



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **S. Š.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 30 (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. prosince 2012, čj. 7656/12 – 1100 – 602925, t a k t o :

Žaloba se z a m í t á .

Odůvodnění:

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

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

Žalobkyně uvedla, že byla spolupracující osobou se svým manželem na základě ust. § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Příjmy a výdaje dosažené při podnikání manžela byly rozděleny na žalobkyni dle uvedeného ustanovení. Manželovi byla dodatečně doměřena daňová povinnost na základě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly

provedené u manžela. Z toho důvodu správce daně zahájil daňové řízení s žalobkyní a dodatečně jí doměřil daň. Vzhledem k tomu, že právní a skutkové závěry správce daně učiněné v řízení s manželem jsou shodné se skutkovými a právními závěry učiněnými v daňovém řízení se žalobkyní, je žaloba obsahově shodná se žalobou manžela.

Žalobkyně namítala, že v daňovém řízení bylo porušeno její právo na spravedlivý proces. Konstatovala, s odkazem na judikaturu Nejvyššího 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 její manžel 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.

Žalobkyně uvedla, že správce daně sice vydal dne 21. 9. 2009 výzvu adresovanou manželovi k prokázání skutečností, nicméně v ní nesdělil žádné konkrétní pochybnosti, pro které považoval daňovou evidenci za nevěrohodnou či nesprávnou. Žalobkyně tak konstatovala, že své důkazní břemeno v první fázi manžel unesl a to se přesunulo na správce daně. Pochybnosti správce daně nesdělil ani ve zprávě o daňové kontrole. Žalobkyně z toho dovodila, že správce daně sice vydal výzvu, ale tímto krokem nebylo aktivováno důkazní břemeno manžela žalobkyně, 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. Žalobkyně připustila, že za určitou pochybnost uvedenou až v rozhodnutí žalovaného lze považovat sdělení, že pan P. dosud ani na výzvu nepodal daňové přiznání a na uvedené adrese je nekontaktní.

Žalobkyně uvedla, že její manžel nemohl zcela konkrétně vyvracet pochybnosti, které mu sdělil žalovaný až v jeho konečném rozhodnutí. Pokud by totiž byl informován o nekontaktnosti pana P. již vydanou výzvou, měl by možnost jej kontaktovat. Nemohl ani navrhopvat další důkazy ve vztahu k těmto tvrzením. Podle názoru žalobkyně tak bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces dle č. 36 Listiny základních práv a svobod. Pokud byly manželů žalobkyně 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. Žalobkyně vzpomenukla 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 žalobkyně neztotožnila.

Dále žalobkyně vyslovila přesvědčení, že své důkazní břemeno její manžel 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 manžel žalobkyně 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 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. Žalobkyně vzpomenula 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. Žalobkyně znovu zdůraznila, že důkazní řízení probíhalo za situace, kdy správce daně manželu žalobkyně pochybnosti nesdělil. Žalovaný navíc nesdělil ani žádnou pochybnost o věcném a časovém rozsahu prací.

Žalobkyně vyslovila dále nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků žalovaným.

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

Dále žalobkyně uvedla, že dodavatel V. P. prováděl práce uvedené na fakturách VS 1508 a VS 1507, tedy montáž suchých staveb a zednické práce. Pokud svědek 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 manžel žalobkyně velkou váhu, neboť na této zakázce svědek P. jako subdodavatel nepracoval. Žalovaný ale dle žalobce nepřihlédl k výpovědi svědka 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. Svědek potvrdil, že V. P. byl zedník, který pracoval na zakázce v Hradci Králové na Plachtě. Žalobkyně upozornila, že tato zakázka byla jejím manželem řádně vyfakturována a zdaněna. 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 V. P., byla žalobkyně přesvědčena, že důkazní břemeno její manžel unesl. Upozornila 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 žalobkyně konstatovala, že tento dokument je pouze jeden z důkazních prostředků a nikoliv jediný. Upozornila, že důkazní břemeno její manžel unesl, neboť dodání prací potvrdily svědecké výpovědi.

Dále žalobkyně konstatovala, že její manžel vedl v souladu s ust. § 7b zákona 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. Žalobkyně uvedla, 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, a při zaevidování do knihy závazků nebyly obě faktury seřazeny za sebou podle data vystavení.

Žalovaný, jak žalobkyně dále uvedla, argumentoval tím, že faktury byly vystaveny v počítačovém programu, který používal její manžel. Na faktuře bylo uvedeno datum zdanitelného plnění, ačkoliv dodavatel P. nebyl plátcem daně z přidané hodnoty a podpisy se lišily od podpisu na přihlášce k registraci. K tomu žalobkyně uvedla, že jeho účetní program umožňuje vyplnit kolonku „uskutečnění zdanitelného plnění“, i když daný subjekt není plátcem této daně. K namítané rozdílnosti podpisů žalobkyně konstatovala, že takové posouzení je otázkou odbornou. Navrhla proto provedení důkazu znaleckým posudkem vypracovaným znalcem v oboru písmoznalectví.

K výpovědi svědka M. P. žalobkyně konstatovala, že na otázku správce daně o výši částek přiznaných v daňovém přiznání uvedl částku skutečně odpovídající přiznané dani. Považovala 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.

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

Žalobkyně upozornila, že na jedné straně má správce daně i žalovaný zato, že zaplacení nebylo prokázáno a na druhé straně vyzývá V. P. k podání daňového přiznání. Žalobkyně přitom odkázala 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.

Žalobkyně se v žalobě vyjádřila i k případným důsledkům eventuálního podvodného jednání obchodního partnera. Odkázala 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 žalobkyně uvedla, 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. Žalobkyně rovněž konstatovala, že daný rozsudek lze použít také jak v případech řetězových tak i v případě dvoustranných dodávek. Upozornila, 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 žalobkyně ve svém rozhodnutí nezohlednil judikurní 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 žalobkyně měl žalovaný stanovit daň pomůckami. Správce daně totiž na jedné straně akceptoval příjmy ze zakázek, na které musil manžel žalobkyně vynaložit výdaje (zednické práce od dodavatele 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.

Žalobkyně následně po uplynutí lhůty pro podání žaloby některé žalobní body dále konkretizovala. K výpovědím pana P. odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 14. 2. 2013, č.j. 7 Afs 2/2013. Dále žádala krajský soud, aby jí před jednáním zaslal vyjádření k žalobě. Znovu odkázala 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 manžel žalobkyně předložil faktury od 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 manžela žalobkyně 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 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 V. P. skutečně provedeny. Správce daně kontaktoval pana P. za účelem podání svědecké

výpovědi, zda pro manžela žalobkyně 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 Žižkova ulice č.p. 902 v Náchodě, 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 manžela žalobkyně nepracoval, a proto nemůže dosvědčit, zda a jaké práce pan P. pro manžela žalobkyně prováděl.

Zaměstnanec žalobce, M. H. do protokolu č.j. 39369/10/243931608200 dne 19. 3. 2010 uvedl, že stavební deníky byly vedeny na všech akcích a manžel žalobkyně 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 manžel žalobkyně 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, manžel žalobkyně 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 manžel žalobkyně 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 manželem žalobkyně 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 manžel žalobkyně 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 manžel žalobkyně jeho jediným odběratelem a v odpovědi na otázku č. 43 potvrdil, že mu manžel žalobkyně 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. Manžel žalobkyně 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 manžel žalobkyně 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 žalobkyně mýlí, pokud se domnívá, že předložením účetní evidence jejího manžela 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 žalobkyně pak také z předpisů účetních. K samotnému dokazování pak žalovaný, podotkl, že odkaz žalobkyně na neunesení důkazního břemene správce 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. Nést důkazní břemeno znamená obecně nést následky výsledného dojmu důkazního řízení rozhodující orgán. Přitom důkazní břemeno lze buď unést nebo neuneset. Unesení důkazního břemene znamená, že rozhodující orgán přihlédl k tvrzení 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 účastníkům 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 důkazu byl dle žalovaného i nadále namístě závěr, že žalobkyně nebyla schopna doložit důkazní prostředky, kterými by prokázala, že pan P. skutečně pracoval na zakázkách tak, jak deklaroval. K návrhu žalobkyně 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 žalobkyně uvedla, že je na jejím rozhodnutí, jakým způsobem bude formulovat své žalobní body tak, aby jimi prokázal pochybení správních orgánů. Odkázala přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Názor žalovaného o redundantnosti a irelevantnosti žalobních bodů považovala za nesprávný a svoje tvrzení opět podložila judikaturou Nejvyššího správního soudu. Dále konstatovala, 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. Zdůraznila dále, že se žalovaný mylí, pokud se domnívá, že žalobkyně tvrdí, že předložením účetní evidence důsledně nese své důkazní břemeno. Ani tento názor žalovaného ze žaloby neplyne, žalobkyně totiž v žalobě pouze konstatovala, že splnil své důkazní břemeno, které na něm leželo v této fázi daňové kontroly. Žalobkyně znovu zdůraznila, že veškeré pochybnosti měl správce daně sdělit již ve výzvě, aby aktivoval důkazní břemeno manžela žalobkyně. Upozornila dále, že nenavrhovala čestné prohlášení jako důkazní prostředek. K odkazu na judikaturu Soudního dvora Evropské unie pak uvedla, že žaloba neobsahuje námitky týkající se zneužití práva, ale ochrany dobré víry. Žalobkyně tedy namítala, aby v případě, že bude akceptováno soudem, že důkazní prostředky prokazují poskytnutí stavebních prací panem P., bylo „přihlédnuto k dobré víře manžela žalobkyně o případném podvodu na straně dodavatele“. Žalobkyně současně žádala, aby se zdejší soud vypořádal se všemi žalobními body v plném rozsahu. Svá tvrzení podložila 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 podala žalobkyně 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 žalobkyně, 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.

Žalobkyně následně předložila zdejšímu soudu další podání nazvané jako „prohloubení žaloby číslo 2, konkretizace některých žalobních bodů uvedených v žalobě proti rozhodnutí žalovaného“. V daném podání uvedla, že již v podané žalobě namítala, že ve výzvě ze dne 21. 9. 2009 adresované jejímu manželovi nejsou uvedeny žádné konkrétní pochybnosti. Z toho dle jejího názoru vyplynul závěr, že důkazní břemeno tak stále tížilo správce daně, na žalobkyni zpět nepřešlo.

Žalobkyně s odkazem na ust. § 31 odst. 8 písm. c) se zákona o správě daní dále konkretizovala, že výzva ze dne 21. 9. 2009 byla učiněna pouze vůči manželovi žalobkyně. Jinak řečeno, nebyly jí sděleny pochybnosti nejen ve výzvě adresované manželovi, ale dokonce ani jí samotné. Upozornila, že v jejím daňovém řízení nebyly, výjma formálního zahájení a ukončení daňové kontroly, prováděny žádné jiné úkony. V podání dále konstatovala, že žalovaný, který shledal nekontaktnost pana P., uvedl tento argument k tíži žalobkyně. Upozornila, 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 provedeného důkazního řízení. Žalobkyně měla za to, že žalovaný nerespektoval právní názor krajského soudu z předcházejícího rozsudku. Dále žalobkyně k hodnocení výpovědi svědka H. doplnila, 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 P. Soud by proto měl dle názoru žalobkyně výslech tohoto svědka provést znovu. Dále žalobkyně navrhla důkaz znaleckým posudkem, který by měl potvrdit, že podpisy na fakturách a registračním formuláři jsou podpisy dodavatele P. Vzpomenula, že v žalobě navrhla provedení výsledku některých svědků. K tomu připomněla judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž dle jejího 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 žalobkyně 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 manžela žalobkyně vyplynuly kvalifikované pochybnosti o správnosti uplatněných nákladů a žalobkyni byly sděleny.

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

Krajský soud k věci v první řadě uvádí, že daňovou povinnost žalobkyně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 přezkoumává již potřetí, když v prvním přezkumném řízení rozhodnutí žalovaného o této otázce zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení a to rozsudkem ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. 31 Af 32/2012. Na závěrech vyslovených v tomto rozsudku a dále citovaných krajský soud i nadále setrvává.

K projednávané věci v rozsudku soud uvedl, že „ze skutkových okolností je zřejmé, že u manžela žalobkyně proběhla v roce 2009 daňová kontrola daně z příjmů zdaňovacího období roku 2007, při níž jej správce daně vyzval dne 21. 9. 2009 k prokázání, zda výdaje blíže ve výzvě specifikované (jednalo se o hotovostní platby faktur za provedené práce od konkrétních dodavatelů) a uplatněné v daňové evidenci jsou výdaji na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V písemné odpovědi na výzvu manžel žalobkyně sdělil, že dodavatelé přebírali peněžní prostředky osobně, což by mohli dosvědčit jeho zaměstnanci. K podání svědecké výpovědi se pak dostavil zaměstnanec M. H. Ten vypověděl, že M. N. pracoval u manžela žalobkyně v roce 2008 a pan P. ke konci roku 2007. Svědek uvedl, že jim vyplácel několikrát nějaké zálohy, vše ostatní si dojednávali s manželem žalobkyně a tomu již nebyl přítomen. Na základě výsledků pak správce daně vystavil dodatečný platební výměr, proti němuž se žalobkyně odvolala. Správce daně jí v rozhodnutí o odvolání částečně vyhověl, nicméně nevyhověl jejím námitkám ohledně výdajů za práce provedené panem P., panem N. a panem D. Žalobkyně se proti rozhodnutí znovu odvolala a správce daně na základě výsledku pana D. znovu žalobkyni částečně vyhověl a vyměřenou daň z příjmů snížil. V následně podaném odvolání se žalobkyně domáhala provedení výsledku M. P. a P. J. jako svědků v daňovém řízení, jež by měli dosvědčit spolupráci s panem N. a panem P. Ze svědecké výpovědi M. P. vyplynulo, že je subdodavatelem žalobce a že zná V. P., který u manžela žalobkyně pracoval na zakázkách v roce 2006 a 2007. Jednalo se o pokrývačské a zednické práce. Svědek uvedl, že byl přítomen jednání V. P. s manželem žalobkyně, konkrétně dne 19. 4. 2007, kdy byl požádán, aby byl u předání peněz přítomen, neboť se jednalo o velkou částku. Dále uvedl, že se jednalo o dvě faktury za provedené práce, součet obou faktur činil částku 571 000 Kč, přičemž tato částka byla hrazena v hotovosti. Suma byla předána v tisícovkách, které byly částečně přepáskované, pan P. přepočítal pouze ty volně předložené. Svědek uvedl, že se přepočítání bankovek neúčastnil. Ze svědecké výpovědi svědka P. J. vyplynulo, že byl zaměstnancem manžela žalobkyně, uvedl, že M. N. nezná a že u plateb dodavatelům manžela žalobkyně nebyl přítomen.“

Hodnocením takto nastoleného skutkového stavu dospěl v předcházejícím řízení vedeném pod sp. zn. 31 Af 32/2012 krajský soud k závěru, že žaloba je důvodná. Z projednávané věci totiž vyplynulo, že „správce daně v rámci daňové kontroly poté, co shlédl jeho daňovou evidenci, písemnosti, záznamy a doklady, manžela žalobkyně vyzval, aby prokázal jakýmkoliv důkazními prostředky, že práce uvedené na přijatých fakturách byly skutečně provedeny, že je převzal a předmětné finanční částky vynaložil a vyplatil osobám uvedeným na dokladech. V reakci na tuto výzvu navrhl manžel žalobkyně svědecké výpovědi konkrétně identifikovaných osob, které měly uskutečnění prací a předání finančních hotovostí potvrdit. V daném případě tak bylo na správci daně, aby si na manželu žalobkyně vyžádal důkazy, které by osvědčovaly jeho oprávnění snížit si daňový základ o uváděné výdaje. V rámci odvolacího řízení vyhověl správce daně částečně námitkám žalobkyně a její daňovou povinnost na základě výsledků důkazního řízení snížil. Na základě dalšího odvolání pak provedl správce daně na základě návrhu manžela žalobkyně výslech dvou svědků – P. J. a M. P., kteří měli, dle tvrzení žalobkyně, prokázat provedení následně vyfakturovaných prací V. P. a M. N. a převzetí vyplacených finančních částek. Hodnocení svědecké výpovědi M. P. žalovaným však krajský soud považoval za nedostatečné, což mělo v konečném důsledku vliv na nezákonnost důkazního řízení a v konečné fázi i na

zákonnost napadeného rozhodnutí. V případě dodávek prací, jež měly být provedeny V. P., provedl správce daně důkaz výpovědi svědka M. P. S hodnocením tohoto důkazního prostředku tak, jak jej provedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, se však krajský soud neztotožnil. Svědek M. P. jednoznačně potvrdil, že dodavatele V. P. zná, že pro manžela žalobkyně prováděl pokrývačské a zednické práce. Svědek dále potvrdil, že byl konkrétně dne 19. 4. 2007 manželem žalobkyně požádán, aby byl u předání peněz přítomen, jednalo se o dvě faktury za provedené práce. Svědek znal, jak z jeho výpovědi vyplynulo, i součet obou faktur, tedy částku 571 000 Kč a vypověděl, že byla hrazena v hotovosti, předána v tisícovkách částečně přepáskovaných, přičemž pan P. přepočítal pouze ty volně předložené. Tomuto obsahu svědecké výpovědi však nekorespondovalo hodnocení žalovaného, který konstatoval, že manžel žalobkyně sice předal panu P. finanční hotovost ve výši 571 000 Kč, nicméně tuto skutečnost měl svědek vědět pouze z doslechu, navíc svědkovi nebylo známo, kdo faktury vystavil, jaký byl jejich počet, co bylo předmětem fakturace a jaké částky na nich byly uvedeny. Žalovaný dále zpochybnil čestné prohlášení jako důkaz, nicméně konstatoval, že takové prohlášení ještě před uskutečněním svědecké výpovědi svědek učinil a následně jeho obsah protokolárně potvrdil. S takto hodnoceným důkazním řízením prezentovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí se krajský soud neztotožnil. Jakkoliv lze přisvědčit názoru žalovaného, že čestné prohlášení nelze považovat za dostačující důkaz k prokázání daňových tvrzení, nelze přehlédnout, že následně žalovaným zpochybňovaná svědecká výpověď M. P. neměla pro vyřízení závěrů žalovaného ve shora vzpomínané svědecké výpovědi oporu. Jeho hodnocení bylo kontroverzní i v tom, že při zpochybnění čestného prohlášení jako důkazu současně konstatoval, že obsah tohoto prohlášení byl později svědkem protokolárně potvrzen. Žalovaný tak na jedné straně považoval obsah svědecké výpovědi za nedostačující a na druhou stranu uvedl, že sdělení učiněné v čestném prohlášení, tedy předání finanční hotovosti, bylo následně svědkem protokolárně potvrzeno.“

Krajský soud v řízení vedeném pod sp. zn. 31 Af 32/2012 dále přisvědčil i žalobní námitce, „dle níž nekontaktnost dodavatele subdodavatelských prací nemůže být přičítána k tíži žalobkyně. Krajský soud stejně jako žalobkyně odkázal v tomto směru na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky sp. zn. 5 Afs 74/2009 a sp. zn. 9 Afs 81/2007), dle nichž nelze žalobkyni vytýkat, že neunesla důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se jiného daňového subjektu a důkazní břemeno nelze pojmát extenzivně a rozšiřovat jej na prokázání jakýchkoliv skutečností. Nekontaktnost dodavatele prací tak nelze přičítat k tíži žalobkyně. Lze rovněž přisvědčit navazujícímu názoru žalobkyně, dle něhož lze v postupu správce daně spatřovat určitou diskrepanci, když na jedné straně konstatoval, že k prokázání dodavatelských prací nedošlo a na druhou stranu tohoto dodavatele vyzval, aby za příjmy za odvedené práce podal daňové přiznání. Krajský soud však nepřisvědčil žalobní námitce, dle níž měl za dané situace správce daně vyměřit daň na základě pomůcek. Jak vyplývá ze shora uvedeného hodnocení skutkového stavu věci, žalobkyně v proběhlém daňovém řízení splnila svoji důkazní povinnost, když na doložení svých tvrzení navrhla svědecké výpovědi specifikovaných svědků. Daňovou povinnost tak bylo možno stanovit dokazováním. Je tedy nepochybné, že pro stanovení daně dle pomůcek nebyly splněny zákonné požadavky a správce daně postupoval v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (ust. § 31 odst. 4), když tento způsob výpočtu daně nezvolil.“

Na základě nově podané žaloby přistoupil zdejší soud znovu k přezkoumání žalobních námitek dotýkajících se daňové povinnosti žalobkyně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s.ř.s. Po znovuprostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím právním závěrům.

Při posuzování žalobních námitek vycházel krajský soud nejprve z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 8. 7. 2010, čj. 1Afs 39/2010 - 120. Vyplynulo z ní, že „stěžovatelka unesla své důkazní břemeno předložením požadovaných dokladů o přijetí zdanitelného plnění. Bylo na správci daně, aby, v souladu s § 31 odstavec 8 písm. c) zákona o správě daní a prokázal, že o souladu účetnictví stěžovatelky se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, jež jej činí nevěrohodným ve vztahu k dodávkám reklamních katalogů, u nichž chtěla stěžovatelka uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty.“ Dále však Nejvyšší správní soud usoudil, že „teprve v napadených rozhodnutích o odvolání žalovaný kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o věrohodnosti a správnosti daňových dokladů předložených stěžovatelkou. Mezi oprávnění odvolacího orgánu v daňovém řízení v souladu s ust. § 50 odst. 3 daňového řádu patří mimo jiné odstraňovat vady řízení. V této souvislosti zdejší soud uvedl, že odvolací orgán má oprávnění odstraňovat vady řízení nebo výsledky daňového řízení doplňovat, ovšem pouze v rozsahu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, kterými se správce daně prvního stupně zabýval, s cílem, aby skutková zjištění provedená v daňovém řízení, byla úplná a procesně bezvadná. Zahrnutím výše citovaných pochybností do odůvodnění rozhodnutí tak žalovaný odstranil vadu řízení, k níž došlo v řízení před správcem daně..... Proto skutečnost, že správce daně dohledatelným či ověřitelným způsobem tyto své pochybnosti v průběhu daňové kontroly formálně nevyjádřil, nemůže mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, učinil-li tak v odvolacím žalovaný. V daňovém řízení se neuplatňuje zásada koncentrace řízení, naopak v řízení před správcem daně tvoří společně s řízením odvolacím jeden celek. Pochybení, k nimž došlo v řízení před správcem daně, lze tudíž zpravidla napravit v řízení odvolacím“.

Ve světle takto vysloveného právního závěru nemohl krajský soud přisvědčit žalobní námitce, dle níž správce daně sice vydal výzvu k prokázání skutečností, nicméně k ní nesdělil žádné konkrétní pochybnosti, pro které považoval daňovou evidenci za nevěrohodnou či nesprávnou. Žalobkyně měla zato, že její manžel důkazní břemeno unesl a to se přesunulo na správce daně. Pokud však pochybnosti byly žalobkyni sděleny až v samotném rozhodnutí, jednalo se z jejího pohledu o vadu řízení. Tento závěr dle názoru krajského soudu neodpovídá závěrům vysloveným Nejvyšším správním soudem. Z odvolacího řízení a rovněž tak ze stanovisek vyslovených v napadeném rozhodnutí, lze mít nepochybně zato, že manžel žalobkyně byl seznámen s tím, že již správci daně v průběhu daňové kontroly vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda fakturované práce byly panem P. skutečně provedeny. Manželu žalobkyně tak nebylo upřeno jeho právo vyvracet konkrétně pochybnosti, které mu sdělil žalovaný až v jeho konečném rozhodnutí. Jak totiž konstatoval Nejvyšší správní soud, řízení před správcem daně i žalovaným tvoří jeden celek, a tudíž manžel žalobkyně v jakékoliv fázi řízení mohl adekvátně na vznesená pochybení reagovat.

V návaznosti na shora vyslovené tak nelze přisvědčit názoru žalobkyně, dle něhož své důkazní břemeno její manžel unesl, a to předložením faktur, na nichž bylo uvedeno, že platba proběhla v hotovosti, což bylo stvrzeno i podpisem na fakturách. Krajský soud totiž v žádném případě nemohl přisvědčit názoru žalobkyně, že provedení prací bylo stvrzeno svědeckými výpověďmi. Především nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že provedení prací panem V. P. potvrdila výpověď svědka M. P. K ní lze konstatovat, že tvrzení tohoto svědka byla spíše v obecné rovině, někdy až nepřesná, čemuž potom kontrastovalo sdělení nadmíru detailní. Svědek sice vypověděl, že byl přítomen předání finanční částky ve výši 571 000 Kč, toto sdělení však v žádném případě nevypovídá o tom, za jaké práce a v jakém rozsahu byla odměna poskytnuta. Lze tak konstatovat, že svědek potvrdil předání finanční hotovosti, tato informace však postrádá vazbu na provedenou práci a nelze z ní odvodit jakoukoliv souvislost s provedenou prací či alespoň druhem práce. Krajský soud se rovněž přiklonil k názoru žalovaného, že svědek M. P. uváděl ve své výpovědi někdy nepřesné údaje, které následně opravoval. Konstatoval rovněž, že na zakázkách manžela žalobkyně s V. P. nepracoval. Jeho svědectví tak vycházela pouze ze situací, kdy se náhodně na stavbu přišel podívat. Lze tedy shrnout, jak ostatně učinil i krajský soud v předcházejícím přezkumném řízení, že svědek M. P. potvrdil předání finanční hotovosti ve výši 571 000 Kč manželem žalobkyně V. P. Jinou vypovídací schopnost tato svědecká výpověď nemá. Pouhé svědkovo konstatování, že pana P. viděl na pracích v Archívu v Náchodě, nelze v žádném případě považovat za potvrzení provedení prací dodavatelem na této stavbě. Nelze ani přisvědčit tvrzení žalobkyně, že provedení prací potvrdil i další svědek, a to pan M. H.. Ten totiž uvedl, že pan P. byl zedník, že s ním moc do styku nepřišel a že se domnívá, že pracoval na stavbě v Hradci Králové na Plachtě. Krajský soud tak ve shodě s názorem žalovaného uzavřel, že svědecké výpovědi nemohly v žádném případě provedení stavebních prací V. P. potvrdit. Lze rovněž konstatovat, že se s touto otázkou žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal. V napadeném rozhodnutí proto z těchto důvodů nelze spatřovat rys nepřezkoumatelnosti.

Dle názoru krajského soudu neunesla žalobkyně důkazní břemeno v tomto daňovém řízení zejména tím, že nepředložila jednoznačné, a to především listinné důkazy, svědčící o provedení jednotlivých konkrétních stavebních prací jejich dodavatelem. Nelze přehlédnout, že touto úvahou se zabýval i správce daně, který v rámci daňového řízení vyžadoval na manželu žalobkyně předložení stavebního deníku, když bylo ze svědeckých výpovědí zřejmé, že byl na jednotlivých stavbách vyhotovován. Ten však tento důkaz nepředložil a v žalobě pak bylo poukazováno na to, že se nejedná o důkaz jediný. Tomu názoru lze samozřejmě přisvědčit, ovšem současně je třeba konstatovat, že jeho nepředložením se důkazní pozice žalobkyně značně oslabila, respektive obhajobou absence tohoto důkazu se žalobkyně své důkazní povinnosti nemohla zhostit. Stejně tak lze hodnotit i nedostatky manžela žalobkyně při vedení jeho daňové evidence dle ust. § 7b zákona o daních z příjmů. Jakkoliv lze připustit, že na vedení daňové evidence nekladou zákonné normy takové požadavky, jako na vedení účetnictví, manžel žalobkyně sám uvedl, že při zpracování faktur se dopustil určitých nepřesností. Nelze proto, než konstatovat, že si tím opět oslabil svoji důkazní pozici. Uvedené nedostatky mu nebyly přímo přičítány k tíži, ve svém důsledku však svědčily ve prospěch pochybností správce daně, že stavební práce byly skutečně jmenovaným subjektem provedeny. Stejným způsobem

hodnotil krajský soud i žalobní námitku zpochybňující názor správce daně, že faktury byly vystaveny v počítačovém programu, který používal manžel žalobkyně.

Za takto nastolených skutkových zjištění nepovažoval krajský soud za důvodné provádět další důkazy a to v samotném soudním přezkumném řízení. Navrhovaný důkaz znaleckým posudkem vypracovaným za účelem posouzení podpisu V. P. na fakturách by nemohl vnést v návaznosti na shora uvedené do projednávané věci žádný nový pohled. I kdyby znalecký posudek vyvrátil pochybnosti správce daně o tom, zda předmětné faktury podepsal V. P. tato okolnost by nikterak neposílila důkazní pozici žalobkyně v tom, že jmenovaný dodavatel skutečně práce na stavbách provedl. A právě tato otázka byla předmětem sporu. Stejně tak posoudil krajský soud i další návrh žalobkyně na provedení výsledku I. H. Žalobkyně sice tuto osobu blíže specifikovala a uvedla, že by měla prokázat, na jakých zakázkách V. P. u jejího manžela pracoval, neuvedla, však, v jakém vztahu, tedy pracovním či osobním, je jmenovaný svědek k jejímu manželovi, či zda on sám práce pro něho prováděl na základě živnostenského či jiného oprávnění, a krajský soud tak nemohl posoudit, zda by taková výpověď mohla vnést do řízení novum. Krajský soud se dále neztotožnil s žalobkyní, že by měl být znovu vyslechnut svědek M. H.. Jeho výslech byl již proveden správcem daně v průběhu daňového řízení a krajský soud neshledal v jeho provedení žádné nedostatky či pochybení. Opakovaný výslech by ve světle shora uvedeného nemohl konečně závěry nikterak ovlivnit. Stejně tak neshledal důvodným návrh na výslech A. K. a provedení důkazu knihou závazků. Jak vyplynulo ze správního spisu, daňová evidence byla předmětem kontroly a šetření u manžela žalobkyně v průběhu daňového řízení. Správci daně přitom bylo známo, že daňovou evidenci zpracovávala A. K. Předmětem pochybností daňového i soudního řízení je, zda stavební práce pro manžela žalobkyně skutečně prováděl V. P. Tyto pochybnosti nemohly být rozptýleny důkazem, dle něhož „mezi úhradou faktur a zaevidováním do knihy závazků není žádný vztah“. Krajský soud proto neshledal provedení navrhovaných důkazů za důvodné.

K otázce výzvy k podání daňového přiznání adresované V. P. se již zdejší soud vyjadřoval v předchozím rozsudku. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu - rozsudky sp. zn. 5 Afs 74/2009 a sp. zn. 9 Afs 81/2007 – zastává jednoznačný názor, že nekontaktnost dodavatele subdodavatelských prací nemůže být přičítána k tíži žalobkyně. Žaloba přitom vytýká napadenému rozhodnutí, že se s tímto názorem dostatečně v odůvodnění nevypořádal. Krajský soud k tomu konstatuje, že z postupu správce daně i žalovaného nelze spatřovat, že by nekontaktnost zmíněného dodavatele stavebních prací přičítal k tíži žalobkyně. Jak již bylo shora uvedeno, tato nekontaktnost se stala pouze důvodem pochybností správce daně i žalovaného o uskutečnění daných stavebních prací. Přitom v návaznosti na závěry vyslovené zdejším soudem v předcházejícím zrušujícím rozsudku již bylo najisto postaveno, že Vratislav Páv finanční hotovost ve výši 571 000 Kč od manžela žalobkyně převzal. Postup správce daně, který jej pak vyzval k podání daňového přiznání za tyto příjmy, je pak naprosto legitimní.

Žaloba dále poukázala i na judikaturu Soudního dvora Evropské unie týkající se daně z přidané hodnoty zabývající se řetězcem dodávek zatížených daňovým podvodem. Měla zato, že vyslovené závěry lze vztáhnout i na daň z příjmů v případě dvoustranných dodávek. S tímto názorem se krajský soud neztotožnil. V projednávané věci totiž nelze z ničeho usuzovat, že by se v případě dodávek

stavebních prací mohlo jednat o podvodné jednání. Tuto situaci nezmiňuje ani sama žalobkyně. Naopak její tvrzení se ubíralo jednoznačným směrem tak, že V. P. stavební práce, jež byly vyfakturovány a zaplacený, provedl a tato skutečnost byla i dle mínění žalobkyně řádně svědeckými výpověďmi prokázána. Za takové situace si nelze reálně představit, že by tato činnost mohla být součástí podvodného řetězce nebo pouze podvodných dvoustranných dodávek, když žalobkyně tvrdí, že práce byly provedeny a že je její manžel převzal.

Krajský soud nemohl konečně přisvědčit ani poslední žalobní námitce, dle níž měl správce daně stanovit daň na základě pomůcek. Tento názor již ostatně zdejší soud vyslovil i v předcházejícím zrušujícím rozsudku a svoje stanovisko nemění navzdory dalším argumentům žalobkyně podpořeným příslušnou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Krajský soud je s příslušnou judikaturou tohoto soudu obeznámen a respektuje jeho závazný názor, že „povinností správce daně je zajistit placení daní ve správné výši, přičemž je-li zdaněn příjem poplatníka, musí být zohledněny i výdaje s ním spojené“ (rozsudek sp. zn. 2 Afs 93/2007). Dále je ze závěrů Nejvyššího správního soudu (viz. rozsudek sp. zn. 5 Afs 16/2012 a 5 Afs 148/2006) zřejmé, že „uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere-li poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných k jeho pořízení“. Přes nepochybnou závaznost těchto právních závěrů krajský soud konstatuje, že je nelze aplikovat na daný případ. V předmětném daňovém řízení totiž nebylo prokázáno, že by V. P. provedl u manžela žalobkyně jakékoliv stavební práce. Těžko tak lze připustit, že by na základě pomůcek byla stanovena jakákoliv výše výdajů na snížení základu daně, když nebylo specifikováno žádné stavební dílo, na němž by zmiňovaný dodavatel měl práce provádět, neexistovaly žádné písemné podklady o rozsahu ale ani druhu těchto prací, a nešlo tudíž ani vyspecifikovat, zda jakékoliv práce na stavebních akcích prováděli subdodavatelé nebo zaměstnanci manžela žalobkyně. Za takové důkazní nouze nelze než uzavřít, že žalobkyně ani její manžel provedení prací jmenovaným subdodavatelem vůbec neprokázali a tudíž je i logické, že v této souvislosti žádné výdaje nemohly vzniknout. Za takové situace se pak stanovení daně na základě pomůcek jeví jako nepřijatelné.

Krajský soud se rovněž zabýval námitkou žalobkyně vznesenou v jejím podání ze dne 26. 1. 2015 nazvaném jako „Prohloubení žaloby číslo 2“. Námitka se týkala výzvy ze dne 21. 9. 2009 adresované a zaslané manželovi žalobkyně. Této výzvě žalobkyně vytkla, že neobsahuje žádné konkrétní pochybnosti týkajících se přijetí prací jejím manželem od jeho jednotlivých dodavatelů. Žalobní námitku podřadila žalobkyně pod ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní s tím, že v tomto novém podání námitku dále konkretizovala, když uvedla, že výzva správce daně byla učiněna pouze vůči jejímu manželovi. Chybnost postupu správce daně spatřovala v tom, že v jejím řízení nebyly, vyjma formálního zahájení a ukončení daňové kontroly, prováděny ze strany správce daně žádné jiné úkony. Danou námitku nemohl krajský soud považovat za důvodnou. Jak je zřejmé z průběhu daňového řízení i přezkumných řízení před zdejším soudem, ze strany žalobkyně nezazněla jediná námitka, která by se dotýkala porušení jejího procesního postavení. Jestliže tedy žalobkyně až ve svém podání adresovaném zdejšímu soudu dne 26. 1. 2015 namítá, že jí správce daně nezaslal výzvu, v níž by vyjádřil svoje pochybnosti týkající se výpočtu její daňové povinnosti, nelze než uzavřít, že se jedná o žalobní námitku zcela novou. Žalobkyně nepostupuje v souladu s procesními předpisy, když ji zařazuje pod žalobní námitku původní, v níž správci daně vytkala, že neuvedl ve

výzvě adresované jejímu manželovi žádné konkrétní pochybnosti. Je totiž zřejmé, že se v naznačeném případě jedná o dvě samostatné námitky, z nichž první se dotýkala procesního postavení manžela žalobkyně a druhá procesního postavení jí samotné. Nelze ji proto považovat za prohloubení původní žalobní námitky. Přestože tedy krajský soud byl nucen považovat žalobní námitku za nedůvodnou, k dané věci ještě obiter dictum uvádí, že v postupu správce daně, který žalobkyni nezaslal samostatnou výzvou k vyvrácení jeho pochybností, nelze spatřovat nezákonnost. Z průběhu daňového řízení je totiž zřejmé, že s žalobkyní byla projednána zpráva o daňové kontrole. Při tom bylo žalobkyni nepochybně sděleno, jaké důkazy považoval správce daně za rozhodující pro stanovení její daňové povinnosti. Stalo se tak před vydáním platební výměru, přičemž v této fázi řízení měla žalobkyně dostatečný prostor pro to, aby svůj nesouhlas s postupem správce daně vyjádřila, eventuálně, aby žádala provedení důkazů dalších. Takový prostor jí byl nepochybně dán i v navazujícím odvolacím řízení. Z daňového řízení však nevyplynulo, že by žalobkyně jakoukoliv námitku v tomto duchu vůči postupu správce daně vznesla.

Krajský soud se dalšími žalobními námitkami nezabýval, neboť rozhodnutí o nich by nebylo způsobilé výrok rozsudku změnit.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Krajský soud neopomněl zabývat se v rámci přezkumného řízení ani otázkou nákladů řízení upravenou v ust. § 60 s.ř.s., dle něhož má právo na náhradu nákladů řízení ten účastník, který měl v řízení před soudem plný úspěch. V projednávané věci měl úspěch žalovaný, který při jednání před soudem požadoval náhradu nákladů řízení s tím, že je soudu sdělí do tří dnů od jednání. Krajskému soudu je přitom známo, že na otázku náhrady nákladů řízení žalovaného, jakožto státního orgánu, existují doposud rozporné názory, proto byl daný spor předložen k vyřešení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (usnesení ze dne 27. 2. 2014, čj. 7 Afs 11/2014-32) ve smyslu ust. § 17 s.ř.s. Krajský soud tedy vyčká výsledku tohoto řízení a poté o nákladech řízení v dané projednávané věci rozhodne.

P o u č e n í :

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 12. února 2015

Mgr. Marie Kocourková
předsedkyně senátu