

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera 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 žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2015, č. j. 22970/15/5200-10422-708855, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 5. 2017, č. j. 30 Af 76/2015 - 69,

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] Rozsudkem ze dne 7. 3. 2017, č. j. 29 A 124/2015 - 109, Krajský soud v Brně zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 10. 2010, č. j. 211710/10/290912701848, a to v části týkající se bankovního spojení. Tímto rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem) správce daně žalobci mj. dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 236.145 Kč.

[2] Správce daně žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly neuznal jako daňově uznatelné výdaje částku ve výši 2.106.426 Kč (bez DPH) dle přijatých faktur a pokladních dokladů o platbách v hotovosti od dodavatele, společnosti Evitel, s. r. o. (dále jen „společnost Evitel“), za následující práce provedené v období od 19. 8. 2008 do 31. 12. 2008: zhotovení betonových základů pro stožáry, rozbourání betonového základu a přídavný výkop a úklidové práce v dopravních vozidlech. Správce daně vyhodnotil výdaje za uvedené práce jako neprokázané, neboť žalobce nevyvrátil existující pochybnosti a žádným způsobem také neprokázal, že dodávky prací byly společností Evitel provedeny tak, jak bylo deklarováno na předložených přijatých fakturách.

[3] Na základě dožádání místně příslušného správce daně společnosti Evitel, tj. Finančního úřadu ve Znojmě, správce daně ze svědecké výpovědi bývalého jednatele společnosti Evitel, pana B. N. (viz protokol o ústním jednání ze dne 23. 6. 2010, č. j. 99078/10/346932702525), zjistil, že tato společnost pro stěžovatele nikdy žádné práce neprováděla. Dle vyjádření B. N. nebyly podpisy na předložených dokladech jeho, žádné peníze nedostal, razítko společnosti Evitel nikdy neměl, stěžovatele neznal, nevěděl, kde bydlí a nikdy s ním žádné obchodní jednání za společnost Evitel neuskutečnil. Dále uvedl, že od září do prosince 2008 byl na brigádě v Moravskoslezských cukrovarech a. s., Hrušovany nad Jevišovkou, a společnost Evitel od doby, co byl jejím jednatelem (od 22. 6. 2005 do jejího výmazu z obchodního rejstříku 6. 1. 2010) nezaměstnávala žádné pracovníky a v té době ani nepodnikala.

[4] Správce daně proto přijaté faktury od společnosti Evitel neosvědčil jako důkazy a konstatoval, že žalobce v dané věci neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, když kromě formálních dokladů (faktur a pokladních dokladů) nedoložil žádný důkaz, který by osvědčoval skutkový stav tak, jak byl deklarován na předmětných fakturách. Žalobce tedy neprokázal, že předmětná částka související s úhradou přijatých faktur, na nichž jako dodavatel figurovala společnost Evitel, skutečně byla pro žalobce výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Správce daně proto žalobci zvýšil základ daně z příjmů za zdaňovací období roku 2008 a doměřil mu daň shora uvedeným způsobem.

[5] Tento postup a závěry správce daně následně v odvolacím řízení potvrdilo také Finanční ředitelství v Brně, a to v rozhodnutí ze dne 13. 7. 2011, č. j. 8496/11-1102-703207, které v rámci odvolacího řízení doplnilo dokazování také o svědeckou výpověď manželky žalobce, D. Ž. (viz protokol o ústním jednání ze dne 14. 12. 2010, č. j. 235039/10/290932707862), kterou ovšem rovněž neosvědčilo jako důkaz. Ta uvedla, že B. N. zná osobně, neboť manžel má doma kancelář a měl tam s ním domluvenou schůzku, že se s ním setkala asi čtyřikrát doma, kdy viděla při jednání na stole příjmové a výdajové doklady, avšak předávání peněz nebyla přítomna, od manžela pouze věděla, že dělali objednávky na výkopové práce. Žalovaný tak k výpovědi D. Ž. uzavřel, že by mohla pouze dosvědčit, že se stěžovatel s B. N. setkal, nikoliv však již faktické provedení deklarovaných prací jmenovanou společností a jejich rozsah, včetně hotovostních úhrad B. N. jakožto jednateli tohoto dodavatele.

[6] Žalobce napadl toto rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně žalobou. Krajský soud v prvním soudním řízení doplnil dokazování čestným prohlášením B. N., v němž tento naopak potvrdil provedení vyfakturovaných akcí pro žalobce, i jejich proplacení. Krajský soud proto rozsudkem ze dne 26. 9. 2013, č. j. 30 Af 142/2011 - 70, napadené rozhodnutí Finančního ředitelství zrušil, věc vrátil žalovanému (na kterého s účinností od 1. 1. 2013 přešla působnost odvolacího orgánu), kterému uložil zhodnotit věrohodnost výpovědi B. N., a doplnit dokazování ohledně reálného fungování společnosti Evitel.

[7] Po zrušujícím rozsudku krajského soudu žalovaný přihlédl k doloženému čestnému prohlášení B. N., včetně vzoru jeho podpisu, a kopii jeho občanského průkazu. V čestném prohlášení B. N. uvedl, že předmětné stavební akce provedl v Brně v roce 2008, vyfakturoval je stěžovateli a obdržel od něj částku ve výši 2.506.711 Kč. S ohledem na rozpor citovaného čestného prohlášení s dřívější výpovědí B. N. přistoupil správce daně k opakování jeho svědecké výpovědi (viz protokol o ústním jednání ze dne 13. 3. 2014, č. j. 1072926/13/3003-05403-707862). B. N. potvrdil, že vystavil a podepsal čestné prohlášení, a potvrdil provedení prací a vystavení dokladů pro stěžovatele včetně jejich hotovostních úhrad. U otisku razítka potvrdil, že se jedná o razítko užívané společností Evitel. Materiál nakupoval od kamaráda ze Slovenska. Dále uvedl, že společnost Evitel měla zaměstnance ze Slovenska, kteří pracovali na dohody o provedení práce. Na brigádě v Moravskoslezských cukrovarech a. s. v období od září do prosince 2008 nebyl. Doplnil, že společnost Evitel podala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických osob za rok 2008, a že je osobně donesl na finanční úřad. K doložené kopii občanského průkazu uvedl, že ji předal stěžovateli za účelem ověření totožnosti. Rozpor mezi svou výpovědí a čestným prohlášením B. N. zdůvodnil rozrušením v důsledku úmrtí v rodině v době výpovědi.

[8] Správce daně si dále opatřil zprávu Okresní správy sociálního zabezpečení (OSSZ) ve Znojmě ze dne 30. 5. 2014, ze které vyplynulo, že B. N. byl od roku 2005 do roku 2008 veden jako zaměstnanec, a to od 1. 4. 2008 do 14. 4. 2008 u společnosti AQUAS vodní díla, s. r. o. a od 22. 9. 2008 do 31. 12. 2008 u společnosti Moravskoslezské cukrovary, a. s. V tomto období nebyl B. N. evidován jako osoba samostatně výdělečně činná. Společnosti Evitel měla zaměstnance pouze v letech 2004 - 2005.

[9] Místně příslušný správce daně společnosti Evitel dne 20. 6. 2014 sdělil správci daně, že za rok 2008 nepodala společnost daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků ani vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou. Za účelem ověření místa podnikání provedl místně příslušný správce daně dne 26. 1. 2006 místní šetření v sídle společnosti Evitel, kdy zjistil, že se jedná toliko o formální sídlo. Krajský soud v Brně pak usnesením ze dne 11. 6. 2009 společnost Evitel v likvidaci zrušil a ke dni 6. 1. 2010 vymazal z obchodního rejstříku.

[10] Důkazní prostředky získal správce daně rovněž od Policie České republiky, a to na podkladě výzvy k poskytnutí informací o průběhu trestního řízení provedeného na základě trestního oznámení podaného stěžovatelem na B. N. Usnesením ze dne 28. 12. 2010, č. j. KRPB-23928-60/TČ-2010-060284-HEL byla věc odložena s odůvodněním, že provedené šetření nasvědčuje tomu, že B. N. ve své svědecké výpovědi provedené před správcem daně v rámci daňové kontroly stěžovatele (viz protokol o ústním jednání ze dne

23. 6. 2010) uváděl pravdu, a proto nemohl spáchat žádný trestný čin. Dále žalovaný získal od Policie ČR usnesení ze dne 25. 5. 2012, č. j. KRPB-23928-29/TČ-2010-060284-HEL, v němž policejní orgán učinil závěr, že výpovědi pěti osob, které vyslechl na návrh žalobce (jednalo se o osoby Z. B., R. P., D. B. M, K. a P. S.), byly obsahově velice podobné a objevily se ve stejné době, proto policejní orgán nepochyboval o osobních vazbách na žalobce, které se později prokázaly. Všech pět osob proto považoval za nevěrohodné svědky, kteří vypovídali na žádost žalobce tak, aby trestní řízení ovlivnili v jeho prospěch. I v tomto případě tak policejní orgán věc odložil.

[11] Žalovaný pak vázán právním názorem krajského soudu po doplnění dokazování vydal dne 20. 7. 2015 v záhlaví označené rozhodnutí.

II. Řízení před krajským soudem

[12] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně.

[13] Krajský soud shledal, že podstatou sporu v posuzované věci je řešení otázky, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným výdajům ve výši 2.106.426 Kč na základě přijatých faktur od společnosti Evitel, a to jako výdajům daňově uznatelným ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

[14] Krajský soud doplnil dokazování o protokol o hlavním líčení sepsaný s B. N. dne 13. 6. 2014 v trestní věci vedené u Městského soudu v Brně pod sp. zn. 3 T 16/2014. Z něj vyplynulo, že B. N. kontaktovali kamarádi ze Slovenska, kteří hledali tzv. „bílé koně“, na základě čehož se stal jednatelem několika společností, mimo jiné i firmy Evitel. Pro stěžovatele prováděl v roce 2008 kopáčské práce. Se stěžovatelem se setkali a spolupráci domluvili v Brně ve Vaňkovce s tím, že brigádníky (jejichž jména si nepamatuje) mu sehnal kamarád ze Slovenska, jehož jméno si již nevybavuje. Zálohu mu žalobce dával každý pátek ve výši cca 10 až 15 tis. Kč, aby mohl vyplácet brigádníky. Sám měl 4.000 Kč, za celou dobu měl celkem 20.000 Kč. N. uvedl, že společnost Evitel fungovala asi rok, neví, proč skončila. V souvislosti s jednatelstvím ve společnosti Evitel nedostal žádné doklady. Nevěděl proto, zda společnost byla plátcem DPH, nevěděl, zda je nadále jejím jednatelem, ani jestli někdy realizovala další akce. Faktury byly vystavovány koncem měsíce dle odvedené práce, kdy stěžovatel zkontroloval, zda částka souhlasí. Po nahlédnutí do konkrétní faktury N. vypověděl, že se jedná o jeho podpis, avšak nepamatuje si, že by někdy dostával peníze v částkách tam uvedených. K předávání peněz uvedl, že mu je stěžovatel nosil přímo na stavbu. Dále vypověděl, že v cukrovarech v Hrušovanech nikdy nepracoval, a že správným je protokol o jeho výpovědi učiněné u Finančního úřadu v Brně v roce 2014, nikoli ten sepsaný v roce 2010.

[15] Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že výdaje byly deklarovaným způsobem vynaloženy (tj. dodavatelem označeným na fakturách a v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám)., a proto je správce daně nemohl uznat jako výdaje daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle soudu je pak také nerozhodné, že stejného znění jako doklady mezi žalobcem

a společností Evitel mohly být také doklady vystavené mezi žalobcem a společností DPMB, a. s. jako objednatelem těchto prací a že je žalovaný u tohoto subjektu nijak nerozporoval.

[16] Krajský soud proto v záhlaví popsaným rozsudkem žalobu zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[17] Žalobce (dále „stěžovatel“) brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností.

[18] Dle stěžovatele je napadený rozsudek nezákonný, neboť krajský soud nesprávně posoudil právní otázku v přecházejícím řízení. 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 objednávce a provedení prací v období od 19. 8. 2008 do 31. 12. 2008 společností Evitel, s. r. o., a vyloučil z daňově uznatelných výdajů částku ve výši 2.106.426 Kč.

[19] Stěžovatel dále namítá, že žalovaný i krajský soud nedostatečně přihlédli k výpovědi pana N. v trestním řízení vedeném u Městského soudu v Brně pod sp. zn. 3 T 16/2014, ve které uvedl, že obchodní vztah mezi stěžovatelem a společností Evitel skutečně existoval, a že částky uvedené na daňových dokladech od stěžovatele skutečně přijal. Stěžovatel poukázal, že pan N. totéž uvedl i v čestném prohlášení.

[20] Stěžovatel je přesvědčen, že žalovaný ani krajský soud při svém rozhodování nezohlednili 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 být dle jeho přesvědčení ani skutečnost, že společnost Evitel řádně neplnila své zákonné povinnosti, tedy nepodala za rok 2008 daňové přiznání, jímž by se prokázalo její reálné fungování – zajištění prací pro stěžovatele.

[21] Stěžovatel má dále za to, že došlo k porušení zásady rovnosti a základních zásad správy daní, když nebylo zpochybněno reálné uskutečnění stavebních prací, ani plnění přijaté od objednatele stavebních prací (Dopravního podniku města Brna, a. s.), ale byly zpochybněny výdaje subdodavatele stavebních prací. Tento postup, kdy žalovaný výdaj jednoho daňového subjektu považuje za daňově uznatelný, přesto, že subdodavateli daňového subjektu jej neuzná, je dle stěžovatele v rozporu se základními principy daňového řádu. Žalovaný rovněž nevzal v úvahu obvyklou cenu stavebních prací, která by dle stěžovatele byla dalším důkazem pravdivosti jeho tvrzení.

[22] Žalovaný se k věci vyjádřil přípisem ze dne 14. 9. 2017, kterým navrhuje kasační stížnost zamítnout. K rozložení důkazního břemene v daňovém nalézacím řízení se krajský soud velmi 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 objednatele stavebních prací (Dopravního podniku města Brna, a. s.) je zcela irelevantní. Žalovaný dále poukazuje na str. 12 a 13 rozsudku, na kterých se krajský soud vypořádal s přihlédnutím k reálnému fungování obchodních vztahů a ceně obvyklé.

[23] K výpovědím pana N., který dne 23. 6. 2010 jakoukoli spolupráci se stěžovatelem popřel, zatímco dne 13. 3. 2014 potvrdil provedení stavebních prací a vystavení daňových dokladů pro stěžovatele, žalovaný uvedl, že pozdější výpověď neosvědčil jako důkazní prostředek, neboť zjistil, že společnost Evitel nevyvíjela v roce 2008 žádnou ekonomickou činnost, neměla žádné zaměstnance a pan N. byl zaměstnán v jiných společnostech. Společnost Evitel za zdaňovací období roku 2008 nepodala daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob, vyúčtování daně z příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků ani vyúčtování daně z příjmu vybírané srážkou. K výpovědi pana N. v rámci trestního řízení žalovaný odkazuje na strany 11 a 12 rozsudku.

[24] Žalovaný je přesvědčen, že dostál závaznému právnímu názoru vyslovenému krajským soudem v předcházejícím zrušovacím rozsudku, neboť v průběhu odvolacího řízení shromáždil řadu dalších důkazních prostředků, a vypořádal se se všemi důkazními návrhy a tvrzeními stěžovatele, přičemž dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že výdaje ve výši 2.1069.426 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz strany 5 – 12 napadeného rozhodnutí).

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Kasační stížnost je projednatelná, na základě posouzení uvedeného níže však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není důvodná.

[26] Klíčovou otázkou posuzované věci je to, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným výdajům ve výši 2.106.426 Kč, které uplatnil na základě faktur přijatých od společnosti Evitel, a to jako výdajům daňově uznatelným ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

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

[28] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyplývá, že prokazování uskutečnění výdaje 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 výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení (srov. nález 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).

[29] 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 popsaným 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 rozsudek 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).

[30] Správce daně hodnotil uplatněné výdaje ve výši 2.106.426 Kč (bez DPH) jako neprokázané, neboť stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně, ani neprokázal, že dodávky předmětných prací byly uskutečněny tak, jak bylo deklarováno na předložených fakturách (tj. na nich označeným dodavatelem a v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám).

[31] Mezi výpovědí B. N. ze dne 23. 6. 2010 a čestným prohlášením spolu s výpovědí v trestním řízení ze dne 13. 6. 2014 byl zásadní rozpor. Krajský soud správně posoudil, že výpověď v trestním řízení důvodné pochybnosti ohledně vynaložení sporných daňových výdajů neodstranila, naopak je ještě více podpořila. 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. Pak je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat jako výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Takový postup je však krajní možností, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje 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.

[32] S ohledem na to, že zjištění správce daně (informace o zaměstnaneckém poměru B. N. v předmětné době, o fiktivním fungování společnosti Evitel bez zaměstnanců, nepodávání daňových tvrzení společností Evitel atd.) doložená listinnými důkazy byla v rozporu jak s obsahem čestného prohlášení B. N., tak s jeho svědeckou výpovědí ze dne 13. 3. 2014, a naopak zcela korespondovala s dřívější svědeckou výpovědí B. N. ze dne 23. 6. 2010, kdy vzniklé rozpory svědek odůvodňoval rozrušením, žalovaný i krajský soud vyhodnotili svědeckou výpověď B. N. ze dne 13. 3. 2014 stejně jako čestné prohlášení za účelové. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem zcela ztotožňuje.

[33] V nynější situaci stěžovatel nenabídl žádnou věrohodnou skutkovou verzi, která by objasňovala a dokumentovala zjištěné nesrovnalosti a zejména časový průběh prováděných prací, jejich rozsah ani to, kým byly skutečně provedeny. Jinými důkazy bylo prokázáno, že se tak nemohlo stát ze strany společnosti Evitel, zároveň však nebylo možno zjistit, v jakém rozsahu a kým konkrétně byly v roce 2008 tyto práce provedeny, a od toho také odvodit a spolehlivě určit skutečnou výši výdajů, které takto provedeným pracím odpovídaly. Správní orgány ani krajský soud nezpochybňovaly, že určité práce musely být provedeny, avšak v jakém skutečném rozsahu a kým se tak stalo, a zda vůbec stěžovatelem vynaložené výdaje zahrnuté v jeho daňové evidenci tomuto rozsahu skutečně odpovídaly, se již stěžovateli prokázat nepodařilo. Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalovaný i krajský soud řádně posoudili, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností. Kasační námitka není důvodná.

[34] Pokud jde o stěžovatelem namítané nepřihlédnutí k výpovědi B. N. učiněné v trestním řízení a nepřihlédnutí k čestnému prohlášení, kde jmenovaný potvrdil provedení prací pro stěžovatele, Nejvyšší správní soud shledává tuto námitku nedůvodnou. Jak bylo podrobně rozebráno výše, krajský soud celou situaci komplexně přezkoumal, a detailně vysvětlil svůj postup při hodnocení všech relevantních skutečností. Poukazovaným rozporem mezi výpovědí B. N. z roku 2010 a výpovědí z roku 2014 spolu s jeho čestným prohlášením se krajský soud zabýval. Srozumitelně vyjádřil, že ve světle dalších skutečností, zejména informací o ekonomické neaktivitě společnosti Evitel, zprávách o zaměstnaneckých poměrech B. N. 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 soud za dostatečný, a jeho hodnocení postupu žalovaného za správné. Krajský soud i žalovaný správně uzavřeli, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které na něm leželo ve vztahu k prokázání vynaložení výdajů uplatněných deklarovaným způsobem. Kasační námitka je nedůvodná.

[35] 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, ani se z vlastní iniciativy zabývat obvyklou cenou prací poskytovaných DPMB, a. s. včetně toho, kolik činí běžná marže stavebních firem při stavebních pracích.

Důkazní břemeno zcela leželo na žalobci (viz výše), a pokud k těmto okolnostem daňovým orgánům nenabídl žádná relevantní tvrzení podložená konkrétními důkazními prostředky, nelze tuto skutečnost daňovým orgánům vytýkat.

[36] 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, posoudil postup žalovaného, a správně uzavřel, že stěžovatel neprokázal vynaložení výdajů uplatněných deklarovaným způsobem.

[37] Ke stěžovatelem namítanému porušení zásady rovnosti krajský soud správně vyslovil, že je nerozhodné, zda stejného znění jako doklady mezi žalobcem a společností Evitel byly také doklady vystavené mezi žalobcem a společností DPMB, a. s. jako objednatelem 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 daném případě tedy na stěžovateli leželo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že uplatněné výdaje vynaložil tím způsobem, jaký tvrdil na příslušných dokladech. Skutečnost, že nebylo sporu o samotné realizaci prací, či uznání souvisejících dokladů jinému daňovému subjektu jsou pro posuzování unesení důkazního břemene stěžovatelem pro účely prokázání daňově uznatelných výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů irelevantní. Kasační námitka je nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[38] Žalobce se svými námitkami neuspěl; jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[39] 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 neměl ve věci úspěch. Žalované žádné náklady nad rámec její běžné úřední činnosti nevznikly, proto jí soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

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

V Brně dne 13. prosince 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu