ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobců: **a) J. Š.** a **b) R. Š.**, oba zast. Mgr. Ivetou Horáčkovou, advokátkou, se sídlem K Nemocnici 166/14, Nový Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 1. 2015, č. j. 1414/15/5200-10422-707678, č. j. 1415/15/5200-10422-707678, č. j. 1416/15/5200-10422-707678 a č. j. 1417/15/5200-10422-707678, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 9. 2017, č. j. 22 Af 21/2015 – 59,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobcům na nákladech řízení o kasační stížnosti 6.728 K č do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobců Mgr. Ivety Horáčkové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný prvním shora uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně b) a potvrdil rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne (dále jen „správce daně“), ze dne 8. 7. 2013, č. j. 1913838/13/3215-24801-803508, kterým byla žalobkyni b) doměřena za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů ve výši 34.995 Kč a daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši -7.785 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6.999 Kč.

[2] Druhým rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně b) a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 8. 7. 2013, č. j. 1913840/13/3215-24801-803508, kterým

byla žalobkyni b) doměřena za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů ve výši 41.551 Kč a daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši – 6.779 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 9.666 Kč.

[3] Třetím rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a) a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 8. 7. 2013, č. j. 1913830/13/3215-24801-803508, kterým byla žalobci a) doměřena za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů ve výši 395.835 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 79.167 Kč.

[4] Čtvrtým rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a) a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 8. 7. 2013, č. j. 1913833/13/3215-24801-803508, kterým byla žalobci a) doměřena za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů ve výši 308.661 Kč a daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši – 6.129 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 62.958 Kč.

[5] Žalobce a) v žalobě proti třetímu a čtvrtému rozhodnutí žalovaného a žalobkyně b) v žalobě proti prvnímu a druhému rozhodnutí žalovaného shodně namítali, že správní orgány při svém rozhodování porušily ustanovení § 8 odst. 1, § 92 odst. 2 a 5 a § 96 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobci jako důkaz o existenci sporných výdajů předložili listiny v podobě faktur, smluv o dílo a příjmových dokladů, tedy předmětným výdajům odpovídající část účetnictví. Tyto listiny prokazují existenci i výši výdajů, které žalobci uplatnili. Žalobci proto měli za to, že splnili svou důkazní povinnost a bylo na správních orgánech, pokud těmto důkazům nehodlají věřit, aby prokázaly jejich nepravdivost. K prokázání nepravdivosti přitom nepostačí pouhé pochybnosti správce daně či žalovaného, ale je nutno mít důkazní prostředky, které jednoznačným způsobem věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto listin vyvrací. Žádný takovýto důkaz však v žádné fázi řízení proveden nebyl. Ve vztahu k předloženým listinám navrhovali žalobci provedení ověření pravosti podpisů na nich, což však žalovaný neprovedl. Žalobci jsou přesvědčeni, že uvedené by prokázalo dodavatelský vztah pánů K. a O. k žalobcům. Výslechy svědků v odvolacím řízení potvrzují skutečnost, že oba jmenovaní byli dodavateli žalobce a). Věrohodnost listin předložených žalobcem a) k prokázání existence výdajů podle žalobců nevyvrací ani skutečnost, že tito dodavatelé neplní své povinnosti vůči správci daně nebo že se nezdržují v místě svého podnikání či bydliště. Žalobci správním orgánům vytkli, že nevyvinuly dostatečnou aktivitu za účelem zajištění výslechu O. a K. Důkaz úředním záznamem o podání vysvětlení svědka O. v trestním řízení není podle žalobců přípustný za situace, kdy je možno svědka vyslechnout po předvedení. Z tohoto důvodu ze strany žalovaného neobstojí ani zpochybnění čestného prohlášení dodavatele O., jímž potvrdil výdaje žalobců.

[6] Krajský soud řízení ve věci všech čtyř žalob spojil ke společnému projednání a v záhlaví citovaným rozsudkem všechna čtyři uvedená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že pro posouzení věci samé je rozhodné, zda žalobce a) splnil podmínky pro uplatnění sporných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zda je tvrzeným způsobem vynaložil a zda to v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 daňového řádu prokázal. Od toho se odvíjí i posouzení věci vůči žalobkyni b), která byla spolupracující osobou žalobce a) ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[7] Krajský soud shledal důvodnou námitku žalobce a), týkající se neunesení důkazního břemene ze strany správce daně. Žalobce a) totiž nejprve unesl důkazní břemeno předložením dokladů týkajících se předmětné obchodní transakce. Následně ovšem správce daně neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že o souladu účetnictví žalobce a) ve vztahu ke sporné obchodní transakci jsou pochybnosti. Touto otázkou se totiž vůbec nezabýval, zabýval se pouze tím, zda výdaje na straně žalobce a) odpovídají vykázaným příjmům na straně jeho dodavatelů. Dospěl k závěru, že nikoliv, neboť pánové K. a O. nesplnili své daňové povinnosti, resp. pan O. za roky 2009 a 2010 je nesplnil vůbec a pan K. pouze za rok 2009, nicméně jím přiznané příjmy od žalobce a) neodpovídají žalobcovým výdajům. U těchto dodavatelů se ani jejich výslechem nepodařilo skutečný stav objasnit, neboť jsou nekontaktní.

[8] Z judikatury Nejvyššího správního soudu však vyplývá, že daňový subjekt nemůže být postihován za to, že dodavatel je nekontaktní nebo že neplní své daňové povinnosti. Správce daně, aniž by se žalobcem a) předloženými doklady zabýval co do jejich úplnosti, vyzval žalobce a) k doplnění důkazů, ačkoliv k přenesení důkazní povinnosti na žalobce a) podle příslušných ustanovení daňového řádu nedošlo.

[9] Tento nesprávný postup správce daně, který žalovaný aproboval, by sám o sobě nemusel vést k nesprávnému rozhodnutí ve věci, vyšlo-li by dalším dokazováním najevo, že skutkový stav, jenž byl žalobcem a) předestřen v daňových tvrzeních, neodpovídá zjištěním učiněných z dokazování, tedy stavu skutečnému. Pokud by tedy ze žalobcem a) předložených důkazů vyplynulo, že uplatněné výdaje nebyly v tvrzené výši vynaloženy daňově uznatelným způsobem, správce daně by správně přistoupil k doměření daně, i kdyby žalobce a) důkazní povinnost neměl. Tato situace však v posuzovaném případě nenastala, neboť žalobcem a) navržené důkazy nevedly k novým zjištěním, tedy nově zjištěnému skutkovému stavu odlišnému od stavu tvrzeného. Pokud navržení svědci vypovídali o sporných obchodních případech obecně, pak to nelze přičítat k tíži žalobce a). Totéž platí o posouzení rozporů ve výpovědích pana O., zachycených v úředním záznamu o podání vysvětlení a v jeho tzv. čestném prohlášení. Pokud by to byl žalobce a), kdo má důkazní povinnost, pak by úvaha o nemožnosti učinit z těchto důkazů skutková zjištění pro tyto rozpory byla správná a mohla by vést k neprokázání daňových tvrzení žalobcem a). Žalobce a) však důkazní povinnost neměl, k dalšímu dokazování v tomto směru nebyl povinen, a nelze tedy uzavřít, že svou důkazní povinnost nesplnil.

[10] Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že ani formálně bezvadné doklady – byť panem O. a K. podepsané - by samy o sobě nemohly prokázat faktické provedení prací a uhrazení vystavených faktur. Za situace, kdy se dodavatel K. k provedení prací a přijetí plnění na základě jejich faktur nevyjádřil, dodavatel O. se sice dvakrát vyjádřil, ale jeho výpovědi jsou protichůdné, by však ověření jejich podpisu mohlo být významnou indicií k tomu, že výdaj byl skutečně vynaložen [naopak, neprokázání jejich podpisu by svědčilo o neuskutečnění žalobcem a) tvrzeného výdaje]. Za chybný proto krajský soud označil rovněž závěr správních orgánů o nadbytečnosti provedení navrženého důkazu znaleckým posudkem k posouzení pravosti podpisů pánů K. a O. na předložených listinách.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobců

[11] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel") kasační stížnost. Uvedl, že pochybení žalobců nebylo takového rozsahu, že by bylo nutné znevěrohodnit celou daňovou evidenci. Jednalo se pouze o konkrétní výdaje (faktury) od konkrétních dodavatelů (K. a O.). Stěžejní je, že kromě nekontaktnosti těchto dodavatelů byly zjištěny další pochybnosti o tom, zda jsou uplatněné výdaje daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud však na tato další zjištění zcela rezignoval, v důsledku čehož při posuzování otázky unesení důkazního břemene správcem daně nevycházel ze zjištěného skutkového stavu. Krajský soud uvedl, že i v případě, kdy by nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobce a), avšak v průběhu daňového řízení a dokazování by vyšly najevo takové okolnosti, z kterých by vyplývalo, že skutkový stav předestřený v daňových dokladech neodpovídá skutečnému stavu, bylo by na místě přistoupit k doměření daně. Následně však nevycházel ze zjištěného skutkového stavu, proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro vnitřní rozpornost.

[12] Svědecké výpovědi navržené účastníky řízení s ohledem na jejich obecnost nebylo možné osvědčit jako důkaz o tom, že stavební práce byly provedeny v rozsahu, ceně a dodavateli deklarovanými na sporných daňových dokladech. Správce daně dožádáním u místně příslušného správce daně společnosti PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a. s. zjistil, že pouze jeden stavební deník na akci „Katastrální úřad Opava" byl veden v souladu s vyhláškou č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, a bylo v něm uvedeno jméno a příjmení ve stavebním deníku. Jména panů K. a O. však absentovala. Ve všech ostatních stavebních denících týkajících se akcí, které zajišťoval žalobce a) pro uvedenou společnost bylo zapsáno pouze jméno žalobce a) a počet pracovníků. Shora uvedené skutečnosti vzbudily ve správci daně vážné a důvodné pochyby o souladu skutkového stavu deklarovaného na předložených daňových dokladech se skutečným stavem, které kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 7. 12. 2012, čímž došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce a bylo na nich, aby prokázali, že částky uvedené na sporných fakturách jsou výdaji na dosažení zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně dále poukázal na to, že zatímco žalobcem a) vystavené faktury jednoznačně dokládají množství provedené práce, a to buď metry čtverečními, nebo odpracovanými hodinami, na fakturách přijatých je pouze uvedeno za jakou práci, resp. na které akci je fakturováno a celková částka. Správce daně vzal rovněž v úvahu, že žalobce a) uvedl do protokolu, že mu „parťáci" dali docházku („šichtovnici") jednotlivých osob, které na stavbě ten který den pracovaly, s uvedením počtu odpracovaných hodin za každou osobu, na požadavek správce daně k předložení této evidence docházky a odpracovaných hodin však žalobce a) sdělil, že evidenci docházky za předmětná zdaňovací období již nemá.

[13] K úředně ověřenému prohlášení pana O. za účelem potvrzení spolupráce s žalobcem a) stěžovatel uvedl, že je nebylo možné osvědčit jako důkaz o tom, že stavební práce byly provedeny v rozsahu, ceně a dodavatelem deklarovaným na sporných daňových dokladech vystavených panem O. Z listin získaných od Policie ČR v souvislosti s trestním řízením vedeným s žalobcem a) totiž vyplynulo, že pan O. měl v roce 2013 na žádost žalobce a) potvrdit, že u něj v roce 2009 pracoval, i přestože se neznali. Prohlášení o tom, že s žalobcem a) pracoval, podepsal proto, že jej o to žalobce a) požádal. Pan O. dále uvedl, že v předmětných zdaňovacích obdobích neměl ani platné živnostenské oprávnění, a

popřel vystavení faktur a výdajových pokladních dokladů. Ohledně použitelnosti důkazů získaných v trestním řízení stěžovatel poukázal na závěry uvedené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013 – 43 a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119.

[14] Z nastíněného skutkového stavu a průběhu dokazování tak podle stěžovatele vyplývá, že správce daně vyjádřil vážné a důvodné pochybnosti o souladu tvrzeného skutkového stavu se skutečným stavem jednak ve výzvě k prokázání skutečností a dále tak činil v průběhu celého daňového řízení, když opakovaně vyzýval žalobce k prokázání daňové uznatelnosti uplatněných výdajů. Podle stěžovatele proto nemůže být pochyb o tom, že správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Důkazní břemeno pak v souladu s principy rozložení důkazního břemene přešlo zpět na žalobce. Ti nebyli schopni předložit důkazy prokazující jejich tvrzení.

[15] Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že ověření podpisu pana K. a pana O. by bylo významnou indicií, že výdaj byl skutečně vynaložen, neboť znaleckým posudkem oboru písmoznalectví nelze prokazovat realizaci sporných obchodů. Formálně bezvadné daňové doklady totiž nepostačují k prokázání toho, že se transakce, která je jejich předmětem, skutečně uskutečnila tak, jak je na daňových dokladech deklarováno, pokud správci daně vzniknou pochybnosti o tom, zda skutečnosti zachycené na daňových dokladech odpovídají skutečnému stavu.

[16] Žalobci zopakovali svou argumentaci uplatněnou v žalobě a ztotožnili je s posouzením věci krajským soudem.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro vnitřní rozpornost, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že krajský soud při posuzování otázky unesení důkazního břemene správcem daně nevycházel ze zjištěného skutkového stavu, avšak dospěl k závěru, že pokud by při dokazování vyšly najevo takové okolnosti, z kterých by vyplývalo, že skutkový stav předestřený v daňových dokladech neodpovídá skutečnému stavu, bylo by na místě přistoupit k doměření daně. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

[19] Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, že zohlednil „neintaktnost“ dodavatelů žalobce a) (K. a O.), daňové doklady předložené žalobcem a), obsah výpovědí svědků, včetně rozporů ve výpovědích pana O. a zabýval se rovněž potřebou písmoznaleckého

posudku. Krajský soud tedy ze zjištěného skutkového stavu vycházel a na základě zjištěných skutečností učinil příslušné závěry ve vztahu k otázce přenesení důkazního břemene. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu nelze považovat za nepřezkoumatelný pro vnitřní rozpornost.

[20] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k posouzení věci samotné, v níž se jedná především o to, zda správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení žalobců a doklady jimi předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, a zda se tudíž jedná o případ, kdy důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, kteří tak byli povinni svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit.

[21] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení *prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.* Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[22] K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a k tomu, jakým způsobem dochází k jeho přenosu mezi daňovým subjektem a správcem daně, se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 – 71: „*Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.*

Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.

(...) Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).“

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil přesvědčení, že důvodné pochyby o souladu skutkového stavu deklarovaného na předložených daňových dokladech se skutečným stavem kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 7. 12. 2012, čímž došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce a bylo na nich, aby prokázali, že částky uvedené na sporných fakturách jsou výdaji na dosažení zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[24] Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 7. 12. 2017, č. j. 172154/12/374932800171, jako důvody pro pochyby o souladu skutkového stavu deklarovaného na předložených daňových dokladech se skutečným stavem uvedl, že ze stavebního deníku na akci „Katastrální úřad v Opavě“ nevyplývá, že na této akci pracovaly týmy M. K. aj. O. a z provedených výslechů svědků navržených daňovým subjektem (M. K., J. M. a Ing. M. K.) nebylo prokázáno, že M. K. aj. O. provedli pro žalobce a) v roce 2009 a 2010 práce v hodnotách zaevidovaných v evidenci příjmů a výdajů žalobce a).

[25] Správce daně v uvedené výzvě popsal obsah svědeckých výpovědí, kdy svědek M. K. uvedl, že na stavbách „party“ od pana O. nebo K. byly a měly určenou svou práci, už neví na jaké zakázce. Svědek J. M. uvedl, že se setkal s „partami“ pana O. nebo K. na panelovém domě na ulici Šrámková v Havířově, na další akce si nevzpomněl. Svědek Ing. M. K. uvedl, že jména J. O. a M. K. dovede zařadit, má dojem, že to bylo na stavbě v Havířově a předpokládá, že i na stavbě v Ostravě na ulici F. Šrámka zejména jméno K., který určitě pracoval pro žalobce a). K panu K. dále uvedl, že byl romského původu, popsal, jak vypadá a uvedl, že na staveniště přijel černou škodou Oktávií nebo škodou Superb, sám nepracoval, ale pracovali „pod ním“ lidé, kteří nebyli romského původu. Upřesnil, že v četě pana K. nebo O. pracovalo 5 až 7 osob. Na dotaz správce daně, zda čety pana O. a K. pracovaly na akci „Katastrální úřad v Opavě“, sdělil, že to nemůže říct, protože na této akci nedělal stavbyvedoucího. Správce daně tyto výpovědi vyhodnotil tak, že je nelze osvědčit jako důkaz, že práce provedené M. K. aj. O. byly v roce 2009 a 2010 provedeny v rozsahu vykázaném žalobcem a). Tomuto závěru správce daně sice lze přisvědčit, nicméně zároveň platí, že uvedené svědecké výpovědi nevyvrací ani nezpochybňují tvrzení žalobce a), které dokládal listinnými důkazy (faktury, výdajové pokladní doklady a smlouvy na stavební práce). Vyplývá z nich, že čety pana K. a O. na stavbách skutečně pracovaly, přičemž svědek Ing. M. K. výslovně uvádí, že pan K. určitě pracoval pro žalobce a). S ohledem na časový odstup výpovědí svědků od provádění předmětných stavebních prací o délce dvou a více let považuje Nejvyšší správní soud za pochopitelné, že uvedení svědci si již nepamatují přesné údaje o jednotlivých pracovnících na konkrétních stavbách. Uvedené svědecké výpovědi proto nemohou založit pochyby o souladu skutkového stavu deklarovaného žalobcem a) na předložených daňových dokladech se skutečným stavem.

[26] Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve vztahu ke stavebnímu deníku na stavbě „Katastrální úřad Opava“, u kterého správce daně poukázal na skutečnost, že v něm byla uvedena řada jmen dodavatelů prací žalobce a), jednotlivé čety byly vyjmenované, avšak jména J. O., M. K., ani jména osob, které pracovaly v jejich četách, se zde nevyskytly. Skutečnost, že jméno pana K. není v deníku uvedeno, lze totiž vysvětlit tím, že pan K. sám osobně na stavbách nepracoval, jak vyplývá ze svědecké výpovědi Ing. M. K. Nejvyšší správní soud dále přihlédl k tomu, že z výpovědi svědka Ing. M. K.

vyplývá, že na stavbách byla běžná praxe, že se zápisy jmen jednotlivých pracovníků do stavebního deníku neuváděly, popř. že se do stavebního deníku zapisovaly pouze počty pracovníků na stavbě a nikoli jejich jména. Jména pracovníků, kteří pracovali pro pana K. a O. v jejich četách, správce daně nezjišťoval, a neobstojí proto závěr stěžovatele, že jména těchto osob nejsou ve stavebním deníku uvedena.

[27] K poukazu stěžovatele na „neintaktnost" uvedených dodavatelů žalobce a) Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že *„z judikatury Nejvyššího správního soudu jasně plyne závěr, že daňový subjekt nemůže být postihován jenom za to, že dodavatel je nekontaktní nebo že neplní své daňové povinnosti (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, nebo rozsudek ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 – 60). V posuzovaném případě to mohl být nejvýše jakýsi vnitřní impuls správce daně se celou obchodní transakcí více zabývat."* (viz bod 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014 – 34).

[28] Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil stěžejní námitce stěžovatele, že s ohledem na skutečnosti uvedené v předmětné výzvě došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce.

[29] K argumentaci stěžovatele, v níž poukázal na skutečnost, že zatímco faktury vystavené žalobcem a) jednoznačně dokládají množství provedené práce, a to buď metry čtverečními, nebo odpracovanými hodinami, na fakturách přijatých je pouze uvedeno za jakou práci, resp. na které akci je fakturováno a celková částka, Nejvyšší správní soud uvádí, že tato skutečnost sice způsobuje, že z daňových dokladů nelze zjistit přesný rozsah prací fakturovaných žalobci a), zároveň však na základě ní opět nelze ani učinit závěr, že dokládá nesoulad předložených daňových dokladů se skutečným stavem. Z výpovědi svědka M. totiž vyplývá, že výše částky uvedené na faktuře vystavené na žalobce a) záležela na množství práce, kterou pro žalobce a) po dohodě s ním udělal. Stejně vypovídal i svědek M. K. Z obsahu správního spisu je dále zřejmé, že žalobce a) v rámci svého podnikání takto obecně specifikované faktury akceptoval a uhrazoval je výdajovými pokladními doklady i ve vztahu k jiným subjektům (M. L., J. J., M. K., T. M., R. B.). Správní orgány podle Nejvyššího správního soudu měly k této skutečnosti při posouzení věci přihlédnout ve prospěch žalobců. Ostatně sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že nebyl důvod znevěrohodnit celou daňovou evidenci žalobců.

[30] Výše uvedené svědecké výpovědi ve spojení s tím, že žalobce a) takovýmto způsobem vystavené faktury v rámci svého podnikání běžně hradil, podle Nejvyššího správního soudu spíše nasvědčují tomu, že faktury vystavené jeho dodavateli, tj. i J. O. a M. K., odpovídají skutečnému stavu. Z výpovědi svědka Ing. M. K., který uvedl, že pokud žalobce a) na faktuře uvedl množství m^2, pak se množství přeměřilo, tam kde byly uvedeny odpracované práce, bylo množství určeno podle množství odpracovaných kalendářních dnů a množství hodin v jednotlivých dnech a počtu pracovníků, což se značilo do stavebního deníku, pak vyplývá, že také faktury vystavené žalobcem a) vůči společnosti PÁTÁ STAVEBNÍ CZ, a. s., odpovídaly skutečně provedeným stavebním pracím.

[31] Skutečnost, že žalobce a) nemá evidenci docházky na stavbách za předmětná daňová období, ačkoli do protokolu uvedl, že ji v podobě „šichtovnice" od „parťáků" obdržel, na

kterou stěžovatel poukazuje v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud hodnotí tak, že žalobce a) nepředložením docházky nevyužil možnost předložit další důkaz svědčící o souladu skutkového stavu deklarovaného na předložených daňových dokladech se skutečným stavem. Za situace, kdy správce daně již nezjišťoval důvod, proč žalobce a) tuto docházku nemá, ve spojení s tím, že listinné důkazy předložené žalobcem a) ve spojení s výpověďmi svědků svědčí o tom, že stavební práce byly provedeny v rozsahu tvrzeném žalobcem a), však má Nejvyšší správní soud za to, že ani tato skutečnost nemůže odůvodnit závěr, že žalobce a) ve vztahu ke svým daňovým tvrzením neunesl důkazní břemeno.

[32] *R*ozpor mezi prohlášením pana O., v němž potvrdil spolupráci s žalobcem a) a vysvětlením pana O. učiněným na Policii České republiky, v němž tuto spolupráci popřel, znevěrohodňuje zásadním způsobem oba tyto listinné důkazy. Za situace, kdy na žalobce a) nepřešlo zpět důkazní břemeno, nelze tento rozpor hodnotit v neprospěch žalobce a), jak již přiléhavě konstatoval krajský soud. V posuzované věci se tak jedná o situaci, kdy je na místě vycházet především z listinných důkazů předložených žalobcem a).

[33] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví nelze prokazovat realizaci sporných obchodů. Písmoznalecký posudek by však mohl vyvrátit či potvrdit, že pan O. předmětné faktury podepsal, a tím pomoci vyjasnit, které z protichůdných tvrzení pana O. o spolupráci s žalobcem a) je pravdivé.

[34] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že správní orgány nesprávně vyhodnotily doposud obstarané důkazy. Za stávajícího skutkového stavu nelze přisvědčit závěru stěžovatele, že v posuzované věci byly dány vážné a důvodné pochybnosti správce daně o souladu tvrzeného stavu se skutečným stavem a že správce daně unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které tak přešlo zpět na žalobce. Byl to naopak správce daně a následně i stěžovatel, kdo neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících tvrzení a důkazy předložené žalobci. Za této situace nebyli ani žalobci povinni předkládat další důkazy prokazující jejich tvrzení.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[35] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[36] O nákladech pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšní žalobci mají právo na náhradu odměny právní zástupkyně za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti), podle § 11 odst. 1 písm. d) a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve výši 3.100 Kč (za každého z žalobců), ovšem snížený o 20 % dle § 12 odst. 4 advokátního tarifu, tj. celkem 4.960 Kč, a náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každého z žalobců (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.). Celkem tedy zástupkyni žalobců náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 5.560 Kč. Zástupkyně žalobců již v řízení před krajským soudem doložila, že je plátkyní daně z přidané hodnoty, a proto se odměna za zastupování zvyšuje o tuto daň ve výši 21 %, tedy o 1168 Kč. Celkově tedy je stěžovatel povinen

zaplatit žalobcům na nákladech řízení o kasační stížnosti 6.728 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jejich právní zástupkyně.

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

V Brně dne 19. ledna 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu