



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové v právní věci žalobce: **Slunečné údolí, s. r. o.**, se sídlem Kmochova 517/2, Praha 5, IČ: 271 51 573, zast. Mgr. Barbarou Hákovou, advokátkou se sídlem Kmochova 517/2, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2015, č. j. 33534/15/5200-11435-710862,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí vydaného Odvolacím finančním ředitelstvím (dále jen „odvolací orgán“ nebo „žalovaný“) blíže označeného v záhlaví tohoto rozsudku, ve kterém žalovaný rozhodl o odvolání proti rozhodnutí - dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 8. 2014, č. j. 4922826/14/2005-24901-208371 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“ nebo „dodatečný platební výměr“). Napadeným rozhodnutím změnil odvolací orgán prvostupňové rozhodnutí tak, že doměřená daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 se mění z částky 2.961.400,- Kč na částku 2.959.600,- Kč a současně se mění celkové penále z částky 598.923,- Kč na částku 598.563,- Kč.

V podané žalobě nejprve žalobce uvádí, že dodatečným platebním výměrem mu správce daně doměřil daň z příjmů právnických osob v částce 2.961.400,- Kč stanovenou na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 7. 2014, č. j. 4048940/14/2005-05407-110101 a dále zrušil žalobci daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 132.875,- Kč.

Žalobce je toho názoru, že správce daně i žalovaný při vydání napadených rozhodnutí pochybili a své námitky vyjádřil v následujících žalobních bodech:

V prvním žalobním bodu namítá žalobce, že napadené rozhodnutí nebylo dostatečně a řádně odůvodněno, z rozhodnutí nevyplývá, jakým způsobem žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy. Nedostatečným shledává žalobce odůvodnění, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a že od základu daně nelze odečíst jakékoliv náklady (výdaje), ale pouze ty, které splňují podmínky dané zákonem o daních z příjmů.

Ve druhém žalobním bodu nesouhlasí žalobce s žalovaným, že při respektování akruálního principu nemůže daňový subjekt do jednoho období zahrnout pouze náklad a do druhého období výnos, ale musí příslušné náklady a výnosy k dané zakázce důsledně párovat a zahrnout do výsledku hospodaření ve stejném období. Konkrétně žalobci není jasné, jak správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že předmět faktur přijatých a proúčtovaných na účtu 542 neodpovídá předmětu faktur vydaných a proúčtovaných do výnosů na účty 602 a 642. V rozhodnutí ani ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, o které faktury na straně výnosů se jedná, tedy s čím bylo konkrétně komparováno. Podle žalobce sama skutečnost, že předmět faktur přijatých a proúčtovaných na účtu 542 neodpovídá předmětu faktur vydaných a proúčtovaných do výnosů na účty 602 a 642, neznamena, že by předmětné náklady nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jak stanoví zákon. Ze strany správce daně i žalovaného jde dle žalobce o nepřipustný rozšiřující výklad zákona.

Ve třetím žalobním bodu se žalobce vyjadřuje k otázce dodržování akruálního principu a uvádí, že staví rodinné domy v rámci projektu. Jednotlivé domy jsou stavěny poté, co si je objednájí jednotliví zájemci. Příprava staveniště proběhla na počátku projektu, kdy bylo nutné celou oblast připravit na výstavbu, tedy zejména skrýt ornici. Není tedy možné po daňovém subjektu požadovat, aby důsledně pároval výnosy a náklady tak, jak tvrdí žalovaný. Dle žalobce všechny předložené faktury na straně výdajů byly proúčtovány správně jako daňově uznatelné náklady a samy prokazují, že jde o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce nesouhlasí s tím, že po něm správce daně vyžadoval předložení důkazů, kterými daňový subjekt nedisponuje, neboť jde o dokumentaci a faktury třetího subjektu. Přestože žalobce správci daně opakovaně sdělil, že dané dokumenty nemá k dispozici, neboť je pouze subdodavatel (BAU EXPORT a.s., který je konkurzu), žalovaný trval na svém požadavku.

V závěrečném pátém žalobním bodu jednak žalobce vyjadřuje pochybnost, zda byla kontrola řádně zahájena a jednak namítá, že pokud žalobcem předložené důkazy nebyly dostačující a nebyly v dobré kvalitě, měl být vyzván k nápravě či doplnění, to však správce daně neučinil.

Žalobce shrnuje, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, a to zejména z důvodu nesprávného a rozšiřujícího výkladu § 24 odst. 1 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů právnických osob, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů právnických osob“) a § 23 odst. 1 ZDP, v důsledku kterého byla žalobci uložena daňová povinnost v rozporu se zákonem.

Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a k jednotlivým námitkám uvedl následující:

Stěžejní v dané věci je posouzení, zda žalobce, popřípadě žalovaný, unesl v rámci dokazování důkazní břemeno. Žalovaný odkazuje na rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně tak, jak je konstantně judikováno Nejvyšším správním soudem, např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, sp. zn. 8 Afs 5/2011. Dále žalovaný uvádí, že pro uplatnění výdajů (nákladů) na základě obdržených faktur je zapotřebí mít na zřeteli, že formálně bezvadný daňový doklad není sám o sobě důkazem prokazujícím, že práce byly provedeny dodavatelem, který je v něm uveden a v rozsahu, který je fakturován. Žalovaný, resp. správce daně nemá povinnost prokazovat, že práce byly provedeny subjektem odlišným od subjektu uvedeného na doloženém daňovém dokladu (blíže usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 19/02 ze dne 11. 6. 2002). Prokázání rozsahu plnění, uskutečnění plnění a uskutečnění dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu je nutno chápat jako podmínky *sine qua non* pro uplatnění tvrzených výdajů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud vzniknou správci daně pochybnosti o tom, že k provedení zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v daňových dokladech, a pokud zároveň správce daně tyto své pochybnosti kvalifikovaným způsobem vyjádří a konkretizuje, ztrácí předložený daňový doklad presumovanou důkazní hodnotu. Jestliže správce daně unese důkazní břemeno týkající se zpochybnění věrohodnosti daňových dokladů, je zapotřebí, aby žalobce toto své tvrzení doložil dalšími důkazními prostředky nacházejícími se obvykle mimo sféru jeho účetnictví (např. listiny a výslechy svědků). Každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, uvedené potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37.

K námitkám v prvním žalobním bodu spočívající v námitce nedostatečného odůvodnění rozhodnutí, žalovaný odkazuje na str. 4 až 12 napadeného rozhodnutí; na str. 10 tohoto rozhodnutí je i přímý odkaz na prvoinstanční rozhodnutí správce daně, kde na str. 5 a 6 správce daně poukazuje na skutková zjištění, z nichž vychází následně stanovená daň. Jednalo se například o neunesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání skutečností uvedených ve výzvě ze dne 22. 10. 2013, č. j. 5298637/13/2005-05407-110101, jakož i na odpověď žalobce ze dne 9. 12. 2013, zaevidovanou pod č. j. 6005171/13. Žalovaný danou žalobní námitku považuje za nedůvodnou a dodává, že právě výše uvedenou výzvou ve spojení s následnými úkony při správě daní byly kvalifikovaně vyjádřeny pochybnosti ze strany správce daně, a důkazní břemeno tak přešlo na žalobce.

K námitkám ve druhém a třetím žalobním bodu, tedy k námitce týkající se neuvedení konkrétních faktur a nesouhlasu žalobce ohledně akruálního principu žalovaný uvádí, že konkrétní faktury použité ke komparování výnosů a nákladů uvedl žalovaný na straně 6 napadeného rozhodnutí. Posouzení těchto faktur pak bylo provedeno na stranách 12 a 13 napadeného rozhodnutí. Akruálnímu principu se v napadeném rozhodnutí věnuje odvolací orgán na str. 6 a 7. Žalovaný k tomu navíc uvádí, že při stanovení základu daně musí být respektována věcná a časová souvislost příjmů a výdajů vynaložených v daném zdaňovacím období (akruální princip). Na podporu uvedeného žalovaný odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, č. j. 15 Ca 450/97-28.

K námitce, v níž žalobce poukazuje na rozšiřující výklad, žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí v části týkající se akruálního principu (především str. 6 a 7 napadeného rozhodnutí). Rovněž odkazuje na četnou judikaturu krajských soudů, i Nejvyššího správního

soudu ohledně problematiky tohoto principu i vedení účetnictví, které potvrzují výklad ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů provedený žalovaným.

K námitkám ve čtvrtém žalobním bodu, tedy k námitce ohledně požadavku správce daně ohledně podkladů od obchodní korporace BAU EXPORT a.s. žalovaný uvádí, že se s touto námitkou vypořádal již na str. 14 - 16 napadeného rozhodnutí (bod 4). K tomu dodává, že obchodní společnost BAU EXPORT a.s. byla v relevantní době personálně propojenou obchodní společností. Přestože je právní osobnost právnických osob vlastní každé této osobě, je zapotřebí respektovat fakticitu existence personální složky právnické osoby. Daňový subjekt má povinnost nejenom podat daňové přiznání, kde tvrdí skutečnosti týkající se správného stanovení daně, ale především má povinnost tato tvrzení v případě vzniku pochybnosti správce daně doložit relevantními důkazními prostředky, které osvědčují daňovým subjektem tvrzené správné stanovení daně. Je tedy v rozporu s principem samovyměření daně, aby daňový subjekt namítal, že správce daně tíží břemeno důkazní ohledně údajů uváděných tímto subjektem, jakožto skutečností stanovujících výši daňové povinnosti.

K námitkám v pátém žalobním bodu ohledně postupu správce daně žalovaný odkazuje na judikaturu a především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 59 Af 26/2014 - 76, kde se Nejvyšší správní soud vyjádřil k otázce rozvržení důkazního břemene obecně a i konkrétně ohledně předložených důkazních prostředků. Dále žalovaný odkazuje na str. 2 a 3 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že výzvami ze dne 20. 10. 2013 a 20. 1. 2014 byl žalobce vyzván k prokázání tvrzených skutečností. Předložené důkazní prostředky byly správcem daně, resp. žalovaným, vyhodnoceny, se zjištěními byl žalovaný seznámen a byla mu poskytnuta lhůta k vyjádření. Žalobce si musel být vědom, s ohledem na skutečnosti sdělené kvalifikovaným způsobem, jež měl prokázat, že je zapotřebí svá tvrzení doložit věrohodnými, relevantními a jednoznačnými důkazními prostředky.

K námitce, v níž žalobce zpochybňuje řádné zahájení daňové kontroly, žalovaný uvádí, že zahájení daňové kontroly proběhlo v souladu s § 85 a násl. daňového řádu, což je seznatelné také z protokolu o zahájení daňové kontroly č. j. 794693/12/005931110101 ze dne 28. 11. 2012.

Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce ve stanovené lhůtě dvou týdnů svůj nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřil a žalovaný s rozhodnutím bez nařízení jednání výslovně souhlasil (§ 51 s. ř. s.).

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Podle ust. § 23 odst. 1 ZDP základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.

Podle ust. § 24 odst. 1 ZDP 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzované, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Z výše citovaných ustanovení vyplývá, že od základu daně lze odečíst pouze takové náklady, které splňují podmínky ZDP:

- Náklady (výdaje) musí být vynaloženy k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.
- Poplatník musí prokázat, že tvrzené náklady (výdaje) skutečně použil k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.
- Náklady (výdaje) se uplatní ve výši stanovené ZDP nebo zvláštními předpisy.
- Každý náklad (výdaj) lze uplatnit nejvýše jednou.
- Náklady (výdaje) musí být uplatněny ve stejném účetním období jako výnosy (příjmy), s nimiž souvisí.

Touto problematikou se Nejvyšší správní soud v rozsudku zabýval v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82, kde mimo jiné uvedl: „Z citovaného § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Jen výdaje, které jsou s to přinést daňovému subjektu zdanitelné příjmy nebo mu zajistit tok příjmů již stávajících, mohou být zohledněny pro daňové účely. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době, anebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec.“

Městský soud v Praze nejprve uvádí, že specifikum posuzované věci spočívá ve skutečnosti, že dotčené účetní operace žalobce se týkaly nedokončené (zakázkové) výroby. Jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, vynaložené náklady na výkony jsou vyfakturovány a zahrnuty do zdanitelných výnosů po splnění objednávky. Náklady a výnosy k jedné objednávce musí být vždy párovány a zahrnuty do stejného zdaňovacího období. Přitom nedokončená výroba se v účetnictví objevuje v položce zásob. Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“ nebo „ZOU“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), je povinností účetní jednotky vést účetnictví (§ 4 odst. 1 ZOU). V rámci vedení účetnictví pak účetní jednotka musí zajistit průběžné účtování o zásobách (§ 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). V případě developerské činnosti, které se věnuje žalobce, je povinnost vést evidenci o zásobách tak, aby daňový subjekt mohl

prokázat, jaký byl podíl nákladů na zhotovení jednotlivých produktů, který se následně bude uplatňovat do nákladů. Přitom k uplatnění do nákladů musí dojít ve stejném zdaňovacím období, v němž dochází k převodu vlastnických práv k daným výrobkům.

K námitkám obsaženým v *prvním žalobním bodu* (kdy namítá žalobce, že napadené rozhodnutí nebylo dostatečně a řádně odůvodněno, z rozhodnutí nevyplývá, jakým způsobem žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy a nedostatečným shledává žalobce i odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž odvolací orgán uvedl, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a že od základu daně nelze odečíst jakékoliv náklady /výdaje/, ale pouze ty, které splňují podmínky dané zákonem o daních z příjmů) soud předně konstatuje, že vzhledem k zásadě dispozitivnosti soudního řízení správního není možné, aby žalobce předmět soudního přezkumu vymezil jen nekonkrétními poukazy bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz. Musí se jednat o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu či listinách zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti. Soud je povinen vypořádat jednotlivé žalobní body, aby nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, není ale povinen na základě vágních odkazů žalobní body či podpůrné argumenty dohledávat ve spisech či v zaslaných dokumentech. Opačný postup by porušoval popsanou dispoziční zásadu a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.).

Soud tedy v míře obecnosti korespondující námitkám žalobce poukazuje na str. 6 - 8 zprávy o kontrole, která se stala podkladem prvostupňového rozhodnutí a rovněž na str. 5, 6 a 8 - 9 napadeného rozhodnutí, kde správní orgány adekvátně popsaly a hodnotily zjištěný skutkový stav.

Soud z obsahu správního spisu včetně obsahu napadeného rozhodnutí neshledal, že by absentovala rozhodná skutková zjištění či že by jejich hodnocení bylo v rozporu se zákonnou úpravou vztahující se k posuzované věci.

Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí postrádá bližší hodnocení jednotlivých důkazů. S tím soud nesouhlasí a uvádí, že hodnocení důkazů je jak v napadeném rozhodnutí (viz str. 8 a 9), tak ve zprávě o daňové kontrole zcela dostatečné. K poukazu žalobce na nedostatečnost odůvodnění napadeného rozhodnutí, jenž má vyplývat z části rozhodnutí, kde odvolací orgán uvádí, že „od základu daně nelze odečíst jakékoliv náklady (výdaje), ale pouze ty, které splňují podmínky dané zákonem o daních z příjmů“, soud konstatuje, že žalobce zde cituje větu uvedenou ve čtvrtém odstavci na str. 6 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný v obecné rovině připomíná právní úpravu, objasňuje podstatu aktuálního principu, včetně uvedení judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k dané věci. V následující části rozhodnutí se však žalovaný (jak již bylo výše uvedeno) věnuje hodnocení konkrétních důkazních prostředků v dané věci, skutkovým zjištěním a jejich právnímu hodnocení.

Z uvedených důvodů nemohl soud námitkám žalobce v prvním žalobním bodu přisvědčit.

Ve *druhém a třetím žalobním bodu* nesouhlasí žalobce s žalovaným, že při respektování aktuálního principu nemůže daňový subjekt do jednoho období zahrnout pouze náklad a do druhé období výnos, ale musí příslušné náklady a výnosy k dané zakázce důsledně párovat a zahrnout do výsledku hospodaření ve stejném období, konkrétně žalobci

není jasné, jak správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že předmět fakturace faktur přijatých a proúčtovaných na účtu 542 neodpovídá předmětu fakturace faktur vydaných a proúčtovaných do výnosů na účty 602 a 642. Nadto dle žalobce v rozhodnutí ani ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, o které faktury na straně výnosů se jedná, tedy s čím bylo konkrétně komparováno. Upozorňuje na to, že staví rodinné domy v rámci projektu, a proto se domnívá, že není možné po něm požadovat, aby důsledně pároval výnosy a náklady tak, jak tvrdí žalovaný. Přitom je názoru, že všechny předložené faktury na straně výdajů byly proúčtovány správně jako daňově uznatelné náklady, které samy prokazují, že jde o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Nesouhlasu žalobce s tím, že akruální princip je třeba v daném případě respektovat, resp. že daňový subjekt nemůže do jednoho období zahrnout pouze náklad a do druhého období výnos, ale musí příslušné náklady a výnosy k dané zakázce důsledně párovat a zahrnout do výsledku hospodaření ve stejném období, nemohl soud přisvědčit. Je tomu tak proto, že základní podmínkou je v daném případě respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů (nákladů) v daném zdaňovacím období, jak je uvedeno v druhé části první věty v § 23 odst. 1 ZDP. Tato podmínka vyžaduje, aby výdaje (náklady) byly uplatněny ve stejném účetním období, jako s nimi související příjmy (výnosy). Žalobce má povinnost vést účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku (§ 4 odst. 1 ZOÚ). Při vedení účetnictví je mimo jiné povinen účtovat podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Tato povinnost dodržování principu časového rozlišení (akruální princip) je účetním jednotkám stanovena v § 3 odst. 1 ZOÚ. Jak správně uvedl odvolací orgán na str. 6 napadeného rozhodnutí projevem aplikace akruálního principu je především účtování prostřednictvím přechodných účtů či dohadných účtů, nicméně z širšího úhlu pohledu je nutné do této oblasti zahrnout také problematiku účtování nedokončené výroby. Společným znakem těchto případů je nemožnost libovolného přesouvání výnosů a nákladů mezi jednotlivými obdobími. Jednou ze základních oblastí, kde daňový subjekt musí obzvláště respektovat akruální princip, je zakázková (nedokončená) výroba. Zatímco v běžných případech vynakládání nákladů nesouvisejících s konkrétní zakázkou lze akceptovat, že vynaložené výdaje se vždy nemusí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka v témže zdaňovacím období (viz např. rozsudek NSS ze dne 19.2.2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82, www.nssoud.cz), v případě zakázkové výroby je situace jiná. Daňový subjekt v tomto případě totiž vynakládá konkrétní, někým objednané náklady na výkony, které vyfakturuje a zahrne do zdanitelných výnosů (příjmů) po splnění sjednané dodávky. Podobně postupuje developer i když podnětem pro zahájení výstavby není objednávka konkrétního objednatele, nýbrž rozhodnutí developera postavit (v tomto případě) rodinné domy včetně infrastruktury a následně je prodat novým vlastníkům. Z tohoto důvodu tedy při respektování akruálního principu nemůže do jednoho období zahrnout pouze náklad a do druhého období výnos, ale musí příslušné náklady a výnosy k dané zakázce důsledně párovat a příslušné výnosy a náklady ze zakázky zahrnout do výsledku hospodaření zásadně ve stejném období. V účetnictví je nedokončená výroba zahrnována do oběžného majetku (zásob). Při účtování o zásobách je účetní jednotka povinna dodržovat účetní předpisy stanovené ZOÚ, účetní metody a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy.

Namítá-li žalobce, že mu není jasné, jak správce daně dospěl k závěru, že předmět faktur přijatých a proúčtovaných na účtu 542 neodpovídá předmětu faktur vydaných a proúčtovaných do výnosů na účty 602 a 642 a namítá-li současně, že ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, o které faktury na straně výnosů se jedná, tedy s čím bylo konkrétně komparováno, je třeba uvést, že námitkami se stejným obsahem se zabýval odvolací orgán, který v napadeném rozhodnutí na str. 12 a 13 mimo jiné uvedl, že „*Ze Zprávy vyplývá, že*

správce daně v tabulce na str. 3 uvedl vydané faktury č. 94210006, 94210007, 94210008, 94210009, zaúčtované ve prospěch účtu 642-100, přehledné rozčleněné podle druhu fakturované dodávky (dodávka panelů pro zpevnění ploch, dodávka ornice) a vydanou fakturu č. 94210014 za deponování ornice a ostatní zeminy, zaúčtovanou ve prospěch účtu 602-400. Z vydaných faktur vyplývá, že odvolatel ve zdaňovacím období roku 2009 vykázal tržby pouze za 2 druhy dodávek, a to; za dodávku a deponování ornice a ostatní zeminy ve výši 12 328 219,- Kč a za dodávku panelů pro zpevnění ploch ve výši 7 153 000,- Kč. Předmět fakturace v uvedených vydaných fakturách porovnal správce daně s předmětem fakturace uvedeným na 13 přijatých fakturách, jež odvolatel předložil jako důkazní prostředky k prokázání daňové uznatelnosti částky 19 481 000,- Kč zaúčtované na vrub účtu 542-100. Přijaté faktury č. 200600011, 8110024, 8110039, 8110042, 8110094, 8110105, 8110110, 9110002, 9210122, 9210123, 9210124, 9210130, 94010227 uvádí správce daně v tabulce na str. 4 a 5 Zprávy i s uvedením předmětu fakturace. Zkoumáním věcné souvislosti mezi předloženými přijatými fakturami, jejichž hodnota dle tvrzení odvolatele byla uplatněna na vrub účtu 542-100, a vydanými fakturami, zaúčtovanými ve prospěch účtů 602-400 a 642-100, tj. porovnáním předmětu fakturace na přijatých fakturách s předmětem fakturace na vydaných fakturách, dospěl správce daně k závěru, že odvolatel v roce 2009 účtoval o výnosech za prodej panelů a ornice, nicméně na předložených přijatých fakturách nebyla uvedena žádná dodávka panelů a zemina či manipulace snižována byla zjištěna pouze u přijatých faktur č. 8110024, 9210122, 9210123, 9210130, jež z tohoto důvodu správce daně osvědčil za prokázané a jejich seznam i uznané fakturované částky uvedl na str. 6 Zprávy. Předmětem ostatních předložených přijatých faktur, jejichž seznam je uveden na str. 7 Zprávy, byla dodávka pilířů pro výstavbu RD Chýně, komunikace, vodovodní přípojky a šachty, kanalizace, vodovod, kanalizace splašková, zařízení staveniště, staveništní komunikace, projektová činnost a inženýring. Tento předmět fakturace věcně neodpovídá předmětu fakturace vydaných faktur (prodej panelů a ornice), odvolatel tuto souvislost ani na výzvu správce daně neprokázal, nebylo ani prokázáno, že by takovýto předmět činnosti odvolatel v roce 2009 někomu fakturoval, či výnosy z této činnosti zahrnul do základu daně zdaňovacího období roku 2009.“ S citovaným posouzením námitek se soud ztotožňuje a dodává, že s ohledem na uvedené se proto nemůže ani ztotožnit s žalobcem, že v napadeném rozhodnutí absentuje úvaha, jak správce daně dospěl k závěru, že předmět fakturace faktur přijatých a proúčtovaných na účtu 542 neodpovídá předmětu fakturace faktur vydaných a proúčtovaných do výnosů na účty 602 a 642 a rovněž, že ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, o které faktury na straně výnosů se jedná. Soud je nucen konstatovat, že výčet konkrétních faktur použitých ke komparování výnosů a nákladů se nachází na str. 6 napadeného rozhodnutí. Konkrétně se jedná o vydané faktury č. 94210006, 94210007, 94210008, 94210009 (dodávka panelů pro zpevnění ploch, dodávka ornice) a 94210014 (deponování ornice a ostatní zeminy), zaúčtované do výnosů v celkové výši 19 481 219,- Kč. Předmět fakturace v těchto fakturách porovnal správce daně s předmětem fakturace na 13 přijatých fakturách, které byly zaúčtované na vrub účtu 542-100. Konkrétně šlo o faktury 200600011, 8110024, 8110039, 8110042, 8110094, 8110105, 8110110, 9110002, 9210122, 9210123, 9210124, 9210130, 94010227. Na str. 4 a 5 zprávy o daňové kontrole se tyto faktury nachází v tabulce, kde k nim je přiřazen také předmět fakturace. Správce daně prozkoumal věcnou souvislost mezi předloženými přijatými a vydanými fakturami. Přitom došel k závěru, že žalobce účtoval o výnosech za prodej panelů a ornice, ale na přijatých fakturách nebyla dodávka panelů uvedena a zemina a manipulace se zeminou byla zjištěna pouze u faktur 8110024, 9210122, 9210123 a 9210130. Předmětem ostatních přijatých faktur (str. 7 zprávy o kontrole) byla dodávka pilířů pro výstavbu RD Chýně, komunikace, vodovodní přípojky a šachty, kanalizace, vodovod, kanalizace splašková, zařízení staveniště, staveništní komunikace, projektová činnost a inženýring. Jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí, takový

předmět fakturace věcně neodpovídá předmětu fakturace faktur vydaných (prodej panelů a ornice).

Lze tedy shrnout, že daňový subjekt na základě vydaných faktur prodával pouze panely a ornici, ale na přijatých fakturách v hodnotě 19 336 186,77 Kč, které byly předloženy ke kontrole a které byly v souvislosti s tímto prodejem proúčtovány do nákladů na vrub účtu 542-100 Prodaný materiál, žádné panely nebyly a zemina a manipulace s ní byla zjištěna v celkové výši 4 549 283,- Kč. U rozdílu mezi náklady zaúčtovanými na základě přijatých faktur předložených ke kontrole ve výši 19 336 186,77 Kč na vrub účtu 542-100 Prodaný materiál a částkou 4 549 283,- Kč, týkající se ornice a manipulace s ní, tj. u částky 14 786 903,77 Kč, byla daňovému subjektu výzvou uložena povinnost, že předmětné náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a že věcně souvisí s dosaženými tržbami. Daňový subjekt přitom neunesl důkazní břemeno a v daném případě neprokázal, že tyto náklady vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů.

Žalobce uvádí, že sama skutečnost, že předmět fakturace faktur přijatých a proúčtovaných na účtu 542 neodpovídá předmětu fakturace faktur vydaných a proúčtovaných do výnosů na účty 602 a 642, neznamená, že by předmětné náklady nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nicméně v dané fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na žalobci, který sám musí prokázat, že uvedené náklady byly na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů vynaloženy. Jak plyne z napadeného rozhodnutí i ze zprávy o daňové kontrole, žalobce své důkazní břemeno neunesl. Na str. 7 zprávy o daňové kontrole pak správce daně konstatuje, že předmět fakturace faktur přijatých a proúčtovaných na účtu 542 neodpovídá předmětu fakturace faktur vydaných a proúčtovaných do výnosů na účty 602 a 642, a uvádí jejich výčet. Samotné předložení faktur jako důkazních prostředků neznamená, že by daňový subjekt unesl důkazní břemeno. Existence formálně bezvadných faktur sama o sobě neprokazuje skutečnost, že výdaj, který faktura deklaruje, byl skutečně vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 ZDP.

Soud je proto toho názoru, že správce daně i žalovaný uvedli přesný výčet faktur, které komparovali, a srozumitelně uvedli důvody, pro které mezi konkrétními vydanými a konkrétními přijatými fakturami není věcná souvislost, která by vedla k možnosti odečíst si náklady od základu daně ve smyslu § 24 ZDP.

K námitce nepřipustně rozšiřujícího výkladu zákona v souvislosti s námitkou že předmět faktur přijatých a proúčtovaných na účtu 542 neodpovídá předmětu fakturace faktur vydaných a proúčtovaných do výnosů na účty 602 a 642, neznamená, že by předmětné náklady nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jak stanoví zákon, soud poukazuje na skutečnost, že k prokázání toho, zda došlo k faktickému plnění, konstruuje daňový řád důkazní břemeno, které leží na daňovém subjektu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní. Pokud jde o povinnosti správce daně v rámci dokazování, podle § 92 odst. 2 daňového řádu musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Podle § 92 odst. 5 písm. c) správce daně tíží důkazní břemeno, pokud jde o prokázání důvodnosti pochyb ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků. Jak konstantně judikuje Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), „správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví

nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. [...] Smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňověprávních vztahů: Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nevhodné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně.“ Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že „správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat na místo daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila“ (rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012 - 54).

V daném případě správce daně vznesl pochybnosti o tom, zda náklady zaúčtované na vrub účtu 542-100 Prodaný materiál ve výši 19 481 000,- Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Vyzval proto daňový subjekt, aby skutečnost, že předmětné náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, doložil. Soud k tomu uvádí, že výzvami k prokázání skutečností (ze dne 22. 10. 2013, č. j. 5298637/13/2005-05407-110101 a ze dne 20. 1. 2014, č. j. 297893/14/2005-05407-110101 ve spojení s následnými úkony žalobce (vyjádření žalobce, z jejichž obsahu správce daně vycházel), byly kvalifikovaně vyjádřeny pochybnosti ze strany správce daně, a důkazní břemeno tak přešlo na žalobce.

Ani tyto námitky neshledal soud úspěšnými.

Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce nesouhlasí s tím, že po něm správce daně vyžadoval předložení důkazů, kterými daňový subjekt nedisponuje, neboť jde o dokumentaci a faktury třetího subjektu, uvedené se konkrétně týká subdodavatele společnosti BAU EXPORT a.s.

V souladu s výše uvedenými předpisy měl žalobce povinnost zajistit průkazné vedení evidence o zásobách s tím, že kdykoli v průběhu účetního období musí být schopen prokázat stav zásob včetně jejich ocenění, tak jak stanovuje § 9 odst. 7 prováděcí vyhlášky; „O zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.“ Průkazné vedení evidence o zásobách upravuje Český účetní standard pro podnikatele č. 015-Zásoby vydaným Ministerstvem financí s odkazem na § 36 odst. 1 ZOÚ (dále jen „ČÚS č. 015“).

V obecné rovině lze konstatovat, že nesprávné či neúplné vedení evidencí a účetnictví jde plně k tíži daňového subjektu. Navíc jedním z důvodů vést řádné účetnictví (a tedy o skladovou evidenci či evidenci o zakázkách) je právě jeho případné využití v rámci daňové kontroly. Přitom způsob a postupy při vedení skladové (zakázkové) evidence musí uvážit a zvolit sám daňový subjekt tak, aby následně mohl prokázat spotřebovaný materiál a tržby z toho plynoucí.

Lze konstatovat, že žalovaný se s námitkou tohoto obsahu vypořádal na str. 15 napadeného rozhodnutí, kde přesvědčivě vysvětluje, z jakého důvodu dotčenou dokumentaci

požadoval. Požadavek na prokázání skutečností týkajících se manipulace se zeminou vycházel z tvrzení žalobce, že předmětem přijatých faktur jsou činnosti spojené se zeminou, její manipulací a skladováním. Přitom předmět přijatých faktur neodpovídal tvrzení žalobce, a proto ho správce daně vyzval, aby předložil důkazy ke svým tvrzením. Ze správního spisu i z napadeného rozhodnutí (str. 15) rovněž vyplývá, že rozhodnutí správce daně nebylo založeno pouze na tom, že žalobce nepředložil dokumenty, které má k dispozici společnost BAU EXPORT a. s., ale na tom, že důkazní prostředky předložené žalobcem v daňovém řízení nebyly způsobilé k prokázání tvrzení žalobce k unesení jeho důkazního břemene. Za této situace soud dodává, že je na každém daňovém subjektu, aby si zajistil důkazní prostředky k podepření svých tvrzení. Jak přílehavě uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, „každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP.“

K námitce obsažené v závěrečném pátém žalobním bodu, kdy žalobce namítá, že pokud žalobcem předložené důkazy nebyly dostačující a nebyly v dobré kvalitě, měl být vyzván k nápravě či doplnění, což však správce daně neučinil, soud uvádí, že ze správního spisu ověřil, že žalobce byl nejprve výzvou ze dne 22. 10. 2013 č.j. 5298637/13/2005-05407-110101 vyzván k předložení dokladů a k prokázání nákladů ve výši 19.481.000,- Kč zaúčtovaných na účet 542-100, včetně skutečnosti, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a věcně souvisely s výnosy konkrétně uvedenými ve výši 19.481.000,- Kč. Po zaslaném „Podání vysvětlení k výzvě“ byl žalobce znovu výzvou ze dne 20. 1. 2014, č. j. 297893/14/2005-05407-11010 vyzván k prokázání svých tvrzení souvisejících s manipulací a uskladněním zeminy a k předložení dokladů o platbách za jednotlivá uskladnění v deponii, včetně zaúčtování. Daňový subjekt následně předložil pouze vlastní vysvětlení. Správce daně poté žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a projednal s ním Zprávu o daňové kontrole, na základě níž byl správcem daně dne 1. 8. 2014 vydán dodatečný platební výměr, č. j. 4922826/14/2005-24901-208371. O odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. Uvedenému postupu nelze nic vytknout. Správce daně žalobce vyzýval k prokázání tvrzených skutečností opakovaně, a to konkrétně výzvami ze dne 20. 10. 2013 a ze dne 20. 1. 2014. Správce daně i žalovaný vyhodnotili předložené důkazní prostředky, svá zjištění žalobci sdělili a poskytli mu adekvátní lhůtu k vyjádření. Bylo na žalobci, aby svá tvrzení podložil věrohodnými důkazními prostředky. Neučinil-li tak žalobce, důsledkem se stalo neunesení důkazního břemene. Nelze proto tuto námitku žalobce shledat důvodnou.

Co se týče namítaných pochybností ohledně řádného zahájení daňové kontroly, soud je nucen konstatovat, že podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 11. 2012, č. j. 794693/12/005931110101 obsaženého ve správním spisu byla daňová kontrola zahájena v souladu s daňovým řádem.

Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 18. října 2017

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: H., DiS.