



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **Z. B.**, zastoupeného Mgr. Michalem Wiedermannem, advokátem se sídlem Brno, Bauerova 491/10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2017, č. j. 30 Af 77/2015-52,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad Brno III (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci platebním výměrem ze dne 27. 10. 2010, č. j. 211701/10/290912701848, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 590 822 Kč a penále ve výši 118 164 Kč, celkem 708 986 Kč. Správce daně žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly neuznal jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních

z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) částku ve výši 1 788 171 Kč (bez DPH) dle přijatých faktur a pokladních dokladů o platbách v hotovosti od dodavatele J. K., za 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.. K odvolání žalobce žalovaný rozhodnutí správního orgánu I. stupně změnil rozhodnutím ze dne 27. 7. 2015, č. j. 22971/15/5200-10422-708855, a to v části týkající se bankovního spojení správce daně.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 30. 8. 2017, č. j. 30 Af 77/2015-52, zamítl.

[3] Krajský soud nejprve připomněl, že v této věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 26. 9. 2013, č. j. 30 Af 143/2011-116, kterým rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovanému v tomto rozsudku uložil, aby zhodnotil věrohodnost výpovědi J. K., především v kontextu protikladných svědeckých výpovědí D. Ž. a Z. K., a doplnil dokazování ohledně reálného fungování činnosti J. K. jako podnikající fyzické osoby.

[4] 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 výpověď J. K.. V této výpovědi J. K. (jako svědek v trestní věci žalobce) 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 obdržovaných 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 v roce 2010 uvedl, že nemá paměť na jména, u soudu však žalobce přirozeně poznal. Krajský soud naopak neprovedl dokazování protokolem z hlavního líčení ve věci obžalovaného Z. B., neboť rozhodující část výpovědi svědka J. K., ze které vycházel i Městský soud v Brně, je zachycena v uvedeném trestním rozsudku.

[5] Krajský soud konstatoval, že podstatou sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným výdajům ve výši 1 788 171 Kč na základě přijatých faktur od J. K., a to jako výdajům daňově uznatelným ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dospěl přitom k závěru, že žalobce v průběhu daňového řízení neunesl důkazní břemeno, a neprokázal tedy, že došlo k faktickému provedení prací v deklarovaném rozsahu a vyplacení jednotlivých hotovostních plateb J. K. v částkách uvedených na předložených dokladech. 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 daňovým 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. Krajský soud uzavřel, že žalobce nepředestřel daňovým orgánům žádnou věrohodnou skutkovou verzi tvrzeného obchodního případu; v této souvislosti proto byly nepřipadné i námitky, že žalovaný nepřihlédl k reálnému fungování obchodních vztahů při výkopových či stavebních pracích a obvyklé ceně prací poskytovaných společností DPMB, a. s.

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opírá o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel spatřuje nesprávné posouzení právní otázky 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 nesouhlasí s názorem krajského soudu, který přisvědčil žalovanému, 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 proto mu nemohou být jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznány výdaje ve výši 1 788 171 Kč.

[7] Stěžovatel dále namítá, že žalovaný i krajský soud nedostatečně přihlédli k výpovědi J. 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.

[8] 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 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. Stěžovatel má za to, že žalovaný účelově vybíral ty skutečnosti, které svědčí jeho názoru, a tím porušuje zásadu rovnosti i legitimního očekávání. Žalovaný na jednu stranu argumentuje tím, že J. K. byl po většinu roku 2007 v zaměstnaneckém poměru a nepochybně ani jeho činnost pro společnost EKOLL s. r. o., v témže roce, na druhou stranu odmítá uznat, že J. K. vykonával práce i pro stěžovatele.

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

[10] Stěžovatel konečně nesouhlasí s odmítnutím provedení důkazu znaleckým posudkem z oboru písmoznaectví (stran vystavených daňových dokladů), neboť to by potvrdilo pravdivost jeho tvrzení. Podle názoru stěžovatele žalovaný v tomto ohledu nevzal v potaz ani obvyklou cenu prací poskytnutých objednateli za účelem zjištění hodnoty prokázaných prací ve vztahu k objednateli. Stěžovatel shrnul, že pokud by žalovaný zohlednil všechny shora popsané skutečnosti, nutně by dospěl k závěru, že výdaje ve výši 1 788 171 Kč jsou daňově uznatelnými.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel nevznáší žádnou novou argumentaci. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se krajský soud podrobně vyjádřil na stranách 6–8 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 irrelevantní. 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 a obvyklé ceny, odkázal žalovaný na stranu 13–14 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; k tomu odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. 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 vynaložení nákladů v deklarované výši za tvrzené provedení výkopových, dlaždičských a dalších prací dodavatelem J. K. (viz str. 10–12 rozsudku).

[12] 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.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Klíčovou otázkou posuzované věci je to, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k uznání výdajů ve výši 1 788 171 Kč jako daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které uplatnil na základě přijatých faktur od dodavatele J. K. ve zdaňovacím období roku 2007.

[15] Dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (účinného v době provádění deklarovaných prací), respektive § 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.

[16] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyplývá, že vynaložení výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů 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 současně věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o pořízení zboží nebo služeb 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. nálezy 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; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z www.nalus.usoud, rozhodnutí tohoto soudu z www.nssoud.cz).

[17] 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, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Unese-li své důkazní břemeno ve vztahu k popsáným 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 zpochybňované 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).

[18] Konstantní judikatura tohoto soudu tedy zastává názor, že 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 i za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu. Takový postup je však krajní možností, kdy standardní, zákonem předpokládaný, způsob 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 nebránit jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na straně daňového subjektu; správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011-109).

[19] Žalovaný vyhodnotil uplatněné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši 1 788 171 Kč jako neprokázané, neboť stěžovatel nevyvrátil konkrétní pochybnosti správce daně, ani neprokázal provedení prací dodavatelem označeným na předložených dokladech, panem J. K.

[20] Žalovaný předně neosvědčil jako důkaz žádnou z výpovědí J. K., neboť mezi jeho výpověďmi před správcem daně dne 2. 8. 2010 (viz protokol č. j. 79500/10/026930204647), před policejním orgánem (srov. usnesení ze dne 28. 12. 2010, č. j. KRPB-23928-60/TČ-2010-060284-HEL) a před městským soudem v řízení vedeném pod sp. zn. 3 T 16/2014 panovaly rozpory. Zatímco před správcem daně a před Policií ČR J. K. vypověděl, že žalobce nezná a že pro něj žádné práce nekonal, posleďně, v trestním řízení u městského soudu, svědek potvrdil, že práce pro žalobce vykonal a dostal od něj peníze, kterými vyplácel asi 5 až 6 brigádníků, které si najal. Svědek před soudem dále uvedl, že neví, kdo psal faktury a zda z přijatých plateb odváděl DPH; rozsah prací si nepamatuje, nepamatuje si ani, jakou částku mu měl žalobce předat. Žalovaný konstatoval, že vypovídal-li svědek J. K. před městským soudem teprve po sedmi letech od předmětné obchodní transakce ve prospěch skutkového děje tvrzeného stěžovatelem, nelze jeho výpověď označit za důvěryhodnou. Žalovaný poukázal na skutečnost, že J. K. se mezi lety 2007 a 2014 nacházel v nepříznivé finanční situaci a byl devětkrát odsouzen, a to nejčastěji za neplacení výživného. Žalovanému se tudíž jevílo nepravděpodobné, že by si svědek nemohl vybavit žádné podrobnosti o prováděných pracích, které v základu daně činily více než 2,5 milionu korun. I s ohledem na skutečnost, že v době trestního řízení před městským soudem již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2007, pak žalovaný hodnotil výpověď J. K. před městským soudem jako účelovou.

[21] Dále žalovaný vycházel z informací poskytnutých dožádaným správcem daně J. K. a místně příslušné Okresní správou sociálního zabezpečení o tom, že pan J. K. v prvním až třetím čtvrtletí nevykonával žádnou ekonomickou činnost, naopak byl v zaměstnaneckém poměru.

Samostatnou výdělečnou činnost vykonával pouze dne 22. 10. 2007 a dne 8. 11. 2007 pro společnost EKOLL s. r. o. se sídlem v západních Čechách.

[22] S ohledem na to přisvědčil krajský soud žalovanému, že výpověď J. K. v trestním řízení před městským soudem důvodně pochybnosti ohledně vynaložení výdajů na předmětné výkopové a dlaždičské práce neodstranila. Naopak, vzhledem k tomu, že byla velice kusá a neobsahovala podstatné informace, prokazující skutečné provedení deklarovaných prací panem Kroupou a jejich úhradu v uváděné výši, tyto pochybnosti podle krajského soudu ještě více prohloubila. Nadto byla věrohodnost výpovědi uvedeného svědka významně narušena i tím, že opakovaně vypovídal zcela odlišně. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem zcela ztotožňuje. Stěžovatel v průběhu daňového řízení nenabídl žádnou 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.

[23] Pokud jde konkrétně o stěžovatelem namítané nepřihlédnutí k výpovědi J. K. učiněné v trestním řízení, i zde platí, že krajský soud celou situaci komplexně přezkoumal, a detailně vysvětlil svůj postup při hodnocení všech relevantních skutečností. Podrobně se přitom zabýval i poukazovaným rozporem mezi výpovědí J. K. z roku 2010 před dožádaným správcem daně a výpovědí v trestním řízení z roku 2014. Nejvyšší správní soud považuje ve světle dalších skutečností, zejména informací o ekonomické neaktivitě J. K., zprávách o jeho zaměstnaneckých poměrech u jiných společností a obsahu usnesení Policie ČR ze dne 28. 12. 2010, závěry daňových orgánů i krajského soudu za zcela přílehavé. Lze dodat, že pokud se svědek o čtyři roky poté, co podal první výpovědi, v trestním řízení „rozpomněl“, že takové práce pro stěžovatele (před sedmi lety) provedl, vyznívá taková výpověď již jen z tohoto důvodu nevěrohodně. Jeho tvrzení, že v roce 2010 nevěděl, že je dotazován na práce pro stěžovatele a jeho identita se mu vyjasnila až poté, co jej fyzicky viděl u ústního jednání, je zcela nevěrohodné, navíc v situaci, kdy předmětem odvedených prací neměla být drobná, marginální zakázka, ale zakázka v ceně téměř 1,8 milionů Kč. Současně je třeba připomenout, že i výpověď J. K. v trestním řízení byla zcela neurčitá. Nejde přitom o situaci, kdy by daňové orgány, potažmo krajský soud, upřednostnily jednu z podaných výpovědí svědka K.; právě pro jejich rozpornost a neurčitost daňové orgány žádnou z těchto výpovědí neosvědčily jako důkaz. Bylo proto na stěžovateli, aby za této situace nabídl k prokázání svých daňových tvrzení další důkazní prostředky.

[24] Stěžovatel také žalovanému vytýkal, že účelově vybíral jen důkazy svědčící jeho závěrům, konkrétně, že považoval zaměstnanecký poměr J. K. za neslučitelný s možným samostatným výkonem práce pro stěžovatele. V tomto postupu spatřuje porušení zásady rovnosti a legitimního očekávání. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že se z uvedeného důvodu nemůže jednat o porušení uvedených zásad; námitky stěžovatele spíše směřují k selektivnímu hodnocení skutečností žalovaným. *In concreto* pak kasační soud souhlasí se stěžovatelem, že není vyloučeno, aby osoba konající závislou práci vykonávala současně i činnost samostatnou mimo zaměstnanecký poměr. Nic takového ovšem daňové orgány ani krajský soud netvrdily. Poukázaly pouze na fakt, že po rozhodující většinu období, kdy měl svědek K. pro stěžovatele provádět deklarované práce, byl v zaměstnaneckém poměru a pouze v období od 22. 10. 2007 do 8. 11. 2007 vykonával samostatně výdělečnou činnost, což opíral o skutečnosti zjištěné u příslušných orgánů (viz bod [21] tohoto odůvodnění). Závěr, že mimo uvedené období samostatně výdělečnou práci neprováděl, je tedy logický, jakkoli tato skutečnost sama o sobě není způsobila tvrzení stěžovatele vyvrátit. Šlo nicméně jen o dílčí argument žalovaného, který přitom zapadá do celkových skutkových zjištění.

[25] Pokud jde o reálné fungování obchodních vztahů při výkopových či stavebních pracích, jakož i cenu obvyklou za tyto práce, které bývají realizovány zpravidla anonymními skupinami

příležitostně najímaných pracovníků, nic to nemění na faktu, že to byl stěžovatel, kdo měl povinnost jejich uskutečnění prokázat. V tomto ohledu daňové orgány nebyly povinny za stěžovatele cokoli vyhledávat. Důkazní břemeno zcela leželo na stěžovateli (k tomu podrobněji viz výše), a pokud (v důsledku své nedostatečné obezřetnosti vyžadované právě u tohoto typu činností) k těmto okolnostem daňovým orgánům nenabídl žádná relevantní 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.

[26] Nejvyšší správní soud také souhlasí s krajským soudem, 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 objednatelům těchto prací, a zda je žalovaný u tohoto subjektu uznal. 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 mezi stěžovatelem a jmenovanou společností žádné pochybnosti nevznikly. Na stěžovateli však leželo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání toho, že přijal (jako subdodávku) předmětná plnění právě od J. K. a vynaložil v této souvislosti deklarované výdaje, jak tvrdil na předložených dokladech. Na rozdíl od předchozího případu se tedy jednalo čistě o plnění mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem panem K.. Ve vztahu k této skutečnosti však stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Namítal-li tedy stěžovatel, že žalovaný výše uvedeným postupem porušil zásadu rovnosti, je tato výtku nedůvodná.

[27] Konečně, pokud jde o neprovedení stěžovatelem navrhaného 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 reálně uskutečněny právě J. K. v deklarovaném rozsahu a byly za ně uhrazeny částky uvedené na žalobcem předložených dokladech. K tomu je vhodné zopakovat, že ani formálně perfektní účetní doklady nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, je-li zpochybněna jejich věrohodnost. Ani poslední kasační námitka stěžovatele tudíž není důvodná.

[28] Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji proto rozsudkem zamítl.

[29] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka - žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. září 2019

Mgr. Radovan Havelc
předseda senátu