



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **M. Š.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31 (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. prosince 2012, čj. 7655/12–1100–602925, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. prosince 2012, čj. 7655/12–1100–602925, se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit náklady řízení do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku ve výši 19 456 Kč do rukou žalobce a ve výši 22 342 Kč do rukou jeho advokátky JUDr. Ivety Petrové, se sídlem v Novém Městě nad Metují, Nádražní 2151.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhal přezkoumání shora identifikovaného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007.

Žalobce především namítal, že v daňovém řízení bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces. Konstatoval, s odkazem na judikaturu Nevyššího správního

soudu (rozsudek sp. zn. 5 Afs 37/2008, 5 Afs 5/2008 a 8 Afs 16/2012), že předložením daňové evidence a účetních dokladů splnil své důkazní břemeno, které na něm leželo v této fázi daňové kontroly. Správce daně je pak povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předloženou evidenci jako nevěrohodnou, neúplnou a neprůkaznou. Pokud správce daně uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt.

Žalobce uvedl, že správce daně sice vydal dne 21. 9. 2009 výzvu k prokázání skutečností, nicméně v ní nesdělil žádné konkrétní pochybnosti, pro které považoval daňovou evidenci za nevěrohodnou či nesprávnou. Žalobce tak konstatoval, že své důkazní břemeno v první fázi unesl a to se přesunulo na správce daně. Pochybnosti správce daně nesdělil ani ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce z toho dovodil, že správce daně sice vydal výzvu, ale tímto krokem nebylo aktivováno důkazní břemeno žalobce, neboť správce daně svoje důkazní břemeno neunesl. Pro aktivaci je totiž podstatný obsah výzvy a uvedená výzva nebyla podložena konkrétními pochybnostmi, které by musel správce daně kvalifikovaným způsobem vyjádřit. Žalobce připustil, že za určitou pochybnost uvedenou až v rozhodnutí žalovaného lze považovat sdělení, že pan V. P. dosud ani na výzvu nepodal daňové přiznání a na uvedenou adresu je nekontaktní.

Žalobce uvedl, že nemohl zcela konkrétně vyvracet pochybnosti, které mu sdělil žalovaný až v jeho konečném rozhodnutí. Pokud by totiž byl žalobce informován o nekontaktnosti pana P. již vydanou výzvou, měl by možnost jej kontaktovat. Nemohl ani navrhnout další důkazy ve vztahu k těmto tvrzením. Podle názoru žalobce tak bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces dle č. 36 Listiny základních práv a svobod. Pokud byly žalobci sděleny pochybnosti až v samotném rozhodnutí o odvolání, šlo o vadu řízení, která dosahovala určité intenzity a v jejím důsledku mohlo dojít k ovlivnění zákonnosti rozhodnutí. Žalobce vzpomenukl rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 39/2010, dle něhož vada řízení je odstraněna zahrnutím pochybností do odůvodnění napadeného rozhodnutí. S tímto názorem se žalobce neztotožnil.

Dále žalobce vyslovil přesvědčení, že své důkazní břemeno unesl a to předložením faktur, na nichž bylo uvedeno, že platba proběhla v hotovosti, což bylo stvrzeno podpisem pana P. na fakturách. Z předložených faktur byly rovněž jednotlivé zakázky zřejmé. Ze svědecké výpovědi pana H. pak vyplynulo, že fakturované stavební práce byly skutečně provedeny na zakázkách, které žalobce realizoval a ze kterých mu plynuly příjmy (tuto skutečnost správce daně uznal – viz. str. 6 zprávy o daňové kontrole) a tyto příjmy zdanil. Dále bylo prokázáno, že dodavatel pan P. existuje jako podnikatel zapsaný v rejstříku ekonomických subjektů s předmětem činnosti „zednictví“. Svědek pan M. P. pak potvrdil, že byl přítomen předání peněz a potvrdil i předání celkové částky za obě faktury. Bylo svědecky doloženo, že zmiňovaný dodavatel byl zedník, pracoval na jednotlivých zakázkách a že mu fakturovaná částka byla uhrazena. Žalobce vzpomenukl další rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 81/2007, v němž si soud klade otázku, jaké další důkazní prostředky měla stěžovatelka doložit, když správce daně požadoval po daňovém subjektu prokázání něčeho, co měli ve skutečnosti prokazovat jeho dodavatelé. Daňovému subjektu nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se jiného daňového subjektu. Žalobce znovu zdůraznil, že

důkazní řízení probíhalo za situace, kdy správce daně žalobci pochybnosti nesdělil. Žalovaný navíc nesdělil ani žádnou pochybnost o věcném a časovém rozsahu prací.

Žalobce vyslovil dále nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků žalovaným.

Předně nesouhlasil se závěrem žalovaného ohledně nekontaktnosti dodavatele V. P. a nepodání daňového přiznání. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 74/2009, dle něhož „žalobci nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečnosti týkající se jiného daňového subjektu.“ Připomenul, že bylo prokázáno provedení fakturovaných prací a jejich následné předání odběrateli. Dle žalobce s tímto názorem souhlasil i zdejší soud v předcházejícím zrušujícím rozsudku, pokud se žalovaný tímto názorem neřídil, postupoval nezákonně.

Dále žalobce uvedl, že dodavatel V. P. prováděl práce uvedené na fakturách VS 1508 a VS 1507, tedy montáž suchých staveb a zednické práce. Pokud svědek pan M. P. uvedl, že prováděl i pokrývačské práce, mohlo být toto sdělení ovlivněno tím, že zednické práce byly na zakázce Státní archiv Náchod prováděny i v místě střešních konstrukcí. Této drobné nesrovnalosti nevěnoval žalobce velkou váhu, neboť na této zakázce svědek pan P. jako subdodavatel nepracoval. Žalovaný ale dle žalobce nepřihlédl k výpovědi svědka pana H. Ten uvedl, že ke dni svědecké výpovědi (19. 3. 2010) pracoval pro žalobce jako klempíř 3 roky a poté jako technický pracovník 2 roky. Potvrdil, že pan V. P. byl zedník, který pracoval na zakázce v Hradci Králové na Plachtě. Žalobce upozornil, že tuto zakázku řádně vyfakturoval a zdanil. S tímto zjištěním se však žalovaný nevypořádal, rovněž tak se řádně nevypořádal ani s výpovědí obou svědků. Jelikož žalovaný svoje pochybnosti sdělil až v rozhodnutí o odvolání a současně neměl pochybnosti o podrobnějších okolnostech dodávek stavebních prací panem V. P., byl žalobce přesvědčen, že důkazní břemeno unesl. Upozornil přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek sp. zn. 2 Afs 19/2012), která potvrdila, že pokud je vyfakturována odměna, která se skládá z více položek, přičemž část prací je prokázána, není důvod, aby byla celá vyfakturovaná částka vyloučena jako daňově uznatelný náklad.

K absenci stavebního deníku žalobce konstatoval, že tento dokument je pouze jeden z důkazních prostředků a nikoliv jediný. Upozornil, že důkazní břemeno unesl, neboť dodání prací potvrdily svědecké výpovědi.

Dále žalobce konstatoval, že vedl v souladu s ust. § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále je „zákon o daních z příjmů“) daňovou evidenci. Na vedení této evidence nejsou kladeny požadavky jako na vedení účetnictví, evidence má sloužit především ke zjištění základu daně. Proto i způsob řazení příjmů a výdajů v této evidenci nebo časové zachycení závazků v knize závazků zmiňované ust. § 7b nepožaduje. Žalobce uvedl, že žalovaným vzpomínaný nedostatek u pořadových čísel faktur byl způsoben tím, že přijaté faktury jsou zpracovávány jednou čtvrtletně pro účely sestavení daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Při zaevidování do knihy závazků nebyly obě faktury seřazeny za sebou podle data vystavení.

Žalovaný, jak žalobce dále uvedl, argumentoval tím, že faktury byly vystaveny v počítačovém programu, který používal žalobce. Na faktuře bylo uvedeno datum

zdanitelného plnění, ačkoliv dodavatel pan P. nebyl plátcem daně z přidané hodnoty a podpisy se lišily od podpisu na přihlášce k registraci. K tomu žalobce uvedl, že jeho účetní program umožňuje vyplnit kolonku „uskutečnění zdanitelného plnění“, i když daný subjekt není plátcem této daně. K namítané rozdílnosti podpisů žalobce konstatoval, že takové posouzení je otázkou odbornou. Navrhl proto provedení důkazu znaleckým posudkem vypracovaným znalcem v oboru písmoznalectví.

K výpovědi svědka pana M. P. žalobce konstatoval, že na otázku správce daně o výši částek přiznaných v daňovém přiznání uvedl částku skutečně odpovídající přiznané dani. Považoval rovněž za obvyklé, že si téměř každý bude lépe pamatovat okolnosti, u kterých by byl přítomen jako svědek. Danou svědeckou výpověď proto nelze hodnotit jako nevěrohodnou.

Žalobce upozornil, že již v předcházející žalobě namítal nedostatečné zjištění skutkového stavu. V nově podané žalobě se domáhal opakování některých důkazních prostředků při jednání před soudem či provedení zcela nových důkazů: 1/ Navrhl provedení důkazu znaleckým posudkem vypracovaným znalcem v oboru písmoznalectví za účelem posouzení podpisu pana V. P. na fakturách VS 1507 a VS 1508. 2/ Navrhl provedení důkazu výslechem pana I. H. za účelem prokázání, na jakých zakázkách pracoval dodavatel pan P. Žalobce uvedl, že nemohl objektivně navrhnout výslech tohoto svědka z důvodu, že mu nebyly známy pochybnosti správce daně. Ty sdělil až žalovaný v samotném rozhodnutí o odvolání. 3/ Dále navrhl provedení výslechu svědka pana M. H., který již byl sice vyslechnut, ale výslech vykazoval vady. 4/ Konečně se domáhal provedení důkazu jeho knihou závazků za účelem prokázání, že mezi úhradou faktur a zaevidováním do knihy závazků není žádný vztah. Současně s tím navrhl výslech svědkyně paní A. K., která daňovou evidenci zpracovávala.

Žalobce upozornil, že na jedné straně má správce daně i žalovaný zato, že zaplacení nebylo prokázáno a na druhé straně vyzývá pana V. P. k podání daňového přiznání. Žalobce přitom odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 74/2009, dle něhož závěr o neuznání výdaje uskutečněného žalobcem nelze dovozovat ani ze skutečnosti, že dodavatel je nekontaktní, nepodává daňové přiznání nebo předmětné příjmy nezdanil. Ostatně tento názor vyslovil i zdejší soud v předcházejícím zrušujícím rozsudku, avšak žalovaný v novém rozhodnutí tento nedostatek neodstranil.

Žalobce se v žalobě vyjádřil i k případným důsledkům eventuálního podvodného jednání obchodního partnera. Odkázal přitom na judikaturu Soudního dvora Evropské unie týkající se daně z přidané hodnoty (spojené případy C-354/03 a C-355/03), v nichž tento soud vyslovil názor, že nárok na odpočet nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná příchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Dále žalobce uvedl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 129/2006 závěry judikatury Soudního dvora Evropské unie k otázce daně z přidané hodnoty vztáhnul i na daň z příjmů. Žalobce rovněž konstatoval, že daný rozsudek lze použít také jak v případech řetězových tak i v případech dvoustranných dodávek. Upozornil, že dle Soudního dvora Evropské unie mohou členské státy odmítnout přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty

jen v případech, kdy se objektivně prokáže, že odběratel věděl nebo musel vědět, že dané plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem. Žalovaný dle žalobce ve svém rozhodnutí nezohlednil judikaturní závěry ohledně uplatnění ochrany práv nabytých v dobré víře, čímž došlo k porušení ust. § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Podle názoru žalobce měl žalovaný stanovit daň pomůckami. Správce daně totiž na jedné straně akceptoval příjmy ze zakázek, na které musil žalobce vynaložit výdaje (zednické práce od dodavatele pana P.), na straně druhé mu tyto výdaje nebyly uznány. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 93/2007 a sp. zn. 7 Afs 39/2011, v němž nedoložené výdaje tvořily 20,26 % z celkových výdajů a podle Nejvyššího správního soudu měla být daň stanovena pomůckami.

Žalobce následně po uplynutí lhůty pro podání žaloby některé žalobní body dále konkretizoval. K výpovědím pana P. odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 14. 2. 2013, č.j. 7 Afs 2/2013. Dále žádal krajský soud, aby mu před jednáním zaslal vyjádření k žalobě. Znovu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudky sp.zn. 2 Afs 91/2007, sp.zn. 1 Afs 118/2009 a sp.zn. 2 Afs 91/2007.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správci daně žalobce předložil faktury od pana V. P. VS 1507 a 1508 vystavené dne 19. 4. 2007, na kterých byly uvedeny částky 225 000 Kč a 346 000 Kč za provedené práce na akcích Hybešova Brno, Státní archiv Náchod a Trafostanice Neznášov. Na těchto fakturách je uvedeno, že byly proplaceny v hotovosti a jejich úhrady byly takto zahrnuty v daňové evidenci. Správce daně žalobce vyzval, aby hodnověrnými důkazními prostředky prokázal, že práce na zmíněných akcích byly skutečně provedeny a zda předal peněžní prostředky panu P.

Žalovaný dále uvedl, že ve věci hotovostních úhrad faktur od pana P. byl krajský soud (který již o předmětné daňové povinnosti rozhodoval rozsudkem ze dne 27. 9. 2012, č.j. 31 Af 32/2012-41) toho názoru, že svědecká výpověď pana M. P. dostatečně prokázala předání peněžních prostředků v celkové výši 571 000 Kč panu P. Žalovaný, jak uvedl, se proto dále zabýval otázkou, zda byly fakturované práce panem V. P. skutečně provedeny. Správce daně kontaktoval pana P. za účelem podání svědecké výpovědi, zda pro žalobce deklarované práce skutečně provedl. Výzvu se správci daně nepodařilo doručit, neboť adresát je dle vyjádření České pošty na uvedené adrese neznámý. Dále správce daně vyzval veřejnou vyhláškou pana P. k podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2007, což jmenovaný dosud neučinil. K tomu žalovaný ve volně přístupném živnostenském rejstříku zjistil, že pan P. neměl v roce 2007 přerušenu podnikatelskou činnost a místem jeho trvalého bydliště je x, tj. místo shodné s adresou, na kterou správce daně zaslal výzvu k výpovědi svědka. V posuzovaném případě, jak žalovaný zdůraznil, postupoval správce daně v souladu s ustanovením § 38g odst. 1) zákona o daních z příjmů, podle kterého je povinností fyzické osoby podat přiznání k dani z příjmů, pokud její příjmy přesáhly částku 15 000 Kč, což se v případě pana P. stalo a potvrdil to ve svém judikátu Krajský soud v Hradci Králové.

Ze svědecké výpovědi M. P. bylo dle žalovaného zřejmé, že pana P. zná od roku 2006 a že jej zahlédl na zakázce Státní archiv Náchod, ale nepamatuje si, zda to bylo v roce 2006 nebo v roce 2007 (odpověď na otázky 12 a 13). Dále svědek uvedl, že pan P. prováděl na této zakázce pokrývačské a zednické práce. Na faktuře VS 1508 je předmětem fakturace u zakázky Státní archiv Náchod montáž suchých staveb a zednické práce, nikoliv práce pokrývačské. Dále svědek uvedl, že s panem P. na zakázkách žalobce nepracoval, a proto nemůže dosvědčit, zda a jaké práce pan P. pro žalobce prováděl.

Zaměstnanec žalobce, pan M. H., do protokolu č.j. 39369/10/243931608200 dne 19. 3. 2010 uvedl, že stavební deníky byly vedeny na všech akcích a žalobce z titulu zhotovitele měl k dispozici minimálně jejich kopie. Pan D. při podání svědecké výpovědi potvrdil, že stavební deníky byly vedeny na všech zakázkách, na kterých pracoval. K tomu žalovaný odkázal na ust. § 100 odst. 3) stavebního zákona, dle něhož při realizaci staveb zhotovitelem, musí být veden stavební deník. Podle přílohy č. 5 k vyhlášce 499/2006 Sb. pak pravidelné denní záznamy ve stavebním deníku obsahují mimo jiné jména a příjmení osob pracujících na staveništi. Ze spisu dle žalovaného vyplynulo, že žalobce byl výzvou č.j. 103478/09/243931608200 ze dne 21. 9. 2009 vyzván, aby doložil jakýmkoliv důkazním prostředkem, že práce na přijatých fakturách od pana P. byly skutečně provedeny a že je převzal. Žádný hodnověrný důkazní prostředek vedoucí k prokázání provedení stavebních prací panem P., za který by mohl být považován již zmíněný stavební deník, žalobce správci daně nepředložil a tím se dle žalovaného dostal do důkazní nouze.

Ve věci faktur od pana P. žalovaný dále uvedl, že faktura VS 1507 ve výši 225 000 Kč byla evidována jako závazek pod pořadovým číslem 167 a faktura VS 1508 v částce 346 000 Kč pod pořadovým číslem 237. Obě faktury byly zaevidovány v knize závazků dne 19. 4. 2007, přestože v období od 16. 4. 2007 do 23. 4. 2007 byly evidovány závazky s pořadovými čísly 80 až 108. Z číselného označení závazků je zřejmé, že obě faktury nebyly zaneseny do knihy závazků v aktuálním čase. To znamená, že úhrada těchto faktur nemohla být reálně provedena dne 19. 4. 2007, což v tomto ohledu vyvrací svědeckou výpověď pana M. P. Předmětné faktury od pana P. byly vystaveny v počítačovém programu, který žalobce používal sám, což podporuje skutečnost, že na fakturách bylo uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění, přestože pan P. nebyl plátcem daně z přidané hodnoty a tento termín je stanovený zákonem o dani z přidané hodnoty. Podpisy na obou fakturách jsou rozdílné, ačkoliv dodavatelem prací je jedna a táž osoba. Žalovaný měl rovněž k dispozici přihlášku k registraci osobně podepsanou panem P., na níž je jeho podpis odlišný od podpisů na obou zmíněných fakturách.

Správce daně, jak žalovaný dále uvedl, při podání svědecké výpovědi ověřoval, jak si M. P. pamatuje skutečnosti, které nastaly a částky, u nichž je předpoklad, že si je bude pamatovat. V odpovědi na otázku č. 6 svědek uvedl, že s žalobcem spolupracuje od roku 2009, vlastně od roku 2008 a v odpovědi na otázku č. 40 potvrdil, že to bylo od roku 2009. Dále v odpovědi na otázku č. 37 svědek uvedl, že žalobci v roce 2010 vystavil „takových 5 faktur“, a to na částku 121 600 Kč za zakázku v Plzni, 341 000 Kč za zakázku v Meziměstí a ještě tam byla fakturována zakázka v Mělníku. To je celkem 462 600 Kč. V odpovědi na otázku č. 39 svědek uvedl, že v roce 2010 byl žalobce jeho jediným odběratelem a v odpovědi na otázku č. 43 potvrdil, že mu žalobce v tomto roce uhradil částky 340 000 Kč a 121 000 Kč,

což dohromady činí 461 000 Kč. V systému ADIS bylo ověřeno, že celkové zdanitelné příjmy vykázané v daňovém přiznání svědka za rok 2010 činí 457 273 Kč, což je méně, než M. P. uvedl při podání svědecké výpovědi a pohledávky vykázal ve výši nula. To znamená, že buď vykázal příjmy nižší, než skutečně přijal, nebo si nepamatuje výši přijatých částek. Z uvedeného je zřejmé, že si svědek přesně nepamatuje částky vlastních zdanitelných příjmů v roce 2010, ale částku 571 000 Kč, která se netýkala jeho osoby, i datum předání peněžních prostředků, tj. 19. 4. 2007, si pamatuje zcela přesně.

Žalovaný k věci dále konstatoval, že správce daně provedl rozsáhlé dokazování podle § 92 daňového řádu. Žalobce však ani na výzvy správce daně nikterak neprokázal svoje tvrzení v daňové evidenci, respektive v daňovém přiznání o tom, že práce fakturované panem P. byly provedeny a předány. Žalovaný tak uzavřel, že žalobce nedoložil relevantní důkazní prostředky k prokázání, že pan P. skutečně pracoval na jeho zakázkách. Za takový důkazní prostředek nelze považovat dodavatelské faktury a zápisy v daňové evidenci o jejich úhradách. Tím se dostal do důkazní nouze a uplatněné výdaje v úhrnné výši 571 000 Kč se tak nestaly výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1) zákona o daních z příjmů.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že se žalobce mylí, pokud se domnívá, že předložením účetní evidence důsledně nese své břemeno důkazní. V daném případě se jedná o toliko jeho formalizované tvrzení, neboť tvrzené skutečnosti je následně nutno prokázat. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě žalobce pak také z předpisů účetních. K samotnému dokazování pak žalovaný podotkl, že žalobcův odkaz na neunesení důkazního břemene správcem daně není v daném případě nikterak na místě, neboť ten jej nese toliko v případech předvídaných ust. § 92 odst. 5 daňového řádu, kdy podmínky pro jeho přenesení na něj nebyly v daném případě naplněny. Přitom důkazní břemeno lze buď unést nebo neunést. Unesení důkazního břemene znamená, že rozhodující orgán přihlédl k tvrzením účastníka, ať už proto, že byla řádně a dostatečně prokázána důkazy navrhovanými účastníkem, nebo proto, že byla prokázána jiným způsobem, nebo proto, že v konkrétní věci posuzující orgán podle svých zkušeností účastníků prostě uvěřil. Z toho pak lze dovodit, že neunesení důkazního břemene není a nemůže být nesplněním zákonné povinnosti. Je třeba rozlišovat mezi důkazním břemenem a důkazní povinností, kdy důkazní povinností je povinnost předložit důkazní prostředky k výzvě správce daně, nicméně unesením důkazního břemene je třeba rozumět to, že z předložených důkazních prostředků vyplyne závěr, který prokáže tvrzení daňového subjektu. Po provedení důkazů byl dle žalovaného i nadále namístě závěr, že žalobce nebyl schopen doložit důkazní prostředky, kterými by prokázal, že pan P. skutečně pracoval na jeho zakázkách tak, jak deklaroval. K návrhu žalobce na doplnění dokazování soudem pak žalovaný uvedl, že skutkový stav věci byl shledán již dříve dostatečným, a proto jej není třeba dále doplňovat.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že je na jeho rozhodnutí, jakým způsobem bude formulovat své žalobní body tak, aby jimi prokázal pochybení správních orgánů. Odkázal přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Připomenul rovněž, že ve své druhé žalobě oprávněně namítal všechny žalobní body. Názor žalovaného o redundantnosti a irelevantnosti žalobních bodů považoval

za nesprávný a svoje tvrzení opět podložil judikaturou Nejvyššího správního soudu. Dále konstatoval, že v druhé části žaloby je podrobně popsán průběh důkazního řízení a pochybení správce daně. Nejedná se o žádnou obecnou teorii bez přímé vazby na předmět sporu. Zdůraznil dále, že se žalovaný mylí, pokud se domnívá, že žalobce tvrdí, že předložením účetní evidence důsledně nese své důkazní břemeno. Ani tento názor ze žaloby neplyne, žalobce totiž v žalobě pouze konstatoval, že splnil své důkazní břemeno, které na něm leželo v této fázi daňové kontroly. Žalobce znovu zdůraznil, že veškeré pochybnosti měl správce daně sdělit již ve výzvě, aby aktivoval důkazní břemeno žalobce. Upozornil dále, že nenavrhoval čestné prohlášení jako důkazní prostředek. K odkazu na judikaturu Soudního dvora Evropské unie pak uvedl, že žaloba neobsahuje námitky týkající se zneužití práva, ale ochrany dobré víry. Žalobce tedy namítal, aby v případě, že bude akceptováno soudem, že důkazní prostředky prokazují poskytnutí stavebních prací panem P., bylo „přihlédnuto k dobré víře žalobce o případném podvodu na straně dodavatele“. Žalobce současně žádal, aby se zdejší soud vypořádal se všemi žalobními body v plném rozsahu. Svá tvrzení podložil judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání a žalobu jako nedůvodnou zamítl. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost, na základě níž Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 1. 7. 2014, čj. 7 Afs 82/2014-31) rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení, neboť shledal opodstatněnou námitku, že postupem krajského soudu, který o věci rozhodl bez nařízení jednání v nepřítomnosti žalobce, byl porušen zákon. Konstatoval, že řízení před soudem tak bylo založeno na procesní vadě, která ve svém důsledku mohla vést k nezákonnému rozhodnutí ve věci samé.

Žalobce následně předložil zdejšímu soudu další podání nazvané jako „prohloubení žaloby číslo 2, konkretizace některých žalobních bodů uvedených v žalobě proti rozhodnutí žalovaného“. V tomto podání konstatoval, že žalovaný, který shledal nekontaktnost pana P., uvedl tento argument k tíži žalobce. Upozornil, že pokud by tato nekontaktnost dodavatele byla míněna žalovaným skutečně pouze jako relevantní pochybnost vyvracející věrohodnost daňové evidence, byla by tato skutečnost v rozhodnutí žalovaného popsána jako podmínka pro následné vedení důkazního řízení, nikoliv jako výsledek provedení důkazního řízení. Žalobce měl za to, že žalovaný nerespektoval právní názor krajského soudu z předcházejícího rozsudku. Dále žalobce k hodnocení výpovědi svědka pana H. doplnil, že z tohoto výsledku mohl žalovaný učinit jen závěry k otázkám, které byly svědkovi položeny a na skutečnosti, k nimž se vyjadřoval. Správce daně se totiž neptal na věcný a časový rozsah činnosti dodavatele pana P.. Soud by proto měl dle názoru žalobce výslech tohoto svědka provést znovu. Dále žalobce navrhl důkaz znaleckým posudkem, který by měl potvrdit, že podpisy na fakturách a registračním formuláři jsou podpisy dodavatele P.. Vzpomenul, že v žalobě navrhl provedení výslechu některých svědků. K tomu připomněl judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž dle jeho názoru vyplývá, že správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazu, aniž by jej vůbec provedl.

Krajský soud vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu proto nařídil ve věci jednání. Zástupce žalobce při něm podrobně rozebral všechny námitky, které byly uplatněny v žalobě a znovu odkázal na chyby v úvahách správce daně i žalovaného i na procesní pochybení při zkoumání přechodu důkazního břemene ohledně otázky sdělení okolností, které budou prokazovány a které vedly správce daně k pochybnostem ohledně vynaložených nákladů. Citoval judikaturu k jednotlivým právním otázkám tak, jak byla uvedena v žalobě. Odkázal na bod 4 žaloby, kde navrhl a zdůvodnil, jaké důkazy by bylo vhodné provést s tím, že zároveň také poukázal na splnění podmínek, které pro dokazování a jeho rozsah před krajským soudem procesní předpis vyžaduje. Vyslovil přesvědčení, že v daném případě by měly být tyto důkazy před soudem provedeny.

Pověřený pracovník žalovaného při nařízeném jednání uvedl, že napadená rozhodnutí správních orgánů byla vydána v souladu se zákonem. Konstatoval, že z předložených účetních dokladů žalobce vyplynuly kvalifikované pochybnosti o správnosti uplatněných nákladů a žalobci byly sděleny.

V průběhu jednání krajský soud usnesením návrh na provedení důkazů navržených v bodě 4 žaloby zamítl.

Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a žalobu jako nedůvodnou zamítl. Proti tomuto rozhodnutí brojil žalovaný kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud daný rozsudek zrušil a věc zdejšímu soudu vrátil k dalšímu řízení – rozsudek ze dne 23. 7. 2015, čj. 7 Afs 85/2015-35.

Nejvyšší správní soud v daném rozsudku konstatoval, že „Z rozsudku je v tomto rozsahu dostatečně zřejmé, z jakých důvodů dospěl krajský soud k závěru, že stěžovateli byla daň z příjmů za rok 2007 doměřena v souladu se zákonem. Z napadeného rozsudku krajského soudu rovněž vyplývá, z jakých důvodů nepřistoupil na návrh stěžovatele k doplnění dokazování. Z napadeného rozsudku krajského soudu však již není zřejmé, ačkoliv mělo jít o stěžejní okolnosti svědčící neunesení důkazního břemene stěžovatelem, na základě jakých rozhodných skutkových okolností dospěl k závěru, že ze strany správce daně byly po stěžovateli výslovně vyžadovány stavební deníky dle jednotlivých staveb v souvislosti s pracemi, které měl na těchto stavbách vykonávat právě dodavatel V. P.. Uvedené platí tím spíše, reagoval-li stěžovatel řádně a včas na jedinou výzvu správce daně ze dne 21. 9. 2009 a tvrdí-li, že jeho důkazní břemeno nebylo po té nijak aktivováno. Obdobně z napadeného rozsudku krajského soudu není patrné, jaké nedostatky v daňové evidenci (jaké konkrétní porušení konkrétního právního předpisu upravující vedení daňové evidence stěžovatelem), měl krajský soud na mysli, pokud od nich také dovozoval neunesení důkazního břemene stěžovatelem (popřípadě, od nichž dovozoval, že svědčily ve prospěch pochybností správce daně). Není tak na jisto postaveno, jaká porušení právních předpisů krajský soud stěžovateli ve skutečnosti vytýká, ani která z těchto porušení, a v jaké formě, měl uvádět sám stěžovatel. Z rozsudku krajského soudu rovněž nevyplývá, jak naložil s žalobní námitkou a k ní se vztahující argumentací směřující proti závěru (domněnce) správních orgánů, že sporné faktury byly vystaveny stěžovatelem, když deklarovaný dodavatel měl používat stejný software, ačkoliv nebyl plátcem daně. Krajský soud tak z uvedených důvodů zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku

důvodů.....Za tohoto skutkového stavu věci nelze přisvědčit názoru krajského soudu, že by procesní postup žalovaného byl souladný se zákonem. Pokud tedy žalovaný vydal své zamítavé rozhodnutí z důvodu neunesení důkazního břemene stěžovatelem a teprve až v tomto rozhodnutí, kterým zároveň daňové řízení končí, sdělil své pochybnosti, nelze dospět k jinému závěru, než takovému, že žalovaný svým postupem neumožnil stěžovateli, aby důkazní břemeno unesl, resp. aby vyvrátil pochybnosti správce daně a prokázal oprávněnost jím vynaložených výdajů uhrazených dodavateli V. P. V zásadě je proto nutno trvat na tom, aby sdělení konkrétních a kvalifikovaných pochybností o správnosti či průkaznosti zaúčtovaných výdajů předcházelo konečnému rozhodnutí o výši daně (zde rozhodnutí odvolacího správního orgánu). Jinak by daňovému subjektu (zde stěžovateli) nezbylo, než aby se domáhal doplnění dokazování před správním soudem a ten byl povinen, i v zájmu zachování principu rovnosti zbraní, doplnění skutkového stavu umožnit. Tak tomu v této věci ale nebylo. Krajský soud tak vadně po právní stránce posoudil otázku unesení důkazního břemene stěžovatelem v daňovém řízení a s tím související vadu v řízení před správními orgány. K dalším stěžovatelem uplatněným stížnostním námitkám se Nejvyšší správní soud nevyjádřil, neboť by tento jeho názor mohl být přinejmenším předčasný. Je tomu tak proto, že před jejich posouzením je třeba nejprve řádně umožnit stěžovateli, aby prokázal oprávněnost výdajů na dosažení zajištění a udržení příjmů, které mu nebyly uznány jako oprávněné. Teprve pak bude na místě posoudit, zda na případ stěžovatele přiměřeně dopadají judikatorní závěry kasačního soudu, o které se ve své žalobě opírá (např. sp. zn. 2 Afs 93/2007, 5 Afs 16/2012), resp. zda bylo skutečně na místě stanovit stěžovateli daň dokazováním nebo za použití pomůcek. Obdobné platí, i pokud jde o stěžovatelem dovozovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie a k ní se vztahující napadený názor krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 2. 2015, č. j. 31 Af 22/2013 - 143, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). V dalším řízení bude na krajském soudu, aby v mezích platné a účinné právní úpravy znovu posoudil důvodnost stěžovatelem vytýkaných vad řízení před správními orgány a zákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2012, č. j. 7655/12-1100-602925. Správní soud proto musí především umožnit stěžovateli, aby ten mohl prokázat oprávněnost svých výdajů jak po faktické tak i po formální stránce, t.j., že sporné výdaje za plnění od dodavatele V. P. vynaložil na dosažení zajištění či udržení příjmů. Teprve poté a v mezích žalobního návrhu (všech žalobních bodů a argumentů k nim se vztahujícím) posoudí krajský soud, vycházející ze všech závěrů vyslovených v odůvodnění tohoto rozsudku, opětovně opodstatněnost podané žaloby, a vydá rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.“

Krajský soud vázán shora vysloveným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu musel označit žalobu za důvodnou. K tomuto závěru jej vedl shora vyslovený názor kasačního soudu, který nepřisvědčil jeho názoru, že by procesní postup žalovaného byl souladný se zákonem. Při soudním přezkumu tak byla vadně posouzena otázka unesení důkazního břemene žalobce a s tím související vada řízení před správními orgány. Rozhodnutí žalovaného proto krajský soud zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (ust. § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). Učinil tak ve smyslu závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, který konstatoval, že pokud žalovaný vydal své zamítavé rozhodnutí z důvodu neunesení důkazního břemene žalobcem a teprve poté až v tomto rozhodnutí, kterým zároveň

daňové řízení končí, sdělil své pochybnosti, nelze než dospět k závěru, že žalovaný svým postupem žalobci neumožnil, aby důkazní břemeno unesl, resp. aby pochybnosti vyvrátil.

V nově otevřeném daňovém řízení tedy bude na žalovaném, aby vytýkané vady a pochybení odstranil, neboť před posouzením dalších námitek je třeba, jak Nejvyšší správní soud zdůraznil, umožnit žalobci, aby prokázal oprávněnost výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které mu nebyly uznány jako oprávněné, jak po faktické tak po formální stránce. Tento procesní postup je přitom, s ohledem na shora uvedené, možný pouze v odvolacím řízení, neboť pouze touto cestou může být procesní pochybení správce daně a žalovaného napraveno.

Z těchto důvodů se již krajský soud nezabýval vytýkanými vadami rozsudku způsobujícími jeho nepřezkoumatelnost, neboť k otázkám týkajícím se stavebního deníku, daňové evidence a sporných faktur bude případně se vyjádřit teprve poté, co budou procesní vady žalovaného v nově otevřeném odvolacím řízení odstraněny, neboť doplněné důkazní řízení vnese do celého průběhu daňového řízení nové světlo.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2x 5 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 4 úkony právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a repliku k vyjádření žalovaného (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu) a účast při jednání. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 4 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. Krajský soud nepovažuje za důvodně vynaložené náklady soudního řízení další poradu s klientem, vyjádření žalobce, zda trvá na veřejném projednání věci, a ani náhradu za promeškaný čas v souvislosti s další poradou klienta. Z vyjádření zástupce žalobce nevyplývalo, k čemu porada s klientem sloužila a v co vyústila. Rovněž následné vyjádření zástupce žalobce k otázce, zda má být ve věci rozhodnuto bez jednání, nepřineslo do projednání věci žádné novum. Dále krajský soud žalobci přiznal v souvislosti s řízením před Nejvyšším správním soudem 3 úkony právní služby advokátky (převzetí věci a 2x sepsání kasační stížnosti) včetně 3 režijních paušálů. To vše včetně DPH. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v částkách uvedených ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u

Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 15. prosince 2015

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu