



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., 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. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 2. 2016 č.j. 5325/16/5200-11435-710862 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 správcem 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 výslechu slovenské zplnomocněné zástupkyně;
- 6) žalobci nebylo zajištěno právo účasti u výslechu 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 výslechu 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, pročez 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.

- 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 účetníctví 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 zástupkyně 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.“

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 krom 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. (...) výslechem 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 operací s cca 3-měsíčním léčením, nemůže být tato indispozice zmocněncova jednatele, navíc je-li známa s uvedeným 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.

Na Luhách 629

74221 Kopřivnice“.

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 výslech 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 popsaným 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 (...). Spočívala-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, neznamená, 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.

47. Pokud žalobci nebyla zajištěna účast u vyjádření slovenské zástupkyně SPEDCOM s.r.o. a klást jí otázky, 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..

g.a)

63. Opět by bylo možno při čistém formalismu přisvědčit žalovanému, že P.Ž. měl být vyslechnut jen k rozhodnutí o ukončení dalších dodávek, přičemž toto rozhodnutí samo o sobě není předmětem tohoto řízení.
64. Rozhodnutí o ukončení dalších dodávek provedené žalobcem a následná (podle žalobce) akceptace tohoto rozhodnutí SPEDCOM, s.r.o., však v sobě zahrnuje z povahy věci povědomost o tom, že nebyly uskutečněny všechny dodávky (pokud by uskutečněny byly, nebylo by co dále nedodávat) a jaký je rozsah dodávek dosud uskutečněných a dosud neuskutečněných.
65. Podle § 92 odst. 2 d. ř. správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

66. Krajský soud proto shrnuje, že tu byl důkazní návrh na výslech P. Ž., kdy jeho výslech by dle obsahu spisu mohl pomoci k objasnění rozsahu plnění uskutečněných žalobcem ve vztahu ke slovenskému subjektu SPEDCOM, s.r.o.
67. Navíc žalobce již v podání ze dne 17. 9. 2014 uvedl, že „výsledky svědků“ může být objasněno, „v jaké výši byla vlastně dodávka služeb a materiálu pro Spedcom s.r.o. touto fakturací daňovým subjektem skutečně uskutečněna“ (viz odst. 15. tohoto odůvodnění).
68. Krajský soud proto dochází k závěru, že žalobce navrhl výslech P. Ž. k otázce rozsahu uskutečněných dodávek SPEDCOM, s.r.o.

g.)

69. Dalším důvodem pro neprovedení výslechu P. Ž. jako svědka byla skutečnost, že tato osoba je jednatelem žalobce.
70. Podle § 96 odst. 1 d. ř. každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob (...).
71. Rozlišujícími kritériem pro (ne)provedení výslechu P. Ž. tedy je nejen, zda je jednatelem žalobce, ale zda má v řízení vypovídat o důležitých okolnostech týkajících se žalobce, anebo o důležitých okolnostech týkajících se jiných osob (zde slovenské společnosti SPEDCOM, s.r.o.).
72. Výslechem P. Ž. může být v tomto řízení objasněno, jaká plnění SPEDCOM, s.r.o., přijala od žalobce, ale též (což s ohledem na § 92 odst. 2 d. ř. citovaný v odst. 65. tohoto odůvodnění) jak o nich účtovala, zda a proč (ne)zaúčtovala předmětný dobropis.
73. Výslech P. Ž. byl tedy v tomto řízení navržen i k důležitým okolnostem týkajícím se SPEDCOM, s.r.o. Proto je odmítnutí jeho výslechu jen proto, že je současně jednatelem žalobce, v rozporu s ust. § 96 odst. 1 d. ř.

g.)

74. Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], a proto napadené rozhodnutí bez jednání zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

g.)

75. Krajský soud v tuto chvíli žádným způsobem nepředjímá obsah svědecké výpovědi P. Ž. a její hodnocení žalovaným. Na žalovaném bude, aby z této výpovědi řádně vybral okolnosti týkající se SPEDCOM, s.r.o. (o nichž přísluší P. Ž. vypovídat jako svědkovi), a okolnosti týkající se žalobce (kde P. Ž. postavení svědka nepřísluší). Krajskému soudu v této chvíli také nepřísluší hodnocení věrohodnosti výpovědi tohoto svědka vzhledem ke všem zjištěným skutečnostem – to je totiž možné až po provedení výslechu tohoto svědka a přísluší to v první řadě žalovanému.

F.

76. Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku jsou daňové orgány v dalším řízení vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

G.

Náklady řízení

77. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 13. února 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu