



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **ADEN LP s.r.o.**
sídlem Jeseník nad Odrou 28, 742 33 Jeseník nad Odrou

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2016 č.j. 5325/16/5200-11435-710862,
ve věci daně z příjmů,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje

A.
Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 31. 10. 2014 č. j. 2967786/14-3215-24802-801145, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 577 600 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 115 520 Kč.
2. Žalobce v dodatečném daňovém přiznání za shora uvedené období uplatnil snížení základu daně o částku 14 040 000 Kč, která měla být dobropisována slovenské společnosti SPEDCOM s.r.o., kdy podle žalobcova tvrzení bylo důvodem vystavení tohoto dobropisu zjištění, že fakturou ze dne 31. 12. 2011 bylo SPEDCOM s.r.o. fakturováno 15 600 000 Kč, zatímco správně měla být fakturována částka ve výši toliko 1 560 000 Kč. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce neposkytl takové důkazní prostředky, které by věrohodně prokázaly oprávněnost uplatnění tohoto snížení daně.

B.
Stanoviska účastníků

3. Žalobními body žalobce namítá, že:
 - 1) daňové orgány jsou vázány ust. § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „d. ř.“). V průběhu dokazování nese důkazní břemeno daňový subjekt, který prokazuje skutečnosti, které uvádí v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení a ostatních podáních. Má-li správce daně důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či úplnosti podkladů předložených správci daně pro účely stanovení daně, nese důkazní břemeno správce daně (zde se žalobce dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013 č. j. 1 Afs 68/2013-35, www.nssoud.cz). Snaha správce daně a žalovaného přenést důkazní břemeno na žalobce je v tomto případě nezákonná;
 - 2) ve prospěch žalobce vždy svědčila skutečnost, že se snažil plnit podle smlouvy se SPEDCOM s.r.o. až do okamžiku, kdy neviděl žádného důvodu pokračovat v plnění (kontrahent neplatil). Žalobce na základě porovnání stavu dodávek se skutečností vystavil SPEDCOM s.r.o. dobropis na cenu neuskutečněných dodávek materiálu a práce na akci FVE Bela I, II, čímž byla pro žalobce celá akce ukončena a ve skladu žalobce zbyly m. j. kabely z této akce za cca. 800 000 Kč, které jsou v tomto skladu dodnes. I proto žalobce navrhoval doplnit dokazování náhledem do jeho skladové evidence – tento materiál totiž nikdy nebyl součástí nákladů a dosud je veden v majetkové sféře žalobce;
 - 3) správce daně je povinen v daňovém řízení zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně *napoprvé*, jinak se jedná o šikanózní postup (zde se žalobce dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006 č. j. 2 Afs 31/2005-57, Sb. NSS č. 868/2006, www.nssoud.cz, a nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2007 sp. zn. III. ÚS 703/06, N 205/47 SbNU 641, nalus.usoud.cz). Žalovaný se snaží nahradit vady řízení před správcem daně I. stupně jednoinstančním daňovým řízením a vynucuje po daňovém subjektu předkládání dalších důkazních prostředků, které měly být

k důkazu provedeny již při daňové kontrole. Pochybení správce daně I. stupně se snaží žalovaný bagatelizovat a vše zhojit v odvolacím řízení;

- 4) žalovaný nevysvětlil dostatečně užití § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2011 (dále jen „ZDP“). Dovození žalovaného o důvodnosti použití § 23 odst. 1 ZDP jdou vysoce nad rámec jeho výkladového oprávnění. Žalobce má za to, že ust. § 23 odst. 1 ZDP na posuzovaný případ nedopadá;
 - 5) žalovaný odmítl provést výslech jednatele SPEDCOM s.r.o. a jednatele žalobce, což je nezákonné. V tomto směru nepostačí, pokud žalovaný vycházel z výsledku slovenské zplnomocněné zástupkyně;
 - 6) žalobci nebylo zajištěno právo účasti u výsledku svědkyně – zplnomocněné slovenské zástupkyně v rámci mezinárodního dožádání – a klást této otázky;
 - 7) žalobci, resp. jeho zástupci, bylo nezákonně odepřeno projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce předložil potvrzení o pracovní neschopnosti daňového poradce a žádal náhradní termín pro projednání zprávy o daňové kontrole. To považoval správce daně za obstrukční, ovšem toto jeho jednání považuje žalobce za výraz svévole. Zde se žalobce dovolává rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013 č. j. 7 Afs 87/2012-24 a ze dne 18. 1. 2007 č. j. 2 Afs 202/2005-61, oba www.nssoud.cz.
4. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a k žalobnímu bodu 6) uvádí, že předmětem mezinárodního dožádání nebylo vyjádření či výslech zástupkyně slovenské společnosti SPEDCOM, ale získání všech dostupných prostředků k ověření existence dobropisu u slovenského odběratele. Sdělení zástupkyně, že takový dobropis nikdy neviděla, nelze v této souvislosti považovat za výslech svědka. V tom se žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2011 č. j. 8 Afs 24/2011-75, www.nssoud.cz. Dále žalovaný k žalobnímu bodu 6) uvádí, že unijní právo, na základě něhož bylo mezinárodní dožádání provedeno, nepřiznává daňovému subjektu právo účastnit se výsledku svědků v rámci mezinárodního dožádání – v tomto směru odkazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 2013 sp. zn. C-276/12, curia.europa.eu.

C.

5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

D.

Obsah správních spisů

6. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že k žalobním bodům 1) – 5), 7) se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí, když obdobná argumentace byla žalobcem vznášena i v odvolacím řízení. K námitkám obsahově obdobným žalobním bodům 1) – 5), 7) žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí:
- 1) existence účetních dokladů, obchodních listin či písemné sdělení žalobce samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním a tato potřeba může vést k požadavku na prokázání existence zdanitelného plnění. V této konkrétní věci zejména skutečnosti zjištěné u slovenského odběratele, tj. neexistence dobropisu v účetnictví slovenského odběratele a fakturace v souladu s uzavřenou smlouvou o dílo,

nejenže nepotvrdily oprávněnost vystavení dobropisu z důvodu nesprávné fakturace, ale jsou s těmito tvrzeními přímo v rozporu, což vede ke vzniku pochybností o konkrétním účetním případě;

2) žalobce byl výzvou vydanou v odvolacím řízení jasně vyzván k předložení důkazů ze sféry účetnictví, které osvědčí správnost jeho tvrzení. Bylo proto na žalobci, aby náhled do skladové evidence předložil. Pokud tak neučinil, neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo;

3) žalovanému není znám předpis, který by prikazoval odvolacímu orgánu zabývat se jen důkazními prostředky předloženými či navrženými v průběhu daňové kontroly. Naopak daňovým subjektům je umožněno, aby svá tvrzení obhajovali a doplňovali dále v odvolacím řízení a předkládali či navrhovali další důkazy;

4) žalobce snížil dodatečným daňovým přiznáním základ daně o hodnotu dobropisu z důvodu chybné původní fakturace. Provedl tak úpravu základu daně podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 1. ZDP, které zní: „*výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 lze snížit o částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy*“. V daňovém řízení pak nebylo prokázáno, že by toto snížení základu daně učinil žalobce oprávněně;

5) výpověď jednatele o záležitostech daňového subjektu, jehož je statutárním orgánem, nemůže být v řízení nikdy vyhodnocena jako výpověď svědecká, ale jen jako tvrzení daňového subjektu, které je daňový subjekt povinen prokázat důkazními prostředky. P. Ž. byl v r. 2011 i v době daňové kontroly nejen jednatelem společnosti SPEDCOM (do 8. 9. 2014),

ale současně i jednatelem žalobce. Jedná se proto o osobu oprávněnou jednat jménem daňového subjektu, pročež jeho výpověď by nebylo možno hodnotit jako výpověď svědka. Výpověď tohoto svědka dále nebyla provedena, neboť tento měl být vyslechnut k rozhodnutí o ukončení dalších dodávek, což nemá relevantní souvislost s předmětem řízení;

7) správce daně předvolával zmocněnce k projednání zprávy o daňové kontrole dvakrát. V odůvodnění druhého předvolání reagoval na omluvu zmocněnce spočívající v nástupu na operaci. V návaznosti na souhlasné vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění (a nemožnost následné změny výsledku kontrolního zjištění - § 88 odst. 3 d. ř.) uvedl, že zmocněnec, jenž je právnickou osobou, má možnost zvolit si dle § 29 odst. 2 d. ř. dalšího zmocněnce k projednání zprávy, zejm. pokud je mu dlouhodobá indispozice jednatele zmocněnce s dostatečným předstihem předem známa. Další možností je i volba zmocněnce nového. Proto nebyl důvod omluvy akceptován.

7. Z obsahu správních spisů soud dále zjistil, že žalobce uzavřel se SPEDCOM, s.r.o., smlouvu o dílo č. 02/04/2011, podle které se žalobce zavázal zhotovit stavbu „*FVE BELA 1 a FVE BELA 2 o instalovaném výkonu 2 x 990 kWp*“ za cenu 37 600 000 Kč bez DPH. Na základě této smlouvy fakturoval svému odběrateli celkem 3x, a to fakturou č. 201107098 částku 15 000 000 Kč, fakturou č. 201111156 částku 7 000 000 Kč a fakturou č. 201112206 částku 15 600 000 Kč, celkem tedy právě 37 600 000 Kč. Následně vystavil dobropis č. 201212192 snižující fakturaci fakturou č. 201112206 o částku 14 040 000 Kč.

8. V průběhu daňové kontroly správce daně požádal orgány slovenské daňové správy o zjištění, zda, v jaké výši a ve kterém období má daňový subjekt SPEDCOM, s.r.o., faktury a dobropis uvedené v odst. 7. tohoto odůvodnění zaúčtovány ve svém účetnictví. Slovenská daňová správa v odpovědi sdělila, že SPEDCOM, s.r.o., „*má len v Zozname vystavených dokladov (taký to má nadpis) za rok 2011 zahrnuté dodávateľské faktúry vystavené spoločnosťou ADEN LP s.r.o.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje

- č. 201107098 (interné č. PF110007) dátum vyhotovenia 31.07.2011 v sume 15.000.000 CZK
 - č. 201111156 (interné č. PF110015) dátum vyhotovenia 01.12.2011 v sume 7.000.000 CZK
 - č. 201112206 (interné č. DF110019) dátum vyhotovenia 31.12.2011 v sume 15.600.000 CZK
 Avšak fyzicky sa v účtovníctve daňového subjektu SPEDCOM, s.r.o. nachádzajú len tieto faktúry:

- č. 201107098 (interné č. PF110007) zo dňa 31.07.2011 v sume 15.000.000 CZK

- č. 201111156 (interné č. PF110015) zo dňa 01.12.2011 v sume 7.000.000 CZK

Dobropis č. 201212192 zo dňa 31.12.2012 sa v účtovníctve spoločnosti SPEDCOM, s.r.o. nenachádzal, nebolo o ňom účtované a jeho existencii splnomocnená zástupkyňa ani nevedela.

V knihe Analytickej analytickej evidencie – prehľad účtov od otvorenia do zatvorenia (rok 2011) sa predmetné faktúry nenachádzajú a splnomocnená zástupkyňa daňového subjektu SPEDCOM, s.r.o. – A. M. sa (...) vyjadrila, že v Hlavnej knihe za rok 2011 /tj. knihe Analytickej analytickej evidencie – prehľad účtov od otvorenia do zatvorenia (rok 2011)/ predmetné faktúry nie sú zaúčtované, ale správcovi dane nevedela vysvetliť dôvod ich nezaúčtovania nakoľko nevedela účtovníctvo spoločnosti SPEDCOM, s.r.o. za rok 2011, účtovníctvo viedol M. P. (...)“ a zaslala kopie získaných zmiňovaných dokladů z účetnictví SPEDCOM, s.r.o.

9. V daňovom řízení žalobce zastupovala právnická osoba MPAC s.r.o., jejímž jménem podání vždy činil její jednatel Ing. M. P. V plné moci udělené mu žalobcem dne 10. 12. 2009 a založené ve správním spise je výslovně uvedeno, že „poradce“, tj. zmocněnec, výslovně není oprávněn „samostatně podepsat zprávu o daňové kontrole dle ust. § 16 odst. 8 ZSDP“; dále je v plné moci výslovně stanoveno, že „Poradce je na základě této plné moci oprávněn si ustanovit za sebe zástupce a pokud jich stanoví více, souhlasím, aby každý z nich jednal samostatně, i když vždy na odpovědnost poradce.“

10. Dne 12. 6. 2014 správce daně zpracoval formou úředního záznamu výsledek kontrolního zjištění, kde v bodě 3.1. Výnosy uvedl:

„Daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011 uvedl na řádce 162 přiznání chybně zaúčtované výnosy ve výši 14.040.000,-Kč. Ve svém podání (...) zástupce

daňového subjektu k tomuto uvedl, že po odsouhlasení zůstatků pohledávek s odběratelem zjistili, že vystavená faktura č. 201112206 na částku 15.600.000,-Kč byla vystavena v nesprávné výši. Správná výše měla být 1.560.000,- Kč. Dále daňový subjekt předložil dobropis č. 201212192 na částku 14.040.000,-Kč.

K ověření výše uvedených skutečností u daňového subjektu SPEDCOM s.r.o. (...) zaslal správce daně Žádost o výměnu informací do Slovenské republiky (...).

Dne 9.6. 2014 správce daně obdržel odpověď na žádost o výměnu informací (...). V této odpovědi požádaný správce daně zejména uvádí, že k dobropisu č. 201212192 zástupkyň daňového subjektu SPEDCOM s.r.o. (...) uvedla, že ho nikdy neviděla a není zúčtovaný v účetnictví společnosti. (...)

Správce daně osvědčil odpověď na žádost o výměnu informací (...) jako důkaz, tohoto, že dobropis č. 201212192 byl v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011 uplatněn neoprávněně, když příjemce dobropisu uvedl, že tento dobropis nikdy neviděl a není zúčtován v jeho účetnictví, a ani daňový subjekt nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující oprávněnost vystavení tohoto dobropisu.

Na základě výše uvedeného správce daně konstatuje, že daňový subjekt porušil § 23 odst. 1 a 3 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a tím neoprávněně snížil základ daně z příjmů právnických osob v roce 2011 o 14.040.000,-Kč,-Kč.“

Shodu s prvopisem potvrzuje

S tímto úředním záznamem byl žalobce seznámen dne 17. 6. 2014. Reagoval pak 31. 7. 2014 sdělením, že ke kontrolnímu zjištění nemá připomínek. Nato správce daně vyhotovil zprávu o daňové kontrole, do níž doslovně (včetně překlepů) převzal bod 3.1. výsledku kontrolního zjištění.

11. Přípisem ze dne 3. 9. 2014 doručeným žalobci dne 4. 9. 2014 správce daně oznámil žalobci, že dne 17. 9. 2014 se uskuteční projednání a podpis zprávy o daňové kontrole.
12. Nato žalobce přípisem ze dne 4. 9. 2014 doručeným správci daně dne 5. 9. 2014 žádá počkat s projednáním daňové kontroly, když zvažuje podání zásahové žaloby, kterou se bude domáhat ochrany proti daňové kontrole.
13. Správce daně reagoval předvoláním žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole na den 24. 9. 2014, které bylo žalobci doručeno dne 11. 9. 2014.
14. Na předvolání nereagoval žalobce, ale jeho zmocněnec dne 12. 9. 2014 slovy: „*Bohužel se nemůžeme tohoto ústního zúčastnit, protože dne 15.9.2014 nastupuje jednatel zástupce daňového subjektu na plánovanou operaci s dobou léčení cca 3 měsíce*“, zmocněnec posléze zasílá správci daně rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti vystavené dne 15. 9. 2014 s tím, že od tohoto dne je Ing. M. P. práce neschopen.
15. Dne 17. 9. 2014 se žalobce (nikoli prostřednictvím zmocněnce) vyjadřuje k výsledku kontrolního zjištění. V něm se kromě důkazních návrhů zopakovaných 19. 8. 2015 (odst. 23. tohoto odůvodnění) objevuje i text:
„*K tomu (správnosti dobropisu – pozn. soudu) byla cestou správce daně provedena výměna informací se Slovenskou republikou u obchodnej spoločnosti SPDECOM, s.r.o. (...) – ALE POUZE O TOM, zda byl, nebo nebyl doručen firmě SPEDCOM s.r.o. dobropis vztahující se k této faktuře.*
Správce daně se však nezajímal o to, v jaké výši byla vlastně dodávka služeb a materiálu pro Spedcom s.r.o. touto fakturací daňovým subjektem skutečně uskutečněna, ačkoliv to mohl zjistit např. (...) výsledkem svědků.“
16. Správce daně reaguje předvoláním k projednání zprávy o daňové kontrole na den 14. 10. 2014, které bylo žalobci doručeno dne 1. 10. 2014. V jeho odůvodnění správce daně uvádí, že:
 - lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění uplynula již dnem 5. 8. 2014, proto podání ze dne 17. 9. 2014 není způsobilé docílit výsledku kontrolního zjištění a správcem daně nebude k jeho obsahu přihlíženo;
 - pokud jde o omluvu zmocněnce, jedná se o právnickou osobu vykonávající činnost daňového poradce, v důsledku čehož je oprávněn využívat substitučního zmocnění. Smyslem substitučního zmocnění je umožnit, aby osoba, u níž lze s ohledem na její stavovskou

příslušnost předpokládat zastupování na profesionální úrovni, nebyla při svém zmocnění nucena zastupovat daňový subjekt osobně, a aby případný důvod nemožnosti jednat vázaný na tohoto zmocněnce provádění příslušných úkonů při správě daní nebránil;

- je-li předvolán daňový subjekt k projednání zprávy, je zásadně lhotejné, která konkrétní osoba oprávněná za něj jednat se ke správci daně dostaví. Uvádí-li zmocněnec,

že se jednání nemůže zúčastnit, protože jednatel zmocněnce nastupuje plánovanou operaci s cca. 3-měsíčním léčením, nemůže být tato indispozice zmocněncova jednatele, navíc je-li známa s uvedených předstihem před příslušným úkonem, akceptována jako důvod neúčasti při projednání zprávy.

17. Následuje stížnost zásahová žaloba (byla zdejší soudem vedena pod sp. zn. 22 A 114/2014 a rozsudkem ze dne 12. 2. 2015 č. j. 22 A 114/2014-25, www.nssoud.cz, zamítnuta, kasační stížnost byla následně zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016 č. j. 6 Afs 84/2015-31, www.nssoud.cz; v této zásahové žalobě nebyla namítána žádná nesprávnost předvolání na 14. 10. 2014).
18. Žalobce sice uplatnil stížnost podle § 261 d. ř. proti předvolání na den 14. 10. 2014, v ní však rozporoval jen závěr, že nebude přihlíženo k žalobcovu podání ze dne 17. 9. 2014. Poprvé pak vyhodnocení nedůvodnosti omluvy napadá až v „Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti“, kdy správce daně při jejím vyřízení setrval na důvodech, pro které omluvu shledal nedůvodnou již v předvolání na den 14. 10. 2014.
19. Poté je ve spise založen dopis ze dne 13. 10. 2014 tohoto znění:

„Odpověď na předvolání ze dne 26.9.2014

Omlouváme se z jednání dne 14. 10. 2014 na základě předvolání, protože trváme na svých tvrzeních, že postup správce daně během daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob a DPH za období roku 2010 a 2011 je nezákonný. Způsob vyřízení našich stížností považuje také v rozporu se zákonem. Z tohoto důvodu jsme dnes podali žalobu na nezákonný zásah u Krajského soudu v Ostravě. Kopii tohoto podání zasíláme v příloze.

Do doby vyřízení této žaloby považujeme veškeré jednání v této věci ze strany správce daně za nezákonné.

S pozdravem

Ing. M. P. – jednatel

MPAC s.r.o.

N. L. 629

K.“

20. Dne 24. 10. 2014 pak správce daně žalobci prostřednictvím jeho zmocněnce zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky (doručeno 3. 11. 2014). V průvodním dopise opakuje, proč v předvolání na den 14. 10. 2014 hodnotil předchozí omluvu zmocněnce žalobce (předvolaného tehdy na 17. 9. 2014) jako nedůvodnou, omluvu ze dne 13. 10. 2014 neakceptuje, protože podání zásahové žaloby nemá vliv na pravomoc správce daně vést řízení či postup; na subjektivní postoj daňového subjektu o nezákonnosti jakéhokoli dalšího jednání před vyřízením zásahové žaloby nelze brát zřetel. Konstatuje, že dne 14. 10. 2014 se k projednání zprávy nikdo nedostavil.
21. Na následně vydaný platební výměr reagoval žalobce odvoláním. V něm odkázal na důkazní návrhy obsažené v podání ze dne 17. 9. 2014. Uplatnil odvolací důvod obdobný žalobnímu bodu 7). Akcentoval též, že správce daně „dal na tvrzení zástupkyně firmy SPEDCOM s.r.o.“, aniž bylo fyzicky účetnictví této firmy prověřeno. Nato žalovaný přikázal správci daně doplnit spisový materiál zejm. o výsledch fakturantky (k otázce, že se měla splést o jednu nulu) a o výzvu žalobci k prokázání rozhodných skutečností.

22. Správce daně vydal dne 28. 7. 2015 výzvu k prokázání skutečností, kterou žalobce vyzval „*k prokázání tvrzení o oprávněném snížení výnosů za zdaňovací období roku 2011 o částku 14 040 000,- Kč, doloženou dobropisem č. 201212192 ze dne 31. 12. 2012 a to: k předložení souvisejících důkazů (kromě již níže uvedených) ze sféry účetnictví i mimo něj, které osvědčí správnost Vašich tvrzení a odstraní níže uvedené pochybnosti správce daně, popř. navrhnutí k této věci provedení důkazních prostředků, jimiž nedisponujete, jež však musíte dostatečně identifikovat.*
V případě navržení výsledku svědka je nutné svědka identifikovat a uvést, co konkrétně má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu tohoto řízení.“, v odůvodnění této výzvy správce daně shrnul výsledky kontrolního zjištění.
23. Žalobce reagoval podáním ze dne 19. 8. 2015, kde odkázal na důkazní návrhy ze 17. 9. 2014. V něm uplatnil důkazní návrhy:
- a) výslech fakturantky R. Ž. k tomu, že došlo k omylu a fakturou č. 201112206 mělo být správně fakturováno 1 560 000 Kč,
 - b) náhled do skladové evidence žalobce, aby bylo ověřeno, že částka 1 560 000 Kč odpovídala nároku žalobce ve vazbě na přijaté služby a materiál,
 - c) výslech (v té chvíli již bývalého) jednatele SPEDCOM s.r.o. P. Ž., „*který potvrdí, že rozhodnutí o ukončení dalších dodávek na akce FVE BELA 1 a FVE BELA 2 přijal a tlumočil je daňovému subjektu ADEN LP s.r.o.*“,
 - d) náhled do účetní evidence SPEDCOM s.r.o., čímž se podle žalobce zjistí, že skutečný nárok za dodávky materiálu a služeb činil 1 560 000 Kč.
24. Fakturantka R. Ž. dne 2. 10. 2015 svou svědeckou výpověď podle § 96 odst. 2 d. ř. odepřela.
25. Žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí, jehož odůvodnění je podrobně v odst. 6 tohoto odůvodnění soudního rozsudku.

E.

Posouzení věci krajským soudem

a.

26. Podle § 92 odst. 3 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
27. Podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
28. Uvedená ustanovení precizují rozložení důkazní povinnosti v daňovém řízení na základě obecné úpravy principů dokazování obsažené v § 8 odst. 1 d. ř. („*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“), jehož se dovolává žalobce.
29. Výkladem těchto ustanovení, tj. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se soudy rozhodující ve správním soudnictví opakovaně zabývaly. Jejich závěry shrnuje odst. [15] odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009 č. j. 1 Afs 57/2009-83, www.nssoud.cz (jakkoli se jedná o závěry přijaté na půdorysu § 31 odst. 8, 9 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, jsou plně

použitelné i dnes, neboť věcně zůstala úprava rozložení důkazního břemene i po přijetí d. ř. nezměněna): „*daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119 ve věci EURO PRIM, spol. s r. o., část V a) nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86]. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek*

NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu (tehdy myšlen zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – pozn. krajského soudu)]. »Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.« [rozsudek ve věci EURO PRIM, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008-86, oba cit. shora; shodně též nálezy ÚS sp. zn. II. ÚS 232/02, Sb. n. u., sv. 28, č. 134, s. 143, na s. 149]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008-86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100 (Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.), část IV/e a)].“

30. Ze shora uvedeného vyplývá, že poté, co daňový subjekt předloží své řádné účetnictví, přechází důkazní břemeno na správce daně. Je na něm, pokud má pochybnosti o správnosti účetnictví, aby dokazování zjistil skutečnosti, které tyto pochybnosti podpírají natolik, že lze učinit závěr, že účetnictví je nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Naopak není povinností správce daně výslovně vyvrátit tvrzení daňového subjektu, důkazní povinnost stíhá správce daně jen k právě zmíněným relevantním pochybnostem.
31. Krajský soud má za to, že pokud bylo mezinárodním dožádáním zjištěno, že se slovenská zástupkyně SPEDCOM s.r.o. přiznala toliko faktury přijaté od žalobce a výslovně popřela, že by se v účetnictví SPEDCOM s.r.o. nacházel předmětný dobropis, to vše za situace, kdy součet fakturovaných částek odpovídá ujednané ceně díla, správce daně dostatečně podepřel své pochybnosti o průkaznosti či správnosti žalobcova účetnictví.
32. V té chvíli ovšem přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, na němž od té chvíle bylo, aby svá tvrzení podpořil důkazy o tom, že snížení fakturované částky dobropisem odpovídá hodnotě skutečně realizovaných prací a dodávek.
33. Žalobce od této chvíle důkazní břemeno tížilo, a proto krajský soud uzavírá na nedůvodnost žalobního bodu 1), jímž žalobce namítá, že důkazní břemeno tížilo stále správce daně.

34. Dovolává-li se v této souvislosti žalobce rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013 č. j. 1 Afs 68/2013-35, www.nssoud.cz, činí tak nepřípadně, neboť v uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud nevytýkal žalovanému nesprávné posouzení otázky rozložení důkazního břemene, ale nedostatečně provedené dokazování.

b.

35. Dovolává-li se žalobce náhledu do jeho skladové evidence [žalobní bod 2)], krajský soud ve shodě s žalovaným akcentuje, že výzvou uvedenou v odst. 22. tohoto odůvodnění byl žalobce vyzván „*k předložení souvisejících důkazů (kromě již níže uvedených) ze sféry účetnictví i mimo něj*“. Bylo jen na žalobci, aby této výzvě dostál. Neučinil-li tak, neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo (viz odst. 31. a násl. tohoto odůvodnění) a nezbývá mu, než následky tohoto neunesení důkazního břemene nést.

c.

36. Namítá-li žalobce, že ne všechny skutečnosti byly řádně objasněny již v průběhu daňové kontroly a pochybení správce daně I. stupně se snaží žalovaný zhojit v odvolacím řízení [žalobní bod 3)], soudy rozhodující ve správním soudnictví dlouhodobě a neměnně setrvávají na stanovisku, že nelze přehlížet ust. § 115 odst. 1 d. ř.: „*V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*“ I po účinnosti daňového řádu je – vzhledem k obsahové totožnosti § 50 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a § 115 odst. 1 d. ř. – třeba připomenout závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v usnesení ze dne 14. 4. 2009 č. j. 8 Afs 15/2007-75, Sb. NSS č. 1865/2009, www.nssoud.cz:

„51. *Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřipustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. V tom řízení podle pomůcek není nijak omezeno proti řízení důkaznímu, jen vyskytující se vady mohou být odlišné v důsledku jednoduššího procesu (...). Spočítala-li vada řízení v tom, že správce daně stanovil daň na základě pomůcek, ač k tomu nebyly splněny podmínky, pak jejím odstraněním je právě provedení dokazování. Není-li toto dokazování možné v režimu zrušení a vrácení věci správci daně prvního stupně ani v režimu autoremedury, k níž lze věc vrátit, musí být provedeno přímo odvolacím orgánem. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Také je třeba*

připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně

prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněn pod č. 1302/07 Sb. NSS). Je tak vyloučeno, aby uspěl v odvolacím řízení daňový subjekt, který před správcem daně prvního stupně zůstal nečinným s tím, že s důkazy vyčká řízení odvolacího (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněno pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení.

52. Pokud tedy neshledá odvolací orgán důvod k postoupení věci správci daně prvního stupně k zamítnutí odvolání pro nesplnění procesních podmínek, ani k provedení autoremedury v případě postupu podle § 50 odst. 5 daňového řádu (tehdy myšlen zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – pozn. krajského soudu), ani rozhodnutí sám nezmění, může odvolání jen zamítnout, pokud nebylo důvodné, anebo může rozhodnutí zrušit. Toto zrušení však s ohledem na nemožnost pokračování v řízení přichází v úvahu jen tam, kde důvodnost odvolání spočívala v závěru, že daň neměla být vůbec vyměřena či doměřena. Podobně chápe zrušení rozhodnutí v odvolacím řízení správní řád, který však takové rozhodnutí výslovně spojuje se zastavením řízení [§ 90 odst. 1 písm. a) – zruší a zastaví]. Ani v řízení podle správního řádu však skutečnost, že by se zrušením rozhodnutí nebylo řízení současně zastaveno, neznamena, že by mohlo dojít k pokračování řízení před správním orgánem prvního stupně; to totiž vyžaduje, aby byla věc správnímu orgánu

prvního stupně odvolacím orgánem k dalšímu řízení vrácena. Ve správním řízení to lze, v daňovém s výjimkami výše uvedenými, které však jsou procesním postupem a nikoliv odvolacím rozhodnutím, nikoliv.

53. Skutečnost, že daňový řád neumožňuje zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení nemůže být vykládána tak, že v tom případě správce daně prvního stupně může pokračovat v řízení po té, kdy byl platební výměr zrušen. Odvoláním přešla funkční příslušnost k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán a zpět se může vrátit jen v důsledku jeho rozhodnutí, které však daňový řád vylučuje, či zákonem předpokládaným postupem v jeho mezích.

54. (...)

55. Vady postupu či rozhodnutí správce daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení cestou autoremedury nebo postupem odvolacího orgánu podle § 50 odst. 3 daňového řádu, který se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.“

37. Krajský soud ani v nyní posuzované věci neshledal důvody, pro které by se měl od těchto konstantních závěrů odchýlit. Uzavírá proto, že náprava vad řízení a doplnění dokazování

jsou v daňovém odvolacím řízení možné, což ovšem vylučuje důvodnost žalobního bodu 3).

38. Dovolává-li se žalobce v této souvislosti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006 č. j. 2 Afs 31/2005-57, Sb. NSS č. 868/2006, www.nssoud.cz, je tento odkaz nepřipadný. Žalobcem odkazovaný rozsudek se týkal případu, kdy po ukončení jedné daňové kontroly a následném pravomocném vyměření daně vedl správce daně druhou daňovou kontrolu zaměřenou na prověření téhož. To Nejvyšší správní soud zapověděl, s výjimkou naplnění podmínek obnovy řízení. V nyní posuzovaném případě ovšem nedošlo k opakování daňové kontroly, ale k doplnění dokazování v odvolacím řízení.
39. Dovolává-li se žalobce dále nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2017 sp. zn. III. ÚS 703/06, N 205/47 SbNU 641, nalus.usoud.cz, je tento jeho odkaz zcela mimoběžný, když v uvedené věci rozhodoval Ústavní soud o otázce doručování na adresu sídla advokáta v souvislosti se změnou tohoto sídla, navíc ve věci nikoli daňové.

d.

40. Odkazuje-li se žalovaný na ust. § 23 odst. 1 ZDP [žalobní bod 4)], činí tak jen proto, že toto ustanovení zní: *„Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.“* Uvedeným ustanovením je totiž stanoveno, že *„rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období“* lze dále upravovat jen dle následujících odstavců.
41. Žalobci je vytýkáno, že tento základ daně upravil podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 1. ZDP přesto, že pro tento postup nebyly naplněny podmínky, resp. je žalobce neprokázal. Subsumpci případu pod ust. § 23 odst. 3 písm. c) bod 1. ZDP však žalobce žalobou nenapadá.
42. Za této situace krajskému soudu nezbyvá, než konstatovat, že je-li základ daně upraven podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 1. ZDP, přestože hypotéza tohoto ustanovení není naplněna, došlo k úpravě základu daně jinak než jen *„dle následujících odstavců“*, což představuje rozpor s poslední větou § 23 odst. 1 ZDP.
43. Podepsaný soud si je vědom, že jazykové znění představuje toliko prvotní přiblížení se zákonu (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997 sp. zn. Pl. ÚS 21/96, N 13/7 SbNU 87, nalus.usoud.cz).
44. V nyní posuzované věci je však účel a smysl zákonných ustanovení navazujících na ust. § 23 odst. 1 ZDP zcela jasný - *„rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období“* lze dále upravovat jen dle následujících odstavců a ne jinak.
45. Ani zkoumání smyslu a účelu zákona tedy nevede krajský soud k závěru, že by v posuzované věci byl závěr žalovaného o důvodnosti použití § 23 odst. 1 ZDP *„vysoce nad rámec jeho výkladového oprávnění“*.
46. Ani žalobní bod 4) tedy soud důvodným neshledal.

e.

Shodu s prvopisem potvrzuje

47. Pokud žalobci nebyla zajištěna účast u vyjádření slovenské zástupkyně SPEDCOM s.r.o. a klást jí otázky [žalobní bod 6)], nelze než v souhlasu se žalovaným uvést, že v případě mezinárodního dožádání při správě daní mu podle předpisů Evropské unie takové právo nepřísluší (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 2013 sp. zn. C-276/12, curia.europa.eu).

f.

48. Nebyla-li akceptována omluva daňového poradce pro jeho pracovní neschopnost [žalobní bod 7)], bylo by s ohledem na obsah omluvy zástupce žalobce ze dne 13. 10. 2014 (odst. 19. tohoto odůvodnění) konstatovat, že ve vztahu k předvolání na den 14. 10. 2014 zástupce žalobce neuplatnil jako důvod omluvy svou pracovní neschopnost, ale pouze názor, že správce daně postupuje nezákonně a že žalobce podává zásahovou žalobu.
49. Aby se však soud vyhnul byť i jen náznaku formalismu, který je soudům nižších stupňů zejm. Ústavním soudem tolik vyčítán, přihlédl krajský soud ke všem okolnostem případu, zejm. k předchozí omluvě žalobce, odůvodnění nového předvolání a ke stížnostem žalobcem souběžně podávaným. Dospěl k závěru, že – v případě volby výkladu pro žalobce nejpriznivějšího a až extenzivního – lze omluvu zástupce žalobce pro jeho pracovní neschopnost vztáhnout i na den 14. 10. 2014.
50. Dále s ohledem na obsah plné moci udělené žalobcem daňovému poradci, v níž je obsažena výslovná výluka, že zástupce není oprávněn „*samostatně podepsat zprávu o daňové kontrole*“ (odst. 9 tohoto odůvodnění), by bylo možno vést polemiku o tom, zda je třeba na účasti zástupce při projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole trvat.
51. Aby se soud i zde vyhnul byť i jen náznaku formalismu, který je soudům nižších stupňů zejm. Ústavním soudem tolik vyčítán, přihlédl krajský soud zejm. ke skutečnosti, že tuto plnou moc vyložily i daňové orgány způsobem pro žalobce nejpriznivějším, tj. že i v tomto případě je třeba zajistit právo účasti daňového poradce u tohoto úkonu.
52. Krajský soud však neodhlédl ani od toho, že fakticky došlo k předvolání dvojímu. V prvním případě reagoval zástupce žalobce omluvou s poukazem na pracovní neschopnost, kterou i doložil. Na to reagoval správce daně tak, že – jakkoli omluvu neuznal – stanovil nový termín a poučil žalobce i jeho zástupce o možnosti substituce a o možnosti volby jiného zástupce.
53. Takto postupoval podle názoru podepsaného soudu správně a vůči žalobci korektně.
54. Krom toho, že – jak zdůrazňuje žalovaný – plná moc nebyla udělena konkrétně Ing. M. P., ale právnické osobě MPAC s.r.o. – je daňový poradce (ať už jím je fyzická či právnická osoba) profesionálem v oblasti daňového poradenství. V případě převzetí zastoupení je pak na takovém profesionálovi, aby uzpůsobil své poměry způsobem, který mu neznemožní pomoc klientovi po delší dobu, pokud o takové dlouhodobé překážce předem ví.
55. To se stalo v posuzovaném případě. S ohledem na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a vlastní vyjádření, že proti tomuto výsledku není námitek, mohl zástupce žalobce spolehlivě usoudit, že se daňová kontrola chýlí ke svému konci. Pokud v té době – jak tvrdí – nastupoval

pracovní neschopnost pro dlouhodobě plánovanou operaci s dobou rekonvalescence cca 3 měsíce, měl předem učinit kroky k zajištění daňové poradenské pomoci klientovi.

56. Právě o tom byl poučen on i klient v odůvodnění druhého předvolání, byl-li upozorněn na možnost substituce či nového zastoupení.
57. O uvedené otázce opakovaně judikovaly soudy rozhodující v občanském soudním řízení, kdy dospěly k závěru, že „Požádal-li zástupce účastníka, který je advokátem, o odročení jednání z důležitého důvodu, může soud tohoto advokáta vyzvat, aby se dal zastoupit jiným advokátem nebo advokátním koncipientem. Při rozhodování o takovém postupu musí soud brát do úvahy dobu, po kterou budou závažné důvody na straně advokáta trvat, a dobu, kterou by měl další zástupce na přípravu účasti u jednání s přihlédnutím k právní a skutkové náročnosti věci.“ (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 17. 12. 1997 sp. zn. 2 Cdon 1485/96, dostupné v ASPI).
58. Týká-li se dostatečnosti lhůty k přípravě s ohledem na náročnost věci, lze za situace, kdy tvrzení a důkazní návrhy již byly podle § 88 odst. 3 d. ř. zakoncentrovány, protože ve stanovené lhůtě nebyly uplatněny žádné návrhy na doplnění skutkového zjištění, pokládá soud lhůtu k přípravě v délce 13 dnů (druhé předvolání doručeno 1. 10. 2014, termín stanoven na 14. 10. 2014) za dostatečnou.
59. Krajský soud tedy uzavírá, že správce daně neakceptováním omluvy zástupce žalobce pro dlouhodobou pracovní neschopnost, o které zástupce žalobce předem věděl, v tomto konkrétním případě právo žalobce na zastoupení nezkrátil. Nedůvodným je proto i žalobní bod 7.
60. Nepřípadným je zde odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013 č. j. 7 Afs 87/2012-24, www.nssoud.cz, který se zabýval omluvou pro jednodenní školení, nikoli pro překážku dlouhodobější povahy.
61. Rozsudek ze dne 18. 1. 2007 č. j. 2 Afs 202/2005-61, www.nssoud.cz, pak řešil otázku, kdy zástupce daňového subjektu nebyl o tom, že jeho omluva byla shledána důvodnou, vůbec zpraven. Jedná se tak o případ odlišný od nyní posuzovaného, kdy správce daně I. stupně důvody neuznání omluvy v druhém předvolání jasně osvětlil.

g.

62. Žalobním bodem 5) žalobce namítá neprovedení výslechu P. Ž.
63. K této otázce se již vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 1. 2020 č. j. 8 Afs 58/2018-32, www.nssoud.cz (jímž Nejvyšší správní soud zrušil předcházející rozsudek zdejšího soudu vydaný v této věci dne 13. 2. 2018 pod č. j. 22 Af 76/2016-41). V uvedeném rozsudku uvedl:
- » [7] V nyní posuzované věci byla tatáž osoba, P. Ž., jak statutárním orgánem daňového subjektu, tak statutárním orgánem odlišné právnické osoby od daňového subjektu. Je tedy otázkou (a nyní sporné), zda tatáž fyzická osoba může v daňovém řízení vystupovat jak za daňový subjekt, tak v postavení svědka. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud již několikrát zabýval (srov. např. rozsudek sp. zn. 7 Afs 15/2003, rozsudek ze dne 27. 11. 2013, čj. 8 Afs 29/2013-44 nebo rozsudek ze dne 24. 5. 2018, čj. 3 Afs 45/2017-23), přičemž právní závěry tam uvedené, jsou plně aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc. Protože soud neshledává žádný důvod se od závěrů tam uvedených odchýlit, bude z nich vycházet i v nyní posuzované věci.

[8] Podle § 96 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) platí, že *každá osoba je povinná vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.*

[9] Postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného. Pro podrobnější úpravu postavení svědka lze odkázat na předpisy občanského práva procesního. Ustanovení § 126a ve spojení s § 131 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“) stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka. K těmto závěrům dospěla i judikatura soudů rozhodujících v občanskoprávních věcech již v době předcházející zakotvení této výslovné úpravy do občanského soudního řádu (srov. např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2848/99, či ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. 21 Cdo 1397/2006). S ohledem na § 64 s. ř. s. (nestanoví-li s. ř. s. jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně ustanovení první a třetí části občanského soudního řádu) se ustanovení o. s. ř. o postavení svědka uplatňují i v soudním řízení správním.

[10] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 15/2003 vyplývá, že postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné, přičemž mohou nastat situace, kdy fyzické osobě teoreticky svědčí jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. *„Tato osoba tak bude mít dvojí statut. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem.“* Nejvyšší správní soud podotýká, že bytí se závěr týkal § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, s ohledem na totožné znění § 96 odst. 1 daňového řádu je na nyní posuzovanou věc zcela příslušný.

[11] V jiné věci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ani fyzickou osobu, jež byla v rozhodné době jednatelem žalobkyně a zároveň jednatelem jejího obchodního partnera, není možno vyslechnout jako svědka (srov. sp. zn. 8 Afs 29/2013). Pokud ke svědecké výpovědi účastníka řízení přesto dojde (např. chybným postupem správního orgánu), nezpůsobuje to samo o sobě bez dalšího nezákonnost porízené výpovědi nebo nezákonnost daňového řízení. Z rozsudku však vyplývá, že výpověď shora uvedené fyzické osoby má být hodnocena pouze jako výpověď účastníka řízení.

[12] S těmito závěry koresponduje rozsudek sp. zn. 3 Afs 45/2017, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k obdobnému závěru. *„Okolnost, že ve stěžovatelské případě se v rozhodné době v osobě pana T. J. spojovalo oprávnění jednat za daňový subjekt i za jeho dodavatele, vylučuje, aby skutečnosti, jež by byly obsahem výpovědi této osoby, byly považovány jednou za vyjádření*

daňového subjektu a jednou za svědeckou výpověď. Nelze připustit, aby tatáž osoba vypovídala o týchž skutečnostech nastalých v určitém okamžiku jak v pozici účastníka řízení, tak v postavení svědka.“

[13] Nejvyšší správní soud tedy nemohl přisvědčit závěru krajského soudu, jež dospěl k závěru, že P. Ž. může být svědkem ohledně skutečností týkajících se jiné osoby než žalobkyně. Jestliže byl P. Ž. jako jednatel žalobkyně v pozici účastníka řízení, nepřislušelo mu již postavení svědka a nemohl být ani jako svědek vyslýchán.

[14] Pouze nad rámec Nejvyšší správní soud uvádí, že vadou řízení by bylo, pokud by P. Ž. nebylo umožněno uplatnit jeho práva a povinnosti, zejména pokud by nedostal možnost

k věci uvést všechno, co ví a nemohl se vyjádřit k okolnostem týkajících se žalobkyně či jejích obchodních partnerů v rámci vedené daňové kontroly. Ze správního spisu však není zřejmé, že by bylo P. Ž. jakkoli bráněno se ve věci vyjádřit a případně navrhnout provedení některých důkazních prostředků. Naopak P. Ž. k jednotlivým zjištěním správce daně jménem žalobkyně i v zastoupení prostřednictvím účetní a daňové kanceláře společnosti MPAC s.r.o. předkládal vyjádření, v nichž mohl (a také tak činil) sdělit veškeré skutečnosti, jež mu byly k daňové povinnosti žalobkyně známy. Jelikož § 93 odst. 1 daňového řádu řadí mezi důkazní prostředky i tvrzení daňového subjektu (byť jiné právní síly než svědecká výpověď, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 6/2010-101), nelze než uzavřít, že jednatel žalobkyně měl kdykoli během řízení možnost uvést k věci všechno, co věděl, přičemž bylo povinností daňových orgánů zvážit relevanci těchto tvrzení v procesu zjišťování skutkového stavu věci.

[15] Nejvyšší správní soud proto shledal námitku stěžovatele důvodnou a dospěl k závěru, že neprovedením výslechu P. Ž. jako svědka nemohlo dojít k vadě řízení, jež by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci.«

64. Uvedeným názorem Nejvyššího soudu je podepsaný soud při svém nynějším rozhodování vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Uzavírá proto, že i žalobní bod 6) je nedůvodný.

F.

65. S ohledem na to, že žádný z žalobních bodů nebyl shledán důvodným, krajský soud žalobu zamítl. (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

G.

Náklady řízení

66. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu nevznikly v řízení žádné náklady, které by přesahovaly jeho běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 27. února 2020

Mgr. Jiří Gottwald

Shodu s prvopisem potvrzuje

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje