkoumal, a detailně vysvětlil svůj postup při hodnocení všech relevantních skutečností. Poukazovaným rozporem mezi výpovědí J. K. z roku 2010 a výpovědí v trestním řízení z roku 2014 se taktéž podrobně zabýval. Ve světle dalších skutečností, zejména informací o ekonomické neaktivitě J. K., zprávách o jeho zaměstnaneckých poměrech u jiných společností a usnesení Policie ČR ze dne 28. 12. 2010 krajský soud uzavřel, že žalovaný správně posoudil, že provedení předmětných prací tak, jak bylo tvrzeno, stěžovatel neprokázal. Nejvyšší správní soud považuje rozbor krajského soudu za dostatečný, a jeho hodnocení postupu žalovaného za správné.

[31] Pokud jde o reálné fungování obchodních vztahů při výkopových či stavebních pracích, které byly v posuzovaném případě realizovány zpravidla anonymními skupinami příležitostně najímaných pracovníků, byl to stěžovatel, kdo měl povinnost jejich uskutečnění prokázat. V tomto ohledu daňové orgány nebyly povinny za žalobce cokoli vyhledávat. Důkazní břemeno zcela leželo na žalobci (k tomu podrobněji viz výše), a pokud k těmto okolnostem daňovým orgánům nenabídl tvrzení podložená konkrétními důkazními prostředky, nelze tuto skutečnost daňovým orgánům vytýkat. Na základě uvedeného krajský soud vyslovil, že žalovaný správně vyhodnotil, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k jím učiněným tvrzením ohledně realizace prací uvedených na předmětných fakturách. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud řádně a důkladně rozebral veškeré relevantní skutečnosti a posoudil postup žalovaného. Ani tato námitka tak není důvodná.

[32] Ke stěžovatelem namítanému porušení zásady rovnosti krajský soud správně vyslovil, že je nerozhodné, zda stejného znění jako doklady mezi žalobcem a J. K. byly také doklady vystavené mezi žalobcem a společností DPMB, a. s. jako objednatel těchto prací, a zda je žalovaný u tohoto subjektu nijak nerozporoval. Jak bylo výše rozebráno, „[i] v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat“ (srov. rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 115). V projednávané věci nebylo sporu o tom, že stěžovatel společnosti DPMB, a. s. objednané služby (práce) dodal, správci daně proto ohledně zdanitelného plnění žádné pochybnosti nevznikly. Na stěžovateli však leželo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání toho, zda tyto služby byly provedeny tak, jak tvrdil na předložených dokladech, tedy zda stěžovatel přijal předmětná zdanitelná plnění právě od J. K.. Na rozdíl od předchozího se tedy jednalo čistě o plnění mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem panem K.. Ve vztahu k této skutečnosti však stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Tato kasační námitka je tedy taktéž nedůvodná.

[33] Pokud jde o neprovedení stěžovatelem navrhovaného důkazu znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu i žalovaného, že s ohledem na shora uvedené skutečnosti by uvedený znalecký posudek nevedl k prokázání toho, že práce byly uskutečněny J. K. v deklarovaném rozsahu a byly za ně uhrazeny částky uvedené na žalobcem předložených dokladech. K tomu je vhodné zopakovat, že jak plyne z ustálené judikatury tohoto soudu, ani formálně perfektní účetní doklady nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, je-li zpochybněna jejich věrohodnost. I poslední kasační námitka stěžovatele tudíž není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek Krajského soudu v Brně je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[35] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný správní orgán náhradu nákladů výslovně neuplatnil a Nejvyšší správní soud ani ze spisu neshledal, že by mu vznikly náklady překračující jeho běžnou administrativní činnost. Soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 18. září 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu