

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **ELIO Slezsko a.s.**, IČ: 60913860, se sídlem Holasovice 202, zast. JUDr. Františkem Divíškem, advokátem, se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016, č. j. 2771/16/5200-11432-701175, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 11. 2017, č. j. 22 Af 22/2016 - 59,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 17. 2. 2015, č. j. 595325/15/3216-50521-807087, kterým správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 603.060 Kč a současně mu vyměřil penále z doměřené daně ve výši 120.612 Kč.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Žalobce namítal, že správce daně nerozhodl o žádosti žalobce o změnu termínu projednání zprávy o daňové kontrole a došlo ke vzniku fikce, že žádosti bylo vyhověno podle § 36 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. 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 podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Podle žalobce však podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu nebyly splněny, neboť se neodmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole, ale pouze jen využil svých procesních práv. Daňová kontrola podle žalobce nemohla být ukončena také z toho důvodu, že nedošlo k prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce na postup správce daně před ukončením daňové kontroly podle § 261 odst. 4 daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017.

[3] Žalobce dále namítal, že ve správním řízení nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Žalobce uplatnil jako náklady vynaložené na dosažení svých příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, výdaje vůči společnosti TRH TRANSPORT SPEDICE s.r.o. (dále jen „společnost TRH“) za práce spočívající v úpravě svahu skládky provozované žalobcem, 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 podle provozních potřeb. Žalobce postupoval 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 jejími subdodavateli.

[4] Krajský soud žalobu zamítl. Nedůvodnou shledal námitku, že správce daně a žalovaný žádost žalobce o změnu termínu projednání správy o daňové kontrole nepovažovali za žádost o prodloužení lhůty ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017 č. j. 7 Afs 68/2017 - 36, poukázal na změnu procesu projednání zprávy o daňové kontrole v daňovém řádu oproti zákonu o správě daní a poplatků. Daňový řád 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). 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 navrhnout 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. 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. Správce daně proto nepochybil, pokud žádost o změnu termínu 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.

[5] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku, že žalovaný postupoval v rozporu s § 261 odst. 4 daňového řádu, pokud žádost o prošetření stížnosti žalobce proti postupu správce daně při daňové kontrole nevyřídil před ukončením daňové kontroly. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2017 č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, 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. 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 § 36 odst. 2 daňového řádu při daňové kontrole, ze kterého dovozoval, že daňová kontrola dosud nebyla ukončena. Stejnou námitku uplatnil v odvolání a žalovaný se s těmito námitkami vypořádal v rozhodnutí o odvolání tak, že je shledal 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.

[6] K námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu krajský soud shledal, že úvaha správce daně a žalovaného vychází ze skutečnosti, 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. Pokud přitom o externích dodavatelích, kteří měli vykonat deklarované práce, je v provozním deníku zmínka pouze obecná bez uvedení konkrétního dodavatele, zaměstnanci skládky si žádnou takovou konkrétní osobu nevybavují a nevybavují si ani stroje, které měly tyto práce provést, a současně smlouva o dílo je ohledně rozsahu prací poměrně neurčitá s tím, že konkrétní rozsah prací bude dohodnut vždy předem. Tím jsou nepochybně založeny odůvodněné pochyby o tom, kdo předmětné práce provedl a zda to nebyl sám žalobce, který jako jediný měl jak stroje, tak pracovníky, tak odborné znalosti.

[7] Správce daně tedy podle krajského soudu prokázal pochybnosti 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. Za této situace přešla důkazní povinnost zpět na žalobce, který byl povinen prokázat, že jím uplatněné výdaje byly vskutku vynaloženy dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tuto skutečnost však žalobce neprokázal.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve rozsáhle zpochybňuje závěr krajského soudu, že byl schopný dotčené práce na skládce realizovat vlastními prostředky. Podle stěžovatele je tento závěr v příkrém rozporu s obsahem správního spisu. Byť byl správcem daně tento

jeho názor v jisté fázi též prezentován, byl nakonec vyvrácen a správce daně ani žalovaný na něm své závěry nestaví. Krajský soud tedy bez jakéhokoliv předchozího upozornění dospěl k pro stěžovatele překvapivému závěru, který je dle stěžovatele zapříčiněn nedostatečným prostudováním spisového materiálu a neosvojením si alespoň základních znalostí problematiky provozu skládky. Krajský soud se také nevypořádal se znaleckými posudky, které provedení dotčených prací svépomocí vylučují, čímž zatížil rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[9] Stěžovatel dále krajskému soudu vytýká pochybení při hodnocení důkazů. Ve vztahu k provoznímu deníku mají být závěry soudu vnitřně rozporné, jelikož pokud provozní řád stěžovatele neukládá povinnost evidovat údaje o cizích dodavatelích, nemůže být absence či uvedení takového údaje kladena k tíži stěžovatele, jak to činí krajský soud. Osoba, která provádí zápisy do provozního deníku, ve většině případů ani nemůže provést záznam o tom, jaký konkrétní externí dodavatel provádí práce na skládce, jelikož jméno (název) takového dodavatele ani nezná. Není zde dán žádný zákonný ani rozumný důvod k tomu, aby taková osoba byla seznámena se jménem konkrétního dodavatele prací. V případě společnosti TRH nebyl stěžovatelem přebírán žádný odpad, tedy nebyl důvod vést evidenci konkrétního subjektu či stroje, který dodává odpad, jak by jinak bylo nezbytné z důvodu plnění zákonných povinností podle zákona č. 185/20001 Sb., o odpadech. Osoba provádějící zápisy do provozního deníku nepochybně nemohla uvést společnost TRH jako ten subjekt, který provádí práce, jelikož společnost TRH práce přímo (osobně) neprováděla, a její jméno tak zapisující osoba nemohla znát.

[10] Stěžovatel dále zpochybňuje způsob hodnocení výpovědí svědků. Podle stěžovatele z výpovědi svědka Miloše Vognara nevyplývá několik různých verzí potřeby prací na skládce, naopak svědek Vognar jednoznačně popisuje několik faktorů, které četnost prací ovlivňují, přičemž tyto faktory se nevylučují, ale vzájemně doplňují. K hodnocení výpovědi svědka Tomáše Barče stěžovatel uvádí, že z jeho výpovědi lze dovodit, jak konkrétně byla stanovena potřeba prací (byla stanovena podle provozních potřeb, bylo s tím počítáno při rozpočtu), jak bylo stanoveno množství práce (vycházelo se z projektu, který TRH převzal), jak a kdo určil provádějícím pracovníkům, kdy a kde mají práce provádět. Výpověď Ing. Barče tak obsahuje v souladu s výpovědí svědka Miloše Vognara popis určení rozsahu prací, který navíc odpovídá povaze prací, jež prováděla společnost TRH. Svědek J. K. potom vypověděl, že údržbu svahů skládky musí provádět někdo jiný, než stěžovatel. Společnost TRH svědek nemohl znát, jelikož tato společnost sama práce neprováděla. Ze stejného důvodu si společnost TRH nemohl pamatovat svědek J. H. Závěr tohoto svědka, že stěžovatel svahy tělesa skládky udržoval sám, nemůže s ohledem na znalecký posudek Ing. Píši obstát.

[11] Co se týče firem v řetězci dodavatelů, podle stěžovatele pro něj bylo rozhodné, kdo vystupuje či má vystupovat jako smluvní partner společnosti TRH. Pro stěžovatele byl rozhodný pouze jeden jediný smluvní partner, kterým byla společnost TRH. Pro stěžovatele nebylo rozhodující, u jakých subjektů si společnost TRH zajistí realizaci sjednaného plnění. Subdodavatelé společnosti TRH, utváření jejich smluvních vztahů a jejich plnění či dokladování, se totiž nachází mimo jakoukoliv dispoziční sféru stěžovatele a až k nim nemůže sahat důkazní břemeno, které má v daňovém řízení nést stěžovatel.

[12] Faktury vystavené společností TRH deklarují, že práce byly přijaty od společnosti TRH, což se též stalo, jak lze dovodit z uzavřených smluv o dílo, vystavených faktur, zjišťovacích protokolů, které potvrzují provedení prací, záznamů v provozním deníku (pokud by práce nebyly provedeny, nebyly by zaznamenány v provozním deníku), výpovědi Ing. Barče (o potřebě prací a jejich nutnosti), výpovědi M. Vognara (potvrzující uzavření smluvních vztahů a provádění prací), výpovědi svědka J. K. (poukazuje na nutnost provedení rozporovaných prací s tím, že stěžovatel si je nemohl provádět sám) a nepřímých důkazů v podobě stěžovatelem doložených znaleckých posudků – zejména znaleckého posudku Ing. Radka Píši, ze kterého vyplývá, že stěžovatel si skutečně nemohl práce provést sám. Výpověď svědka T. Barče navazuje a je v souladu s výpovědí svědka M. Vognara, zejména pokud jde o předání místa výkonu prací, určení rozsahu provedení prací a jejich potřebu.

[13] Jestliže ze všech provedených důkazů vyplývá, že zde byla dána potřeba provedení prací, které prováděla společnost TRH, stěžovatel neměl strojní ani personální kapacitu k provedení takových prací, práce byly provedeny (například sesuv svahu byl odstraněn), pak z toho vyplývá, že jediným, kdo práce mohl provést, byla společnost TRH. Z pohledu stěžovatele pak bylo nerozhodné, který konkrétní subdodavatel společnosti TRH práce provedl a zda to byl některý z oficiálně deklarovaných subdodavatelů, který byl šetřen správcem daně, či jakýkoliv jiný subjekt. Pro stěžovatele bylo podstatné, že práce byly provedeny a pro něho mohly být provedeny pouze a výlučně společností TRH.

[14] V daném případě nelze opomíjet ani tu podstatnou skutečnost, že za provedené práce stěžovatel řádně uhradil odsouhlasenou cenu společnosti TRH, která taktéž uhradila cenu svému dodavateli, jak se podává z obsahu správního spisu. Jak stěžovatel, tak společnost TRH pak splnili v souvislosti s platbami za uskutečněné práce též své daňové povinnosti – přiznání DPH a odvod DPH, taktéž pak dle názoru stěžovatele i přiznání daně z příjmů právnických osob. Tedy i tyto skutečnosti přistupují a uzavírají okruh již výše zmíněných důkazních prostředků a ve svém souhrnu jen potvrzují to, že práce byly provedeny a musela je provést pro stěžovatele společnost TRH. Jiný důvod plateb a přiznání tohoto plnění v rámci DPH si lze stěží představit.

[15] Stěžovatel také zpochybňuje závěry krajského soudu ohledně ukončení daňové kontroly. Z odkazu obsaženého v § 261 odst. 6 daňového řádu je zřejmé, že při vyřízení žádosti o prošetření postupu správce daně ohledně stížnosti podané při (v průběhu) daňové kontrole, musí být nejprve vyřízena nadřízeným správcem daně podaná žádost a až poté může být přistoupeno k ukončení daňové kontroly. Stejný právní názor je obsažen i v odborné literatuře (in. Šimek K., Žišková M., Schillerová A., Lavický P., Dráb O., Kaniová L., Baxa J. Daňový řád. Komentář. Woltes Kluwer, právní informační systém ASPI), která uvádí: „*Podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti týkající se postupu správce daně při daňové kontrole nebo nevhodného chování úředních osob při daňové kontrole brání možnosti ukončit daňovou kontrolu a i její prošetření musí být vyřízeno dříve, než bude daňová kontrola ukončena*.

[16] S aplikací závěrů vyjádřenými v poukazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2017 č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, na posuzovaný případ nelze souhlasit.

Pokud by byl akceptován závěr z tohoto rozsudku, pak se zákonný příkaz k vyřízení žádosti o prošetření před ukončením daňové kontroly stává zcela bezpředmětným (vždy by totiž procesní námitky vznesené v žádosti o prošetření mohl daňový subjekt uplatnit v odvolání).

[17] Nelze navíc ztrácet ze zřetele, že k ukončení daňové kontroly využil správce daně postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu s poukazem na to, že se stěžovatel vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole. Nicméně v podání stížnosti na postup správce daně a důvodné (byť jen částečně) žádosti o prošetření vyřízení stížnosti, nelze spatřovat vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, to navíc v situaci, kdy vždy byl správce daně informován o podání stížnosti či žádosti o prošetření a těmito podáními a poukazem na aplikaci § 261 daňového řádu byl stěžovatel vždy řádně omlouván. Pokud byl stěžovatel řádně omlouván, nemohl se „vyhýbat“ projednání zprávy o daňové kontrole. Termín „vyhýbá“ je nutné vykládat tak, že k řádně oznámenému termínu projednání zprávy o daňové kontrole se daňový subjekt nedostaví, a to bez náležitého a oprávněného důvodu. V posuzovaném případě se stěžovatel vždy řádně a ze zákonného důvodu omluvil z termínu projednání zprávy o daňové kontrole.

[18] Stěžovatel dále namítá, že v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017 č. j. 7 Afs 68/2017 - 36, není dostatečně zohledněna a vypořádána povaha lhůt podle daňového řádu. Podle názoru stěžovatele daňový řád zná vždy a pouze lhůty zákonné a lhůty správcovské, žádné jiné zde upraveny nejsou. Jestliže je určen termín projednání zprávy o daňové kontrole, pak doba od oznámení termínu do jeho konání je lhůtou správcovskou (nejedná se o lhůtu určenou zákonem) a na takovou se musí aplikovat § 36 daňového řádu. Vzhledem k uvedenému došlo na základě žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty a skutečnosti, že o ní nebylo vydáno rozhodnutí, automaticky k vyhovění žádosti a byl stanoven nový termín projednání zprávy o daňové kontrole na 2. 3. 2015, což byl termín závazný pro správce daně, který pak nemohl aplikovat § 88 odst. 5 daňového řádu.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že žádný z dodavatelů nemohl dotčené práce provést v důsledku nedostatku strojního vybavení a zaměstnanců. Z charakteru práce, která probíhala pravidelně po dobu 10 měsíců, by měl být stěžovatel schopen určit konkrétní subjekt, který tyto práce vykonával. Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo. S ohledem na to bylo podle žalovaného opodstatněné konstatování krajského soudu, že subjektem, který byl dotčené práce schopen vykonat, byl právě stěžovatel.

[20] Za správné považuje žalovaný hodnocení dalších důkazů krajským soudem, jako provozního deníku, výslechu zaměstnanců stěžovatele a uzavřené smlouvy o dílo, které zakládají odůvodněné pochyby o tom, kdo předmětné práce provedl, případně za jakou cenu. Z výslechu svědků nevyplynuly věrohodné informace, které by mohly sloužit jako důkaz provedení prací společností TRH. S ohledem na to krajský soud nepochybil, pokud nevzal za prokázané, že práce byly vykonány tak, jak bylo stěžovatelem deklarováno.

[21] Správce daně po stěžovateli nepožadoval, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou mimo sféru jeho vlivu, ale pouze to, aby prokázal, kým, kdy a v jakém rozsahu byly

vyfakturované práce provedeny, což však tento neprokázal. Naopak, správce daně prokázal, že jsou zde pochyby o provedení prací v rozsahu, čase a ceně, která byla stěžovatelem uplatněna jako daňově účinný náklad vynaložený na zajištění, udržení a dosažení zdanitelných příjmů. Správce daně dále prokázal, že žádný ze subjektů, jež měly fakturované práce provést, je nebyl schopen provést, neboť na dané práce neměly dostatečné technické zázemí, ani zázemí po stránce personální. Krajský soud tedy zcela v souladu se zákonem a v souladu se zjištěními vyplývajícími ze správního spisu uzavřel, že za této situace přešla důkazní povinnost zpět na stěžovatele, který byl povinen prokázat, že jím uplatněné náklady byly vskutku vynaloženy.

[22] Důvodná podle žalovaného není ani námitka nesprávného ukončení daňové kontroly. Ve vztahu k podané stížnosti proti postupu správce daně se žalovaný ztotožňuje s odkazem krajského soudu na rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, který je plně aplikovatelný na případ stěžovatele. Nedůvodná je také námitka nesprávné aplikace § 88 odst. 5 daňového řádu, kde se žalovaný také ztotožňuje se závěry krajského soudu a jeho odkazem na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 19/2005 - 78.

III. Posouzení kasační stížnosti

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami směřujícími k prokázání vynaložení výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[26] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních."* Podle odst. 4 téhož ustanovení *„prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván."* Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *„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."*

[27] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož

„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění." (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.)

[28] Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).

[29] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *„[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*". Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

[30] Daňový subjekt tedy musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 - 28). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85).

[31] Ze spisů správního orgánu zjistil Nejvyšší správní soud následující. V rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2010 bylo správcem daně zjištěno, že stěžovatel zaúčtoval do daňových nákladů pod položkou „Oprava a údržba skládky" na účet 511002 částku 2.656.154 Kč a na účet 518020 pod položku „Čerpání a odvoz odpadních vod" částku 175.770 Kč od společnosti TRH jako dodavatele, a to za provedení prací spojených s údržbou skládky v celkové částce 2.831.924 Kč. Jako předmět fakturace jsou na daňových dokladech uvedeny výkony – tvarování figury tělesa skládky, nakládání s průsakovými vodami a dle daňového dokladu č. 200190(857) sanace sesuvu svahu skládky. Přílohou faktur byly zjišťovací protokoly, kde byly dále rozepsány prováděné práce. K daňovým

dokladům byla doložena smlouva o dílo ze dne 4. 10. 2010 uzavřená mezi společností TRH a stěžovatelem.

[32] Jelikož stěžovatel ve výroční zprávě konstatoval, že má potřebné strojní kapacity k provádění prací spojených s ukládáním odpadu, vznikly správci daně pochybnosti o tom, že dotčená plnění se uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Vyzval proto stěžovatele k prokázání uskutečnění těchto plnění společností TRH.

[33] Stěžovatel správci daně předložil dokument Popis strojů a jejich činnosti, Bezpečnostní pravidla a pokyny pro chování externího dodavatele v areálu Řízené skládky odpadu Holasovice II ze dne 4. 1. 2010 a vyjádření k sanaci svahu včetně nákresu, které byly zaznamenány při ústním jednání. Dále stěžovatel zaslal e-mailovou zprávou „Popis práce externího dodavatele" – soupis využívaných strojů s uvedením provádění prací na skládce Holasovice II. Dále stěžovatel doložil smlouvu o dílo ze dne 1. 10. 2010 na zhotovení sanace svahu uzavřenou se společností TRH. Stěžovatel předložil také vybrané zápisy provozních deníků za období únor – listopad 2010 „péče o těleso skládky – ext. dodavatel".

[34] Jelikož uvedené důkazní prostředky neodstranily pochybnosti správce daně, vlastní vyhledávací činností zjistil, že dotčené práce neprovedla fakturami deklarovaná společnost TRH, ale že předmětné faktury za provedení prací na skládce odpadu Holasovice II byly součástí subdodavatelského řetězce, kde si zúčastněné obchodní společnosti provedení těchto prací vzájemně přefakturovaly. Práce neprovedl ani další subdodavatel společnosti TRH, tj. společnost ACTIV PARTNER s.r.o., ani jeho subdodavatel společnost FILDING GROUP s.r.o. Jednatel společnosti FILDING GROUP s.r.o. při zahájení daňové kontroly u tohoto daňového subjektu dne 3. 4. 2013 do protokolu sdělil, že předmětné práce provedla společnost MERIDIANBAU s.r.o., která však v roce 2010 vystupovala v obchodních vztazích pod obchodním názvem NEDÁM, PRODÁM s.r.o., který však jednatel společnosti FILDING GROUP, s.r.o. neznal.

[35] Zjištěné skutečnosti správce daně se stěžovatelem projednal dne 18. 7. 2013. Stěžovatel dne 23. 8. 2013 předložil zápisy v provozním deníku od 1. 11. 2010 do 19. 11. 2010, technickou zprávu Ing. M. K. ze dne 15. 10. 2010, znalecký posudek Ing. Radka Píši, vyjádření odborně způsobilé osoby k prevenci rizik Š. J. ze dne 16. 8. 2013, protokol o kontrole Krajského úřadu Moravskoslezského kraje ze dne 18. 11. 2010, geotechnické aspekty sanačních prací a znalecký posudek Jiřího Šnejdra ze dne 19. 8. 2013. Správce daně dále provedl výslech zaměstnanců stěžovatele a jednatelů společností TRH, ACTIV PARTNER a FILDING GROUP. Výslechy svědků podle zprávy o daňové kontrole však pochybnosti správce daně neodstranily, nýbrž je dále umocnily.

[36] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole shrnul, že v průběhu daňového řízení nebylo věrohodně zjištěno a prokázáno, kdo konkrétně byl konečným dodavatelem prací fakturovaných stěžovateli společností TRH. Dle zjištění správce daně jednotliví subdodavatelé neměli k provedení prací potřebnou strojní mechanizaci a rovněž u nich absentovaly zkušenosti v oboru ukládání odpadů na skládkách. Společnosti subdodavatelů následně změnily název, sídlo, jednatele a neměly k dispozici své účetnictví. Jako zásadní se

tedy jeví skutečnost, že nebyl prokázán ani zjištěn konkrétní konečný dodavatel předmětných prací. Konečný dodavatel nebyl zjištěn ani provedenými výslechy svědků v rámci řetězce subdodavatelů, kdy poslední subdodavatel, jednatel společnosti FILDING GROUP s.r.o., nebyl schopen s jistotou určit svého dodavatele.

[37] Správce daně dále uvedl, že v důkazním řízení byly zjištěny nestandardní postupy v rámci subdodavatelského řetězce, jako např. nepředávání informací o provádění konkrétních prací na skládce, absence kontroly těchto prací a způsob vypracování zjišťovacích protokolů o těchto pracích, vystavování faktur a jejich úhrada. Podle správce daně odporuje běžným obchodním zvyklostem, aby smlouva o dílo neobsahovala konkrétní cenu díla, nebylo jednoznačně stanoveno, kdy a jaké konkrétní práce mají být prováděny, zhotovitel prováděl práce etapově každý měsíc podle podmínek na stanovišti, a potřebu prací si vyhodnocoval sám. Oprávněnost prací potom stěžovatel vyhodnocoval dodatečně na základě „lístečků“ od neidentifikovaných pracovníků konečného zhotovitele, přičemž odborným odhadem porovnával soupis prací se stavem na skládce. Na základě toho stěžovatel zpracoval zjišťovací protokol, který sloužil jako podklad k fakturaci v dodavatelském řetězci, kdy všechny faktury byly vystaveny ve stejný den.

[38] Z výše uvedeného shrnutí vyplývá, že správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že deklarovaný dodavatel dotčených prací – společnost TRH – dotčené práce fakticky neprovedl, jelikož tyto práce měly být provedeny subdodavatelsky. Tuto okolnost ostatně stěžovatel nijak nezpochybňuje. Práce však podle zjištění správce daně neprovedl ani žádný ze subdodavatelů ve zjištěném dodavatelském řetězci. Správce daně také identifikoval konkrétní skutečnosti vyvolávající pochybnosti o skutečném rozsahu provedených prací. Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně tímto prokázal skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které zpochybnily věrohodnost tvrzení stěžovatele, a vedly k přenesení důkazního břemene.

[39] V posuzovaném případě nicméně není zpochybňováno faktické provedení dotčených prací. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu 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 § 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 chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí*

nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností."

[40] V posuzovaném případě dal správci daně možnost, aby faktické okolnosti uskutečněných plnění prokázal. Stěžovatel však faktické okolnosti provedení dotčených prací nijak neobjasnil, jelikož ani z důkazů navržených v návaznosti na zjištění správce daně o subdodavatelském řetězci nevyplynulo, kdo dotčené práce provedl a za jakých podmínek. Pokud práce neprovedl sice žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, vyvstává otázka o skutečném rozsahu těchto prací a tedy výdaji, který má být uznán. Je také třeba přihlížet k charakteru dotčených plnění, jelikož například v rozsudku ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, na který v kasační stížnosti odkazuje stěžovatel, soud posuzoval uznání výdaje za konkrétní zboží, jehož existence, množství a další specifikace byly zjištěné, pouze nemělo být dodáno deklarovaným dodavatelem. V posuzovaném případě však vyvstaly pochybnosti také o skutečném rozsahu a charakteru dotčených prací. Z judikatury Nejvyššího správního soudu, která umožňuje výdaj uznat i v situaci, kdy nastal za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, nelze dovozovat, že nezáleží na tom, za jakých okolností tento výdaj nastal. Tuto otázku je třeba v takovém případě k uznání výdaje v daňovém řízení vyjasnit. Pouze v případě, kdy bude tato otázka jednoznačně a konkrétně vysvětlena, by bylo možné výdaje uznat jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nelze však vycházet z výdajů fakturovaných společností TRH pouze s odkazem na to, že někdo dotčené práce provést musel.

[41] Pokud jde o nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, na který odkazuje stěžovatel, z něj především vyplývá, že v případě zpochybnění realizace plnění v souladu s daňovým dokladem správce daně musí daňovému subjektu umožnit prokázání skutečných okolností transakce. Takto správce daně v posuzovaném případě postupoval.

[42] Nejvyšší správní soud konstatuje, že správní orgány nevycházely při posouzení věci ze závěru, že stěžovatel dotčené práce provedl sám. Pouze neprokázal, za jakých okolností byly práce provedeny, aby mohly být považovány za výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Závěr krajského soudu, že to mohl být právě stěžovatel, kdo dotčené práce provedl, proto není na místě. Z rozsudku krajského soudu je však zřejmé, že krajský soud za důvod neuznání výdajů jako výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů považoval skutečnost, že k plnění nedošlo deklarovaných způsobem, a nikoliv přímo variantu, že stěžovatel dotčené práce provedl sám. Nejedná se tedy o vadu, která by vedla k nezákonnosti napadeného rozsudku.

[43] V této souvislosti Nejvyšší správní soud také konstatuje, že prokázání toho, že stěžovatel dotčené práce nemohl realizovat vlastní technikou, nijak nezodpovídá otázku, jakým způsobem k realizaci prací došlo. Námitky stěžovatele směřující k tomu, že dotčené práce nemohl provést sám, proto nejsou pro posouzení věci relevantní, jelikož pro uznání výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů je podstatné zodpovědět otázku, jakým způsobem byla plnění realizována. Pokud se tedy krajský soud v napadeném rozsudku nezabýval znaleckým posudkem Ing. Radka Píši a technickou zprávou Ing. M. K., nejedná

se o skutečnost zakládající nepřezkoumatelnost rozsudku, jelikož z těchto důkazů nijak nevyplývá, za jakých okolností měly být práce provedeny.

[44] Nedošlo rovněž k porušení právní úpravy nesení důkazního břemene. Správce daně prokázal, že dotčené práce nebyly provedeny společností TRH ani žádným dalším dodavatelem ve zjištěném dodavatelském řetězci. Stěžovatel však v návaznosti na to nebyl schopen identifikovat žádný konkrétní subjekt, který měl dotčené práce provést, ani objasnit okolnosti jejich provedení. Nebylo po něm požadováno, aby prokázal skutečnosti mimo svoji dispozici, jako např. jaký subjekt byl dodavatelem společnosti TRH.

[45] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal, že mu nelze klást k tíži, že v provozním deníku neevidoval údaje o cizích dodavatelích, jelikož mu to provozní řád neukládal. Minimální požadavky na obsah provozního deníku skládky stanoví bod 10 písm. a) přílohy č. 1 vyhlášky č. 382/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady. Toto ustanovení provozovatelům zařízení k nakládání s odpady sice výslovně neukládá monitorovat údaje o cizích dodavatelích, nicméně obsahuje požadavek evidování všech skutečností charakteristických pro provoz zařízení. S ohledem na to se požadavek na monitorování údajů o činnosti externích dodavatelů, kteří měli provádět pravidelné úpravy svahu skládky, jeví jako racionální. Pokud stěžovatel totožnost dodavatelů, kteří práce měli provádět, nezaznamenával, sám se tím dostal do důkazní nouze, jelikož s ohledem na skutečnosti prokázané správce daně nebyl sám schopen okolnosti provedení dotčených prací objasnit.

[46] K hodnocení svědeckých výpovědí zaměstnanců stěžovatele Nejvyšší správní soud konstatuje, že tyto výpovědi nijak neosvětlují skutečnosti zpochybněné správcem daně ohledně konkrétního dodavatele a skutečného rozsahu dotčených plnění. I přihlédnutí ke skutečnostem, které podle stěžovatele z výpovědí vyplývají, by proto na posouzení věci nemohlo nic změnit. Hodnocení těchto výpovědí provedené krajským soudem považuje Nejvyšší správní soud za správné.

[47] Stěžovatel dále vznesl námitky proti způsobu ukončení daňové kontroly. V posuzovaném případě správce daně stěžovateli oznámil, že k projednání zprávy o daňové kontrole dojde dne 3. 2. 2015 v 11:00 hod. Stěžovatel podáním ze dne 26. 1. 2015 požádal správce daně o prodloužení lhůty a stanovení nového termínu jednání s odkazem na § 36 daňového řádu s odůvodněním, že na přípravu k projednání zprávy nemá dostatek času a jeho právní zástupce je pracovně vytížen. Dne 30. 1. 2015 byl stěžovatel opět předvolán k projednání zprávy o daňové kontrole na 3. 2. 2015 v 11:00 hod, přičemž správce daně uvedl, že žádost stěžovatele není v materiálním smyslu žádostí o prodloužení lhůty podle § 36 daňového řádu a pro odklad projednání zprávy nejsou důvody.

[48] Dne 2. 2. 2015 doručil stěžovatel správci daně písemnost označenou jako „*Stížnost na postup správce daně při daňové kontrole*“ a „*Omluva z určeného termínu projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu podání stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole*“. V tomto podání uvedl, že podává stížnost proti postupu správce daně, který svým předvoláním ze dne 30. 1. 2015 nevyhověl oprávněné žádosti stěžovatele o nový termín projednání zprávy o daňové kontrole, nevyhověl obsáhlým důkazním návrhům stěžovatele, kterými stěžovatel reagoval na výsledky kontrolního zjištění, a také nedodržel

lhůtu osmi dnů podle § 32 daňového řádu při určení termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Dále uvedl, že k projednání zprávy se nedostaví, jelikož nejprve musí být podle § 261 odst. 4 daňového řádu vyřízena jeho stížnost. K jednání dne 3. 2. 2015 se stěžovatel nedostavil.

[49] Dne 4. 2. 2015 správce daně doručil stěžovateli předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole na 13. 2. 2015 v 11:00 hod. V odůvodnění uvedl, že podání ze dne 2. 2. 2015 je na místě vyhodnotit jako omluvu z termínu projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž shledal, že neexistovala žádná zákonná překážka, která by mu bránila stěžovatele na stanovený termín projednání zprávy o daňové kontrole předvolat a vytýkaný postup správce daně není způsobilý být omluvou z neúčasti na jednání. Reagoval také na důvody stížnosti uváděné stěžovatelem.

[50] Stěžovatel dne 12. 2. 2015 doručil správci daně omluvu z projednání daňové kontroly, ve které opět uvedl, že k projednání zprávy se nedostaví, jelikož nejprve musí být vyřízena jeho stížnost. Z obsahového hlediska je podle něj třeba hodnotit předvolání ze dne 4. 2. 2015 jako vyřízení stížnosti ze dne 2. 2. 2015, proti kterému podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti k žalovanému.

[51] Správce daně dne 16. 2. 2015 doručil stěžovateli zprávu o daňové kontrole postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Zde uvedl, že stěžovatel se v nařízené termíny k projednání zprávy o daňové kontrole bezdůvodně nedostavil, a proto přistoupil k doručení zprávy postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Skutečnost, že se v předvolání ze dne 4. 2. 2015 zabýval argumenty stěžovatele uvedenými v podání, které bylo označené jako stížnost (které však hodnotí jako omluvu z projednání zprávy), neznamená, že se jedná o vyřízení stížnosti. Nebyla-li zde stížnost, nelze podat ani žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení.

[52] Žalovaný vydal dne 9. 4. 2015 vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Zde žalovaný dospěl k závěru, že přestože správce daně posoudil podání stěžovatele ze dne 3. 2. 2015 nesprávně jako omluvu z určeného termínu projednání zprávy o daňové kontrole, na kterou reagoval vydáním nového předvolání, lze toto předvolání považovat s ohledem na jeho obsah za vyrozumění o vyřízení stížnosti. Žalovaný však stížnost shledal důvodnou pouze v tom směru, že správce daně stížnost nesprávně vyhodnotil jako omluvu z projednání.

[53] Stěžovatel v této souvislosti předně namítá, že ve vztahu k vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 4 daňového řádu nelze akceptovat závěry z rozsudku ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, jelikož jsou v rozporu s textem zákona.

[54] V rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[e]*xistuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jejž 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.).*“ V návaznosti na to potom v rozsudku ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, tento soud uvedl, že stížnost a žádost o prošetření

vyřízení stížnosti jsou svou povahou opravné prostředky subsidiární, zbytkové, které slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby brojili proti skutkovým a právním závěrům učiněných správcem daně při daňové kontrole, respektive v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu.

[55] V posuzovaném případě stěžovatel svojí stížností brojil také proti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly, tj. stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Nejedná se tedy o totožnou situaci jako v rozsudku ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, kdy stížnost směrovala proti skutkovým a právním závěrům učiněným při daňové kontrole, proti kterým je možné brojit primárně prostřednictvím odvolání. Nejvyšší správní soud nicméně konstatuje, že nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly v posuzovaném případě nepředstavuje vadu řízení, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[56] Předně je třeba přihlédnout k povaze institutu projednání zprávy o daňové kontrole. V rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, Nejvyšší správní soud shledal, že „*Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016 – 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu*.“

[57] Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží pouze k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně a v této fázi již nelze navrhovat další důkazy a uvádět nové skutečnosti. Nemůže také dojít ke změně výsledků kontrolního zjištění. Dále je třeba přihlédnout k tomu, že správce daně stížnosti stěžovatele vyřídil v předvolání ze dne 4. 2. 2015, byť nesprávnou formou. V rámci vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti přitom žalovaný neshledal ve vztahu k věcnému vyřízení stížnosti žádné vady. Stejnými námitkami se potom zabýval žalovaný také v rozhodnutí o odvolání, kde je rovněž neshledal důvodnými. Přestože tedy nebylo v posuzovaném

případě postupováno v souladu s § 261 odst. 4 a odst. 6 daňového řádu, tato skutečnost nevedla k porušení práv stěžovatele.

[58] Stěžovatel dále namítal, že správce daně postupoval podle § 88 odst. 5 daňového řádu nedůvodně, jelikož v podání stížnosti na postup správce daně nelze spatřovat vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud byl stěžovatel řádně omlouván, nemohl se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbat.

[59] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti jako opakované omluvy žalobce i jeho zmocněnce, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně, neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany žalobce apod. (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 - 26). Na takové skutečnosti nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 97/2013 - 34).

[60] V rozsudku ze dne 9. 3. 2016, č. j. 4 Afs 240/2016 - 71, potom zdejší soud shledal, že „*I důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna ‚nehodí'. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu*."

[61] Z výše uvedeného shrnutí vyplývá, že stěžovatel se z jednání nařízeného na 3. 2. 2015 dne 26. 1. 2015 omluvil, přičemž správce daně tuto omluvu neshledal důvodnou. Na jednání dne 3. 2. 2015 se stěžovatel následně nedostavil s odkazem na podanou stížnost, kterou je třeba vyřídit před ukončením daňové kontroly. Stejně postupoval také v případě jednání nařízeného na 13. 2. 2015. Stěžovatel se tedy opakovaně k projednání zprávy o daňové kontrole nedostavil, aniž by byl z účasti na jednání omluven. Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňovému subjektu nepřísluší hodnotit zákonnost postupu správce daně a odmítat s odkazem na to součinnost. Případná nezákonnost jednání správce daně může být následně předmětem přezkumu v rámci dostupných opravných prostředků nebo v řízení před soudem.

[62] Zároveň nelze odhlédnout od toho, že postup stěžovatele v posuzovaném případě zjevně představoval účelovou procesní taktiku, která měla oddálit ukončení daňové kontroly. Tomu nasvědčuje především to, že v obou případech zaslal stěžovatel správci daně omluvu (spojenou v prvním případě se stížností, v druhém případě s žádostí o prošetření způsobu jejího vyřízení) až den před nařízeným jednáním. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu byly v posuzovaném případě splněny.

[63] Stěžovatel dále namítal, že žádal o nový termín projednání zprávy o daňové kontrole, tím také o novou lhůtu, resp. její prodloužení podle § 36 odst. 3 daňového řádu. Jelikož správce daně o této žádosti nerozhodl, byl ze zákona stanoven nový termín na 2. 3. 2015.

[64] Jak správně v napadeném rozsudku konstatoval krajský soud, touto otázkou se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 - 36, a stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí žádné konkrétní námitky, které by závěry uvedené v tomto rozsudku vyvracely. Nejvyšší správní soud se proto ve vztahu k této námitce plně ztotožňuje s posouzením provedeným krajským soudem a odkazuje na relevantní část odůvodnění shrnutou též v oddíle I. tohoto rozsudku.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[65] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[66] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. dubna 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu