



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **SULKOM s.r.o.**
sídlem Knínice 330, Knínice
zastoupena daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 10. 2018, č. j. 45996/18/5200-11432-709409 a č. j. 46008/18/5200-11432-709409

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 18. 11. 2015 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014.
2. Na základě kontrolních zjištění za zdaňovací období 2013 správce daně vystavil dodatečný platební výměr ze dne 12. 7. 2017, č. j. 3381806/17/3007-50524-704522 (dále jen „platební výměr č. 1“), kterým doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob v celkové výši 286 330 Kč a penále ve výši 57 266 Kč.
3. Za zdaňovací období 2014 správce daně vystavil dodatečný platební výměr ze dne 7. 9. 2014, č. j. 3953486/17/3007-50524-704522 (dále jen „platební výměr č. 2“), kterým žalobkyni daň z příjmů právnických osob v celkové výši 1 080 340 Kč a penále ve výši 216 068 Kč.
4. Předmětem odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům byla následující kontrolní zjištění v celkové částce 6 919 630,01 Kč:
 - a) neprokázané náklady na pomocné a úklidové práce (dodavatel MAFIA CONSULT s. r. o., WEGO-CZ s. r. o.);
 - b) odpisy polyfunkčního domu Knínice;
 - c) neprokázané náklady na materiál - pořízení kotev (dodavatel WEGO-CZ s. r. o.);
 - d) neprokázané náklady na sadovnické práce (dodavatel Zahradnické úpravy s. r. o.);
 - e) neprokázané náklady na stavebně-montážní práce;
 - f) snížení výnosů u zakázky VŠE Praha a Nemocnice Boskovice.
5. Žalovaný napadeném rozhodnutím ze dne 17. 10. 2018, č. j. 45996/18/5200-11432-709409, změnil platební výměr č. 1 tak, že změnil vyměřenou daň ve výši 286 330 Kč na částku 286 900 Kč a penále zvýšil z částky 57 266 Kč na částku 57 380 Kč. Napadeným rozhodnutím ze dne 17. 10. 2018, č. j. 46008/18/5200-11432-709409, žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a platební výměr č. 2 potvrdil.

II. Obsah žaloby

6. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že nekontaktnost dodavatelů není důvodem pro přechod důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni. Žalovaný neprokázal, že služby nebyly dodány, a veškerou argumentaci opírá pouze o pochybnosti, domněnky a nesrovnalosti v písemnostech a v nekontaktnosti dodavatelů služeb. Žalovaný nedostál své zákonné povinnosti, neboť neprokázal, že skutečnosti tvrzené žalobkyní nenastaly nebo alespoň nastat nemohly. Odmítnutí daňových nákladů opřel žalovaný pouze o neprokázání osob dodavatelů, avšak taková skutečnost, i kdyby byla jakkoliv důvodná, k vyloučení daňových nákladů nepostačuje.
7. Žalovaný pominul, že žalobkyně za služby platila na konkrétní tuzemské bankovní účty konkrétním subjektům. Nebylo tedy pochyb o fyzické existenci dodavatelů, hlavně o tom, že dodavatelé platby od žalobkyně přijali na své bankovní účty, jak dokládají bankovní výpisy. Žalovaný proto měl přihlídnout k bankovním úhradám a neměl vyloučit daňové náklady z nakoupených služeb.

8. Namítla dále, že správce daně nesprávně neprovedl výslech navrženého svědka Ing. R. D. Žalobkyně má za to, že tento svědek se osobně zúčastnil úklidových služeb na zakázce ZŠ Neratovice a je schopen dosvědčit, že úklidové služby pro žalobkyni provedla společnost MAFIA CONSULT. Správce daně rovněž nesprávně posoudil rozsah vegetačních úprav v areálu žalobkyně. Vycházel z místního šetření, které proběhlo několik let po provedení sadovnických prací. Stav vegetace se však změnil, proto nelze dospět k závěru, že vegetační úpravy nebyly provedeny v rozsahu deklarovaném žalobkyní. U zakázky Nemocnice Boskovice a VŠE Praha byly žalovanému předloženy dohody o narovnání na snížení ceny díla. Z dohod vyplývá oprávněnost účtování nižší ceny díla z důvodu neprovádění některých prací. Žalovaný měl k těmto dohodám na snížení ceny přihlídnout a měl uznat snížení výnosů z provedených dodávek. K daňovému odpisu uplatněnému z polyfunkčního domu Knínice uvedla, že předložené doklady žalovaný nesprávně vyhodnotil a nesprávně neuznal uplatněný daňový odpis.
9. Pokud žalovaný neosvědčil předložené listiny za důkazy k prokázání daňových nákladů u pořízených služeb, znamená to, že zde nastala situace implikující nutnost stanovení daně podle pomůcek, protože účetnictví je z části zpochybněno. Tím je zpochybněna vypovídací schopnost účetnictví jako celku či jeho podstatné části. Zároveň žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu doložení oprávněnosti daňových nákladů u pořízených služeb.
10. Žalovaný měl přihlídnutím k tzv. esenciálním výdajům. Pokud tak neučinil, vyloučil žalobci z daňových nákladů z hlediska daně z příjmů právnických osob nákupy služeb, avšak výnosy z prodeje služeb žalobkyni ponechal. Nastala tak situace, jako kdyby žalobkyně na získání výnosů z prodeje služeb použila vzduch. Žalovaný daňové náklady za uvedené služby zcela rezignoval a nerespektoval pravidla pro stanovení daně z příjmů právnických osob, podle nichž měl uznat žalobkyni relevantní část daňových nákladů objektivně nutných na pořízení služeb.
11. Navrhla proto, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky jsou téměř shodné s námitkami uplatněnými proti rozhodnutí ve věci DPH. Odkazy na judikaturu zabývající se daní z přidané hodnoty jsou proto nepřiléhavé a míjí se s předmětem řízení.
13. Nekontaktnost dodavatelů žalobkyně nebyla jediným důvodem pro přechod důkazního břemene na žalobkyni. Správce daně měl vážné pochybnosti o tom, kým byly služby poskytnuty a jaký byl faktický náklad na tyto práce. Pochybnosti vznikly nejen na základě skutečností zjištěných od žalobkyně, ale také na základě skutečností zjištěných o dodavatelích, resp. na základě nesrovnalostí v předložených listinách.
14. Žalobkyně u pořízených služeb neprokázala oprávněnost zahrnutí nákladů do daňově účinných nákladů, jelikož neprokázala, kdo fakturované služby skutečně poskytl, že tyto služby byly fakticky provedeny tak, jak jsou deklarovány na přijatých fakturách (tj. v deklarovaném rozsahu a v deklarované ceně). Nelze přehlédnout fakt, že správce daně v případě některých zakázek prokázal, že předmětné služby byly provedeny zcela jiným subjektem a deklarované společnosti nebyly vůbec zaneseny v zápisech obsažených ve stavebních denících na jednotlivých zakázkách.

15. Pokud žalobkyně uváděla, že neprovedení vegetačních úprav nelze dovozovat ze stavu zjištěného v den místního šetření z důvodu, že během několika let se stav vegetace změnil, žalovaný zdůraznil, že k předání zahradnických úprav mělo dojít dne 30. 11. 2014. Místní šetření bylo provedeno dne 16. 6. 2016. Tvrzení žalobkyně o odstupu „několika let“ je tedy přehnané. Pochybnosti správce daně vznikly z důvodu absence výsadby keřů, trvalek a travin, nepravděpodobnosti zničení části výsadby podél potoka z důvodu výstavby trafostanice, existence výsadby stromů na straně k potoku a k chodníku, tj. mimo pozemek žalobkyně. Uvedené pochybnosti žalobkyně nevyvrátila.
16. Ve věci odpisů polyfunkčního domu Knínice správce daně uzavřel, že v případě uvedeného majetku se nejedná o samostatné movité věci, které však měly být součástí vstupní ceny nemovitosti. Argumentace žalobkyně dobou životnosti majetku a budovy je irelevantní. Zásadní pro posouzení, zda se jedná o součást stavby, je umožnění funkce a určeného účelu stavby, pevné spojení se stavbou, skutečnost, zda demontáží dojde či nedojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby, zda se jedná o součást celkové dodávky ústředního topení, resp. dodávky datové sítě. Z uvedeného důvodu vyloučil správce daně ze základu daně odpisy daného majetku.
17. Pokud se jedná o provedení prací na zakázkách SŠ Liberec, Tělocvična Korytná, VUT Brno a ZŠ Neratovice, žalobkyně namítá nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí správcem daně. Dle žalobkyně výpovědi svědků korespondují jednak vzájemně, jednak s tvrzeními žalobkyně učiněnými v průběhu daňové kontroly. Uvedená námitka je podle žalovaného koncipována příliš obecně. Ze spisového materiálu a z napadených rozhodnutí jasně plyne, že výpovědi svědků navržených žalobkyní byly neurčité, svědci nedokázali věrohodně popsat postup úklidových prací, jejich výpovědi byly navíc ve vzájemném rozporu.
18. V projednávaném případě ani bezhotovostní úhrady za deklarované služby nemohou být důkazem o jejich faktickém provedení; to je odůvodněno okolnostmi případu.
19. Stran zakázky Nemocnice Boskovice žalobkyně žalovanému vyčítá, že nepřihlédl k dohodám o narovnání uzavřeným se společnostmi STAVKOM, spol. s r. o. a SULKO s. r. o. To, že žalobkyně nesouhlasí s hodnocením dohody o narovnání ze strany žalovaného, neznamená, že k ní nebylo v rámci dokazování přihlédnuto.
20. Ve vztahu k námitce nezohlednění esenciálních nákladů žalovaný uvedl, že náklady z titulu pomocných a úklidových prací, které správce daně neuznal, nelze označit jako esenciální. Jedná se o práce pomocné, nikoliv o náklady na materiál či náklady na stavební práce. Ačkoliv se vztahují k provádění stavebních zakázek, nejedná se o náklady, bez kterých by zakázka nemohla být realizována.
21. S tvrzením žalobkyně, že správce daně měl stanovit daň dle pomůcek, žalovaný nesouhlasí. Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně. Přednostně je uplatňován způsob stanovení daně dokazováním. Správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek teprve v případě, nelze-li daň dokazováním stanovit. V dané věci se o takový případ nejednalo.
22. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

23. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
24. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
25. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
26. Soud úvodem ve shodě se žalovaným konstatuje, že podaná žaloba je z velké části totožná se žalobou podanou proti rozhodnutí žalovaného ve věci daně z přidané hodnoty; řízení o ní je u soudu vedeno pod sp. zn. 30 Af 105/2018. Napadená rozhodnutí týkající se daně z příjmů právnických osob proto soud přezkoumal toliko v rozsahu námitek týkajících se daně z příjmů právnických osob; odkazy na judikaturu týkající se daně z přidané hodnoty se soud nezabýval.
27. Nejprve se soud zabýval námitkou prokázání daňové účinnosti nákladů a přenesením důkazního břemene [bod IV. A) rozsudku] a následně se věnoval námitce stanovení daně podle pomůcek [bod IV. B) rozsudku].

IV. A) Námitka prokázání daňově účinných výdajů a přenesení důkazního břemene

28. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů platí, že pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.
29. Zákon o daních z příjmů je postaven na zásadě, že zdanění podléhají příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, které jsou předmětem daně ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a to za splnění podmínky, že tyto příjmy (výnosy) současně:
 - nejsou od daně osvobozeny dle § 19 zákona o daních z příjmů;
 - nejsou předmětem žádné úpravy výsledku hospodaření dle § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů;
 - nejsou nezahrnované do základu daně (§ 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů).
30. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (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.
31. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
32. 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.

33. Pro posouzení věci je rozhodné, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů jako daňově účinných v kontrolovaných zdaňovacích obdobích v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zda jí takové náklady skutečně vznikly a zda prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila. Jako daňově účinné lze ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
34. Mezi žalobkyní a žalovaným byla sporná především otázka přechodu důkazního břemene na žalobkyni.
35. K tomu soud konstatuje, že důkazní břemeno nese daňový subjekt. Je proto *a priori* jeho povinností prokázat, že předmětné výdaje byly jednak vynaloženy v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah, a jednak, že tato podnikatelská činnost byla skutečná, reálná. Žalobkyně unese primární důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje podmínky zákona o účetnictví, zejména pokud jde o správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Existence účetních dokladů totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.
36. Důkazní břemeno je rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně pak dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost dokladů předložených daňovým subjektem. Pokud správce daně důvodnost svých pochyb prokáže, formálně bezvadný účetní doklad důkazní hodnotu ztrácí a důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen prokázat a doložit pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetních dokladů. Břemeno tvrzení a důkazní tak nese výlučně daňový subjekt, zatímco správce daně prokazuje jen důvodnost svých pochyb o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví.
37. Ke zpochybnění dokladů může dojít různým způsobem, mj. i tím, že dodavatel předmětné plnění nezahrne do základu daně, nepodá přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období, podá nesouladná podání k dani z příjmů právnických osob a dani z přidané hodnoty, případně přiznanou a vyměřenou daň neuhradí; o pochybnostech svědčí rovněž nekontaktnost dodavatele či nemožnost ověřit jeho účetnictví.
38. Soud má ve shodě se žalovaným za to, že v daném případě byly pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvách ze dne 8. 2. 2016, 31. 3. 2016 a 12. 7. 2016 dostatečné pro přechod důkazního břemena podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu zpět na žalobkyni.
39. U zakázky SŠ Liberec správce daně uvedl, že deklarovaný dodavatel WEGO-CZ sídlí na virtuální adrese, je nekontaktní, se správcem daně nespolupracuje, nepodal řádné daňové tvrzení k DPH a od roku 2010 nepodal vyúčtování ze závislé činnosti. Dále správce daně zjistil, že dodavatel není majitelem bankovního účtu uvedeného na předložených fakturách (daňových dokladech) a nedisponoval žádnými zaměstnanci, ačkoliv měl žalobkyni poskytovat úklidové služby značného rozsahu.

40. U zakázky Tělocvična Korytná žalobkyně deklarovala přijetí úklidových služeb od dodavatele MAFIA CONSULT. Předložila smlouvu o dílo, stavební deník stavby, objednávku úklidových prací, soupis provedených prací a předávací protokol. Správce daně uvedl, že úklidové práce na jiných zakázkách žalobkyně zajišťovala převážně svými zaměstnanci. Vznikly mu proto pochybnosti, zda tyto práce skutečně byly deklarovány tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.
41. Správce daně ve věci provedl dne 13. 5. 2016 ústní jednání, ze kterého vyplynulo, že úklidové práce objednal jednatel žalobkyně P. L., který jednatelem dodavatele panu M. F. předal informace, jaké práce a kde mají být provedeny a ukázal mu místo provedení prací. Dále již nezjišťoval, zda dodavatel má dostatečnou kapacitu na realizaci zakázky (viz protokol č. j. 2342561/16/3007-60562-705285). Jednatel žalobkyně stavbu osobně navštívil jednou nebo dvakrát, neboť ji měl na starosti zaměstnanec žalobkyně pan L. Správce daně uvedl, že stavební deník neobsahuje žádné záznamy, ze kterých by bylo zřejmé, že se na zakázce podílela též společnost MAFIA CONSULT.
42. Jednatel deklarovaného dodavatele MAFIA CONSULT pan M. F. v rámci svědecké výpovědi dne 23. 5. 2016 uvedl, že společnost neměla žádné zaměstnance a úklidové a pomocné práce pro ni prováděly společnosti WEGO-CZ a RIMANES TRADE s. r. o. Nevěděl, v jakých prostorách úklid probíhal, o jaké konkrétní práce se jednalo a zda byli pracovníci označeni logem společnosti. Neznal žádné konkrétního pracovníka provádějící práce. Na stavbě osobně byl, ale nepamatoval si, zda byl uvnitř budovy, objekt tělocvičny nedokázal popsat, nevěděl, kam se odpadní materiál ukládal apod. Práce měla jako subdodavatel provést společnost WEGO-CZ, avšak pan F. nevěděl, zda práci provedli její zaměstnanci nebo jiný subdodavatelé (viz protokol č. j. 2499431/16/3007-60562-705007). Společnost WEGO-CZ je pro správce daně nekontaktní, sídlí na virtuální adrese a se správcem daně nespolupracuje. Rovněž nedisponovala žádnými zaměstnanci.
43. Správci daně vznikly rovněž pochybnosti o oprávněnosti odpisů polyfunkčního domu Knínice ve výši 134 228 Kč, neboť zjistil, že žalobkyně do pořizovací ceny domu nesprávně zahrнула i cenu materiálu, který nebyl nikdy dodán. Současně do ceny domu nezahrнула pořizovací cenu kotlů, akumulární nádrže a 2 ks Switche, neboť tyto věci chybně považovala za samostatné movité věci.
44. Správce daně dále při daňové kontrole zjistil, že žalobkyně deklarovala výnosy u zakázky Nemocnice Boskovice ve výši 7 068 627,99 Kč, ačkoliv výnosy z této zakázky měly činit 7 990 269 Kč. Tuto skutečnost zjistil ze smlouvy o dílo a z předávacího protokolu ke stavbě.
45. U zakázky VŠE Praha žalobkyně v účetnictví za rok 2013 odúčtovala rozpracovanost z roku 2012 v částce 108 330 Kč, aniž by zároveň vystavila fakturu na tuto zakázku a příslušný výnos zaúčtovala ve svém účetnictví za rok 2013. Správci daně vznikly pochybnosti o úplnosti výnosů žalobkyně u této zakázky.
46. Žalobkyně dále deklarovala přijetí celkem 1379 kusů kotev od společnosti WEGO-CZ. K tomu doložila závazné objednávky, evidenci pro účely DPH a účetní knihu o zaúčtování úhrad v hotovosti od dodavatele. Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění na základě skutečností týkajících se dodavatel WEGO-CZ (nekontaktnost, virtuální sídlo, neplnění daňových povinností apod.)

47. U zakázky VUT Brno žalobkyně deklarovala přijetí úklidových a pomocných služeb od dodavatele MAFIA CONSULT. Vedle účetních dokladů předložila smlouvu o dílo se společností SULKO a smlouvu o provedení prací se společností MAFIA CONSULT. Správce daně zjistil, že subdodavatelem MAFIA CONSULT u této zakázky byly společnosti WEGO-CZ, RIMANES TRADE a FINE servis s. r. o. Společnost RIMANES TRADE sídlí na virtuální adrese, se správcem daně nespolupracuje, daňová přiznání za zdaňovací období únor 2014 až listopad 2014 podala, avšak daňovou povinnost neuhradila. Společnost RIMANES TRADE vznikla dne 17. 1. 2014, tj. krátce před uskutečněním daných transakcí, správcem daně je vedena jako nespolehlivý plátce a k 30. 9. 2014 měla nedoplatek na DPH v řádech milionů korun. Pochybnosti správci daně vznikly rovněž u subdodavatele FINE servis, který nemá žádné zaměstnance a na práci si najímá fyzické osoby – OSVČ a neplátce DPH. Pochybnosti správce daně prohloubila rovněž skutečnost, že úklidové práce na stejné zakázce fakturovala žalobkyni i společnost pana D. L. Ten při svědecké výpovědi dne 10. 5. 2016 uvedl, že byl osloven manažerem žalobkyně panem L., zda by se neujal úklidu na předmětné zakázce. Úklid provedený panem L. a jeho rodinnými příslušníky byl finální, na stavbě stabilně uklízela společnost OLMAN. Pan L. vystavoval pro žalobkyni faktury 1x za měsíc počínaje měsícem březen 2014 a konče měsícem listopad 2014 (viz protokol č. j. 2264937/16/3007-60562-705285).
48. Jednatel dodavatele pan M. F. při výslechu dne 23. 5. 2016 uvedl, že dodavatel MAFIA CONSULT má sídlo u svého jednatele, nemá žádné zaměstnance a úklidové práce na stavbě fakticky prováděly společnosti pana O. Z. (WEGO-CZ a RIMANES TRADE) a dále společnost FINE servis, tj. společnost manželky kamaráda pana F. Jednatel M. F. nebyl schopen uvést k pomocným a úklidovým pracím na VUT Brno nic konkrétního. Informace o zakázce předávala žalobkyně přímo jeho subdodavatelům. Předávání prací prováděl osobně předávacím protokolem v sídle žalobkyně, vystavoval faktury a osobně vystavil i soupisy provedených prací a to na základě výkazů výměr projektu.
49. U zakázky ZŠ Neratovice žalobkyně do nákladů zahrnula faktury vystavené společností MAFIA CONSULT za zakrývání nábytku a podlah, demontáž obložení, přesun hmot, úklid na čisto, umytí oken na objektech základní školy. Žalobkyně předložila cenovou nabídku, smlouvu o provedení prací, faktury a předávací protokol.
50. Ze svědecké výpovědi jednatele MAFIA CONSULT pana M. F. vyplývá, že jednatel o provedení zakázky nemá bližší povědomí, ačkoliv se jedná o zakázku v hodnotě cca 3 mil. Kč. Práce pro MAFIA CONSULT prováděli subdodavatelé WEGO-CZ a RIMANES TRADE, avšak pan F. nedokázal uvést, které práce prováděli, na stavbě nebyl a předání prací proběhlo v sídle žalobkyně. To je v rozporu s výpovědí pana L., jednatele žalobkyně, podle kterého MAFIA CONSULT předávala práce přímo na stavbě společnosti WINDOW HOLDING.
51. Žalobkyně do nákladů zahrnula rovněž výdaje na sadovnické práce provedené společností Zahradnické úpravy. Správce daně při místním šetření zjistil, že výsadba v místě sídla žalobkyně, vyjma stromů, je pouze z jedné strany budovy. Vznikly mu proto pochybnosti o tom, zda náklady byly skutečně vynaloženy v deklarované výši.
52. Soud má na základě výše uvedené rekapitulace za to, že správce daně dostal povinností, které jsou na něj kladeny zákonem a judikaturou správních soudů. Ve výzvách k prokázání skutečností vyjádřil natolik vážné a důvodné pochyby o souladu žalobkyní předložených dokladů se skutečností, na základě kterých v souladu s § 92 odst. 5 písm. c)

daňového řádu přešlo důkazní břemeno k prokázání daňové uznatelnosti nákladů zpět na žalobkyni.

53. Nelze souhlasit se žalobkyní v tom, že pochybnosti správce daně byly založeny pouze na nekontaktnosti dodavatelů žalobkyně, resp. jejich subdodavatelů. Ačkoliv nekontaktnost dodavatelů daňového subjektu se může stát podkladem pochybností, které vedou správce daně k vydání výzvy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 9 Afs 151/2013-48), správce daně v daném případě velmi obsáhle a konkrétně ve vztahu ke každé jednotlivé zakázce uvedl ve výzvě k prokázání skutečností hned několik skutečností, které u něj vyvolaly důvodné pochybnosti o skutečné realizaci daných transakcí. Nekontaktnost dodavatele a subdodavatelů proto nebyla jedinou zpochybňovanou skutečností. Rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 11. 2015, č. j. 31 Af 75/2014-102, a Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Ca 185/2009-135, na které žalobkyně odkazuje, soud hodnotí pro projednávanou věc jako nepřiléhavé. Výzvami k prokázání skutečností správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, čímž přešlo důkazní břemeno ze správce daně na žalobkyni.
54. Soud se proto dále zabýval tím, zda žalobkyně následně v daňovém řízení odstranila důvodné pochybnosti správce daně a prokázala nejenom to, že k vynaložení výdajů opravdu došlo, ale také to, že služby byly vykonány osobami uvedenými na předložených dokladech (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63).
55. Pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz výše uvedený rozsudek č. j. 5 Afs 188/2004-63). Správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). Nelze se proto ztotožnit se žalobkyní, že to je správce daně, kdo je povinen prokázat, že skutečnosti tvrzené žalobkyní nenastaly nebo nastat nemohly.
56. Jak soud uvedl výše, správce daně ve výzvě k prokázání skutečností podrobně uvedl důvodné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti žalobkyní předložených daňových dokladů. Bylo proto na žalobkyni, aby vyvrátila pochybnosti správce daně a prokázala, že výdaje byly vynaloženy způsobem uváděným na daňových dokladech.
57. Žalobkyně v projednávané žalobě zpochybnila pouze závěry správce daně týkající se zakázky na stavbu ZŠ Neratovice (provedení pomocných a úklidových prací dodavatelem MAFIA CONSULT), provedení sadovnických prací v areálu žalobkyně dodavatelem Zahradnické úpravy, uplatnění odpisů u polyfunkčního domu Knínice a závěry žalovaného týkající se zakázek Nemocnice Boskovice a VŠE Praha. K závěrům týkajících se ostatních obchodních případů žalobkyně neuvedla žádné konkrétní výhrady. Soud se jimi proto blíže nezabýval.

58. K jednotlivým obchodním případům týkajícím se ZŠ Neratovice, sadovnických prací, Polyfunkčního domu Knínice, Nemocnice Boskovice a VŠE Praha, u kterých žalobkyně uplatnila alespoň rámcové námitky, soud uvádí následující.
59. U stavební zakázky na ZŠ Neratovice žalobkyně deklarovala dodání pomocných a úklidových prací. Uvedla, že tyto práce pro ni provedla společnost MAFIA CONSULT. Ze svědecké výpovědi jednatele MAFIA CONSULT pana M. F. vyplývá, že jednatel o provedení zakázky neměl bližší povědomí, ačkoliv se jednalo o zakázku v hodnotě cca 3 mil. Kč. Práce pro MAFIA CONSULT prováděli subdodavatelé WEGO-CZ a RIMANES TRADE, avšak pan F. nedokázal uvést, které práce prováděli, na stavbě nebyl a předání prací proběhlo v sídle žalobkyně. To je v rozporu s tvrzením pana L., jednatele žalobkyně, podle kterého MAFIA CONSULT předávala práce přímo na stavbě společnosti Windows Holding a. s. (odběrateli žalobkyně).
60. Žalobkyně uvedla, že služby nakoupené od dodavatele MAFIA CONSULT přeprořádala společnosti Windows Holding. Navrhla proto vyslechnout R. T. a Z. N., techniky společnosti, kteří měli provádění služeb osobně vidět. Správce daně výslech R. T. neprovedl, neboť podle společnosti Windows Holding se pan R. T. na realizaci stavby fakticky nepodílel, pouze zaměřoval okna pro jejich zadání. Pan Z. N. dne 20. 3. 2017 vypověděl, že na stavbě pracoval jako technik. Nezná pracovníky, kteří na stavbě uklízeli, jakož ani nezná subdodavatele WEGO-CZ a RIMANES TRADE. Nezná ani pana M. F. a O. Z. (viz protokol o výsledku č. j. 1130843/17/3007-60562-705285). Žalobkyní navržený svědek proto nepotvrdil, že by na stavbě ZŠ Neratovice prováděli úklid pracovníci dodavatele MAFIA CONSULT, nebo jeho subdodavatelů. Provedení služeb deklarovaným dodavatelem nepotvrdila ani ředitelka ZŠ Neratovice (viz její odpověď na výzvu k poskytnutí údajů ze dne 8. 4. 2015), ani předložené stavební deníky. Soud se proto ztotožňuje se žalovaným, že shromážděné důkazy svědčí o tom, že existovaly natolik vážné a důvodné pochyby o skutečném vynaložení nákladů za dané práce, které žalobkyně v průběhu daňového řízení neodstranila ani nedoplnila dalšími důkazy.
61. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že správce daně neprovedl výslech Ing. R. D. ze společnosti Window Holding a opakovaný výslech pana M. F. Ing. R. D. se podle zápisů z kontrolních dnů na stavbě nevyskytoval. Jeho jméno není uvedeno ve stavebních denících. Jeho přítomnost neosvědčil ani svědek Z. N., zaměstnanec Windows Holding. Ani důkazy přiložené žalobkyní k doplnění odvolání (např. výpověď Ing. D. na Policii ČR) nepotvrdily vyjádření žalobkyně učiněné v daňovém řízení a neprokázaly oprávněnost zahrnutí uvedených prací do daňově účinných nákladů (viz rovněž body 100 až 102 rozhodnutí žalovaného č. j. 46008/18/5200-11432-709409). Rovněž opakovaná svědecká výpověď M. F. by nemohla přinést nové skutečnosti. Svědek při své první výpovědi odpovídal neurčitě a své odpovědi neupřesnil ani vydáním příslušných listin. Na výzvu správce daně nereagoval. První svědecké výpovědi se zúčastnila i žalobkyně, avšak svého práva klást svědkovi otázky nevyužila. Soud proto souhlasí se žalovaným, že výslech těchto osob by byl nadbytečný. Správce daně i žalovaný podrobně neprovedení výsledků zdůvodnili, čímž dostali povinností kladeným na ně judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49) i Ústavního soudu (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2002, sp. zn. I. ÚS 55/01, N 36/25 SbNU 279).
62. Správce daně naopak z provedeného dokazování zjistil, že 1) čištění oken a rámu na akci ZŠ Neratovice prováděla firma V. Š., Neratovice, 2) vyklízení prostor, zakrytí nábytku a

podlah, nastěhování prostor a úklid načisto prováděli zaměstnanci školy, 3) demontáž obložení prováděla firma MANE STAVEBNÍ a 4) konečnou kontrolu seřízení oken prováděla firma MANE STAVEBNÍ a Window Holding. Soud má proto ve shodě se žalovaným za to, že žalobkyně neprokázala oprávněnost zahrnutí pomocných a úklidových prací od dodavatele MAFIA CONSULT na zakázce ZŠ Neratovice do daňově účinných nákladů.

63. Žalobkyně zaúčtovala náklady na sadovnické práce (výsadbu v areálu firmy Sulkom) dle přiloženého soupisu provedených prací základě faktury vystavené společností Zahradnické úpravy. Správce daně při kontrole dokladů zjistil, že výsadba v místě sídla žalobkyně, vyjma stromů, je pouze z jedné strany budovy. Vznikly mu proto pochybnosti o přijetí a použití sadovnických prací v deklarovaném rozsahu. K prokázání oprávněnosti nákladů žalobkyně předložila soupis provedených prací (výsadba stromů, keřů a trvalek), specifikaci rostlinného materiálu (seznam trvalek a stromů), výkaz výměr a pracovní operace. Správce daně při kontrole zjistil, že výsadba v místě sídla žalobkyně, vyjma stromů, je provedena pouze z jedné strany budovy. Jelikož předložená listina s názvem „*Finální návrh úprav*“ obsahuje výsadbu kolem tří stran budovy sídla žalobkyně, vznikly správci daně pochybnosti o faktickém uskutečnění sadovnických prací v rozsahu deklarovaném žalobkyní.
64. Správce daně provedl dne 16. 6. 2016 místní šetření v areálu žalobkyně. Zjistil, že výsadba stromů, keřů, trvalek a travin byla provedena pouze v pravé části areálu. V levé části jsou vysazeny výhradně stromy. Jednatel žalobkyně uvedl, že část výsadby byla zničena při výstavbě trafostanice a část výsadby je schovaná.
65. Soud se plně ztotožňuje se správními orgány, že ačkoliv žalobkyně nesouhlasí s pochybnostmi správce daně popsány na stranách 166 až 173 zprávy o kontrole, tyto pochybnosti nijak nevyvrátila, ani nepředložila takové důkazy, které by prokázaly faktické uskutečnění sadovnických prací v rozsahu deklarovaném na faktuře. Při místním šetření správce daně prokazatelně zjistil, že k deklarovanému rozsahu úprav nedošlo. Výsadba nebyla realizována podle Finálního návrhu úprav na levé straně od budovy a za budovou. Správce daně tak správně neuznal zahrnutí částky 82 700 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů důvodně zvýšil základ daně. K námitce žalobkyně, že se místní šetření se uskutečnilo po několika letech od výsadby, soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že k výsadbě mělo dojít dne 30. 11. 2014. Místní šetření proběhlo dne 16. 6. 2016, tj. nejedná se o odstup „několika let“. Pochybnosti se přitom týkaly výsadby keřů, trvalek a travin, resp. zničení části výsadby podél potoka z důvodu výstavby trafostanice. Lze předpokládat, že pokud by sadovnické práce skutečně proběhly v žalobkyní deklarovaném rozsahu, byla by předmětná výsadba keřů a trvalek při místním šetření zjistitelná.
66. Žalobkyně uplatnila za zdaňovací 2014 odpis polyfunkčního domu Knínice ve výši 134 228 Kč vypočítaný podle § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů ze vstupní ceny 9 412 531,97 Kč. Do vstupní ceny zahrнула žalobkyně i cenu materiálu ve výši 61 370 Kč na základě faktury od dodavatele SIBA consulting s.r.o. a současně nezahrнула pořizovací cenu kotle VIADRUS ve výši 26 080 Kč, akumulární nádrže ve výši 39 170 Kč, kotle Ponast ve výši 122 560 Kč, 2 ks Switche v celkové výši 22 566 Kč a rozvaděče ve výši 53 240 Kč, neboť je považovala za samostatné movité věci.

67. Správce daně dospěl k závěru, že vstupní cena polyfunkčního domu Knínice činila 9 789 252,81 Kč a daňový odpis za rok 2014 činil 137 060 Kč. Žalobkyně namítla, že správnost odpisů řádně doložila. Podle žalobkyně jsou kotel Ponast a krbová kamna samostatnou movitou věcí, neboť nemají vliv na kancelář a pronajatý prostor. Samostatnou movitou věcí je rovněž Switch, neboť to není věc rozhodná pro účel a funkci stavby a nejedná se proto o nedílnou součást stavby.
68. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144, na který odkázala žalobkyně, je nutno vždy pro daňové účely zkoumat *a priori* hledisko funkční a účelové. Nejprve je třeba individuálně určit funkci a účel stavby a teprve následně posoudit, co ten který účel stavby umožňuje. Správce daně posoudil funkci a účel stavby na str. 93 až 96 zprávy o daňové kontrole a dospěl k závěru, že demontáží kamen a akumulární nádrže by došlo ke znehodnocení topného systému a tím i ke znehodnocení funkce a účelu stavby. Ke znehodnocení by došlo rovněž demontáží rozvodů datových sítí, neboť bez počítačové sítě si lze jen těžko představit moderní administrativní budovu. Žalovaný se se závěry správce daně v bodě 116 napadeného rozhodnutí č. j. 46008/18/5200-11432-709409 ztotožnil.
69. Soud má za to, slouží-li kotle a kamna pro vytápění kanceláří žalobkyně, pronajímaných prostor (v současné době stomatologie) a skladů (nebytových prostor), jedná se o nedílnou součást stavby. Odpojením systému vytápění by nepochybně došlo ke znehodnocení stavby. Pokud by došlo k nahrazení systému vytápění systémem novým v nebytových prostorech, jak uvádí žalobkyně, stále by systém vytápění sloužil pro ostatní obytné prostory polyfunkčního domu Knínice. Správce daně tedy správně uvedl, že kotle a akumulární nádrž není možné považovat za samostatné věci, neboť nemohou sloužit samy o sobě, ale pouze jako součást ústředního vytápění. Tvoří tedy jeden funkční celek s budovou. Správní orgány proto správně kotle a kamna označily jako součást stavby (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 10. 2011, č. j. 23 Cdo 2476/2010). Obdobně je nutné nahlížet i na internetové přepínače (Switch), které slouží ke správnému fungování IT systémů v budově a byly součástí stavební dodávky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144). Také odstraněním těchto součástí stavby by došlo ke znehodnocení stavby.
70. U zakázky nemocnice Boskovice správce daně zjistil, že žalobkyně účtovala za zdaňovací období 2013 ve prospěch výnosů částku 7 068 627,99 Kč, přestože dle uzavřené smlouvy o dílo měly být výnosy ve výši 7 990 269 Kč. Správce daně vycházel především ze smlouvy o dílo ze dne 13. 5. 2011, podle které bylo předmětem díla odstranění závad energetického auditu Nemocnice Boskovice – zateplení objektů lůžkového traktu a polikliniky. Zhotovitel (žalobkyně) zahájil stavební práce dne 1. 6. 2011. Termín dokončení díla byl stanoven na 28. 2. 2013. Cena díla byla stanovena celkem na 9 588 323 Kč bez DPH (7 990 269 Kč bez DPH). Dílo bylo předáno dne 29. 11. 2013 bez zjevných vad a nedodělků (viz závěrečný předávací protokol).
71. Správce daně zjistil, že žalobkyně v letech 2011, 2012 a 2013 zaúčtovala do výnosů celkem 7 068 627,99 Kč a současně nedoložila správci daně žádné důkazy prokazující oprávněnost snížení ceny díla. Odběratel žalobkyně, společnost STAVKOM, správci daně sdělil, že ke smlouvě o dílo nebyly uzavřeny žádné dodatky. Správce daně dle vydaných faktur a jejich příloh zjistil, že žalobkyně vyfakturovala objednateli celkem částku 7 068 627,99 Kč bez DPH, přičemž provedla práce v hodnotě 8 080 822,75 Kč bez DPH. Tuto skutečnost

zjistil z příloh faktur a soupisů provedených prací. Z nich vyplývá, že žalobkyně provedla na stavbě veškeré dohodnuté práce v hodnotě 8 080 822,75 Kč bez DPH.

72. Správce daně dospěl k závěru, že dílo bylo fyzicky předáno v roce 2013. V tomto roce byla žalobkyně povinna zaúčtovat takovou výši výnosů, která zbývala do celkové ceny díla. Protože žalobkyně do svého účetnictví za rok 2013 a do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 nezahrnula zdanitelný výnos ve výši, která zbývala do celkové ceny dokončeného a řádně předaného díla, ani nepředložila relevantní důkazy, které by ji ke snížení ceny opravňovaly, správce daně dodatečně zvýšil základ daně o částku 921 641,01 Kč
73. Žalobkyně namítla, že správci daně předložila v průběhu odvolacího řízení dohodu o narovnání ze dne 14. 8. 2013 uzavřenou mezi společností STAVKOM a žalobkyní na snížení ceny díla. Z ní vyplývá oprávněnost účtování nižší ceny díla z důvodu neprovedení některých prací. Žalobkyně v průběhu daňového řízení správci daně tvrdila, že cena díla byla snížena z důvodu, že nechtěla jít s odběratelem STAVKOM do soudního sporu, neboť ten nechtěl uhradit plnou cenu díla. Odůvodnění snížení ceny díla však žalobkyně nedoložila žádným důkazním prostředkem. Z vyjádření žalobkyně je zřejmé, že nasmlouvané práce provedla a předala, což je ve spise rovněž potvrzeno předávacím protokolem. Jednotlivé práce byly rovněž žalobkyní vyfakturovány.
74. Podle bodu 14.2 smlouvy o dílo lze tuto smlouvu měnit pouze číselnými dodatky, podepsanými oběma smluvními stranami. Žalobkyně žádné dodatky v průběhu daňového řízení ani v řízení před soudem nepředložila. Neexistenci dodatků ke smlouvě potvrdila správci daně i společnost STAVKOM. Soud je proto ve shodě se žalovaným přesvědčen, že snížení ceny díla nebylo doloženo relevantním způsobem. Ani v průběhu odvolacího řízení předložená dohoda o narovnání neprokazuje snížení výnosů u zakázky Nemocnice Boskovice. Žalobkyně v průběhu správního řízení reagovala na výzvy správce daně pouze obecnými tvrzeními, aniž by doložila relevantní důkazní prostředky dokládající oprávněnost snížení výnosů. Nepředložila žádný dodatek ke smlouvě o změně ceny díla. Navíc společnost STAVKOM výslovně potvrdila, že žádný dodatek ke smlouvě uzavřen nebyl. Správcem daně bylo prokázáno, že žalobkyně provedla nasmlouvané práce a tyto řádně předala. Tento závěr žalobkyně nikterak nerozporuje. Tvrzení o snížení výnosů tak lze považovat za účelové.
75. Podle čl. XIV odst. 14. 2 smlouvy o dílo mohlo dojít ke změně obsahu smlouvy pouze formou dodatků podepsaných smluvními stranami, nikoliv dohodou o narovnání. Ta byla navíc předložena až v odvolacím řízení, navíc byla uzavřena podle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v době, kdy daný zákon ještě nebyl účinný; lze se proto ztotožnit s pochybnostmi žalovaného ohledně antedatování této dohody.
76. V kontextu celého daňového řízení a provedeného dokazování tak soud ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost snížení zaúčtovaných výnosů u zakázky Nemocnice Boskovice.
77. U zakázky VŠE Praha žalobkyně do nákladů zaúčtovala částku ve výši 108 330 Kč. Zakázka byla realizována na základě objednávky pro odběratele společnost SULKO s. r. o. Žalobkyně provedla práce dle objednávky. Část prací byla fakturována v roce 2013 v částce 513 374 a část byla zaúčtována jako nedokončená výroba ke dni 31. 12. 2012 v částce 108 330 Kč. Jako důvod pro nevyfakturování veškerých dodávek dle objednávky žalobkyně uvedla, že došlo ke komplikacím u dané zakázky, k problémům s placením ze

strany generálního dodavatele a následně také investora a že v důsledku vlastní nedůsledné administrace není schopna prokazatelně písemně doložit svoje nároky a nemá tak podklady pro další fakturaci.

78. Správce daně po zhodnocení všech předložených důkazních prostředků uzavřel, že skutečnost, že žalobkyně nedokázala uplatnit své oprávněné nároky vůči obchodní korporaci SULKO, není relevantním důvodem pro snížení výnosů a základu daně. Zakázka byla ke dni 17. 12. 2012 ukončena, předány a převzaty byly práce v hodnotě 513 374 Kč. Žalobkyně však na základě soupisu provedených a nevyfakturovaných prací k 31. 12. 2012 v částce ve výši 108 330 Kč potvrdila, že takové práce byly skutečně na přelomu roku provedeny, avšak vzhledem k objektivním okolnostem nebylo možné je vyfakturovat a účtovat tak o nedokončené výrobě. Ve zdaňovacím období 2013 však k fakturaci na objednatele SULKO nedošlo, čímž byl porušen akruální princip, což je jedna ze základních účetních zásad, která říká, že účtování nákladů a výnosů patří do období, se kterým věcně a časově souvisí, aniž by bylo bráno v úvahu, kdy došlo k reálnému pohybu peněz.
79. Žalovaný uvedl, že na základě dohody o narovnání ze dne 27. 11. 2013, předložené v odvolacím řízení došlo ke snížení původní ceny. Tato skutečnost však časově souvisí se zdaňovacím obdobím 2012, ve kterém byla zakázka VŠE Praha realizována a také dne 17. 12. 2012 ukončena. Částka dle dohody o narovnání byla v tomto období také vyfakturována. Ze soupisu provedených a nevyfakturovaných prací k 31. 12. 2012, který žalobkyně předložila již v daňové kontrole, vyplývá, že tyto práce nejsou zahrnuty v cenové nabídce ze dne 26. 7. 2012. Byly tak žalobkyni vykonány nad rámec objednaných dodávek. Sama žalobkyně v průběhu daňové kontroly jejich realizaci potvrdila, odůvodnila jejich nevyfakturování komplikacemi v rámci zakázky VŠE Praha s odkazem na vlastní email, který byl přílohou odpovědi na tuto výzvu. V emailu jednatel žalobkyně uvedl: *„Jelikož naši nedůslednou administrací nejsme prokazatelně schopni doložit a písemně podložit naše nároky (chybí podepsané předávací protokoly, zápisy ve stavebním deníku jsou neúplné, chybí fotodokumentace apod.), nemáme právní podklady pro další fakturaci.“* Z uvedeného je podle žalovaného zřejmé, že žalobkyně práce nad rámec objednávky provedla, ale vyfakturovány nebyly. Dle čl. 4 dohody o narovnání *„Po splnění povinností vyplývajících z této dohody, budou účastníci zcela vyrovnáni a nebudou mít vůči sobě v souvislosti s objednávkou montážních prací ze dne 23. 7. 2012 žádné závazky, či nároky.“* Toto ustanovení dokládá definitivní ukončení zakázky VŠE Praha. Částka ve výši 108 330 Kč, kterou žalobkyně účtovala jako mzdové a režijní náklady naběhlé nad rámec objednávky jako nedokončenou výrobu, měla být ve zdaňovacím období 2013, nejpozději k datu uzavření dohody o narovnání 27. 11. 2013, odběrateli fakturována a zaúčtována ve prospěch výnosů, a jako zdanitelný příjem měla být zahrnuta do základu daně. V účetnictví je nedokončená výroba zahrnována do oběžného majetku (zásob). Při účtování o nedokončené výrobě a o zásobách je účetní jednotka povinna dodržovat účetní předpisy stanovené zákonem o účetnictví, dodržovat účetní metody a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy.
80. Žalovaný proto uzavřel, že při respektování akruálního principu nelze do jednoho období zahrnout pouze náklad a výnos neúčtovat, případně jej zahrnout do druhého období. Příslušné náklady a výnosy k dané zakázce je nutno důsledně párovat a příslušné výnosy a náklady ze zakázky zahrnout do výsledku hospodaření zásadně ve stejném období. S tímto hodnocením se soud plně ztotožňuje, ostatně žalobkyně neuplatnila žádná

konkrétní tvrzení, jimiž by závěry žalovaného zpochybnila. Lze tak uzavřít, že žalovaný se dohodou o narovnání uzavřenou dne 27. 11. 2013 mezi žalobkyní a společností SULKO podrobně zabýval. Konstatoval však, že nemůže vést k zahrnutí deklarované částky do nákladů v roce 2013. Námitka nepřihlédnutí k dohodě proto není důvodná.

81. Veškeré námitky týkající se nesprávného posouzení rozložení důkazního břemene, resp. prokázání daňové uznatelnosti deklarovaných nákladů tak nejsou důvodné.

IV. B Námitka stanovení daně podle pomůcek

82. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný měl stanovit daň pomocí pomůcek a přihlédnout k tzv. esenciálním výdajům.
83. K uvedené námitce soud konstatuje, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně. Přednostně je uplatňován způsob stanovení daně dokazováním. Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být dle § 98 daňového řádu splněny tři podmínky, 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.
84. Z hierarchie způsobů pro stanovení daně vyplývá, že správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek teprve v případě, nelze-li daň stanovit dokazováním. V dané věci se o takový případ nejednalo, jelikož daň bylo možno doměřit dokazováním, a to zejména na základě předložených smluv, daňových dokladů a dalších důkazů shromážděných v daňovém řízení. Skutečnost, že správce daně některé žalobkyní předložené důkazní prostředky vyhodnotil jako neprůkazné, neznamená, že by daň musela být stanovena pomůckami.
85. Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů totiž samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Pro daňovou uznatelnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepostačuje jejich samotné vynaložení, jak tvrdí žalobkyně (např. bankovní úhrady), ale také prokázání toho, za co byly ve skutečnosti vynaloženy. V daňovém řízení musí být postaveno na jisto, že dané výdaje souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. To v kontextu projednávané věci znamená, že k uznatelnosti sporných výdajů nepostačuje skutečnost, že žalobkyně platila za služby na konkrétní bankovní účty konkrétním subjektům. Bylo rovněž nutné prokázat, že deklarované služby a zboží, na něž měla žalobkyně tvrzené náklady vynaložit, skutečně podle dokladů byly pořízeny.
86. Soud výše podrobně rozvedl, že žalobkyně tyto skutečnosti řádně neprokázala. Ani v takovém případě přitom není zcela vyloučeno, aby byl výdaj daňovému subjektu uznán, pokud bude prokázáno, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, a pokud daňový subjekt prokáže skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 -73, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011-109).
87. To však stěžovatelka neučinila. Námitku ponechala pouze v obecné rovině bez uvedení konkrétních skutečností, proč by bylo nutné tvrzené výdaje považovat za tzv. esenciální.

Žalobkyně nijak svá tvrzení nekorigovala a nepředestřela žádný alternativní a věrohodný obraz ohledně předmětných transakcí. K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, je třeba zdůraznit, že zohlednění minimálně nutných nákladů lze aplikovat pouze výjimečně. Zohlednit tyto výdaje lze jen tehdy, je-li samotná realizace výdaje nade vší pochybnost zřejmá, byť např. není doložena jeho přesná výše; vždy je však nutné vycházet z okolností konkrétního případu. Soud je ve shodě se žalovaným přesvědčen, že pro daný postup nebyly v nynějším případě podmínky splněny.

88. Námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

89. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Návrhy důkazů na provedení výslechu svědků obsažené v žalobě soud pro nadbytečnost neprováděl.
90. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. listopadu 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu