



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudkyň JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Zory Šmolkové, ve věci žalobce **ELIO Slezsko a. s.** se sídlem Holasovice, skládka Holasovice II č. p. 202, zastoupeného JUDr. Františkem Divíškem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 2771/16/5200-11432-701175 ze dne 21. 1. 2016, ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

1. Stanovisko žalobce

Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 21. 3. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016 č. j.

2771/16/5200-11432-701175 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 17. 2. 2015 č. j. 595325/15/3216-50521-807087. Dodatečným výměrem správce daně doměřil žalobci z moci úřední daň z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období ve výši 603.060,- Kč a současně mu vyměřil penále z doměřené daně ve výši 120.612,- Kč. Odvolání žalobce proti dodatečnému výměru žalovaný v napadeném rozhodnutí zamítl a dodatečný daňový výměr potvrdil.

Žalobce s napadeným rozhodnutím nesouhlasil. Jednak je považuje za nezákonné pro procesní pochybení žalovaného a správce daně, dále namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav pro chybné hodnocení provedených důkazů a pro chybný závěr o přechodu důkazní povinnosti na žalobce, a nakonec namítl prekluzi práva vyměřit daň.

Podle žalobce nedošlo k ukončení daňové kontroly. Správce daně stanovil žalobci termín projednání zprávy o daňové kontrole na den 3. 2. 2015 v 11:00 hodin tím, že mu tento termín sdělil dne 26. 1. 2015. Žalobce téhož dne požádal správce daně o prodloužení lhůty pro ústní projednání zprávy o daňové kontrole (zpráva se týkala jak daně z příjmů právnických osob, což je předmětem tohoto řízení, tak uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty) a požádal o změnu termínu ústního projednání. Vzhledem k tomu, že tato žádost o změnu termínu je žádostí o prodloužení lhůty, je správce daně podle ustanovení § 36 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) povinen žalobci vyhovět. Nestalo se tak, správce daně o žádosti žalobce nevydal rozhodnutí a došlo k postupu předvídanému v ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu, tedy vzniku fikce, že žádosti bylo vyhověno. Správce daně přesto dospěl k závěru, že se žalobce odmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole, a proto mu dne 16. 2. 2015 zprávu o daňové kontrole doručil, čímž považoval daňovou kontrolu za ukončenou podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Podle žalobce však podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu nebyly splněny, neboť žalobce se neodmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole, jen využil svých procesních práv, a proto nemohlo doručení zprávy o daňové kontrole vyvolat účinky jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

Daňová kontrola nemohla být ukončena ani z důvodu, že nedošlo k prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce na postup správce daně před ukončením daňové kontroly, jak předvídá ustanovení § 261 daňového řádu. Žalobce dne 2. 2. 2015, tedy před termínem projednání zprávy o daňové kontrole, podal u správce daně stížnost na jeho postup při daňové kontrole a současně se omluvil z určeného termínu projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu podání stížnosti na postup správce daně. Správce daně však na stížnost žalobce nereagoval tak, že by ji vyřídil, ale dne 4. 2. 2015 doručil žalobci předvolání, ve kterém určil nový termín projednání zprávy o daňové kontrole na den 13. 2. 2015 v 11:00 hodin a uvedl argumenty reagující na žalobcem podanou stížnost. Jelikož žalobce považoval toto předvolání za vyřízení jeho stížnosti a vzhledem k tomu, že s ním nesouhlasil, podal žalovanému žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole a současně se omluvil z projednání zprávy dne 13. 2. 2015, neboť žádost o prošetření vyřízení stížnosti musí být vyřízena před projednáním zprávy o daňové kontrole. Správce daně však postupoval v rozporu s ustanovením § 261 daňového řádu a

doručil žalobci zprávu o daňové kontrole s poukazem na to, že se vyhýbá jejímu projednání. Doručení zprávy o daňové kontrole tak nemohlo vyvolat účinky jejího projednání a ukončení daňové kontroly ani z tohoto důvodu.

Dodatečný platební výměr byl vydán v rozporu s daňovým řádem, neboť nebyla ukončena daňová kontrola, a jeho vydání nemohlo vyvolat účinky předvídané v ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tedy prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí postup správce daně aproboval.

Dále žalobce vytkl žalovanému a správci daně nedostatečně zjištěný skutkový stav. Žalobce uplatnil v nákladech vynaložených na dosažení svých příjmů výdaje vůči společnosti TRH transport expedice s. r. o. (dále jen „TRH“) za práce, které pro něj tato společnost provedla na základě uzavřené smlouvy. Žalobce faktické uskutečnění výdajů dokládal předloženými fakturami, smlouvou, uzavřenou s touto společností, a dále zajišťovacími protokoly, kterými docházelo k převzetí provedených prací, a které byly podkladem pro fakturaci. Provedené práce byly zaznamenány v provozním deníku s odlišující poznámkou „ext“, a bylo zaznamenáno množství motohodin a množství přetěžených odpadů. Podle žalobce je nepodstatné, že ve smlouvě nebyl sjednán konkrétní rozsah prací, neboť konkrétní rozsah prací určoval vždy žalobce - Ing. P.M. - podle provozních potřeb. Žalobce postupoval podle svého názoru obezřetně a zajistil si dostatek důkazního materiálu k prokázání svého tvrzení, že výdaje byly vskutku vynaloženy. Naopak správce daně postupoval nesprávně, pokud žalobci ukládal doložit skutečnosti mimo dispoziční sféru žalobce, konkrétně, kteří subdodavatelé společnosti TRH které konkrétní práce a kdy provedli, a dále jaké byly vztahy mezi společností TRH a jeho subdodavateli. Tak daleko totiž důkazní povinnost žalobce podle daňového řádu nesahá. Správce daně dále neprovedl výslech Ing. P. M., jehož potřeba vyplynula z jiných důkazních prostředků a který se na spolupráci se společností TRH aktivně podílel.

Žalobce navrhl zrušit jak rozhodnutí žalovaného, tak i dodatečně platební výměr, neboť prekluzí práva vyměřit daň došlo k situaci, kdy daň vyměřit nelze.

2. Stanovisko žalovaného

Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. K žalobní námitce chybného posouzení žádosti o změnu termínu projednání zprávy žalovaný uvedl, že poté, co byl přijat daňový řád, již není žádost o změnu termínu projednání zprávy o daňové kontrole žádostí o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolních zjištění, neboť v ustanovení § 88 odst. 3 daňový řád zavádí jiný koncentrační mechanismus. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006 č. j. 1 Afs 19/2005-78 se tak již neuplatní. Žalobce v žádosti o změnu termínu projednání zprávy o daňové kontrole neuvedl žádné vážné důvody pro změnu tohoto termínu a žalovaný dospěl k závěru, že jeho jednání je obstrukční. Co se týká žádosti o prošetření vyřízení stížnosti, tuto žalovaný považuje rovněž za obstrukční, neboť žalobce proti předvolání projednání zprávy o daňové kontrole nebyl oprávněn podat stížnost. Za této situace nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti není důvodem pro to, aby nemohla být projednána zpráva o daňové kontrole.

Co se týče hodnocení důkazů, žalovaný má za to, že veškeré důkazy hodnotil ve vzájemné souvislosti, jak mu ukládá daňový řád, a proto tuto námitku nepovažuje za důvodnou.

Nakonec se vyjádřil k nesprávnému postupu při stanovení důkazní povinnosti žalobce tak, že žalobce nepředložil důkazy, které by prokazovaly faktické uskutečnění zdanitelných plnění podle daňových dokladů, které by byly ve vzájemné shodě se všemi zjištěními, která vyšla v daňovém řízení najevo, a proto žalovaný částky, které žalobce měl vyplatit společnosti TRH, neuznal jako daňově účinné náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDPř). Žalobce nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, které by v případě nekonkrétně sjednaného rozsahu prací mohly zamezit případné neoprávněné fakturaci ze strany dodavatele. Vzhledem k tomu, že řízená skládka odpadů je přísně regulována, měl by být žalobce schopen určit konkrétní subjekt, který pro žalobce vykonával práce po dobu 10 měsíců v objektu, který je střežen kamerovým systémem s pevně určenou pracovní dobou a pevným provozním řádem detailně upravujícím chod skládky, pohyb osob a mechanismů. Přesto žalobce nebyl schopen uvést a doložit konkrétního externího dodavatele prací ani konkrétní stroje a osoby, které se na skládce pohybovaly. Konkrétní konečný dodavatel prací nebyl potvrzen ani provedenými výsledky svědků v rámci dodavatelů. Tvzení subdodavatelé nemohli tyto práce provést z důvodu nedostatku strojního vybavení a zaměstnanců. Za nestandardní lze považovat shodné znění smluv o dílo, shodné data vystavení faktur a shodná data uskutečnění zdanitelných plnění všech dodavatelů řetězce. Správce daně tak nepožadoval po žalobci, aby prokázal něco, co je mimo jeho dispoziční sféru. Ze všech těchto důvodů žalovaný považoval žalobu za nedůvodnou.

3. Posouzení krajským soudem

Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 152/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

3.a. Skutková zjištění ze správního spisu:

Dne 17. 12. 2014 odeslal správce daně žalobci úřední záznamy ke kontrolním zjištěním jak u daně z příjmů právnických osob, tak daně z prodané hodnoty, které byly žalobci doručeny téhož dne. Dne 19. 12. 2014 žalobce požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, čemuž správce daně vyhověl a lhůtu prodloužil o 14 dnů. Dne 19. 1. 2015 žalobce opětovně požádal o prodloužení lhůty k vyjádření do 19. 2. 2015 z důvodu nutné konzultace s předsedou představenstva žalobce, Ing. P. M., který je nemocen. Dne 23. 1. 2015 správce daně této žádosti nevyhověl.

Sdělením ze dne 23. 1. 2015 oznámil správce daně žalobci termín projednání zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období leden až prosinec 2010, a to 3. 2. 2015 v 11:00 hod.; současně v případě, že termín žalobci nebude vyhovovat, vyzval správce daně žalobce ke sdělení této skutečnosti s tím, že nový termín by byl dne 5. 2. 2015. Žádostí doručenou správci daně dne 26. 1. 2015 žalobce požadoval

odložení termínu projednání na 2. 3. 2015; pro odklad termínu neshledal správce daně důvod a žalobce předvolal na původní termín. Dne 2. 2. 2015 byla správci daně doručena písemnost označená jako „*Stížnost na postup správce daně při daňové kontrole, Omluva z určeného termínu projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu podání stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole*“, v níž žalobce namítá, že správce daně nevyhověl jeho žádosti o nový termín projednání zpráv o daňové kontrole, jakož i obsáhlým důkazním návrhům, jimiž žalobce reagoval na výsledky kontrolních zjištění. Správce daně žalobcovo podání posoudil jako omluvu, kterou však neshledal důvodnou, a žalobce opětovně předvolal na 13. 2. 2015 v 11:00 hod. Na uvedené reagoval žalobce podáním, doručeným správci daně dne 12. 2. 2015, v němž uvedl, že předvolání považuje za vyřízení jeho stížnosti, s nímž nesouhlasí, a proto podal odvolacímu orgánu žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení, přičemž se v předvolání určeném termínu opět nedostavil. Žalovaný ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 9. 4. 2015 konstatoval, že podání žalobce mělo být sice posouzeno jako stížnost, avšak jednalo by se o stížnost nepřípustnou, správce daně se v odůvodnění druhého předvolání námitkami žalobce dostatečně zabýval a není třeba činit žádná opatření k nápravě. Proti vyrozumění podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně, jenž rozhodnutím ze dne 16. 9. 2015, č. j. 62 A 107/2015 – 49, žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Z obsahu správních spisů krajský soud dále zjistil, že žalobce v pozici objednatele uzavřel na dodání prací spojených s úpravou tělesa skládky dne 4. 1. 2010 a na sanaci SV svahu dne 1. 10. 2010 smlouvy o dílo se zhotovitelem, spol. TRH TRANSPORT SPEDICE, s. r. o. (dále jen „TRH“). Strany si ujednaly, že práce budou prováděny v souladu s pokyny objednatele podanými v průběhu zhotovování, budou objednatelem průběžně přebírány s tím, že po vzájemném odsouhlasení rozsahu skutečně provedených prací na základě oboustranně podepsaných zjišťovacích protokolů zhotovitel jedenkrát měsíčně vystaví fakturu za provedené práce. Dne 2. 10. 2010 strany připojily ke smlouvě dodatek, že veškeré ve smlouvě sjednané práce provede spol. ACTIV PARTNER, s. r. o.

Společnost ACTIVE PARTNER s. r. o. však práce fakticky neprováděla, nebylo zjištěno, zda má zaměstnance a potřebné stroje či vozidla; práce pro TRH prováděla dodavatelsky od společnosti FILDING GROUP s. r. o., o čemž byly uzavřeny smlouvy o dílo téhož dne, jako smlouvy mezi žalobcem a TRH. Na práce spojené s tvarováním figury tělesa skládky byl uveden další dodavatel V. P., DIČ CZ510721081, který si však nebyl schopen vzpomenout, pro které firmy a na kterých stavbách v roce 2010 pracoval, přičemž podnikání ukončil v březnu 2010 a k silniční dani vykázal pouze osobní vozidlo Peugeot. Společnost FILDING GROUP měla evidováno pouze osobní vozidlo AUDI Q7 od 24. 11. 2010 a uvedla, že práce prováděla rovněž dodavatelsky od společnosti MERIDIANBAU s. r. o. Žádné účetní knihy ani doklady, však nepředložila, neboť účetnictví za roky 2010 a 2011 bylo odcizeno. Společnost MERIDIANBAU s. r. o. měla v roce 2010 registrovány pouze dvě osobní vozidla VW, a do 17. 1. 2011 podnikala pod obchodní firmou NEDÁM, PRODÁM s. r. o. Zapsaným předmětem podnikání této společnosti je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor (bez poskytování jiných než základních služeb spojených s pronájmem)

Ve výroční zprávě za rok 2009 a 2010 žalobce konstatoval, že má potřebné strojní kapacity k provádění prací spojených s ukládáním odpadu, v roce 2010

žalobce pořídil nový traktor John Deere a nový fekální návěs o objemu 12m³, jejichž umístění na skládce (včetně dalších evidovaných strojů vztahujících se k činnosti skládky odpadů) správce daně ověřil při místním šetření dne 6. 4. 2014.

Žalobce vypracoval provozní řád, podle kterého mj. obsluha skládky (strojnici) je povinna dohlížet na pohyb cizích dodavatelů v areálu skládky tak, aby se pohybovali pouze po komunikacích a v místech k jejich činnosti určených obsluhou; provoz zařízení s činností jiného dodavatele je povinen koordinovat vedoucí pracovník skládky. K zdokumentování provozu skládky slouží provozní deník, který však údaje o cizích dodavatelích obsahovat nemusí. Žalobce v něm v oddíle „ostatní údaje“ evidoval se zkratkou „ext.dod.“ obecné údaje o provedených pracích, ovšem bez uvedení konkrétního vozidla a osoby.

Ve výpovědi ze dne 21. 5. 2014 uvedl svědek M. V. (jednatel společnosti TRH) několik odlišných verzí k potřebě prací. Jednou sdělil, že potřeba byla dána situací na skládce, následně dle harmonogramu, v němž byl stanoven rozsah prací, ale neví přesně jaké, dále měla být potřeba prací definována finančním limitem, dále že množství práce bylo dáno počtem potřebných úkonů a nakonec, že sami pracovníci subdodavatelů v řetězci si dokázali bez velkých nároků na odbornost posoudit nutnost výkonů práce. Neví, kdo skutečně prováděl práce sjednané ve smlouvě, konkrétní osoby ani firmy nezná. Pracovní stroje i zaměstnance měla dodat společnost ACTIVE PARTNER s. r. o.

Ve výpovědi ze dne 19. 8. 2014 potvrdil svědek J. Z. (jednatel společnosti ACTIVE PARTNER) obchodní vztah se společností TRH a provádění prací na skládce v Holasovicích. Uvedl, že samotné práce předával panu P. (FILDING GROUP). K potřebě prací uvedl několik verzí, přičemž ani v jedné neuvedl, že se tvořil rozpočet na provedení prací, resp. že by existovala nějaká objednávka. Pouze předpokládal, že práce probíhaly podle požadavku společnosti TRH, konkrétní zaměstnavatele dodavatele FILDING GROUP nezná. Nevybavuje si, že by kontroloval osobně průběh prací, při předávání prací nebyl přítomen, ani kým byly vystavovány zjišťovací protokoly, ani kdo je vystavil.

Ve výpovědi ze dne 21. 5. 2014 uvedl svědek V. P., že neví, kdo byl jeho dodavatelem pro práce na skládce Holasovice, neměl výrobní kapacity, ani zkušenosti s prováděním práce na skládce. Dodavatele MERIDIANBAU pouze připustil jako možného dodavatele, neznal společnost s názvem NEDÁM, PRODÁM, s. r. o.

Ve výpovědi ze dne 25. 3. 2014 uvedl svědek Ing. T. B. (zaměstnanec žalobce - vedoucí provozu skládky), že žalobce přesně neurčil, které konkrétní dny má TRH smlouvou sjednané práce provádět, přičemž uvedené nechal na uvážení TRH, a to zejména z důvodu ceny zakázky. V případě deštivého počasí nebyla společnost TRH jediný dodavatel, ale žalobce povolával i jinou společnost.

Ve výpovědi ze dne 25. 3. 2014 uvedl svědek J. K. (zaměstnanec žalobce – vedoucí skládky, strojník), že údržbu na tělese skládky provádí sám žalobce svými stroji, avšak údržbu sklonů a ukončení tělesa, tj. tam, kde se potom provádí rekultivace, už musí provádět někdo jiný, neví ovšem, která firma to dělala. Jako

firmu, která prováděla tvarování na svahu, uvedl společnost NEVIS, přičemž společnost TRH ani žádného jejího konkrétního pracovníka nezná.

Ve výpovědi ze dne 25. 3. 2014 uvedl svědek J. H. (zaměstnanec žalobce – strojník), že pracovníci žalobce prováděli úpravy sklonů a sjezdů skládky, uložení odpadu, zatímco externí firmy dělaly kompletní rekultivaci a konečnou úpravu, tj. přikrytí nebo zakládání nového podkladu. Název společnosti TRH nikdy neslyšel.

3b. Právní posouzení

Žalobce vytýkal správci daně a žalovanému, že žádost žalobce o změnu termínu projednání správy o daňové kontrole nepovažovali za žádost o prodloužení lhůty ve smyslu ustanovení § 36 odst. 1 daňového řádu, kterým taková žádost podle svého obsahu a účinku je, jak dovodil např. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 19/2005-78, a postup správce daně od toho se odvíjející je pak v rozporu ustanovením § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 1 Afs 19/2005-78 z 26. 1. 2006 zabýval stanovením termínu projednání zprávy o daňové kontrole podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a nikoliv podle daňového řádu. Dospěl k závěru, že stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole představuje časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil. Z tohoto východiska Nejvyšší správní soud koncipoval důsledky pro správce daně, pokud takové žádosti nevyhoví. Zákon o správě daní a poplatků byl však koncipován jinak než daňový řád. Podle zákona o správě daní a poplatků byl výsledek zjištění zapracován do zprávy o daňové kontrole a právo daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům ve zprávě realizoval daňový subjekt při projednání zprávy o daňové kontrole; měl právo výsledek kontroly zpochybňovat, navrhopat nové důkazy, vznášet nová tvrzení apod. Správce daně byl povinen do zprávy zaznamenat všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu k obsahu zprávy o daňové kontrole a své stanovisko k nim, popř. výsledky doplněného dokazování. Po projednání zprávy byla daňová kontrola uzavřena a daňový subjekt již v rámci prvostupňového řízení neměl právo její výsledek zpochybnit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007 č. j. 8 Afs 36/2005-79). Z těchto důvodů musela být daňovému subjektu poskytnuta lhůta, aby měl dostatečný časový prostor pro konkretizaci výhrad proti výsledku kontroly (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 19/2005-78).

Daňový řád však proces ukončení daňové kontroly výrazně změnil, a to tak, že před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). Ustanovení § 88 odst. 3 věta první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhopat jeho

doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu. Při samotném projednání zprávy o daňové kontrole daňový subjekt již nemá právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K témuž dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 5 Afs 68/2016-25 ze dne 17. 8. 2015, rovněž odborná literatura, např. Baxa, J. Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, a. s. 2011, Komentář k § 88 odst. 4 daňového řádu, kde se uvádí, že *„nebude však v této fázi daňové kontroly již přípustné vznášet námitky proti výsledkům kontrolního zjištění“*. Správce daně proto určením data projednání zprávy o daňové kontrole neposkytuje daňovému subjektu časový prostor pro tvorbu námitek ke kontrolnímu výsledku, které by následně daňový subjekt uplatnil při samotném projednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017 č. j. 7 Afs 68/2017-36, bod 38 odůvodnění).

Jak dovodil Nejvyšší správní soud v naposledy citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 68/2017-36, smyslem určení termínu projednání zprávy je stanovení jednoho konkrétního data vyhovujícího oběma stranám, popř. jeho možné pružné změny, např. v reakci na vznik překážky na straně správce daně či daňového subjektu. Takový postup by v případě, že by se jednalo o lhůtu ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu, možný nebyl. Správcovská lhůta musí být určena rozhodnutím a její změnu je návazně možné provést rovněž pouze rozhodnutím, a to výhradně při splnění zákonem stanovených podmínek (§ 36 daňového řádu). Není však vhodné, aby termín projednání zprávy o daňové kontrole byl stanoven nezávisle na vůli obou stran. K takovému stavu by došlo, vztahoval-li by se na daný termín fikce prodloužení podle § 36 odst. 3 věta druhá daňového řádu, podle něhož *„je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty“*. Takto stanovené datum by však nemuselo vyhovovat oběma stranám a pro takový postup není žádný logický důvod. Konečně ani Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 19/2005-78, kterého se žalobce dovolává, nedospěl k závěru, že na prodloužení termínu projednání zprávy o daňové kontrole je nutné aplikovat § 14 odst. 4 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, který je obsahově shodný s § 36 odst. 3 věta druhá daňového řádu, a konstatoval, že nastala fikce povolení žádaného prodloužení ve smyslu § 14 odst. 4 věta první zákona o správě daní a poplatků.

Z uvedeného vyplývá, že správce daně postupoval přesně shora uvedeným způsobem, seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 odst. 2 daňového řádu, k vyjádření poskytl žalobci lhůtu podle § 88 odst. 3 daňového řádu, kterou na jeho žádost prodloužil, a protože na základě vyjádření žalobce nedošlo je změně výsledku kontrolních zjištění, přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole, s tím, že podpisem zprávy o daňové kontrole mělo dojít k ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Správce daně nepochybil, pokud žádost o změnu termínu o projednání zprávy o daňové kontrole nepovažoval za žádost o prodloužení lhůty ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu a rovněž nepochybil, pokud uzavřel, že nebyl povinen této žádosti vyhovět ve smyslu § 36 odst. 2 daňového řádu. Nenastala tak ani fikce vyhovění žádosti ve smyslu ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu.

Správce daně správně přihlédl pouze k důvodům, pro které žalobce požadoval změnu termínu projednání zprávy a vyhodnotil je jako nedůvodné. Postupoval tak

v souladu s daňovým řádem a žalovaný správně jeho rozhodnutí potvrdil. Tato námitka žalobce tedy není důvodná.

Žalobce dále namítal, že správce daně postupoval v rozporu s ustanovením § 261 odst. 4 poslední věta daňového řádu, když žádost o prošetření stížnosti žalobce proti postupu správce daně při daňové kontrole nevyřídil před ukončením daňové kontroly. Stížnost žalobce přitom směřovala proti shora popsanému postupu správce daně, který na žádost o změnu termínu projednání zprávy o daňové kontrole nereagoval postupem podle ustanovení § 36 odst. 2 daňového řádu. Tutéž námitku poté žalobce uplatnil v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a rovněž ji uplatnil v žalobě. Otázku žalobcem předloženou prakticky za stejného skutkového stavu řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 213/2016-32 z 31. 1. 2017 a dospěl k závěru, že žádost o prošetření vyřízení stížnosti je svou povahou opravný prostředek zbytkový a slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Uvedl, že *„existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí, jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu po ukončení sporného postupu“*. Uvedený závěr přesně dopadá na posuzovanou věc. Daňový řád určuje, že opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby se bránili proti skutkovým a právním závěrům, učiněným správcem daně při daňové kontrole, resp. v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu. Proti sdělení správce daně o termínu projednání zprávy k daňové kontrole není odvolání přípustné, neboť se nejedná o rozhodnutí. Postup správce daně však lze jako procesní vadu napadnout odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru, což se také stalo; z obsahu žádosti o prošetření vyřízení stížnosti vyplývá, že se žalobce domáhal nápravy postupu správce daně při výkladu ustanovení § 36 odst. 2 daňového řádu při daňové kontrole, ze kterého dovozoval, že daňová kontrola dosud nebyla ukončena. Totéž uplatnil v odvolání a žalovaný se s těmito námitkami vypořádal v rozhodnutí o odvolání tak, že je shledal – správně, jak bylo dovozeno výše - nedůvodnými. Z toho vyplývá, že v projednávané věci nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti není vadou řízení, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, neboť předmětné námitky žalobce byly dostatečně přezkoumány v odvolacím řízení. Ani tato žalobní námitka není důvodná.

Nakonec žalobce namítl nesprávně zjištěný skutkový základ sporu, a to jednak nesprávné hodnocení důkazů a jednak nesprávné vyhodnocení důkazní povinnosti žalobce. Co se týče hodnocení důkazů, krajský soud uvádí, že správce daně provedl navržené listinné důkazy i listinné důkazy zjištěné z úřední činnosti, provedl i výslech sedmi svědků a krajský soud v hodnocení těchto důkazů ve spisu neshledal žádný rozpor. Při posuzování jednotlivých důkazů i všech důkazů v jejich vzájemné souvislosti správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu. Správce daně vysvětlil, proč hodnotil výpovědi zaměstnanců žalobce - strojníků a vedoucí skládky - tak, že neprokazují provedení prací, neboť si nepamatují konkrétní osoby, ani konkrétní stroje externích dodavatelů prací, a to tím, že jiné externí dodavatele si tyto osoby pamatují, byť rozsah jejich prací je menší, což je úvaha logická (svědek J. K. byl strojníkem a vedoucím provozu dohlížejícím na ukládání

odpadu a na práci cizích dodavatelů, uvedl, že nezná společnost TRH, ani dodavatelskou firmu pro společnost TRH pracující, přitom znal jiného dodavatele žalobce, společnost NEVIS a společnost TEDOM. Totéž platí o svědku J. H., strojníkovi). Tato úvaha správce daně, která byla aprobevována žalovaným, se krajskému soudu jeví jako zcela logická. Je nepochybně možné uplynutím času podrobnosti běžného provozu zapomenout, je však obtížné vysvětlit, proč u sporných dodavatelských prací si svědci nepamatují osoby, které byly na skládce přítomny, přitom si pamatují jiné dodavatele. Žalobce přitom kromě obecného odůvodnění žádné vysvětlení neposkytl.

Dále žalobce vytýká správci daně a žalovanému, že nesprávně přikládali váhu skutečnosti, že žalobce v provozním deníku nezaznamenal pohyb cizích osob a cizích dodavatelů na skládce a spokojil se pouze s obecným údajem „ext“, tedy externím. Správce daně i žalovaný tuto svou úvahu podle názoru krajského soudu logicky vysvětlili tak, že jedná-li se o složitý provoz, na který jsou právní úpravou¹ kladeny striktní požadavky, a měl – li žalobce podrobně upraven pohyb osob na skládce, pak je nelogické, aby nebyly vedeny a zaznamenány v provozním deníku cizí osoby, které se na údržbě skládky podílely. Žalobce žádné vysvětlení svého postupu nenabídl.

Krajský soud dodává, že úvaha správce daně a žalovaného je determinována skutečností, že správce daně nebyl schopen zjistit subjekt, který by vůbec mohl předmětné práce provést, s výjimkou samotného žalobce, neboť ani společnost TRH, ani žádný z jejích dodavatelů neměl ani potřebné technické vybavení, ani potřebné zaměstnance. Za této situace se nabízí otázka, kdo práce ve skutečnosti provedl. Pokud přitom o externích dodavatelích, kteří měli vykonat deklarované práce, je v provozním deníku zmínka pouze obecná bez uvedení konkrétního dodavatele, osoby na skládce se vyskytující si žádnou takovou konkrétní osobu nevybavují a nevybavují si ani stroje, které měly tyto práce provést, a současně smlouva o dílo je o rozsahu prací poměrně neurčitá, s tím, že konkrétní rozsah prací bude dohodnut vždy předem, jsou tím nepochybně založeny odůvodněné pochyby o tom, kdo předmětné práce, cenu za jejichž provedení žalobce uplatnil jako daňově uznatelný výdaj, provedl a zda to nebyl sám žalobce, kdo je provedl, když jako jediný měl jak stroje, tak pracovníky, tak odborné znalosti. Pokud by společnost TRH, či kterýkoliv z jejích dodavatelů, disponoval prostředky, které by provedení předmětných prací umožňovaly, nepochybně by bylo možné hodnotit listinné důkazy i výpovědi svědků jinak. Z tohoto hlediska se jeví nadbytečným i výslech Ing. M. a zadání znaleckého posudku. Krajský soud tak uzavřel, že správce daně i žalovaný důkazy hodnotili v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu.

S předchozím závěrem úzce souvisí posouzení žalobní námitky chybného vyhodnocení žalobcovy důkazní povinnosti. Jak vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu, primární důkazní povinnost má žalobce, který jako daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Svou primární důkazní povinnost žalobce splnil (toto ani nebylo mezi účastníky sporné). Důkazní povinnost správce daně tíží podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu u skutečností

¹ Provozování skládky podléhá mj. režimu zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech, vyhlášce č. 294/2005 Sb., o podmínkách ukládání odpadů na skládky a jejich využívání na povrchu terénu a vyhlášce 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady

vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Splní-li správce daně svou důkazní povinnost, přechází důkazní povinnost zpět na žalobce jako daňového subjektu, pokud chce, aby jeho tvrzení byla rovněž prokázána a aby byl v daňovém řízení úspěšný.

Správce daně prokázal, že jsou zde pochyby o provedení prací u předmětných faktur v rozsahu, čase a ceně, která byla žalobcem jako výdaj vynaložený na zajištění, udržení a dosažení zdanitelných příjmů uplatněna. Správce daně v řízení prokázal, že žádný ze subjektů, který měl fakturované práce provést, je provést nebyl schopen, protože pro ně neměl ani dostatečné technické zabezpečení, ani zabezpečení po stránce zaměstnanecké. Nadto poslední z uvedených dodavatelů v předmětném období roku 2010 nepodnikal pod uváděnou obchodní firmou, ale pod obchodní firmou jinou. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že za této situace přešla důkazní povinnost zpět na žalobce, který byl povinen prokázat, že jím uplatněné výdaje byly vskutku vynaloženy.

Jak dovodila právní teorie i judikatura, mezi daňově účinné výdaje, tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, lze zahrnout výdaje, které splňují následující podmínky: 1) výdaje musí poplatník skutečně vynaložit; 2) výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů; 3) musí být vynaloženy ve zdaňovacím období; 4) za výdaje je považuje zákon (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014 č. j. 5 Afs 109/2013-31). Aby daňový subjekt mohl od základu daně odečíst tyto výdaje, musí prokázat, nejen že došlo k transakci, splňující všechny čtyři podmínky, ale že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014 č. j. 2 Afs 40/2014-28). Tuto povinnost daňový subjekt splní zejména předložením bezvadných dokladů, a v případě prokázání pochyb ze strany správce daně i jinými důkazy než pouze - byť formálně bezvadnými - doklady. Skutečnost, že účetní doklad má všechny náležitosti a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamena, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně a že odpovídají skutečnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009 č. j. 8 Afs 80/2008-85). Proto, aby byl výdaj uznán jako výdaj snižující základ daně, je podstatné, že byl skutečně v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně; není přitom podstatné, zda plnění byla poskytnuta deklarovanou společností či společnostmi. Podstatné je, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu a ceně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014 č. j. 5 Afs 109/2013-31). Tuto důkazní povinnost však žalobce nesplnil a neprokázal, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu a ceně.

Lze přisvědčit žalobci, že v obecné rovině je pro posouzení správnosti uplatněného výdaje bezpředmětné, zda práce provedla společnost, která žalobci vystavila fakturu jako daňový doklad. Neplatí to však v posuzovaném případě. Správce daně totiž prokázal, že žádný ze subjektů do úvahy přicházejících, který měl předmětné práce provést, nedisponuje dostatečným technickým a lidským vybavením k jejich provedení s výjimkou samotného žalobce. Tím je zpochybněno nikoliv provedení prací právě společností TRH, ale jejich provedení dodavatelsky; vzniká otázka, zda je neprovedl sám žalobce a zda tedy výdaje, které žalobce takto

uplatnil, jsou výdaje daňově uplatnitelnými. Takovou skutečnost žalobce neprokázal, neboť ji nelze prokázat pouze dokladem o převzetí těchto tvrzených prací od společnosti TRH, když tato je provést nemohla. Jinými slovy daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat, že došlo k praktickému uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu a ceně a že toto plnění bylo poskytnuto třetím subjektem, nikoliv žalobcem samotným. Jak dovodil Ústavní soud v nálezu z 18. 4. 2006 sp. zn. II ÚS 664/06 a Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73: „*pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen*“. Pokud by tak nevznikly pochyby o faktickém provedení prací, které jsou podkladem pro deklarovaný výdaj s ohledem na faktickou nemožnost tyto práce provést kterýmkoliv v úvahu připadajícím subjektům, pak by žalobce vskutku nebyl povinen tvrdit a prokazovat skutečnosti „za společnost TRH“. V posuzovaném případě však správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud z listin a svědeckých výpovědí dovodili, že provedení prací nebylo ze strany žalobce prokázáno; žalobce totiž byl stále povinen prokázat, že práce provedeny byly a že za ně zaplatil a jedná se tak o jím deklarovaný výdaj. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.

Žaloba tak není důvodná, a soud ji proto v souladu s ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).

V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; plně procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo a soud mu ho proto nepřiznal (výrok II.). Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 23. listopadu 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu