



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců Mgr. Aleše Smetanky a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **I P N, s. r. o., IČ 47714107**
sídlem Prvomájová 9/12, 322 00 Plzeň
zastoupena JUDr. Pavlem Šímou, advokátem
sídlem Poděbradova 2995/17, 301 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2020, č. j. X, a o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2020, č. j. X,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2020, č. j. X, se zamítá.
- II. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2020, č. j. X, se zamítá.
- III. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadená rozhodnutí

1. Včas podanou žalobou, došlou zdejšímu soudu dne 26. 10. 2020, proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. (dále jen „s. ř. s.“) se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2020, č. j. X (dále jen „*napadené rozhodnutí I*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 27. 2. 2019, č. j. X a č. j. X (dále jen „*dodatečné platební výměry I*“), a tyto byly potvrzeny (dále jen „*první žaloba*“). Dodatečnými platebními výměry I byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a roku 2015 ve výši 121 980 Kč, resp. 57 950 Kč, a zároveň byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 24 396 Kč, resp. 11 590 Kč.
2. Dále se žalobkyně včas podanou žalobou, došlou zdejšímu soudu též dne 26. 10. 2020, proti rozhodnutí správního orgánu domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2020, č. j. X (dále jen „*napadené rozhodnutí II*“), kterým bylo k odvolání žalobkyně částečně změněno rozhodnutí správce daně ze dne 27. 2. 2019, č. j. X (dále jen „*dodatečný platební výměr II*“), a to v rozsahu výše doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a výše stanoveného penále (dále jen „*druhá žaloba*“).
3. Usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 6. 2021, č. j. 77 Af 27/2020-51, bylo řízení o druhé žalobě spojeno s řízením o první žalobě s tím, že věc byla nadále vedena pod sp. zn. 77 Af 26/2020.

II.

První žaloba

4. V první žalobě žalobkyně uplatnila tři okruhy žalobních námitek.
5. V prvním okruhu žalobních námitek žalobkyně s odkazem na § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) zopakovala odvolací námitku, že ve výzvě ze dne 11. 7. 2017 správce daně neformuloval jasným, konkrétním a určitým způsobem své pochybnosti, jež měla žalobkyně odstranit, tudíž žalobkyni nevznikla povinnost vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu. Správce daně se ve výzvě ze dne 11. 7. 2017 dle žalobkyně omezil pouze na obecné tvrzení o existenci pochybností a výzvu neformuloval dostatečně konkrétně.
6. V druhém okruhu žalobních námitek žalobkyně uvedla, že správce daně ve vztahu k dodavatelské faktuře č. X., čtrnácti fakturám od dodavatelů elektřiny a plynu a dokladu č. X. nevyzval žalobkyni k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu, což žalobkyně namítla již v odvolání. Vzhledem k tomu, že ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 2. 2019, č. j. X (dále jen „*zpráva o daňové kontrole*“), nebylo objasněno, proč takto správce daně postupoval, je zpráva o daňové kontrole nepřezkoumatelná. Rovněž žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s podstatou této odvolací námitky žalobkyně.
7. V třetím okruhu žalobních námitek žalobkyně uvedla, že v průběhu daňového řízení navrhla řadu důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení. Správce daně některé z nich neprovedl, aniž by to náležitě odůvodnil. Dále správce daně nezohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně – ve zprávě o daňové kontrole neoddelil sporné skutečnosti, u nichž byly pochybnosti odstraněny, a neuvedl důvody, pro které na jiných

pochybnostech nadále trval.

8. Žalobkyně navrhla napadené rozhodnutí I zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Druhá žaloba

9. V prvním okruhu žalobních námitek žalobkyně s odkazem na § 89 daňového řádu zopakovala odvolací námitku, že ve výzvě ze dne 11. 7. 2017 správce daně neformuloval jasným, konkrétním a určitým způsobem své pochybnosti, jež měla žalobkyně odstranit, tudíž žalobkyni nevznikla povinnost vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu. Správce daně se ve výzvě ze dne 11. 7. 2017 dle žalobkyně omezil pouze na obecné tvrzení o existenci pochybností a výzvu neformuloval dostatečně konkrétně.
10. V druhém okruhu žalobních námitek žalobkyně uvedla ve vztahu k částce 170 000 Kč, kterou žalobkyně uplatnila jako paušální výdaj na dopravu na tři vozidla, jako položce snižující základ daně, že správce daně snížil o částku 10 000 Kč hodnotu uplatněných paušálních výdajů na osobní automobily dle ust. § 24 odst. 2 písm. zt zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), aniž by před tím vyzval žalobkyni k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených žalobkyní nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených ve smyslu ust. § 89 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně ve svém odvolání namítala, že nebylo zřejmé, proč takto správce daně postupoval, kdy ve zprávě o daňové kontrole nebyl tento postup správce daně objasněn, tudíž je zpráva nepřezkoumatelná. Žalobkyně dodala, že žalovaný podstatu této odvolací námítky řádně nevypořádal.
11. V třetím okruhu žalobních námitek žalobkyně uvedla, že správce daně neodůvodnil neprovedení některých žalobkyní navržených důkazů. Dále správce daně nezohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně – ve zprávě o daňové kontrole neoddělil sporné skutečnosti, u nichž byly pochybnosti odstraněny, a neuvedl důvody, pro které na jiných pochybnostech nadále trval. Ve vztahu k rozporované částce 615 800 Kč vztahující se k dodavateli žalobkyně UNI DEVELO žalovaný podle žalobkyně deformoval provedené důkazy tak, aby mohl setrvat na závěru zastávaném správcem daně. Z provedeného výsledku svědka Homolky dovodil žalovaný nesprávné závěry. Další důkazní návrhy žalobkyně ve vztahu k této částce žalovaný nedůvodně odmítl i přesto, že důvodnost jejich provedení byla žalobkyní podrobně specifikována ve vyjádření žalobkyně ke zjištěným skutečnostem č. j. X. Neprovedením těchto důkazů tak nebyl řádně zjištěn skutkový stav.
12. Žalobkyně navrhla napadené rozhodnutí II zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný ve svém vyjádření k první žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní body se z podstatné části překrývaly s důvody uplatněnými v odvolání žalobkyně proti prvoinstančnímu rozhodnutí. Ve vztahu k námitkám týkajícím se nedostatečně konkrétní výzvy ze dne 11. 7. 2017, č. j. X, žalovaný uvedl, že správce daně žalobkyni vyzval k prokázání přesně specifikovaných skutečností a k předložení dokladů pro správné stanovení daně. Bylo tak na žalobkyni, aby prokázala správnost, pravdivost a

úplnost svých daňových tvrzení. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 ve Sb. NSS, z něhož vyplývá, že daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě, ale na prioritní důkazní povinnosti daňového subjektu ve vztahu k jeho daňovým tvrzením. Daňové orgány nejsou povinny vyhledávat a zjišťovat skutečnosti a důkazy svědčící ve prospěch daňových subjektů. Výzva ze dne 11. 7. 2017, č. j. X, byla dle žalovaného formulována dostatečně jasně a srozumitelně, když správce daně vysvětlil a opodstatnil důvody, proč požadoval po žalobkyni další důkazní prostředky, a zároveň v jednotlivých bodech této výzvy vymezil konkrétní šetřené položky, které měla žalobkyně prokázat. Žalovaný rovněž poukázal na to, že žalobkyně proti předmětné výzvě v průběhu daňového řízení nijak nebrojila, naopak na ni odpovědí ze dne 1. 8. 2017, zaevidovanou pod č. j. X, reagovala dalšími tvrzeními a předloženými doklady. Správce daně se v průběhu procesního postupu pohyboval dle žalovaného v judikatorně vymezených hranicích stran skutečností, jejichž prokázání mohl po žalobkyni požadovat. K námitkám týkajícím se nesprávně a neúplně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že tyto byly pouze obecným tvrzením žalobkyně, které tato nijak nedoložila. Správce daně dle žalovaného postupoval zcela v souladu se základním cílem správy daní, kterým je dle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Správce daně po žalobkyni nepožadoval splnit tzv. „nesplnitelný důkazní standard“. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, proč neosvědčil konkrétní důkazní prostředky za důkazy. Správce daně se tak zabýval žalobkyní navrženými důkazními prostředky i jejími námitkami a postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle ust. § 8 daňového řádu (v této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006-73). Nesouhlas žalobkyně s posouzením skutkového stavu správcem daně a žalovaným dle žalovaného nutně neznamená, že by tito postupovali nezákonně.

14. Ve vyjádření k druhé žalobě žalovaný k námitkám stran nedostatečně konkrétní výzvy správce daně ze dne 11. 7. 2017, č. j. X, uvedl shodnou argumentaci jako v případě vyjádření k první žalobě a odkázal na body 36-42 napadeného rozhodnutí II. I ve vztahu k žalobním námitkám stran nesprávného a neúplného zjištění skutkového stavu daňovými orgány předložil žalovaný soudu shodnou argumentaci jako v případě první žaloby. Nad rámec této uvedl, že žalobkyní předložené daňové doklady osvědčily možný obchodně-závazkový vztah mezi žalobkyní a jejím dodavatelem - existence daňových dokladů však není postačujícím důkazním prostředkem o tom, zda tyto fakturované služby byly uskutečněny tak, jak je na daňovém dokladu uvedeno, a zda výše těchto nákladů představuje prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný trval na tom, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly faktické provedení služeb takovým způsobem, jak o nich bylo deklarováno. Bylo na žalobkyni, aby pochybnosti na straně daňových orgánů vyvrátila předložením dalších důkazních prostředků. K námitkám stran způsobu hodnocení důkazních prostředků žalovaný uvedl, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, proč neosvědčil konkrétní důkazní prostředky za důkazy. Dále žalovaný argumentoval shodně jako v případě vyjádření k první žalobě.
15. Žalovaný navrhl první i druhou žalobu jako nedůvodné zamítnout.

V.

Posouzení věci soudem

16. Soud o žalobách rozhodoval ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť s tím oba účastníci řízení souhlasili (žalobkyně se nevyjádřila k výzvě soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 77 Af 26/2020-36, doručené jí dne 15. 12. 2020, ani k výzvě soudu ze dne 7. 1. 2021, č. j. 77 Af 27/2020-47, doručené jí dne 8. 1. 2021, žalovaný souhlasil s rozhodnutím bez nařízení jednání výslovně ve svém vyjádření k první žalobě i druhé žalobě).
17. V souladu s ust. § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí I a II ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v obou žalobách.

VI.

Rozhodnutí soudu

18. Soud po posouzení věci dospěl k závěru, že obě žaloby žalobkyně nejsou důvodné.
19. Z obsahu daňového spisu zjistil soud tyto skutečnosti podstatné pro své rozhodnutí.
20. Správce daně zahájil dne 21. 11. 2016 protokolem č. j. X u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla výše daňové povinnosti žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015, při níž se žalobkyně zavázala předložit účetní knihy, účtový rozvrh, veškeré prvotní doklady (faktury vydané, došlé, pokladní a interní doklady, výpisy z účtů), evidenci zásob, hmotného i nehmotného majetku, inventarizaci pohledávek a závazků, seznam zaměstnanců, všechny uzavřené smlouvy, knihy jízd, technické průkazy k vozidlům, rozpisy jednotlivých stavebních zakázek, stavební deníky a další dokumenty související se stavebními zakázkami. V rámci ústního jednání konaného dne 28. 11. 2016 předložila žalobkyně správci daně faktury přijaté a vydané, pokladní doklady, výpisy z účtu, interní doklady, ostatní závazky, inventarizaci, smlouvy, deníky, evidence hmotného majetku, seznamy zaměstnanců a účtové rozvrhy. V rámci ústního jednání konaného dne 1. 12. 2016 pak předložila žalobkyně správci daně faktury přijaté a vydané, pokladní doklady, výpisy z účtu, interní doklady a smlouvy.
21. Dne 11. 7. 2017 učinil správce daně vůči žalobkyni výzvu k prokázání skutečností č. j. X (dále jen „*předmětná výzva*“). V předmětné výzvě žalobkyni vyzval s výslovným odkazem na § 92 odst. 3, 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu k prokázání:
 - 1) oprávněnosti uplatnění nákladu ve výši 10 000 Kč zaúčtovaného na účet 538100 na základě dokladu X. do nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2013 a předložení veškerých podkladů k tomuto účetnímu případu. Dále žalobkyni vyzval k doložení veškerých listin souvisejících se stavebním řízením týkajícím se staveb prováděných na adrese Prvomájová 9/12, Plzeň – Křimice, ve zdaňovacím období roku 2013, 2014 a 2015, zejm. žádosti stavebního povolení, stavebního povolení, kolaudačního rozhodnutí, ohlášení malé stavby, případně i dalších dokumentů
 - 2) oprávněnosti uplatnění nákladů ve výši 40 000 Kč zaúčtovaných na účet X. na základě faktur vystavených P. B. (X. – zprostředkování obchodu, a X. – koordinace prací) do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2013 a k předložení veškerých podkladů k těmto účetním případům

- 3) oprávněnosti uplatnění nákladů ve výši 521 608 Kč zaúčtovaných na základě faktur vystavených společností CLN security s. r. o. (X. a X.) do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2013 a k předložení veškerých podkladů k tomuto účetnímu případu
 - 4) oprávněnosti účtování o dokladu ČS 004002 označeném jako „dobropis *Keramika Soukup*“ ze dne 19. 4. 2013 na částku 8 597,30 Kč; zároveň správce daně vyzval žalobkyni k předložení předmětného dobropisu
 - 5) oprávněnosti uplatnění nákladů ve výši 59 120 Kč zaúčtovaných na účet 518500 na akci „*Kaznějovská*“ na základě faktur vystavených obchodní společností SILNICE CHMELÍŘ s. r. o. (X) a I. K. (X. a X.) do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014, k doložení veškerých podkladů k těmto účetním případům a k prokázání k dosažení jakých konkrétních zdanitelných příjmů tyto náklady sloužily
 - 6) oprávněnosti uplatnění nákladů ve výši 615 800 Kč zaúčtovaných na účet X. na základě faktury X. vystavené obchodní společností UNI DEVELO s. r. o. do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014 a k doložení veškerých podkladů k tomuto účetnímu případu
 - 7) oprávněnosti uplatnění nákladů ve výši 1 928,88 Kč zaúčtovaných na účet X. na základě faktury X. vystavené obchodní společností EXTRA-Cent Bohemia s. r. o. do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014
 - 8) oprávněnosti uplatnění nákladů ve výši 170 400 Kč zaúčtovaných na účet X. na základě faktur vystavených obchodní společností CLN security s. r. o. (X., X., X., X., X., X., X., X.) do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014 a k doložení veškerých podkladů k těmto účetním případům
 - 9) oprávněnosti uplatnění nákladů ve výši 42 250 Kč zaúčtovaných na účet X. na základě faktur X., X., X., X. a výdajových dokladů X. a X. zahrnutých do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014
 - 10) oprávněnosti uplatnění nákladů ve výši 300 000 Kč zaúčtovaných na účet X. na základě faktury X. vystavené obchodní společností OKNA JUHA s. r. o. do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2015 a k doložení veškerých podkladů k tomuto účetnímu případu
 - 11) oprávněnosti uplatnění nákladů ve výši 4 050 Kč zaúčtovaných na účty X., X. a X. na základě výdajových dokladů X., X., X. a X. do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2015 a k doložení veškerých podkladů k těmto účetním případům.
22. Předmětnou výzvu správce daně odůvodnil tak, že v rámci daňové kontroly byly vyžadované doklady potřebné k ověření, zda žalobkyně oprávněně zahrнула jí deklarované náklady dle § 24 zákona o daních z příjmů do základu daně. K výdaji ad 1) správce daně dodal, že z dosud předložených dokladů nelze zjistit, o jaké konkrétní náklady se jednalo, kdy nebyly předloženy žádné související doklady ani doklady související s předmětným stavebním řízením. K výdaji ad 2) správce daně uvedl, že z dosud předložených dokladů nelze zjistit, jaké konkrétní plnění bylo od P. B. poskytnuto, kdy a v jakém rozsahu, přičemž nebyly předloženy žádné související doklady. K výdaji ad 3) správce daně uvedl, že

z dosud předložených dokladů nelze zjistit, jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu bylo firmou CLN security s. r. o. poskytnuto, přičemž nebyly předloženy smlouvy, na něž dodavatel odkázal. K výdaji ad 4) správce daně uvedl, že z výpisu není zřejmé, k jaké faktuře se dobropis vztahuje a samotný dobropis ani nebyl předložen. K výdaji ad 6) správce daně uvedl, že z dosud předložených dokladů nelze zjistit, jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu bylo poskytnuto firmou UNI DEVELO s. r. o., přičemž nebyla předložena příloha faktury ani smlouva o spolupráci ze dne 1. 7. 2014. K výdaji ad 7) správce daně uvedl, že z dosud předložených dokladů nelze zjistit, komu a v jakém rozsahu bylo plnění ze strany firmy EXTRA-Cent Bohemia s. r. o. poskytnuto, přičemž faktura se měla týkat akce „dvůr Kolárova – vrata“, aniž by byly v roce 2014 zaúčtovány výnosy z takové akce. K výdaji ad 8) správce daně uvedl, že z dosud předložených dokladů nelze zjistit, jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu bylo ze strany firmy CLN security s. r. o. poskytnuto, přičemž nebyla předložena smlouva, na niž odkázal dodavatel. K výdaji ad 9) správce daně uvedl, že z dosud předložených dokladů vyplývá, že fakturované plnění bylo poskytnuto panu H. K výdaji ad 10) správce daně uvedl, že z dosud předložených dokladů nelze zjistit, jaké konkrétní plnění, kdy a v jakém rozsahu bylo ze strany firmy OKNA JUHA s. r. o. poskytnuto, přičemž nebyly předloženy související doklady. K výdaji ad 11) správce daně uvedl, že z dosud předložených výdajových pokladních dokladů nelze zjistit, jaké konkrétní plnění, kdy a v jakém rozsahu bylo poskytnuto, přičemž nebyly předloženy související doklady.

23. Při ústním jednání dne 12. 7. 2017 (viz protokol č. X) správce daně vyzval žalobkyni, aby předložila doklad o ukončení pronájmu automobilu Škoda Fabia, protože takový doklad dosud předložen nebyl, přestože je z předloženého účetnictví zřejmé, že pronájem byl ukončen (dále jen „výzva A“). Dále správce daně žalobkyni vyzval k prokázání výměry kanceláří v 1. patře, které podle předložené smlouvy o nájmu nebytových prostor s firmou UNI DEVELO s. r. o. nebyly této firmě pronajaty (dále jen „výzva B“).
24. Žalobkyně na předmětnou výzvu reagovala podáním ze dne 1. 8. 2017, zaevidovaným pod č. j. X, v jehož rámci se ke každému z bodů ve výzvě formulovaných vyjádřila a předložila správci daně další doklady související s prověřovanými účetními případy (viz podání č. j. X). Konkrétně k bodu 1) předmětné výzvy žalobkyně uvedla, že jde o správní poplatek v souvislosti s popsáním správním řízením a předložila k tomu doklad o úhradě 10 000 Kč bankovní kartou na účet UMO Plzeň 5 a další listiny týkající se stavebního řízení. K bodu 2) předmětné výzvy žalobkyně uvedla, že P. B. zjišťovala koordinaci dvou stavebních zakázek žalobkyně. K bodu 3) předmětné výzvy žalobkyně uvedla, že dodavatel poskytl žalobkyni plnění na základě smluv o provádění ostrahy a o provádění úklidu a tyto smlouvy předložila. K bodu 4) předmětné výzvy žalobkyně uvedla, že dobropis nedohledala a předložila soupis vzájemných pohledávek a závazků, z něhož měla pohledávka vyplynout. K bodu 6) předmětné výzvy žalobkyně uvedla, že plnění dodavatele souviselo s pracemi na třech stavebních zakázkách žalobkyně, a předložila fakturu dodavatele, odkazující na smlouvu o spolupráci, za práci stavebních strojů a přepravu stavebních hmot dle přílohy v období od 1. 7. do 20. 12. 2014, a přílohu faktury, podle níž k fakturovanému plnění mělo dojít od 21. 2. 2012 do 29. 4. 2015. K bodu 7) předmětné výzvy žalobkyně uvedla, že akce „Kollárova vrata“ nebyla druhé straně vyfakturována. K bodu 8) předmětné výzvy žalobkyně odkázala na smlouvu o provádění úklidu dle bodu 3) předmětné výzvy. K bodu 9) předmětné výzvy žalobkyně uvedla, že V. H. je jejím zaměstnancem od 1. 10. 2013, kdy šlo o školení řidičů, profesní školení a zkoušky pro řízení stavebních strojů v souvislosti s výkonem jeho práce pro žalobkyni, a předložila soupis svých zaměstnanců s uvedením počátku jejich zaměstnání. K bodu 10) předmětné výzvy žalobkyně uvedla, že se jednalo o

opravu starých oken v objektu Prvomájová 9, přičemž výroba oken proběhla v roce 2013 (2 zálohy) a montáž postupně v letech 2013 až 2015 na základě smlouvy o dílo, aniž by byl dodržen termín provedení díla sjednaný ve smlouvě, kdy konečná faktura byla vystavena až po dokončení díla – žalobkyně předložila smlouvu o dílo. K bodu 11) předmětné výzvy žalobkyně odkázala na své vyjádření a předložené doklady k bodu 9) předmětné výzvy. V tomto podání žalobkyně uvedla k výzvě A, že smlouvy o pronájmu vozidel byly vždy uzavírány na 1 rok, a předložila smlouvu o nájmu motorového vozidla, a k výzvě B, že nepronajaté kanceláře měly výměru 31,05 m² a 20,44 m².

25. Dne 22. 11. 2017 se uskutečnilo ústní jednání, při němž správce daně vyzval žalobkyni k doplnění dalších informací a výzvu odůvodnil následovně: K dokladům předloženým k bodu 6) předmětné výzvy žalobkyni sdělil, že předložená příloha faktury neobsahuje identifikaci dodavatele, nebyla doložena smlouva o spolupráci ze dne 1. 7. 2014, časové údaje uvedené v příloze faktury nekorespondují s textem faktury a z přílohy nelze zjistit průběh fakturovaného plnění (rozpis plnění a kdy bylo poskytnuto). K bodu 7) předmětné výzvy správce daně žalobkyni sdělil, že nebyla předložena smlouva o poskytování služeb pro rok 2014, nýbrž jen pro rok 2013. K bodu 10) předmětné výzvy správce daně uvedl, že tvrzení žalobkyně, že šlo o opravu starých oken, že okna byla vyrobena v roce 2013 a že konečná faktura byla vystavena až po dokončení prací v roce 2015, je v rozporu s předloženým účetnictvím, totiž že k uzavření smlouvy o nájmu 5 bytů v objektu Prvomájová 9 došlo dne 1. 6. 2013, tudíž práce byly dokončeny již v roce 2013 - správce daně odkázal na fotografie objektu před a po rekonstrukci. K výzvě A správce daně uvedl, že smlouvu o nájmu z 31. 10. 2014 s účinností od 1. 11. 2014 měl správce daně již k dispozici a tato neprokázala ukončení smluvního vztahu na pronájem automobilu.
26. Dne 21. 12. 2017 žalobkyně v reakci na ústní jednání dne 22. 11. 2017 správci daně předložila k bodu 6) předmětné výzvy smlouvu o spolupráci s dodavatelem UNI DEVELO s. r. o. v druhém pololetí roku 2014 a specifikaci přijatého fakturovaného plnění a k bodu 8) předmětné výzvy smlouvu o poskytování služeb dodavatele CLN security s. r. o. v roce 2014. K bodu 10) předmětné výzvy žalobkyně uvedla, že připouští, že pouze část nových oken byla použita na opravu starých oken výměnným způsobem, druhá část souvisela s rekonstrukcí objektu – z fotografií je zřejmé, že jen na části jedné strany objektu před rekonstrukcí chybí okna, kdy předložila soupis oken s vyznačením, pro jaký účel byla užita. K výzvě A žalobkyně uvedla, že nájemní smlouva ohledně vozidla Škoda Fabia nebyla nikdy fakticky konzumována a předložila dohodu o ukončení nájmu k prvnímu dni jeho trvání.
27. Dne 22. 5. 2018 se uskutečnilo ústní jednání, při němž správce daně sdělil žalobkyni, že bylo zjištěno, že žalobkyně pronajímala většinu prostor objektu Prvomájová 9 firmě UNI DEVELO s. r. o., kdy žalobkyně sdělila, že užívala 2 kanceláře o výměře 51,49 m². Správce daně uvedl, že žalobkyně v roce 2013 zaúčtovala do daňově účinných výdajů 14 specifikovaných faktur od dodavatelů energií (X., X., X., X., X., X., X., X., X., X., X., X., elektřina – celkem 1 846,31 Kč, plyn – celkem 57 760,19 Kč, dohromady 59 606,50 Kč) do 5 bytů, které žalobkyně přenechala od 1. 6. 2013 firmě UNI DEVELO s. r. o. k užívání, aniž by bylo zjištěno, že výdaje žalobkyně zahrнула do ceny investice nebo je přefakturovala. Žalobkyně byla vyzvána, aby prokázala oprávněnost zahrnutí výdajů do daňově účinných nákladů. Dále správce daně specifikoval faktury za spotřebovanou elektřinu, plyn a vodu, které žalobkyně zaúčtovala jako daňově účinné výdaje, kdy pouze specifikovanou část z nich přefakturovala firmě UNI DEVELO s. r. o., aniž by to odpovídalo smlouvy o nájmu nebytových prostor a sdělení žalobkyně, že kromě 2 kanceláří měla prostory pronajata

firma UNI DEVELO s. r. o. Správce daně proto vyzval žalobkyni, aby se vyjádřila se k provedeným přefakturacím (jakým způsobem stanovila výši přefakturace), proč nepřefakturovala spotřebovaný plyn a upřesnila veškerá odběrná místa a předložila smlouvy s dodavateli energií (dále jen „výzva C“).

28. Žalobkyně k výzvě C sdělila dne 8. 6. 2018, že náklady na energie do kolaudace nebyly zaúčtovány do vstupní ceny technického zhodnocení opomenutím, že spotřeba plynu, elektřiny a odpady byly zahrnuty ve sjednaném nájemném s nájemcem (předložila dodatek nájemní smlouvy), přefakturovala se voda k bytům dle měřáků, elektřina u společných prostor a svoz odpadů, nepřefakturovaly se dle smlouvy a dodatku plyn, elektřina a odpady nájemce, spotřebovaná voda nebyla přefakturována opomenutím, dodala přehled odběrných míst a smlouvy s dodavateli energií.
29. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně správcem daně seznámena (viz protokol čj. X) s následujícím výsledkem kontrolního zjištění (dále jen „výsledek kontrolního zjištění“), kdy jí bylo současně ve stanovené lhůtě umožněno se k tomuto výsledku vyjádřit a podat návrh na jeho doplnění.
30. Správce daně k bodu 1) předmětné výzvy (bod 1 výsledku kontrolního zjištění k roku 2013) uvedl, že z předloženého dokladu X. nebyl zřejmý účel vynaloženého výdaje 10 000 Kč, a proto byla žalobkyně předmětnou výzvou vyzvána k prokázání oprávněnosti uplatnění tohoto nákladu za rok 2013 a k doložení veškerých podkladů – žalobkyně následně uvedla, že šlo o správní poplatek související s určitým stavebním řízením, kdy správce daně z následně předložených dokladů zjistil, že stavba nebyla v roce 2013 dokončena, a proto měl být správní poplatek součástí ocenění majetku, nákladů pořizovaného majetku, tudíž nešlo o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2013.
31. Správce daně dále v bodě 2 výsledku kontrolního zjištění k roku 2013 uvedl, že žalobkyně neoprávněně zvýšila náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2013 o 2 160 Kč (faktura X.), protože podle daňového dokladu šlo o úklid bytu nahrubo po řemeslnících v Prvomájové ul. v Plzni a úklid byl prováděn před dokončením stavebních prací – žalobkyně měla tedy výdaj zaúčtovat do technického zhodnocení tohoto objektu.
32. Správce daně k bodu 2) předmětné výzvy (bod 3 a 4 výsledku kontrolního zjištění k roku 2013) uvedl, že z předložených dokladů nebylo zřejmé, co konkrétně dodavatel (P. B.) na základě faktur X. a X. (20 000 Kč a 20 000 Kč), které zněly na „zprostředkování obchodu při rekonstrukci bytů Plzeň Křimice“ a „koordinaci prací na akci Vnitroblok Karla Steinera“, zprostředkoval, příp. jaké konkrétní plnění žalobkyni poskytl, a proto byla žalobkyně předmětnou výzvou vyzvána k prokázání oprávněnosti uplatnění těchto nákladů – žalobkyně následně uvedla, že stavební akce Vnitroblok Karla Steinera probíhala v letech 2013-2014 a byla zisková vzhledem k vydaným fakturám v letech 2013-2014, přičemž k faktuře za zprostředkování se vůbec nevyjádřila. Správce daně konstatoval, že žalobkyně nesdělila, jaké konkrétní činnosti a kdy dodavatel zajistil, co konkrétně koordinoval, kdy vydané faktury neprokazují činnost dodavatele, tudíž nešlo o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2013.
33. Správce daně k bodu 3) předmětné výzvy (bod 5 a 6 výsledku kontrolního zjištění k roku 2013) uvedl, že z předložených dokladů nebylo zřejmé, jaké plnění dodavatel (CLN security s. r. o.) žalobkyni poskytl na základě faktur X. a X. (361 608 Kč a 160 000 Kč), které se týkaly ostrahy areálu žalobkyně v roce 2013 a úklidových a kancelářských prací za rok 2013 dle rámcové smlouvy, a proto byla žalobkyně předmětnou výzvou vyzvána k prokázání

oprávněnosti uplatnění těchto nákladů – žalobkyně následně uvedla, že dodavatel prováděl ostrahu, popsala její rozsah a předložila smlouvu o ostraze. Ze smlouvy správce daně zjistil, že plnění bylo fakturováno v prosinci 2013 a cena měla odpovídat nabídce krycího listu, který nebyl doložen, přičemž fyzická ostraha měla probíhat podle nedoložené směrnice, a rozsah ostrahy sjednané ostrahy neodpovídal sdělení žalobkyně (součástí sjednaných služeb nebyl kamerový systém). Správce daně konstatoval, že smlouva prokazuje dohodu o budoucím plnění a neprokazuje přijetí poskytnutého plnění, faktura poskytnutí plnění též neprokazuje, kdy nespecifikuje skutečný rozsah plnění. Správce daně neměl rozsah skutečně přijatého plnění za prokázaný. Dále doplnil, že pokud dle tvrzení žalobkyně šlo o ostrahu stavebního materiálu, měla být o hodnotu ostrahy započtena vstupní cena rekonstruovaného objektu, kdy tvrzení žalobkyně o ostraze stavebních strojů bylo vyvráceno soupisem hmotného majetku, který stavební stroje nezahrnoval, a účetnictvím žalobkyně nezahrnujícím doklady o jejich pronájmu. Kromě toho téměř všechny prostory objektu byly pronajaty firmě UNI DEVELO s. r. o. a žalobkyně užívala jen 51,49 m², proto se mohla ostraha týkat jen převážně pronajatých prostor, aniž by náklad žalobkyně nájemci přefakturovala. Tvrzení žalobkyně o non-stop ostraze nebylo prokázáno a nebylo osvědčeno, kdo ostrahu prováděl. Ve vztahu k úklidovým a kancelářským pracím správce daně uvedl, že ve faktuře nebyla rozlišena cena prací těchto dvou druhů a nebyl osvědčen rozsah plnění. Žalobkyně přes předmětnou výzvu nepředložila jiný doklad než smlouvu o úklidu v roce 2013, která neobsahovala specifikaci uklízených prostor, kdy smlouva se netýkala kancelářských prací. Podle smlouvy měla žalobkyně zajišťovat hygienické prostředky, které však podle účetnictví nebyly pořízeny, kdy většinu prostor objektu žalobkyně pronajala, aniž by náklady úklidu nájemci přefakturovala. Správce daně konstatoval, že smlouva o úklidu deklaruje budoucí plnění, a stejně jako faktura neprokazuje skutečné poskytnutí plnění. Správce daně shrnul, že nešlo o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2013.

34. Správce daně k bodu 4) předmětné výzvy (bod 7 výsledku kontrolního zjištění k roku 2013) uvedl, že z předložených dokladů nebylo zřejmé, proč nezahrnula žalobkyně do základu daně částku 8 597,30 Kč (doklad X.) přijatou na účet od Keramiky Soukup, a proto byla žalobkyně předmětnou výzvou vyzvána k prokázání oprávněnosti účtování o platbě jako dobropisu – žalobkyně následně uvedla, že dobropis nedohledala a předložila doklad o vzájemném zápočtu pohledávek. Správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala ani vzájemně dodavatelsko-odběratelské vztahy s Keramikou Soukup, ani existenci dobropisu ani existenci zápočtu. Správce daně shrnul, že šlo o příjem z činnosti žalobkyně, který měl být zahrnut do základu daně v roce 2013.
35. Správce daně v bodě 8 výsledku kontrolního zjištění k roku 2013 uvedl, že žalobkyně neoprávněně zvýšila náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2013 o 59 606,50 Kč (X., X., X., X., X., X., X., X., X., X.), protože šlo o energie spotřebované v budovaných pěti bytech, které od června 2013 žalobkyně pronajala firmě UNI DEVELO s. r. o., aniž je přefakturovala nájemci nebo zahrnula do ceny investice. Ve výzvě C správce daně žalobkyni vyzval, aby k prokázání oprávněnosti zahrnutí výdajů do daňově účinných nákladů, na což reagovala žalobkyně sdělením, že šlo o opomenutí. Žalovaný konstatoval, že energie byly spotřebovány v období, kdy probíhaly stavební práce, tudíž měly být výdaje zahrnuty do ceny technického zhodnocení budovy a žalobkyně o ně zvýšila náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2013 neoprávněně.
36. Správce daně v bodě 1 výsledku kontrolního zjištění k roku 2014 uvedl, že žalobkyně

neoprávněně zvýšila náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014 o 615 800 Kč (práce provedené stavebními stroji a přeprava stavebních hmot v období 1. 7. – 20. 12. 2014 na základě smlouvy o spolupráci ze dne 1. 7. 2014 firmou UNI DEVELO s. r. o.). Vzhledem k absenci přílohy a smlouvy vyzval správce daně v bodě 6) předmětné výzvy žalobkyni k prokázání poskytnutého plnění. Žalobkyně následně uvedla, že plnění dodavatele souviselo s pracemi na třech ziskových stavebních zakázkách žalobkyně, a předložila fakturu dodavatele a její přílohu, podle níž k fakturovanému plnění mělo dojít od 21. 2. 2012 do 29. 4. 2015, dále smlouvu o spolupráci ze dne 27. 6. 2014, dále 3 listy s rozpisem plnění na jednotlivých zakázkách. Správce daně konstatoval, že příloha neobsahuje identifikaci dodavatele a vzbuzuje pochybnosti, kdo ji vytvořil a kdy a co bylo skutečně dodáno, dále že ze smlouvy vyplývá, že jde o rámcovou smlouvu se sjednanými hodinovými sazbami a že evidence plnění písemnému schválení žalobkyně, bez něhož soupis provedených prací nelze považovat za podklad k fakturaci. Správce daně dále konstatoval, že rozpis plnění obsahuje dny provádění prací, specifikaci použitých vozidel a počet hodin provozu vozidla bez popisu konkrétně provedených prací a jejich ceny. Správce daně vypočetl z rozpisu cenu dodávek dle hodinových sazeb ve smlouvě (745 100 Kč bez DPH) a zjistil, že nekoresponduje s fakturovanou částkou 615 800 Kč bez DPH, kdy konstatoval, že většina prací dle rozpisu byla provedena mimo dobu trvání smlouvy. Správce daně shrnul, že smlouva deklarující budoucí plnění a faktura neprokázaly skutečné poskytnutí plnění, jeho dobu ani rozsah. Fakturované období je v rozporu s přílohou faktury, kdy rozpis obsahuje i zápisy mimo smluvené období a smluvená cena prací popsaných v rozpisu neodpovídá fakturované ceně. Správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že výdaj byl oprávněně zahrnut do daňově účinných nákladů.

37. Správce daně v bodě 2 výsledku kontrolního zjištění k roku 2014 uvedl, že žalobkyně neoprávněně zvýšila náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014 o 1 928,88 Kč (X., již bylo fakturováno plnění firmou EXTRA-Cent Bohemia s. r. o.). Vzhledem k tomu, že z faktury nebylo možno zjistit předmět, dobu a rozsah přijatého plnění, vyzval správce daně v bodě 7) předmětné výzvy žalobkyni k prokázání poskytnutého plnění. Žalobkyně k tomu následně uvedla jen to, že akce „Kollárova-vrata“ nebyla druhé straně vyfakturována. Správce daně shrnul, že žalobkyně neprokázala, že výdaj byl oprávněně zahrnut do daňově účinných nákladů.
38. Správce daně v bodě 3 výsledku kontrolního zjištění k roku 2014 uvedl, že žalobkyně neoprávněně zvýšila náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014 o 170 400 Kč (X., X., X., X., X., X., X., X., X., jimiž byly fakturovány úklidové práce firmou CLN security s. r. o.). Vzhledem k tomu, že z faktury nebylo možno zjistit předmět a rozsah přijatého plnění, vyzval správce daně v bodě 8) předmětné výzvy žalobkyni k prokázání poskytnutého plnění. Žalobkyně k tomu následně předložila smlouvu o provádění úklidu v roce 2014, již se žalobkyně opět zavázala zajistit hygienické prostředky. Správce daně konstatoval, že podle účetnictví nebyly hygienické prostředky k úklidu žalobkyni pořízeny a že většinu prostor objektu žalobkyně pronajala, aniž by náklady úklidu nájemci přefakturovala. Správce daně konstatoval, že smlouva o úklidu deklaruje budoucí plnění, a stejně jako faktura neprokazuje skutečné poskytnutí plnění. Správce daně shrnul, že nešlo o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014.
39. Správce daně v bodě 4 výsledku kontrolního zjištění k roku 2014 uvedl, že žalobkyně neoprávněně zvýšila náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014 o 42 250 Kč (X., X., X., X., X., X., X. a X., jimiž byly vynaloženy prostředky na vyšetření, výcvik, výuku, zkoušky, průkaz zdravotní způsobilosti, kurz pro pana Homolku). Správce

daně konstatoval, že jde o náklady související s výcvikem a získáním řidičského oprávnění sk. C + T a odbornou zkoušku pro strojníka V. H., stavbyvedoucího žalobkyně, přičemž žalobkyně v roce 2014 ani v následujících letech nevlastnila ani vozidla ani stroje, jejichž obsluhu by vyžadovaly řidičské oprávnění sk. C + T nebo odbornou zkoušku pro strojníka. K tvrzením žalobkyně, že pan H. je jejím zaměstnancem správce daně uvedl, že rozhodující bylo, že žalobkyně neprokázala, že by pan H. získaná oprávnění a zkoušky využil ke své funkci stavbyvedoucího a pro potřeby žalobkyně, tudíž že nešlo o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014.

40. Správce daně v bodě 5 výsledku kontrolního zjištění k roku 2014 uvedl, že žalobkyně neoprávněně vykazala v daňovém přiznání na ř. 112 částku snižující základ daně o 10 000 Kč vyšší, protože uplatnila paušální měsíční výdaje na dopravu 170 000 Kč za tři automobily, přestože žalobkyně ukončila nájem dvou pronajatých automobilů (Peugeot Boxer a Fabia) ke dni 31. 10. 2014 a mohla tudíž uplatnit u těchto dvou automobilů paušály pouze za 10 měsíců roku 2014, tzn., že na každé z pronajatých vozidel mohla uplatnit pouze částku 50 000 Kč za rok.
41. Správce daně v bodě 1 výsledku kontrolního zjištění k roku 2015 uvedl, že žalobkyně neoprávněně zvýšila náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2015 o 4 050 Kč. Šlo o výdaj 700 Kč dne 2. 3. 2015 ve prospěch MÚ Přestice, z něž nebylo možno zjistit, kdo úhradu provedl a za co, dále o výdaj 600 Kč dne 16. 7. 2015 ve prospěch Z. H., z něž nebylo možno zjistit, o jaké školení řidičů šlo, dále o výdaj 750 Kč dne 19. 10. 2015 ve prospěch MÚ Přestice, z něž nebylo možno zjistit, za co byla úhrada provedena, a konečně šlo o výdaj 2 000 Kč dne 17. 12. 2015 ve prospěch PhDr. I. W. za dopravně psychologické vyšetření řidiče nákladních vozidel nad 7,5 t V. H. Vzhledem k neprokázanému plnění vyzval správce daně v bodě 11) předmětné výzvy žalobkyni k prokázání oprávněnosti uplatnění výdajů jako daňově účinných nákladů. Žalobkyně k tomu následně uvedla jen to, že pan H. je jejím zaměstnancem, aniž by prokázala, čeho se týkaly platby správních poplatků, jaké školení absolvoval a jakou souvislost mělo jeho vyšetření s příjmy žalobkyně, kdy žalobkyně v roce 2015 neměla v pronájmu ani v majetku žádné nákladní vozidlo nad 7,5 t. Správce daně shrnul, že žalobkyně neprokázala, že výdaje byly oprávněně zahrnuty do daňově účinných nákladů.
42. Správce daně v bodě 2 výsledku kontrolního zjištění k roku 2015 uvedl, že žalobkyně neoprávněně zvýšila náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2015 o 1 000 Kč. Šlo o výdaj dne 12. 10. 2015 (P15183) ve prospěch MO 5 Plzeň-Křimice na správní poplatek za prodloužení stavebního povolení ve věci dostavby bytového domku s prodejnou. Správce daně konstatoval, že platba správního poplatku souvisela se stavbou multifunkčního objektu s prodejnou, která nebyla v roce 2015 dokončena, tudíž měl být výdaj zahrnut do nákladů pořizovaného majetku, proto nešlo o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2015.
43. Správce daně v bodě 3 výsledku kontrolního zjištění k roku 2015 uvedl, že žalobkyně neoprávněně zvýšila náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2015 o 300 000 Kč (X., jimiž byla fakturována montáž oken a dveří firmou OKNA JUHA s. r. o.). Vzhledem k tomu, že z faktury nebylo možno zjistit předmět, dobu a rozsah přijatého plnění, vyzval správce daně v bodě 10) předmětné výzvy žalobkyni k prokázání poskytnutého plnění. Žalobkyně k tomu následně uvedla, že šlo o opravu starých oken v objektu Prvomájová 9, která proběhla výměnným způsobem, kdy okna byla vyrobena v roce 2013 a jejich montáž probíhala do roku 2015. Správce daně konstatoval, že

kolaudační souhlas byl vydán 7. 8. 2013 a pět nově vybudovaných bytů bylo žalobkyní pronajato dne 31. 5. 2013, tudíž tvrzení o výměně oken do roku 2015 měl správce daně za nevěrohodné. Proto dne 22. 11. 2017 správce daně vyzval žalobkyni k prokázání předmětu a doby plnění, kdy následně žalobkyně uvedla, že pouze část (jíž žalobkyně identifikovala) nových oken byla použita na opravu starých oken výměnným způsobem a druhá část (tu též žalobkyně identifikovala) souvisela s rekonstrukcí objektu. K tomu správce daně uvedl, že identifikace jednotlivých oken neodpovídá objektu – např. malá oblouková okna ve štítu nemohla nahradit dvě čtvercová štítová okna nahrazená ve skutečnosti čtyřmi malými okny jiných rozměrů atp. Správce daně konstatoval, že rekonstrukce představovala změnu účelu, technických parametrů, vybavenosti a použitelnosti majetku, kdy fakticky šlo o náklady související s rekonstrukcí prováděnou v letech 2012 až 2013, které měly vstoupit do hodnoty technického zhodnocení majetku, tudíž nešlo o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014.

44. V reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žalobkyně dne 31. 7., 13. 8. a 24. 9. 2018 doplnila svá tvrzení a označila důkazy k jejich prokázání. Správce daně vyslechl dne 25. 9. 2018 svědkyni P. B. a dne 28. 11. 2018 svědka Ing. J. H.. Dne 27. 9. 2018 žalobkyně k výzvě správce daně z téhož dne rozlišila fakturované částky týkající se faktury dle bodu 2) předmětné výzvy.
45. Dne 15. 10. 2018 správce daně vyzval žalobkyni (viz výzva čj. X), aby předložila kalkulaci nájemného za roky 2013, 2014 a 2015 prostor v objektu Prvomájová 9 v Plzni pro nájemce UNI DEVELO s. r. o. s odůvodněním, že žalobkyně v reakci na výsledek kontrolního zjištění sdělila, že cena úklidu byla zahrnuta v kalkulaci nájemného, aniž tuto kalkulaci předložila. Dne 5. 11. 2018 žalobkyně vyžádanou kalkulaci správci daně sdělila.
46. Daňová kontrola byla (viz protokol čj. 313860/19/2301-61561-401571) ukončena podpisem žalobkyně zprávy o daňové kontrole dne 25. 2. 2019, kdy v rámci tohoto jednání správce daně vyrozuměl žalobkyni o důvodech, pro něž správce daně nevyhověl některým důkazním návrhům žalobkyně. Soud následně podrobně popíše klíčové závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole ve vazbě k jednotlivým položkám uvedeným žalobkyní v žalobě.
47. Ve vztahu k bodu 1) předmětné výzvy (výdaj 10 000 Kč – doklad X.- správní poplatek – bod 1 zprávy o daňové kontrole za rok 2013) správce daně uvedl následující: Správce daně s odkazem na bod 1) předmětné výzvy konstatoval, že žalobkyně k této výzvě uvedla, že se jedná o správní poplatek související se stavebním řízením u akce „Dostavba multifunkčního objektu s prodejnou a bytovou jednotkou 1+kk“ vedeným ÚMO Plzeň 5 - Křimice a předložila 9 písemností vydaných odborem výstavby ÚMO Plzeň 5 - Křimice k tomuto stavebnímu řízení.
Z těchto dokumentů správce daně zjistil, že žalobkyni bylo prodlouženo související stavební povolení vydané v září 2013 do 30. 10. 2017, tudíž stavba nebyla v kontrolovaném roce 2013 dokončena, a proto měla být hodnota správního poplatku součástí ocenění majetku, nákladů pořizovaného majetku. S tímto posouzením správce daně byla žalobkyně seznámena dne 2. 7. 2018 jako s výsledkem kontrolního zjištění, aniž se žalobkyně k předloženému výsledku kontrolního zjištění vyjádřila.
48. Ve vztahu k bodu 2) výsledku kontrolního zjištění k roku 2013 (výdaj 2 160 Kč – doklad X. z 15. 5. 2013 – „úklid bytu nhrubo po řemeslnících v Prvomájové ul. v Plzni“ – bod 2 zprávy o daňové kontrole za rok 2013) správce daně uvedl následující: Žalobkyně v letech 2012-2013 prováděla technické zhodnocení budovy na adrese Prvomájová 9 (výstavba 5 b.

j.), přičemž ke kolaudaci došlo v srpnu 2013. Úklid byl tedy prováděn v době, kdy ještě nebyly stavební práce dokončeny, šlo o úklid na stavbě, tudíž měla být faktura zahrnuta do ceny technického zhodnocení budovy dle § 33 zákona o daních z příjmů. S tímto posouzením správce daně byla žalobkyně seznámena dne 2. 7. 2018 jako s výsledkem kontrolního zjištění, aniž se žalobkyně k předloženému výsledku kontrolního zjištění vyjádřila.

49. Ve vztahu k bodu 2) předmětné výzvy (výdaj 20 000 Kč – doklad X. – zprostředkování P. B. – bod 3 zprávy o daňové kontroly za rok 2013) správce daně uvedl následující: Správce daně s odkazem na bod 2) předmětné výzvy konstatoval, že žalobkyně se k této výzvě nijak nevyjádřila. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění a následně navrhla provést výslech P. B. k osvětlení předmětu fakturované činnosti. Svědkyně ve své výpovědi uvedla, že na jaře a v létě 2013 organizovala práce, vybírala materiál a zprostředkovala lepší obchodní podmínky u dodavatele materiálu Keramika Soukup, jednala s řemeslníky (obkladači, zedníky, podlaháři), aniž si pamatovala, s kým konkrétně, měla na starosti pronájem bytů, o pronájem se zajímali 3 zájemci, s jedním zájemcem byla smlouva uzavřena, byty nabízela ještě realitní kancelář, ta vypracovala i smlouvy. K výpovědi svědkyně správce daně uvedl, že v účetnictví žalobkyně za rok 2013 ověřil, že je v něm zaúčtována pouze jedna faktura od Keramika Soukup s DUZP dne 3. 12. 2013, a to za nákup keramických dlaždic s místem dodání „Slovanské údolí“, tedy jde o odlišné místo stavby i dobu (ke kolaudaci bytů v Prvomájová 9 došlo již v srpnu 2013). Správce daně měl za zpochybněnou i výpověď svědkyně, protože žalobkyně již v červnu 2013 (ještě před vydáním kolaudačního rozhodnutí) uzavřela s UNI DEVELO s. r. o. nájemní smlouvu na pronájem všech 5 malometrážních bytů. Správce daně konstatoval, že předmět dodávky - zprostředkování obchodu při rekonstrukci - není jednoznačný a není zcela jasné, co mělo být zprostředkováno. Správce daně shrnul, že svědecká výpověď P. B. není důkazem o tom, že fakturovaná částka za „zprostředkování obchodu při rekonstrukci bytů Plzeň Křimice“ byla oprávněně zahrnuta do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
50. Ve vztahu k bodu 2) předmětné výzvy (výdaj 20 000 Kč – doklad X. – koordinace prací P. B. – bod 4 zprávy o daňové kontroly za rok 2013) správce daně uvedl následující: Správce daně s odkazem na bod 2) předmětné výzvy konstatoval, že žalobkyně k této výzvě uvedla toliko to, že uvedl, že P. B. zajišťovala koordinaci stavebních prací na akci „Vnitroblok Karla Šteinerja“, že akce probíhala v letech 2013-2014 a byla zisková a odkázala na vydané faktury z rok 2013 a za rok 2014. Správce daně konstatoval, že není jasné, jakou konkrétní činnost P. B. zajišťovala, co konkrétně koordinovala, kdy činnost prováděla. Vydané faktury byly důkazem o tom, že stavební akce byly odběrateli vyfakturovány, není jimi potvrzeno, že stavební práce koordinovala P. B., tyto informace vydané faktury neobsahují. Z toho důvodu neměl správce daně za prokázané, že P. B. fakturovanou činnost skutečně vykonala. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění a následně navrhla výslech P. B. Svědkyně následně uvedla, že činnost vykonávala výlučně v létě a na podzim rok 2013, spolupráce trvala asi půl roku a faktura z prosince byla poslední, měla na starosti časové termíny, plnění jednotlivých prací na stavbě a komunikaci se subdodavateli, z nichž si pamatovala jen pana F., „asi z firmy VIDA GROUP“, vše probíhalo telefonicky nebo osobně na místě, žádné záznamy z jednání neexistují. Správce daně konstatoval, že tato stavební akce

probíhala téměř celý rok 2013, poslední faktura na odběratele byla žalobkyni vystavena dne 19. 12. 2013, svědkyně neobjasnila, jaké konkrétní práce vykonávala, práce popsala pouze obecně, ač měla jednat s více subdodavateli, vzpomněla si pouze na jméno jednoho, zápisy z jednání nevyhotovovala, uvedla, že prověřovaná faktura byla poslední, přitom žádná jiná faktura od ní s vazbou na akci vnitroblok Karla Steinera není v účetnictví žalobkyně zaúčtována. Správce daně shrnul, že předložená faktura neposkytuje dostatek spolehlivých informací, svědeckou výpověď nebyly práce blíže specifikovány, jejich dodání nebylo bezpochyby potvrzeno, tudíž žalobkyně neprokázala oprávněnost zahrnutí částky 20 000 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

51. Ve vztahu k bodu 3) předmětné výzvy (výdaj 361 608 Kč – doklad X. – ostraha areálu – bod 5 zprávy o daňové kontrole za rok 2013) správce daně uvedl následující: Správce daně s odkazem na bod 3) předmětné výzvy konstatoval, že žalobkyně k této výzvě sdělila, že měla ostraha probíhat 24 hodin denně, 7 dní v týdnu formou kombinace kamerového systému, systému EZS a EPS (obsluha, údržba a zálohování) a „fyzického dohledu - k zabezpečení (nepojištěných!) stavebních strojů a stavebního materiálu v areálu firmy“, dále žalobkyně předložila smlouvu o poskytování služeb o provádění ostrahy uzavřenou od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, podle níž smluvní cena měla odpovídat cenové nabídce krycího listu, aniž by byl tento předložen, a byla sjednána hodinová sazba střežení. Předmětem plnění dle smlouvy měla být fyzická ostraha areálu žalobkyně v době od 17.00 hod. do 6.00 hod. na základě oboustranně schválené, nepředložené, směrnice. Z textu smlouvy nevyplývá, že by součástí služby bylo i napojení na kamerový systém (EZS a EPS), jak tvrdila žalobkyně. Správce daně konstatoval, že smlouva deklaruje budoucí plnění, z toho důvodu není být důkazem o skutečném plnění, navíc za situace, kdy žalobkyně ve svém vyjádření k výzvě popisuje jiný rozsah plnění, než jaký je ve smlouvě deklarován. Faktura neobsahuje dostatek spolehlivých informací o skutečném plnění, pouze odkazuje na smlouvu o poskytování služeb. Na faktuře není specifikováno, jaký byl skutečný rozsah poskytnutého plnění. Žalobkyně neuvedla, jaký konkrétní stavební materiál byl střežen, kdy správce daně poukázal na to, že do srpna 2013 probíhala rekonstrukce objektu s 5 novými bytovými jednotkami a o provedené stavební úpravy byla navýšena pořizovací cena rekonstruovaného objektu, tudíž náklady ostrahy použitého stavebního materiálu měly být zahrnuty do vstupní ceny rekonstruovaného objektu. Z předložených inventurních soupisů z 31. 12. 2013 a z předloženého soupisu hmotného majetku kromě toho nevyplynulo, že by žalobkyně měla ve svém majetku stavební stroje, nebyly zjištěny ani pronajaté stavební stroje. Navíc ze smlouvy o nájmu nebytových prostor vyplynulo, že žalobkyně pronajala téměř všechny nebytové prostory v areálu o výměře 300 m² (dílna, garáž, sklad, kanceláře) firmě UNI DEVELO s. r. o., kromě dvou kanceláří o výměře 51,49 m². Ostraha v areálu se tedy z větší části (více než 85%) týkala nájemce, aniž by náklady ostrahy žalobkyně nájemci přefakturovala. Provádění ostrahy v žalobkyní tvrzeném rozsahu 24 hodin denně, 7 dní v týdnu nebylo prokázáno, stejně jako to, kdo konkrétně službu zajišťoval. Žalobkyně tudíž neprokázala, že uplatněné náklady byly oprávněně zahrnuty do nákladů vynaložených na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2013 ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění a následně navrhla výslech svědků, a to H. N.

a Ing. J. H. Správce daně návrhu na provedení svědecké výpovědi H. N. nevyhověl, protože se jedná o jednatelku žalobkyně, která je podle ust § 24 odst. 2 daňového řádu osobou oprávněnou jednat jménem žalobkyně. Svědek Ing. J. H. si nevzpomněl, kdy byla ostraha zajišťována, uvedl, že se jednalo pouze o fyzickou ostrahu objektu, její pravidla si nevybavoval, dále uvedl, že zřejmě existovala norma. Denně měli ostrahu provádět 3-4 zaměstnanci, střídali se, neměli uniformu. Uvedl, že byl zřejmě veden deník ostrahy, neví kde je, pravděpodobně byl již skartován. Kolik bylo za ostrahu vystaveno faktur, nevěděl. K majetku, který měl být střežen, uvedl, že tam stál bagr, UNC, dodávky, neví kolik, byly na

dvoře a v garážích, komu patřily, též neví. K údajně střeženým nástrojům a náradí uvedl, že byly zřejmě v garážích, neví, komu patřily. Předmětem ostrahy měly být i žulové kostky a betonové tvarovky, jaké množství, nevěděl, na jiný materiál si nevzpomněl. Svědek dále uvedl, že v horních kancelářích byl systém EZS a nebyl napojen na PCO, pracovníci měli pokyn

na policii. K EZS upřesnil, že se jednalo o čidla pohybu napojená na alarm v kancelářích, která byla v kancelářích od předchozích vlastníků. Na dotaz žalobkyně, zda ostraha probíhala ve dne, v noci, svědek odpověděl, že to mohlo být celý den, s největší pravděpodobností i v noci. Správce daně přihlédl k tomu, že svědek byl do roku 2011 jednatelem žalobkyně a od roku 2013 je jejím jediným společníkem, mezi lety 2011 až 2016 byl jednatelem a společníkem dodavatele, tudíž dodavatel byl a je personálně propojený s žalobkyní, což snižuje důkazní sílu jeho svědecké výpovědi. Svědek si na dodávky služeb vzpomněl jen v obecné nekonkrétní rovině, na řadu skutečností si nevzpomněl, přitom mu mělo být známo,

jaké práce dodavatel pro žalobkyni prováděl, kdo je prováděl, kdy je prováděl, co konkrétně bylo střeženo, jaké konkrétní služby byly fakturovány, navíc když ostraha měla údajně probíhat v jeho nemovitosti. To násobilo pochybnosti správce daně, zda k dodávce služeb skutečně došlo a pokud došlo, jaký byl skutečný rozsah služeb. Výpověď svědka odporovala smluvním ujednáním, např. o době, kdy měla ostraha probíhat, o

využívání zabezpečovacího systému, o způsobu fakturace. Svědek nezmínil, že podstatná část

objektu byla pronajata třetí osobě. Pokud by ostraha probíhala 24 hod. denně, což svědek v odpovědích připustil, pak by při sazbě 76 Kč/hod. musel dodavatel fakturovat za svoje služby podstatně vyšší částku: 365 dní x 24 hod. = 8 760 hod. x 76 Kč/hod. = 665 760 Kč/rok, což nefakturoval. Bylo fakturováno 366 dní x 13 hod. (17:00 hod. - 6:00 hod.) = 4 758 hod. x 76 Kč/hod. = 361 608 Kč. Správce daně tudíž nepovažoval výpověď svědka za věrohodnou. Správce daně z účetnictví žalobkyně zjistil, že jí byly pouze

fakturovány betonové tvarovky (v období 10/2013 a 12/2013) a na fakturách je poznamenáno

místo akce, na které byly kostky a tvarovky použity. Není na nich uvedeno, že by byly dopraveny do areálu žalobkyně a následně přepravovány na jednotlivé akce - stavby. Ani žádný

doklad (např. skladová karta) o uskladnění a následném vyskladnění tohoto materiálu v objektu žalobkyně nebyl předložen. Žalobkyně ještě následně (až po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění) uvedla, že hodnota ostrahy byla promítnuta do kalkulace nájmu a výdaj byl nájemci přefakturován. Proto byla žalobkyně správcem daně vyzvána k

předložení tvrzené kalkulace. Žalobkyně uvedla, že v lednu 2013 při kalkulaci nájemného vycházeli z předpokladu, že v ideálním případě výnosy z nájemného pokryjí související náklady. Správce daně považoval toto vyjádření za účelové - podle smlouvy o pronájmu nebytových prostor uzavřené v lednu 2012 pronajala žalobkyně firmě UNI DEVELO s. r. o. 300 m² nebytových prostor za cenu 30 000 Kč/měsíc, kdy dle smlouvy měly být nájemci přeučtovány veškeré energie, ujednání o přeučtování hodnoty ostrahy a úklidu smlouva neobsahuje. Ani dodatek ke smlouvě neobsahuje ujednání o přefakturaci hodnoty ostrahy a úklidu (viz body 6/2013 a 3/2014), jev něm navíc pouze uvedeno, že vedle energií bude v ceně zahrnuta i likvidace odpadů. Nové tvrzení, že v kalkulaci na rok 2013 je do ceny nájmu promítnuta i hodnota ostrahy a úklidu, je nevěrohodné, a to z důvodu, že nájem ve výši 30 000 Kč/měsíc byl stanoven již pro rok 2012, cena nájmu na rok 2013 zůstala stejná a je stejná i pro další období, rok 2014 a rok 2015. Ostraha žalobkyni přitom byla fakturována pouze v roce 2013. Úklidové práce byly ještě fakturovány v roce 2014, ale v jiné výši, v roce 2015 již ne. Ke zvýšení hodnoty majetku, potažmo hodnoty odpisů, tedy nákladů, došlo v červenci rok 2013, měnila se i hodnota energií. Pokud by byly do kalkulace zahrnuty skutečně všechny související náklady, musela by se cena nájmu v jednotlivých letech lišit, což správce daně dovodil z přehledu nákladů v letech 2013 až 2015 na str. 11 zprávy o daňové kontrole. Roční nájemné činilo 360 000 Kč, při zahrnutí hodnoty úklidu a ostrahy do nákladů vynaložených na pronajaté prostory by toto nájemné náklady nepokrylo, prostory by byly nezávislé nespojené osobě pronajaty se ztrátou, což je jen málo pravděpodobné. Správce daně proto setrval na závěru, že uplatněné náklady nebyly oprávněně zahrnuty do nákladů vynaložených na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2013 ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

52. Ve vztahu k bodu 3) předmětné výzvy (výdaj 160 000 Kč – doklad X. – úklidové a kancelářské práce – bod 6 zprávy o daňové kontrole za rok 2013) správce daně uvedl následující: Správce daně s odkazem na bod 3) předmětné výzvy konstatoval, že žalobkyně k této výzvě pouze předložila smlouvu o poskytování služeb o provádění úklidu pro rok 2013, jejímž předmětem byly „úklidy společných a přilehlých prostor“ v areálu žalobkyně v ulici Prvomájová Plzeň-Křimice bez uvedení uklízených prostor. Ve smlouvě není nikde uvedeno, že by předmětem plnění měly být rovněž kancelářské práce, ale je v ní ujednáno, že hygienické potřeby zabezpečí žalobkyně, aniž by z účetnictví žalobkyně vyplývalo, že by nakupovala větší množství hygienických prostředků k zajištění úklidu a že by náklady úklidu žalobkyně přefakturovala, kdy většina prostor objektu byla žalobkyní pronajata. Smlouva o poskytování služeb o provádění úklidu deklaruje budoucí plnění, z toho důvodu není důkazem o skutečném plnění, navíc za situace, kdy je na faktuře uvedeno ještě další plnění, které mělo být poskytnuto a které není deklarováno ve smlouvě. Faktura neobsahuje skutečný rozsah poskytnutého plnění. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobkyně věrohodným způsobem neprokázala, že náklady na úklidové a kancelářské práce byly oprávněně zahrnuty do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2013 ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění a následně uvedla, že předmětem úklidových prací byl úklid kanceláře č. 1 - 3,

chodba, schodiště, šatna, WC, umývárna, garáže a dvůr, úklid zahrnoval též prostory pronajaté společnosti UNI DEVELO s. r. o., přičemž cena za tyto práce byla zahrnuta v kalkulaci nájemného, proto tyto služby nebyly nájemci přefakturovány. Kancelářské práce

nebyly poskytovány, jde o chybný text na faktuře. K prokázání služeb navrhl zástupce žalobkyně provést výslechy svědků, H. N., jednatelky žalobkyně, a Ing. J. H., bývalého jednatele dodavatele k ověření rozsahu poskytovaných služeb a souvisejících okolností. Správce daně návrhu na provedení svědecké výpovědi H. N. nevyhověl z důvodů uvedených v přechodném bodě. Ing. J. H. při svědecké výpovědi jmenoval prostory, které měly být uklizeny, vyjmenoval i skladové prostory, kde měl být ale uskladněn materiál a stroje, na místě navíc probíhala stavba bytových jednotek, jednalo se tedy o staveniště. Není jasné, co bylo uklizeno. Úklid měly provádět dvě paní. Svědek jejich jména neuvedl, zda se v úklidu střídaly, nevěděl. Úklid se měl provádět 2x týdně, kolik hodin si nevybavil. K ceně uvedl, že se domlouvali osobně, zaměstnanci psali výkazy. Na otázku správce daně, zda výkazy existují, odpověděl, že byly pravděpodobně skartovány. Hygienické prostředky si zřejmě nosily uklízečky. Nevzpomněl si na počet vystavených faktur. Správce daně zhodnotil výpověď svědka stejně jako v předchozím bodě a konstatoval personální propojenost dodavatele s žalobkyní. Správce daně poukázal na to, že na dodávky služeb si svědek vzpomněl jen v obecné nekonkrétní rovině, na řadu skutečností si nevzpomněl. Mělo by mu být známo, kdo práce prováděl, kdy je prováděl, co konkrétně bylo uklizeno, jaké konkrétní služby byly fakturovány.

Jeho odpovědi odporovaly tomu, co tvrdila žalobkyně, např. o zajištění úklidových prostředků. Nereálný je úklid skladových prostor. Žalobkyně tvrdila, že náklady na úklid přefakturovala, zahrnula do kalkulací nájmu, přitom podle smlouvy o nájmu byly pronajaty pouze nebytové plochy, pozemky pronajaty nebyly. Ing. H. vůbec nezmínil, že podstatná část objektu byla pronajata jiné osobě, nebyl mu znám průběh fakturace. Žalobkyně následně tvrdila, že i náklady na úklid byly zakalkulovány do ceny nájmu a náklady na službu tak sloužily k dosažení zdanitelných příjmů. Správce daně však z důvodů popsaných v bodě 5) kontrolního zjištění za rok 2013 setrval na závěru, že nebylo věrohodným způsobem prokázáno, že se v případě nákladů na úklid jednalo o náklady vynaložené na dosažení zdanitelných příjmů rok 2013.

53. Ve vztahu k bodu 4) předmětné výzvy (příjem 8 597,30 Kč – doklad X. – dobropis Keramika Soukup – bod 7 zprávy o daňové kontrole za rok 2013) správce daně uvedl následující: Správce daně s odkazem na bod 4) předmětné výzvy konstatoval, že žalobkyně k této výzvě uvedla, že dobropis nebyl dohledán, byl dohledán pouze doklad od Keramika Soukup o zápočtu vzájemných pohledávek a závazků, jehož výsledkem byla pohledávka žalobkyně za Keramika Soukup ve výši 8 597,30 Kč. Úhrada proběhla 18. 4. 2013. Žalobkyně ve své odpovědi odkázala na soupis neurčitého obsahu. Správce daně konstatoval, že nebyla prokázána existence dobropisu, proto přijatou částku žalobkyně neoprávněně nezahrnula do základu daně podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně seznámena s tímto výsledkem kontrolního zjištění, aniž by ho následně jakkoli sporovala. Částku 8 597,30 Kč měl proto správce daně podle ust § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů za položku neoprávněně zkracující příjmy roku 2013.
54. Ve vztahu výzvě C (výdaj 59 606,50 Kč – dodávka elektřiny a plynu – bod 8 zprávy o

daňové kontroly za rok 2013) správce daně uvedl následující: Žalobkyně zaúčtovala v roce 2013 do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů celkem 14 faktur od dodavatelů elektřiny a plynu, ze kterých správce daně zjistil, že faktury vystavené dodavatelem ČEZ Prodej, s. r. o. za spotřebu energie (X., X., X., X., X. a X.) se týkaly spotřeby nově budovaných bytů č. 1 až 5 a s nimi souvisejících společných prostor (chodby) - celkem 1 846,31 Kč, a dodavatelem RWE Energie, a.s. za spotřebu plynu (X., X., X., X., X.) se týkaly budovaných pěti bytů - celkem 57 760,19 Kč. Přitom byly byty zkolaudovány v srpnu 2013 a od června 2013 je žalobkyně pronajala firmě UNI DEVELO s. r. o. Z předloženého účetnictví nebylo správcem daně zjištěno, že by žalobkyně (náklady) na spotřebu energií v nově budovaných bytových jednotkách zahrнула do ceny investice, případně výdaje (náklady) přefakturovala nájemci. Správce daně dne 22. května 2018 s tímto zjištěním seznámil žalobkyni. Správce daně s odkazem na výzvu C konstatoval, že žalobkyně k této výzvě uvedla, že došlo k „opomenutí“. Správce daně konstatoval, že výdaje měly vstoupit do ocenění technického zhodnocení budovy podle § 33 zákona o daních z příjmů, protože spotřeba energií byla za období, kdy probíhaly stavební práce. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, aniž by následně proti popsanému závěru správce daně jakkoli brojila.

55. Ve vztahu k bodu 6) předmětné výzvy (výdaj 615 800 Kč – X. – bod 9 zprávy o daňové kontrole za rok 2014) správce daně uvedl následující: Šlo o fakturaci práce provedené stavebními stroji a přepravu stavebních hmot v období 1. 7. - 20. 12. 2014 (dle přílohy) na základě smlouvy o spolupráci ze dne 1. 7. 2014. K bodu 6) předmětné výzvy žalobkyně sdělila, že „faktura od UNI DEVELO souvisela s pracemi na akcích Vnitroblok Karla Steinera, Oprava chodníku Vejprnická a Revitalizace chodníků Křimická - Malešická“, kdy tyto zakázky byly „celkově ziskové“ a odkázala na vydané faktury a předložila přílohu faktury. Při jednání dne 22. 11. 2017 správce daně upozornil žalobkyni na skutečnost, že dosud nedoložila smlouvu o spolupráci, dále na skutečnost, že text v příloze časově nekoresponduje s obsahem faktury, které je přílohou a nelze tak ověřit průběh poskytnutého plnění. Dle přílohy probíhalo plnění ve více zdaňovacích obdobích. V reakci na toto jednání žalobkyně dne 21. 12. 2017 předložila smlouvu o spolupráci ze dne 27. 6. 2014 uzavřenou na dobu od 1. 7. 2014 do 31. 12. 2014, jejímž předmětem byla přeprava materiálu, zemní práce, pronájem dopravních prostředků. Ze smlouvy vyplynulo, že dodavatel je povinen evidovat rozsah dodaných služeb, tato evidence podléhá písemnému schválení ze strany žalobkyně. Bez tohoto písemného schválení nebude soupis provedených prací považován za podklad pro fakturaci dodavatele. Cena za poskytnuté služby byla stanovena, bez DPH, takto: přeprava materiálu NA Tatra 500 Kč/hod, přeprava NA Avia 400 Kč/hod, zemní práce autobagrem JCB 900 Kč/hod, pronájem TATRA 1 000 Kč/den + 20 Kč/km a pronájem AVIA 800 Kč/den + 15 Kč/km (pronájmy nebyly předmětem fakturace). Dále žalobkyně předložila 3 listy s rozpisem plnění dodavatele na jednotlivých zakázkách s uvedením dnů, ve kterých měly být práce prováděny, bez uvedení konkrétních provedených prací, s uvedením použitého vozidla a počtu hodin provozu vozidla, bez vyčíslení ceny. Správce daně konstatoval, že v čl. 1 rozpisu se 6 zápisů se týkalo roku 2012, 25 zápisů roku 2013 a 5 zápisů roku 2014, v čl. 2 rozpisu se 13 zápisů se týkalo roku 2014, 23 zápisů roku 2015 a v čl. 3 rozpisu se 16 zápisů se týkalo roku 2013, 13 zápisů se týkalo roku 2014. Správce daně si sám z předložených listů vypočítal ceny

dodávek u jednotlivých akcí a vyšel z cen uvedených ve smlouvě o spolupráci. Celková cena tak činila 745 100 Kč bez DPH, která však nekorespondovala s cenou bez DPH uvedenou na faktuře. Další skutečností, která vyvolávala u správce daně pochybnosti o tom, že se skutečně jednalo o práce prováděné dle předložené smlouvy, je skutečnost, že se většina zápisů v listech týká jiného období, než na které byla smlouva uzavřena. Správce daně konstatoval, že smlouva deklarovala budoucí plnění, z toho důvodu není důkazem o skutečném plnění. Faktura neobsahuje dostatek spolehlivých informací o skutečném plnění, pouze odkazuje na smlouvu o poskytování služeb, a je fakturováno plnění

za období 1. 7. - 20. 12. 2014, což neodpovídá údajům z její přílohy. Z těchto důvodů nelze samotnou fakturu včetně přílohy osvědčit za dostatečné věrohodné důkazy o skutečném plnění, o době a rozsahu plnění. Za věrohodný důkaz prokazující plnění dle smlouvy o spolupráci nelze osvědčit ani 3 listy s rozpisem plnění dodavatele na jednotlivých zakázkách,

protože listy obsahují i zápisy týkající se jiných období, než které je deklarováno ve smlouvě, a cena plnění, kterou si z nich správce daně dopočítal, neodpovídá cenám smluveným - předložené dokumenty spolu vzájemně nekorespondují. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobkyně věrohodným způsobem neprokázala, že náklady byly oprávněně zahrnuty do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014

ve smyslu ust § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně seznámena s tímto výsledkem kontrolního zjištění a následně žalobkyně uvedla, že pokud jde o dobu účinnosti smlouvy, připouští, že text smlouvy byl chybně formulován, reálně se jednalo i o práce před 1. 7. 2014 - smlouva zahrnovala spolupráci po celý rok 2014. Žalobkyně navrhla vypracovat znalecký posudek, který by ověřil reálnost zpochybňovaných služeb, a to tak, že bude odhadnut objem použitého zemního a stavebního materiálu na akcích a výsledek bude srovnán s objemem materiálu přemístěného dopravními prostředky dle evidence, kterou má správce daně k dispozici (zřejmě z přílohy k faktuře). Dále navrhla výslech svědka

V. H., jehož svědeckou výpověď se měl ověřit předmět a rozsah prováděných prací. Současně bylo předloženo 16 kusů kotoučků do tachografu pro vozidlo SPZ X. - na 5 kotoučcích byl jako řidič vypsán V. H., jeden kotouček byl z roku 2014, čtyři z roku 2015. Na zbývajících 11 kotoučcích je vypsán řidič B., dva jsou z roku 2014, devět z roku 2015. Dále žalobkyně doplnila

15 fotografií stavenišť, 8 fotografií by mělo být z akce chodníky Křimická - Malešická, 6 fotografií

z akce Vejprnická a 1 fotografie z akce K. Steinera. Fotografie zachycují, dle žalobkyně, práci strojů dodavatele na stavenišťích, dle jednotlivých zakázek. Některé fotografie jsou datované, většina ne. Žalobkyně k tomu uvedla, že fotografie byly pořízeny mobilními telefony a datum pořízení lze ověřit z příslušného datového souboru. K tomu správce daně uvedl, že nové tvrzení žalobkyně, že se plnění dle smlouvy týkalo celého roku 2014, je v rozporu s tím, co doposud tvrdila a důkazními prostředky dokládala, a nekoresponduje to ani s obsahem nově předložených důkazních prostředků, tj. kotoučků do tachografu k autu SPZ X. Většina těchto kotoučků, kromě tří z roku 2014, se týká roku 2015 (na kotoučcích jsou jako řidiči uvedeni H. a B., kteří nebyli zaměstnanci dodavatele, navíc v dubnu 2014 pan H. nevlastnil řidičský průkaz na nákladní automobil). Kotoučky byla prokázána doba provozu vozidla, rychlost, ujetá vzdálenost, ale neprokazují, z jakého důvodu bylo vozidlo v provozu, proto poskytnutí fakturovaného

plnění neprokazují. K fotografiím správce daně uvedl, že zobrazují staveniště, pracovní stroje a nákladní auto Tatra, tudíž prokazují probíhající stavební akce, ale neprokazují, že jde o majetek dodavatele, kdy u zakázky K. Steinera správce daně zjistil, že žalobkyně provedení prací zadala u firmy VIDA GROUP, s. r. o. Proto fotografie neprokazují, že služby byly skutečně

poskytnuty dodavatelem deklarovaným na předložených fakturách v rozsahu v nich uvedeném. K návrhu vypracovat znalecký posudek správce daně uvedl, že tomuto návrhu nevyhověl z důvodu celé řady rozporů v tvrzeních žalobkyně - znalec by měl porovnat množství materiálu použitého na stavbě, přitom není předně vůbec jasné, za jaké období by mělo srovnání proběhnout, doba provedení služeb je v předložených dokumentech různá (je jiná ve smlouvě, v přílohách k faktuře, v listech, na kotoučkách), tudíž provedení srovnání je nemožné. Ze stejných důvodů nelze provést ani výslech svědka H., který by měl výpovědi potvrdit předmět a rozsah provedených prací. Obsah dosud předložených důkazních prostředků si odporuje - dle příloh

k faktuře a třech listů měly práce probíhat v období roků 2012 -2015, dle kotoučků v roce 2014 a 2015, dle smlouvy a textu na faktuře od poloviny roku 2014, podle posledního tvrzení žalobkyně celý rok 2014. Dodávka služeb za rok 2014 (fakturovaná v prosinci 2014) je

prokazována dokumenty z roku 2015, kdy práce nebyla ještě ani provedena. Faktura je z roku

2014, mělo by se jednat o práce pouze za rok 2014 a ne o práce za období roků 2012-2015, jak

vyplývá z předložených dokladů. A právě rozsah prací by měl svědek výpovědi potvrdit. Není

vůbec jasné, co konkrétně by měl svědek potvrdit. Správce daně shrnul, že faktura neobsahuje dostatek spolehlivých informací o skutečném plnění, pouze odkazuje na smlouvu o poskytování služeb. Je fakturován plnění za období 1.7. - 20. 12.2014, což neodpovídá údajům z příloh k faktuře a ani předloženým rozpisům plnění dodavatele na zakázkách. Smlouvou je deklarováno budoucí plnění. Část nově předložených kotoučků se týká i roku 2015. Za věrohodný důkaz prokazující plnění dle smlouvy o spolupráci nelze osvědčit ani 3 listy s rozpisem plnění dodavatele na jednotlivých zakázkách, protože listy obsahují i zápisy týkající se jiných období, než které je deklarováno ve smlouvě, a cena plnění, kterou si z nich správce daně dopočítal, neodpovídá cenám smluveným. Proto správce daně setrval na původním závěru, že žalobkyně věrohodným způsobem neprokázala, že náklady byly oprávněně zahrnuty do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2014 ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

56. Ve vztahu k bodu 7) předmětné výzvy (výdaj 1 928,88 Kč – doklad X. – EXTRA-Cent Bohemia s. r. o. – bod 2 zprávy o daňové kontrole za rok 2014) správce daně uvedl následující: Správce daně s odkazem na bod 7) předmětné výzvy konstatoval, že z faktury nebylo možno ověřit, jaké konkrétní plnění bylo poskytnuto, v jakém období bylo poskytnuto a jaký byl jeho rozsah, přičemž žalobkyně na předmětnou výzvu reagovala tak, že sdělila, že akce „Kollárova-vrata“ nebyla druhé straně vyfakturována a žádné další informace

k tomuto účetnímu případu neposkytla. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně správcem daně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, že žalobkyně neprokázala, že se jednalo o

náklad na dosažení zdanitelných příjmů roku 2014 a že z toho důvodu nelze výdaj uznat za náklad dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně proti sdělenému výsledku kontrolního zjištění nijak nebrojila.

57. Ve vztahu k bodu 8) předmětné výzvy (výdaj 170 400 Kč – doklady X., X., X., X., X., X., X., X. a X. – úklidové práce – bod 3 zprávy o daňové kontrole za rok 2014) správce daně uvedl následující: Správce daně s odkazem na bod 8) předmětné výzvy konstatoval, že žalobkyně na předmětnou výzvu reagovala tak, že odkázala na smlouvu o provádění úklidu na rok 2013, nikoliv na rok 2014. Následně žalobkyně doložila smlouvu o provádění úklidu na rok 2014 - předmětem plnění byl úklid společných a přilehlých prostor, cena dle smlouvy byla stanovena dohodou na částku 170 400 bez DPH, kdy se žalobkyně opět zavázala k zajištění hygienických potřeb. Správce daně zjistil, že i v roce 2014 byla většina nebytových prostor v areálu pronajata firmě UNI DEVELO s. r. o., kromě 2 kanceláří o výměře 51,49 m² sloužících k činnosti žalobkyně. UNI DEVELO s. r. o. měla v pronájmu i všechny nové bytové jednotky zkolaudované v srpnu 2013. Z předloženého účetnictví nebylo zjištěno, že by žalobkyně část nákladů na úklid nájemci nebytových prostor přefakturovala, ani že by žalobkyně nakupovala větší množství hygienických prostředků k zajištění úklidu. K faktuře a smlouvě správce daně uvedl, že smlouva deklaruje budoucí plnění, z toho důvodu není důkazem o skutečném plnění. Faktura neobsahuje dostatek spolehlivých informací o skutečném plnění, pouze odkazuje na smlouvu. Na faktuře není specifikováno, jaký byl skutečný rozsah poskytnutého plnění - proto správce daně neměl za prokázaný skutečný rozsah poskytnutých služeb a měl za to, že náklady na úklidové práce nebyly oprávněně zahrnuty do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně v rok 2014 ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně seznámena s tímto výsledkem kontrolního zjištění a následně se vyjádřila stejně jako k bodu 6) zprávy o daňové kontrole pro rok 2013 a navrhla vyslechnout H. N., jednatelku kontrolované společnosti a Ing. J. H. K poskytnutí kancelářských služeb nově sdělila, že poskytnuty nebyly, že se jednalo o omyl. Správce daně vyhověl pouze návrhu na výslech Ing. H. Ze stejných důvodů jako u služeb za rok 2013 nevyhověl návrhu na výslech jednatelky žalobkyně, H. N. Ing. H. se k úklidovým službám za rok 2014 vyjadřoval stejně jako k úklidovým službám za rok 2013. Z toho důvodů zhodnotil správce daně jeho výpověď ve vazbě na jeho postavení v obou společnostech (dodavatel - žalobkyně) stejně jako u služeb, které měly být poskytnuty v roce 2013. I za rok 2014 vypovídal ing. H. velmi obecně, nekonkrétně, na řadu skutečností si nevzpomněl. Svědecká výpověď Ing. H. neposkytla dostačující informace ve vztahu k dodávce služeb dodavatele. Jeho výpovědi se bez jakýchkoliv pochybností nepotvrdil rozsah poskytnutých služeb - viz hodnocení výpovědi svědka k bodu 6) zprávy o daňové kontrole za rok 2013. Žalobkyně stejně jako za rok 2013 začala dodatečně tvrdit, že hodnota byla zakalkulována do ceny nájmu a náklady na službu tak sloužily k dosažení zdanitelných příjmů. Zda skutečně k této skutečnosti došlo, měl správce daně řadu pochybností, které popsal u bodu 6) kontrolního zjištění za rok 2013. Správce daně setrval na závěru, že nebylo věrohodným způsobem prokázáno, že se v případě nákladů na úklid jednalo o náklady vynaložené na dosažení zdanitelných příjmů roku 2014.
58. Ve vztahu k bodu 9) předmětné výzvy (výdaj 42 250 Kč – doklady X., X., X., X., X., X., X. a X. – bod 4 zprávy o daňové kontrole za rok 2014) správce daně uvedl následující: Správce

daně popsal jednotlivé výdaje a shrnul, že se jedná o náklady související s výcvikem a získáním

řidičského oprávnění na řidičský průkaz sk. C + T a o výuku, školení a získání odborné zkoušky pro strojníka V. H. Z předloženého seznamu zaměstnanců správce daně zjistil, že pan H. byl zaměstnán u žalobkyně na pozici stavbyvedoucího. Správce daně dále zjistil, že žalobkyně nevlastnila v roce 2014 žádné nákladní automobily, na které je potřebné vlastnit řidičské oprávnění sk. C a ani žádné stavební stroje pro práci na stavbách, pro které je potřebné vlastnit řidičské oprávnění sk. T

a strojnický průkaz, jehož platnost je 2 roky. Žalobkyně v kontrolovaném období vlastnila automobil Peugeot Partner a v pronájmu, od UNI DEVELO s. r. o., Peugeot Boxer a Fabii, na které je požadováno řidičské oprávnění sk. B. Správce daně ověřil z databáze evidence vozidel, že ani v následujících letech žalobkyně nepřihlásila do evidence vozidel žádné automobily, pro které je nutné vlastnit řidičské oprávnění sk. C a T. Žalobkyně pouze v červnu 2016 přihlásila do databáze vozidel nový vůz zn. Volkswagen Golf. Jelikož správce daně neměl dostatek spolehlivých informací o uvedených účetních případech, vyzval bodem 9) předmětné výzvy žalobkyni k prokázání oprávněnosti uplatnění

nákladů. Žalobkyně v reakci na předmětnou výzvu uvedla, že se náklady týkají jejího zaměstnance, pana V. H., a souvisejí s výkonem jeho funkce. Správce daně konstatoval, že tak žalobkyně prokázala, že se jednalo o náklady vynaložené na jejího zaměstnance, ale neprokázala jimi, že pan H. získaná oprávnění a zkoušky ke své funkci a pro potřeby žalobkyně v roce 2014 využil, tudíž neprokázala, že se jednalo o náklady

vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2014. Správce daně považoval proto náklady za náklady, u kterých žalobkyně neprokázala, že jednalo o náklady na dosažení zdanitelných příjmů roku 2014, tedy o náklady vynaložené ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně seznámena s tímto výsledkem kontrolního zjištění a následně uvedla, že náklady souvisely s pracovní činností

zaměstnance, stavbyvedoucího H., který pracoval se stavebními stroji pronajatými, popř. zapůjčenými od firmy UNI DEVELO s. r. o. - za účelem ověření tohoto tvrzení navrhla žalobkyně provést výslech sv. H., který měl potvrdit, že pracoval se stavebními stroji pronajatými, případně zapůjčenými od firmy UNI DEVELO s. r. o. Správce daně konstatoval, že v účetnictví není zaúčtován žádný účetní doklad svědčící o tom, že by měla žalobkyně od firmy UNI DEVELO s. r. o. v roce 2014 pronajaty či zapůjčeny nějaké stavební stroje, případně nákladní automobily či traktory, že za tento pronájem či zapůjčení zaplatila - nebyl předložen ani žádný jiný doklad - výkaz, kterým by bylo doloženo, že V. H. se stavebními stroji skutečně pracoval. Skutečnost, že V. H. pracoval na pronajatých strojích, není předmětem dokazování, a právě to má pan H. při výpovědi potvrdit, proto měl správce daně jeho výslech za nadbytečný. Správce daně shrnul, že šlo o náklady vynaložené na zaměstnance, nebylo prokázáno, že byla žalobkyně k takovým nákladům povinna, že V. H. získaná oprávnění a zkoušky ke své funkci skutečně potřeboval, že získaná oprávnění, rozšíření kvalifikace skutečně pro potřeby žalobkyně v roce 2014 využil. Správce daně neupíral žalobkyni, aby umožnila svému zaměstnanci zvýšit si kvalifikaci, ale pokud se tak rozhodne, musí jít důsledek takového rozhodnutí k její tíži. Správce daně tak setrval na původním závěru o daňové neúčinném

výdaji.

59. Ve vztahu k bodu 5 výsledku kontrolního zjištění (paušál 10 000 Kč – bod 5 zprávy o daňové kontrole za rok 2014) správce daně uvedl následující: Žalobkyně uplatnila částku 170 000 Kč jako paušální výdaj na dopravu vymezený v ust. § 24 odst. 2 písm. zt) zákona o daních z příjmů ve výši 5 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém poplatník využíval příslušné motorové vozidlo k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně uplatnila výdajový paušál na 3 vozidla. Správce daně zjistil, že žalobkyně uplatnila paušální výdaj na automobil Peugeot Partner, který měl v roce 2014 zařazený do obchodního majetku a odepisoval jej. Další dvě motorová vozidla, na která uplatnila paušální výdaj, měla v pronájmu od UNI DEVELO s. r. o. Jednalo se o automobily Peugeot Boxer a Fabia, kdy byly doloženy nájemní smlouvy. Správce daně ale zjistil, že nájmy těchto automobilů byly ukončeny ke dni 31. 10. 2014. Žalobkyně mohla proto uplatnit u těchto dvou automobilů paušální výdaje na dopravu pouze za 10 měsíců roku 2014, tzn., že na každé z pronajatých vozidel mohla uplatnit pouze částku 50 000 Kč /rok. Proto žalobkyně podle správce daně nesprávně vykázala v daňovém přiznání na ř. 112 částku snižující základ daně o 10 000 Kč. Dne 2. 7. 2018 byla seznámena žalobkyně s tímto výsledkem kontrolního zjištění, aniž by proti němu následně žalobkyně jakkoli brojila.
60. Ve vztahu k bodu 11) předmětné výzvy (výdaj 4 050 Kč – bod 1 zprávy o daňové kontrole za rok 2015) správce daně uvedl následující: Žalobkyně zaúčtovala do nákladů a zahrnul do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2015 doklad PO15032 (2. 3. 2015 - MÚ Přestice, odbor správní a dopravní - 700 Kč - „SP - evidence řidičů“, bez údaje o plátcí a důvodu správního poplatku), doklad P015113 (16. 7. 2015-Z. H. - 600 Kč - „školení řidičů“ p. H. V., bez předložení zápisu ze školení řidičů a uvedení typu školení), VPD č. 15189 (19. 10. 2015 - MÚ Přestice, odbor správní a dopravní - 750 Kč- „SP - evidence řidičů“ – bez údaje o důvodu platby) a doklad X. (17. 12. 2015 – PhDr. I. W.-2000 Kč-dopravně psychologické vyšetření řidiče nákladních vozidel nad 7,5 t Bc. V. H.). Pro nedostatek spolehlivých informací o uvedených účetních případech byla žalobkyně předmětnou výzvou vyzvána k prokázání oprávněnosti uplatnění nákladů. Žalobkyně v reakci na předmětnou výzvu uvedla: „obdobný případ jako ad 9) zaměstnanec V. H. - viz příloha č. 7“. Přílohou č. 7 je dokument „mzdové údaje zaměstnanců za rok 2017 (H., N., Š.). Správce daně konstatoval, že z přílohy lze ověřit pouze to, že pan H. byl zaměstnancem žalobkyně, ale nikoli čeho konkrétně se týkaly platby správních poplatků, jaké konkrétní školení V. H. absolvoval, z jakého důvodu mu bylo proplaceno dopravně psychologické vyšetření řidiče nákladních vozidel nad 7,5 t, kdy dle zjištění správce daně, žalobkyně neměla v roce 2015 v majetku ani v pronájmu žádný nákladní automobil nad 7,5 tuny. Proto měl správce daně výdaje v nákladech na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatněné v rozporu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně byla seznámena dne 2. 7. 2018 s tímto výsledkem kontrolního zjištění a následně sdělila, že náklady souvisely s pracovní činností zaměstnance stavbyvedoucího H., který pracoval se stavebními stroji pronajatými, popř. zapůjčenými od firmy UNI DEVELO s. r. o. a navrhla provést výslech V. H. Správce daně měl navržený výslech za nadbytečný z důvodu, že v účetnictví není zaúčtován žádný účetní doklad svědčící o tom, že by měla žalobkyně

od firmy UNI DEVELO s. r. o. v roce 2014 pronajaty či zapůjčeny nějaké stavební stroje, případně nákladní automobily či traktory, že za tento pronájem či zapůjčení zaplatila, ani nebyl předložen výkaz, kterým by bylo doloženo, že V. H. se stavebními stroji skutečně pracoval - skutečnost, že V. H. pracoval na pronajatých strojích, není předmětem dokazování. Správce daně shrnul, že nebylo prokázáno, o jaké konkrétní náklady se jednalo, čeho konkrétně se týkaly platby správních poplatků, jaké konkrétní školení V. H. absolvoval, z jakého důvodu mu bylo proplaceno dopravně psychologické vyšetření řidiče nákladních vozidel nad 7,5 t. Pokud se žalobkyně rozhodla, že svému zaměstnanci školení a vyšetření poskytne, poplatky za něj zaplatí, musí jít důsledek takového rozhodnutí

k její tíži. Správce daně setrval na závěru, že výdaje byly v nákladech na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatněny v rozporu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

61. Ve vztahu k bodu 2 výsledku kontrolního zjištění (výdaj 1 000 Kč – doklad P15183 – správní poplatek – bod 2 zprávy o daňové kontroly za rok 2015) správce daně uvedl následující: Žalobkyně zahrнула výdaj do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, kdy šlo o správní poplatek za vydání rozhodnutí o prodloužení stavebního povolení na stavební řízení „Dostavba bytového domku s prodejnou“. Stavební řízení však nebylo do konce roku 2015 ukončeno. Dne 26. 10. 2015 bylo žalobkyni prodlouženo stavební povolení vydané v září rok 2013, a to do 30. 10. 2017. Proto měla být hodnota správního poplatku zaplacená v roce 2015 součástí nákladů pořizovaného majetku. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně seznámena s tímto výsledkem kontrolního zjištění, aniž by proti němu následně jakkoli brojila. Částka 1 000 Kč byla proto správcem daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů stanovena položkou zvyšující základ daně z příjmu právnických osob v roce 2015.
62. Ve vztahu k bodu 10) předmětné výzvy (výdaj 300 000 Kč – bod 3 zprávy o daňové kontroly za rok 2015) správce daně uvedl následující: Vzhledem k tomu, že správce daně neměl dostatek spolehlivých informací o této účetní operaci, byla žalobkyně vyzvána předmětnou výzvou k důkazu o tom, jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu jí bylo dodavatelem poskytnuto, v jakém období bylo poskytnuto. Žalobkyně sdělila, že se jednalo o opravu starých oken v objektu Prvomájová 9, která proběhla tzv. výměnným způsobem. Okna byla vyrobena v rok 2013 a montážní práce probíhaly postupně v průběhu let 2012 až 2015 na základě smlouvy o dílo. Žalobkyně předložila smlouvu o dílo, podle níž místem dodávky oken a dveří byla Prvomájová ul. 9/12 a zhotovitel se ve smlouvě zavázal zhotovit dílo do 31. 7. 2012 - cena vč. DPH byla stanovena na 374 272 Kč. Z fotografií a dokladů stavebního řízení správce daně dovodil, že dne 15. 5. 2012 žalobkyně požádala o vydání stavebního povolení, kolaudační souhlas byl vydán dne 7. 8. 2013 a rekonstrukcí vzniklo pět malometrážních bytů a dále víceúčelový nebytový prostor, kdy nové bytové jednotky byly pronajaty žalobkyní firmě UNI DEVELO s. r. o. dne 31. 5. 2013, což podle správce daně zpochybnilo tvrzení žalobkyně, že oprava probíhala výměnným způsobem v letech 2012-2015. Při jednání dne 22. 11. 2017 proto seznámil správce daně žalobkyni se svými pochybnostmi ohledně předmětu a doby plnění a následně žalobkyně upustila od svého původního tvrzení, že se jedná o opravu starých oken a nově připustila, že pouze část nových oken byla použita na opravu starých oken výměnným způsobem, druhá část souvisela s rekonstrukcí objektu a přiložila soupis oken a dveří

s vyznačením, pro který účel bylo to které okno použito, s rozdělením všech oken na okna pouze vyměněná a okna nová. Správce daně uvedl, že se s provedeným rozdělením neztotožňuje a odkázal na počet a tvar původních a nových oken. Tyto rozpory znásobily pochybnosti správce daně o pravdivosti tvrzení žalobkyně. Správce daně zdůraznil, že rekonstrukce měla za následek změnu účelu, technických parametrů, vybavenosti a použitelnosti majetku, tudíž nešlo o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ale o náklady, které vstupují do hodnoty technického zhodnocení majetku. Dne 2. 7. 2018 byla žalobkyně seznámena s tímto výsledkem kontrolního zjištění. Následně žalobkyně sdělila, že setrvává na svém dřívějším vyjádření, že práce spočívající v montáži nových oken souvisely zčásti s rekonstrukcí budovy Prvomájová 9, avšak zčásti s opravou již existujících starých oken, a předložila část projektové dokumentace. Správce daně konstatoval, že žalobkyně odkazovala na cenovou nabídku, která však nekorespondovala s fakturou, výkresy projektové dokumentace neobsahují žádná čísla korespondující s cenovou nabídkou, projektová dokumentace předložená stavebnímu úřadu nemohla z důvodu doby jejího vzniku obsahovat údaje z časově následné cenové nabídky, část fasády se netýkala předmětné rekonstrukce. Správce daně k důkazními návrhu žalobkyně dodal, že výslech svědka R. B., který měl provádět montáž oken, by byl nadbytečný, protože celá hodnota plnění oken měla vstoupit do hodnoty technického zhodnocení majetku – provedení svědecké výpovědi by bylo nadbytečné, neboť správce daně dodávku a montáž oken nezpochybňuje. Částka 300 000 Kč byla dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona podle posouzení správce daně položkou zvyšující základ daně z příjmu právnických osob v roce 2015.

63. Zpráva o daňové kontrole byla odůvodněním dodatečných platebních výměrů I i dodatečného platebního výměru II (srov. § 147 odst. 4 daňového řádu).
64. Je nutno uvést, že z hlediska soudního přezkumu představují rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jeden celek (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56).
65. Před vypořádáním jednotlivých námitek žalobkyně považuje soud za vhodné vytknout shrnutí rozhodné právní úpravy a související judikatury. Není nutné zde právní úpravu a judikaturu zmiňovat podrobněji, protože to již učinil žalovaný v bodech 13 až 22 a 24 až 28 napadeného rozhodnutí I, resp. v bodech 19 až 29 a 31 až 35 napadeného rozhodnutí II a soud na tyto pasáže obou napadených rozhodnutí odkazuje.
66. Dle ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu platí, že „[D]aňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.“
67. Dle ust. § 87 odst. 1 věta první daňového řádu platí, že „[D]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“
68. Obsahové náležitosti zprávy o daňové kontrole upravuje ust. § 88 odst. 1 daňového řádu.
69. Dle ust. § 88 odst. 2 daňového řádu „[S]právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.“
70. Dle ust. § 88 odst. 3 věta první daňového řádu „[N]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění

a navrhnout jeho doplnění.“

71. Postup k odstranění pochybností pak upravuje ust. § 89 a ust. § 90 daňového řádu.
72. Rozložení důkazního břemene v rámci daňového řízení mezi daňový subjekt a daňové orgány upravuje ust. § 92 daňového řádu. Dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu „*[D]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu „*[P]okud 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.*“ Dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „*[S]právce 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.*“
73. Soud dále jen stručně shrnuje, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se, např. na rozdíl od trestního práva, neuplatňuje zásada vyhledávací, protože důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Daňový subjekt pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013 - 37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy není vyhledávat za daňový subjekt všechny

možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

74. Pokud jde o důkazní břemeno správce daně, pak podle ustálené judikatury (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019 – 29, bod 26) platí, že *„[V] každém případě je však pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami.“* Z těchto závěrů lze nepochybně vycházet i v případě daně z příjmů. V uvedeném rozsudku, v bodě 27, Nejvyšší správní soud vyložil, že podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence, kdy zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy, ale z podstaty věci vyplývá, že výzva musí obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje)- tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. Pro projednávanou věc je významné, že Nejvyšší správní soud jasně vysvětlil (viz bod 28 citovaného rozsudku), že *„[Z]ákon však rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] stanoví pouze to, že 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]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat a priori za nezákonné. I v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy,*

zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).“

75. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývají dále tyto závěry významné pro projednávanou věc.
76. V rozsudku ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, publ. pod č. 3175/2015 Sb. NSS, body 26-28, kasační soud judikoval, že správce daně je oprávněn k daňové kontrole i tehdy, neměl-li před zahájením daňové kontroly žádné konkrétní pochybnosti a nepostupoval-li podle § 89 daňového řádu. Jinými slovy, správce daně nepochybí, když zahájí daňovou kontrolu, aniž by před jejím zahájením využil postupu k odstranění pochybností dle ust. § 89 a násl. daňového řádu.
77. K (ne)možnosti současného využití postupu k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 a násl. daňového řádu a daňové kontroly se Nejvyšší správní soud vyjádřil v bodě 26 rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61, publ. pod č. 3091/2014 Sb. NSS: *„I pokud by byly časové a věcné podmínky pro uplatnění obou kontrolních postupů současně splněny, nelze je uplatnit současně, nýbrž je nutno zvolit jen jeden z nich, a sice ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 d. ř., podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.“* Správce daně tedy není oprávněn využít výzvy k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 daňového řádu, pokud již zahájil daňovou kontrolu.
78. K věci samé uvádí soud následující.
79. Lze konstatovat, že žalobní námitky žalobkyně jsou takřka shodné s jejími odvolacími námitkami proti dodatečným platebním výměřům I a dodatečnému platebnímu výměru II.
80. První okruh žalobních námitek první i druhé žaloby soud shledal nedůvodnými. Žalobkyně vytýkala správci daně, že pochybil tím, že v rozporu s ust. § 89 odst. 2 daňového řádu v předmětné výzvě neformuloval jasně, konkrétně a určitě své pochybnosti, neboť se v předmětné výzvě omezil na obecné tvrzení o pochybnostech, čímž znemožnil žalobkyni dodat požadované důkazní prostředky, tudíž žalobkyni nevznikla povinnost vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu. Podle žalobkyně tyto odvolací námitky žalovaný nevypořádal dostatečně. Konkrétně žalobkyně odkázala na body 1) až 4) a 6) až 11) předmětné výzvy – viz odrážky na str. 2 a 3 první žaloby a odrážky na str. 3 druhé žaloby.
81. Žalovaný obdobné odvolací námitky vypořádal v bodech 24 až 33 napadeného rozhodnutí I, resp. v bodech 31 až 40 napadeného rozhodnutí II, přičemž soud se s touto argumentací žalovaného ztotožňuje a odkazuje na ni. Soud k žalobním námitkám nedostatečného vypořádání odvolacích námitek poukazuje zejména na bod 32 napadeného rozhodnutí I a bod 39 napadeného rozhodnutí II, kde žalovaný podrobně vysvětlil k odvolacím námitkám žalobkyně, o jaké pochybnosti šlo, kdy tyto důvody napadených rozhodnutí žalobkyně nijak v žalobách nespороvala. Vypořádání těchto odvolacích námitek žalovaným soud shledal přezkoumatelným a dostatečným.
82. Předmětná výzva byla výslovně odůvodněna odkazem na § 92 odst. 3, 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Jak vyplývá z těchto výše citovaných zákonných

ustanovení, je v takovém případě daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, jednak povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, dále prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, a dále na výzvu správce daně prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, ledaže potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence správce daně.

83. Předmětem posuzovaného daňového řízení bylo rozhodnutí o daňové povinnosti žalobkyně s cílem vyměřit daň z příjmů ve správné výši. Správce daně v předmětné výzvě deklaroval, že žalobkyně sice dokládala daňové výdaje došlými fakturami a pokladními doklady, avšak z nich nebylo možné jednoznačně dovodit, o jaké konkrétní plnění se mělo konkrétně jednat, resp. k čemu se tvrzený, nepředložený, dobropis vztahuje. Souhrnně tedy soud konstatuje, že jelikož žalobkyně předložila toliko prvotní účetní doklady (faktury, pokladní doklady), z nichž nebylo možno zjistit, za co konkrétně žalobkyně výdaj vynaložila, nemohly tyto doklady prokázat tvrzení žalobkyně o souvislosti těchto výdajů s podnikáním žalobkyně, jinak řečeno, z účetních dokladů nebylo možno ověřit, zda byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobkyně.
84. Z předmětné výzvy je naprosto zřejmé, které skutečnosti potřebné pro rozhodnutí měl správce daně za neprokázané a že po posouzení dokladů předložených žalobkyní při daňové kontrole dospěl k závěru, že existují důvodné a konkrétní pochybnosti o daňovém tvrzení žalobkyně. Skutečnosti, které byly potřebné pro správné stanovení daně ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, správce daně zcela konkrétně vymezil v bodech 1) až 11) předmětné výzvy (viz bod 21 tohoto rozsudku), kdy šlo v případě bodů 1) až 3) a 6) až 11) předmětné výzvy o oprávněnost uplatnění daňově uznatelných nákladů a v případě bodu 4) předmětné výzvy o oprávněnost zaúčtování tvrzeného, nepředloženého, dobropisu. Správce daně v odůvodnění předmětné výzvy konkrétně a určitě uvedl, proč měl doklady předložené žalobkyní v rámci daňové kontroly za nedostatečné pro správné stanovení daně (viz bod 22 tohoto rozsudku). Pokud tedy správce daně v předmětné výzvě uvedl, že předloženými doklady nebyl prokázán předmět plnění, příp. příjemce plnění, příp. souvislost výdaje se zdanitelnými příjmy, je naprosto zřejmé, proč a jaké konkrétní nejasnosti správce daně shledal.
85. Je nutno zdůraznit, že žalobkyně se mýlí, pokud má za to, že správce daně při vydání předmětné výzvy postupoval v rozporu s § 89 odst. 2 daňového řádu. V případě předmětné výzvy se totiž nejednalo o výzvu k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 daňového řádu, nýbrž o obecnou výzvu k předložení důkazních prostředků učiněnou vůči žalobkyni v průběhu daňové kontroly dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu. Tomu ostatně odpovídají i odkazy na výše uvedená příslušná zákonná ustanovení v předmětné výzvě. Správce daně tak nebyl povinen, ba ani oprávněn, učinit vůči žalobkyni v průběhu daňové kontroly výzvu k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 a násl. daňového řádu, neboť vůči žalobkyni nezačal postup k odstranění pochybností, nýbrž daňovou kontrolu. Žalovaný v bodech 13 až 15 a 24 až 28 napadeného rozhodnutí I a v bodech 19 až 21 a 31 až 35 napadeného rozhodnutí II správně odlišil využitelnost postupu k odstranění pochybností dle ust. § 89 a násl. daňového řádu a daňové kontroly dle ust. § 85 a násl. daňového řádu a osvětlil, proč vůči žalobkyni zahájil daňovou kontrolu – žalovaný se tedy řádně vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně stran zvoleného procesního postupu. Pokud tedy správce daně nevyužil institutu postupu k odstranění pochybností ve smyslu ust. 89 a násl. daňového řádu, nemohl z povahy věci ani činit ani procesní úkony tomuto postupu odpovídající, tedy učinit vůči žalobkyni výzvu dle ust. § 89 daňového řádu. Proto byly

nedůvodné i žalobní námitky brojící proti nedostatečné konkrétnosti předmětné výzvy s odkazem na § 89 daňového řádu, protože se nejednalo o výzvu dle ust. § 89 daňového řádu, nýbrž o výzvu dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, kterou správce daně vyzval žalobkyni k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně.

86. Nad rámec uvedeného soud uvádí, že žalobkyně ani konkrétně nespecifikovala, v čem měla být předmětná výzva nepřipustně obecná, zejména proč tvrzená obecnost žalobkyni znemožnila, jak žalobkyně v žalobách tvrdila, dodání požadovaných důkazních prostředků. Tuto argumentaci vyvrací nejen konkrétní a určitý obsah předmětné výzvy, ale i procesní postup žalobkyně po doručení předmětné výzvy, kdy žalobkyně na předmětnou výzvu reagovala předložením listin v podobě faktur, smluv, dokumentů vztahujících se ke stavebnímu řízení a ke každému z jednotlivých bodů výzvy uvedla určité daňově rozhodné skutečnosti (viz bod 24 tohoto rozsudku). Žalobkyně neuvedla, jaké důkazní prostředky by bývala předložila, pokud by předmětná výzva byla formulována jinak, a že by tyto důkazní prostředky byly způsobilé ovlivnit závěry žalovaného o výši daňové povinnosti žalobkyně – jinými slovy, žalobkyně netvrdila, že by údajné procesní pochybení vůbec mělo či mohlo atakovat zákonnost napadených rozhodnutí po věcné stránce. Předmětná výzva byla dostatečně konkrétní, aby na ni žalobkyně mohla reagovat uvedením určitých daňově rozhodných skutečností a předložením důkazních prostředků k těmto se vztahujícím. Jelikož žalobkyně předložila nedostatečné a neprůkazné faktury a další účetní doklady, předmětná výzva proto byla vydána zcela v rámci zákonných zmocnění, kterými byl správce daně limitován.
87. Soud ani nepřehlédl následující průběh daňové kontroly po vydání předmětné výzvy a odpovědi na ni ze strany žalobkyně (viz bod 24 rozsudku).
88. Pokud jde o bod 1) předmětné výzvy, správce daně naprosto konkrétně a srozumitelně ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byla žalobkyně řádně seznámena, uvedl, které skutečnosti potřebné pro stanovení daně má za neprokázané a proč (viz bod 30 rozsudku) – žalobkyně poté, co jí byl výsledek kontrolního zjištění sdělen, proti němu nijak nebrojila ani jej nesporeovala (viz bod 47 rozsudku).
89. Pokud jde o bod 2) předmětné výzvy, správce daně naprosto konkrétně a srozumitelně ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byla žalobkyně řádně seznámena, uvedl, které skutečnosti potřebné pro stanovení daně má za neprokázané a proč (viz bod 32 rozsudku). Žalobkyně na to reagovala svým podáním (viz bod 44 rozsudku). Žalobkyně poté, co jí byl výsledek kontrolního zjištění sdělen, proti němu ve vztahu k fakturovanému úklidu nijak nebrojila ani jej nesporeovala (viz bod 49 rozsudku).
90. Pokud jde o bod 3) předmětné výzvy, správce daně naprosto konkrétně a srozumitelně ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byla žalobkyně řádně seznámena, uvedl, které skutečnosti potřebné pro stanovení daně má za neprokázané a proč (viz bod 33 rozsudku).
91. Pokud jde o bod 4) předmětné výzvy, správce daně naprosto konkrétně a srozumitelně ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byla žalobkyně řádně seznámena, uvedl, které skutečnosti potřebné pro stanovení daně má za neprokázané a proč (viz bod 34 rozsudku). Žalobkyně poté, co jí byl výsledek kontrolního zjištění sdělen, proti němu jinak nebrojila ani jej nesporeovala (viz bod 53 rozsudku).
92. Pokud jde o bod 6) předmětné výzvy, správce daně znovu z jasně vysvětlených důvodů vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků osvědčujících daňovou uznatelnost uplatněných výdajů výzvou ze dne 22. 11. 2017 (viz bod 25 rozsudku) a žalobkyně na tuto

výzvu reagovala dne 21. 12. 2017 (viz bod 26 rozsudku). Správce daně pak naprosto konkrétně a srozumitelně ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byla žalobkyně řádně seznámena, uvedl, které skutečnosti potřebné pro stanovení daně má za neprokázané a proč (viz bod 36 rozsudku).

93. Pokud jde o bod 7) předmětné výzvy, správce daně znovu z jasně vysvětlených důvodů vyzval žalobkyni k předložení důkazní prostředků osvědčující daňovou uznatelnost uplatněných výdajů výzvou ze dne 22. 11. 2017 (viz bod 25 rozsudku). Správce daně pak naprosto konkrétně a srozumitelně ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byla žalobkyně řádně seznámena, uvedl, které skutečnosti potřebné pro stanovení daně má za neprokázané a proč (viz bod 37 rozsudku). Žalobkyně poté, co jí byl výsledek kontrolního zjištění sdělen, proti němu jinak nebrojila ani jej nespороvala (viz bod 56 rozsudku).
94. Pokud jde o bod 8) předmětné výzvy, žalobkyně předložila důkazní prostředky dne 21. 12. 2017 (viz bod 26 rozsudku). Správce daně pak naprosto konkrétně a srozumitelně ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byla žalobkyně řádně seznámena, uvedl, které skutečnosti potřebné pro stanovení daně má za neprokázané a proč (viz bod 38 rozsudku).
95. Pokud jde o bod 9) předmětné výzvy, správce daně pak naprosto konkrétně a srozumitelně ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byla žalobkyně řádně seznámena, uvedl, které skutečnosti potřebné pro stanovení daně má za neprokázané a proč (viz bod 58 rozsudku).
96. Pokud jde o bod 10) předmětné výzvy, správce daně znovu z jasně vysvětlených důvodů vyzval žalobkyni k předložení důkazní prostředků osvědčující daňovou uznatelnost uplatněných výdajů výzvou ze dne 22. 11. 2017 (viz bod 25 rozsudku) a žalobkyně na tuto výzvu reagovala dne 21. 12. 2017 (viz bod 26 rozsudku). Správce daně pak naprosto konkrétně a srozumitelně ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byla žalobkyně řádně seznámena, uvedl, které skutečnosti potřebné pro stanovení daně má za neprokázané a proč (viz bod 43 rozsudku).
97. Pokud jde o bod 11) předmětné výzvy, správce daně naprosto konkrétně a srozumitelně ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byla žalobkyně řádně seznámena, uvedl, které skutečnosti potřebné pro stanovení daně má za neprokázané a proč (viz bod 41 rozsudku).
98. Soud tedy s odkazem na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019 – 29, shrnuje, že žalobkyně se o důvodech, pro které měl správce daně žalobkyni předložené doklady za nedostatečné, a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit, dozvěděla nejen z předmětné výzvy, ale i ze sděleného výsledku kontrolního zjištění. Tím bylo žalobkyni dostatečně umožněno, aby na sdělené nejasnosti reagovala a předkládala důkazy k prokázání svých tvrzení.
99. První okruh žalobních námitek první i druhé žaloby proto nebyl důvodný, protože předmětná výzva nebyla výzvou podle § 89 daňového řádu, jak tvrdila žalobkyně, a současně obsahovala jak konkrétní specifikaci toho, co považuje správce daně za neprokázané, ač je to nutné pro správné stanovení daně, i proč žalobkyni předložené doklady tyto skutečnosti neprokazují. Tím byla vyvrácena žalobní argumentace žalobkyně, že se správce daně v předmětné výzvě omezil pouze na obecné tvrzení o existenci pochybností a výzvu neformuloval dostatečně konkrétně.
100. Ani druhý okruh námitek první a druhé žaloby nebyl důvodný.
101. V druhém okruhu žalobních námitek první žaloby žalobkyně uvedla, že správce daně ve vztahu k dodavatelské faktuře č. X., čtrnácti fakturám od dodavatelů elektřiny a plynu a

dokladu č. X. nevyzval žalobkyni k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu, což žalobkyně namítla již v odvolání. Vzhledem k tomu, že ve zprávě o daňové kontrole nebylo objasněno, proč takto správce daně postupoval, je zpráva o daňové kontrole nepřezkoumatelná. Rovněž žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s podstatou této odvolací námitky žalobkyně.

102. V druhém okruhu žalobních námitek druhé žaloby žalobkyně uvedla ve vztahu k částce 170 000 Kč, kterou žalobkyně uplatnila jako paušální výdaj na dopravu na tři vozidla, jako položce snižující základ daně, že správce daně snížil o částku 10 000 Kč hodnotu uplatněných paušálních výdajů na osobní automobily dle ust. § 24 odst. 2 písm. zt zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), aniž by před tím vyzval žalobkyni k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených žalobkyní nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených ve smyslu ust. § 89 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně ve svém odvolání namítala, že nebylo zřejmé, proč takto správce daně postupoval, kdy ve zprávě o daňové kontrole nebyl tento postup správce daně objasněn, tudíž je zpráva nepřezkoumatelná. Žalobkyně dodala, že žalovaný podstatu této odvolací námitky řádně nevypořádal.
103. Žalobkyně namítla, že ohledně výdaje popsaného v bodě 48 rozsudku (bod 2 zprávy o daňové kontrole za rok 2013) nebyla správcem daně vyzvána k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu. K tomu soud uvádí, že, jak vysvětlil výše, postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu nepřipadal v průběhu daňové kontroly žalobkyně do úvahy. Pokud jde o jádro námitky, že žalobkyně nebyla vyzvána k prokázání těchto skutečností potřebných pro správné stanovení daně, pak soud odkazuje na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019 – 29, body 31, 32 a 37, z nichž vyplývá, že procesním právům daňového subjektu je učiněno zadost, pokud jsou mu sporné, podle správce daně neprokázané, skutečnosti sděleny v rámci daňové kontroly, a to nejen výzvou podle § 92 odst. 4 daňového řádu, ale i při jednání se správcem daně, nebo v rámci sděleného výsledku kontrolního zjištění nebo zprávy o daňové kontrole. Ve všech těchto případech je totiž naplněn smysl přechodu důkazního břemene, tedy aby se daňový subjekt dozvěděl, jaké, dosud sporné, skutečnosti musí prokázat, aby byla daň stanovena dle jeho daňových tvrzení, což daňovému subjektu umožní jak svá daňová tvrzení doplnit, tak předložit další důkazní prostředky. V bodě 32 citovaného rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že není procesním pochybením, pokud se daňový subjekt o pochybnostech správce daně dozví poprvé ve výsledku kontrolního zjištění, protože v takovém případě má daňový subjekt možnost na takto vyjádřené pochybnosti reagovat až do projednání zprávy o daňové kontrole – do práv daňového subjektu na předložení dalších důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení takovým postupem nemůže být zasaženo. *„Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených dokladů není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě, nýbrž ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem (viz výše)“* (bod 34 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu). V nyní posuzované věci byly žalobkyni sděleny konkrétní a určité důvody pro závěr, že uplatněný výdaj nelze považovat za daňově účinný náklad, při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 2. 7. 2018 (viz bod 31 tohoto rozsudku), aniž by na to žalobkyně jakkoli reagovala a ke sdělenému výsledku kontrolního zjištění cokoli sdělila (viz bod 48 rozsudku). Proto není opodstatněnou žalobní námitka nezákonnosti napadeného rozhodnutí odůvodněná neexistencí výzvy k odstranění

pochybností.

104. Žalobkyně namítla, že ohledně výdajů popsaných v bodě 54 rozsudku (bod 8 zprávy o daňové kontrole za rok 2013) nebyla správcem daně vyzvána k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu. Soud k tomu odkazuje na argumentaci v přechozím bodě rozsudku, že postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu nepřipadal v průběhu daňové kontroly žalobkyně do úvahy a že není procesním pochybením, pokud se daňový subjekt o pochybnostech správce daně dozví poprvé ve výsledku kontrolního zjištění, protože v takovém případě má daňový subjekt možnost na takto vyjádřené pochybnosti reagovat až do projednání zprávy o daňové kontrole. V nyní posuzované věci byla žalobkyně vyzvána správcem daně explicitně k prokázání oprávněnosti zahrnutí těchto výdajů do daňově účinných nákladů výzvou C, v níž bylo současně vysvětleno, proč tuto skutečnost nemá správce daně za prokázanou (viz bod 27 rozsudku). Na výzvu C žalobkyně reagovala mj. tím, že účtování bylo výsledkem jejího opomenutí (viz bod 28 rozsudku). Znovu byly žalobkyni sděleny konkrétní a určité důvody pro závěr, že uplatněný výdaj nelze považovat za daňově účinný náklad, při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 2. 7. 2018 (viz bod 35 tohoto rozsudku), aniž by na to žalobkyně jakkoli reagovala a ke sdělenému výsledku kontrolního zjištění cokoli sdělila (viz bod 54 rozsudku). Proto není opodstatněnou žalobní námitka nezákonnosti napadeného rozhodnutí odůvodněná neexistencí výzvy k odstranění pochybností.
105. Žalobkyně namítla, že ohledně výdajů popsaných v bodě 61 rozsudku (bod 2 zprávy o daňové kontrole za rok 2015) nebyla správcem daně vyzvána k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu. Soud k tomu odkazuje na argumentaci v bodě 103 rozsudku, že postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu nepřipadal v průběhu daňové kontroly žalobkyně do úvahy a že není procesním pochybením, pokud se daňový subjekt o pochybnostech správce daně dozví poprvé ve výsledku kontrolního zjištění, protože v takovém případě má daňový subjekt možnost na takto vyjádřené pochybnosti reagovat až do projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyni byly sděleny konkrétní a určité důvody pro závěr, že uplatněný výdaj nelze považovat za daňově účinný náklad, při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 2. 7. 2018 (viz bod 42 tohoto rozsudku), aniž by na to žalobkyně jakkoli reagovala a ke sdělenému výsledku kontrolního zjištění cokoli sdělila (viz bod 61 rozsudku). Proto není opodstatněnou žalobní námitka nezákonnosti napadeného rozhodnutí odůvodněná neexistencí výzvy k odstranění pochybností.
106. Žalobkyně namítla, že ohledně výdajů popsaných v bodě 59 rozsudku (bod 5 zprávy o daňové kontrole za rok 2014) nebyla správcem daně vyzvána k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu. Soud k tomu odkazuje na argumentaci v bodě 103 rozsudku, že postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu nepřipadal v průběhu daňové kontroly žalobkyně do úvahy a že není procesním pochybením, pokud se daňový subjekt o pochybnostech správce daně dozví poprvé ve výsledku kontrolního zjištění, protože v takovém případě má daňový subjekt možnost na takto vyjádřené pochybnosti reagovat až do projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyni byly sděleny konkrétní a určité důvody pro závěr, že uplatněný výdaj nelze považovat za daňově účinný náklad, při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 2. 7. 2018 (viz bod 40 tohoto rozsudku), aniž by na to žalobkyně jakkoli reagovala a ke sdělenému výsledku kontrolního zjištění cokoli sdělila (viz bod 59 rozsudku). Proto není opodstatněnou žalobní námitka nezákonnosti napadeného rozhodnutí odůvodněná neexistencí výzvy k odstranění

pochybností.

107. Soud k žalobní námitce nedostatečného vypořádání těchto odvolacích námitek dodává, že žalovaný shodně odvolací námitky řádně vypořádal v bodech 35 až 40 napadeného rozhodnutí I a v bodech 42 až 47 napadeného rozhodnutí II, přičemž soud jeho argumentaci aprobejuje, kdy žalovaný správně uvedl, že, zjednodušeně řečeno, do práv žalobkyně nemohlo být zasaženo, protože byla seznámena správcem daně s nepříznivým výsledkem kontrolního zjištění, aniž využila svého práva a k výsledku kontrolního zjištění se vyjádřila a navrhla doplnění dokazování – nereagovala-li žalobkyně na sdělený výsledek kontrolního zjištění, ač na to měla dostatečný procesní prostor, nemohla být její práva zkrácena. Soud tak uzavírá, že správce daně žalobkyni poskytl dostatečný prostor k prokázání výše daňově uznatelných nákladů.
108. Nedůvodné byly též žalobní námitky nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, neboť v ní nebylo objasněno, proč správce daně nepostupoval vůči žalobkyni výzvou dle ust. § 89 daňového řádu. Důvodem je fakt, že žalobkyně se v rámci řízení před správcem daně užití ust. § 89 daňového řádu nedovolávala. Správce daně, pokud zahájil a vedl vůči žalobkyni daňovou kontrolu, nebyl povinen bez námitek žalobkyně ve zprávě o daňové kontrole objasňovat, proč vůči žalobkyni neučinil výzvu dle ust. § 89 daňového řádu. Z daňového řádu žádná taková povinnost správcem daně nevyplývala. Pokud by správce daně byl povinen uvádět ve zprávě o daňové kontrole, proč nevyužil veškeré v úvahu připadající procesní postupy směřující k naplnění cíle správy daní dle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, aniž by proti jím zvolenému postupu daňový subjekt brojil, byl by takový postup zcela neefektivní a v rozporu se zásadou hospodárnosti daňového řízení dle ust. § 7 daňového řádu.
109. Ani třetí okruh žalobních námitek první i druhé žaloby nebyl důvodný.
110. K žalobkyní namítanému neodůvodnění neprovedení důkazních prostředků správcem daně soud uvádí, že tato žalobní námitka byla formulována zcela obecně. Žalobkyně nekonkretizovala, jaké důkazní prostředky správcem daně předložila a jaké tento neprovedl, aniž by jejich neprovedení odůvodnil (žalobkyně uvedla toliko to, že správce daně některé z navržených důkazů provedl, jiné ne, aniž by své rozhodnutí o jejich neprovedení řádně odůvodnil). Žalobkyně neuvedla, v čem vadné odůvodnění mělo spočívat, ani ve vztahu k jakým sporným účetním případům mělo dojít k neodůvodněnému neprovedení důkazních prostředků. Na tomto místě soud uvádí, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2010 Sb. NSS, bod 32, či recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2021, č. j. 7 Afs 318/2019-28, bod 8).
111. K takto obecně formulované žalobní námitce může soud uvést pouze toliko to, že ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že žalobkyní navržené důkazy správce daně provedl (např. výslech svědkyně B. na str. 6 a 7 zprávy o daňové kontrole; provedení výslechu svědka H. na str. 9 a 10 zprávy o daňové kontrole) a neprovedení důkazů navržených žalobkyní odůvodnil (str. 9 zprávy o daňové kontrole a neprovedení výslechu svědkyně N., str. 19 zprávy o daňové kontrole a zamítnutí návrhu žalobkyně na vypracování znaleckého

posudku, str. 24 a 28 zprávy o daňové kontrole a neprovedení výsledku svědka H. – tento však byl proveden v odvolacím řízení, str. 31 a neprovedení výsledku svědka B.). Obecně formulovaná žalobní námitka tak nebyla důvodná, kdy žalobkyně ani netvrdila, proč by neprovedené důkazy měly mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Soud aprobejuje vypořádání této odvolací námitky žalovaným v bodech 42 až 45 napadeného rozhodnutí I a bodech 49 až 52 napadeného rozhodnutí II.

112. Též k žalobkyní namítanému nezohlednění skutečností svědčících ve prospěch žalobkyně soud uvádí, že tato žalobní námitka byla formulována naprosto obecně. Žalobkyně neuvedla, jaké konkrétní skutečnosti svědčí v její prospěch správce daně nezohlednil, jak je měl zohlednit, ani proč by v důsledku tohoto měly být dodatečné platební výměry I a dodatečný platební výměr II, resp. napadené rozhodnutí I a II, nezákonné (k náležité konkretizaci žalobních bodů srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS, či již citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2010 Sb. NSS, body 28 a 29). Z žaloby není patrné, jaké původně sporné, následně nesporné, skutečnosti správce daně podle žalobkyně ve zprávě o daňové kontrole *neoddělil* a proč a jak se to mělo projevit na zákonnosti napadených rozhodnutí v neprospěch žalobkyně. Namítala-li žalobkyně, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl důvody, pro které shledal určité skutečnosti pochybné, nelze tuto námitku konkrétně vypořádat, protože žalobkyně v žalobě neuvedla, které *konkrétní* skutečnosti sama považuje za nesporné a správce daně je měl za pochybné, aniž to ve zprávě o daňové kontrole odůvodnil. Soud aprobejuje vypořádání této odvolací námitky žalovaným v bodech 42 až 45 napadeného rozhodnutí I a bodech 49 až 52 napadeného rozhodnutí II.
113. Ke zbytku žalobních námitek třetího okruhu druhé žaloby soud uvádí, že lze argumentovat obdobně jako v předchozích bodech tohoto rozsudku. Žalobkyně neuvedla, v čem mělo spočívat nesprávné hodnocení důkazů žalovaným, jaké *konkrétní* důkazy a jak měl žalovaný deformovat, *jaké konkrétní* nesprávné závěry dovodil žalovaný ve vztahu k svědecké výpovědi svědka Homolky. Z důvodu absence poukazu na konkrétní důvody nezákonnosti napadených rozhodnutí způsobené konkrétními důvody nesprávnosti hodnocení důkazů daňovými orgány tak soud nemohl tuto část žalobní argumentace považovat za žalobní body a vypořádat ji.
114. K žalobkyní namítanému odmítnutí provedení důkazních prostředků ve vztahu k částce 615 800 Kč a dodavateli UNI DEVELO s. r. o., ačkoliv potřeba jejich provedení byla žalobkyní specifikována v jejím vyjádření ke zjištěným skutečnostem č. j. X, soud uvádí, že ani to neshledal důvodnou námitkou. Nejprve je nutno předeslat, že žalobkyně v žalobě neuvedla, jaké důkazní návrhy v daňovém řízení přednesla, jak je žalovaný (tvrzeně nedůvodně) odmítl a proč bez takto neprovedených odmítnutých důkazů nebyl řádně zjištěn skutkový stav. Nic z toho žalobkyně v žalobě neuvedla a úkolem soudu není domýšlet žalobní tvrzení.
115. Obiter dictum soud dodává, že správce daně se tomuto účetnímu případu věnoval na str. 16 až 20 zprávy o daňové kontrole a žalovaný v bodech 55 až 83 napadeného rozhodnutí II. Ze str. 19 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně odmítl provést důkaz znaleckým posudkem, který by ověřil reálnost zpochybňovaných služeb tak, že by došlo k odhadu objemu použité zeminy a stavebního materiálu na stavebních akcích a výsledek by byl srovnán s objemem materiálu přemístěného dopravními prostředky dle evidence, kterou měl správce daně k dispozici, a zároveň odmítl provést výslech svědka H. Výslech svědka

H. však provedl žalovaný v průběhu odvolacího řízení (viz protokol o výsledku svědka ze dne 21. 6. 2019, č. j. X). Jediným žalobkyní navrženým a neprovedeným důkazem tak byl znalecký posudek. Dle vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění ze dne 30. 7. 2018 měl být tímto prokázán předmět a rozsah prováděných prací. Z žalobkyní předložených listinných důkazů (smluv, faktur, příloh k fakturám, kotoučků do tachografu) však dle správce daně nebylo vůbec možné ověřit, v jakém zdaňovacím období měly žalobkyni vzniknout náklady ve výši 615 800 Kč zahrnuté do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Proti tomuto závěru správce daně žalobkyně ničeho nenamítala. V rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, body 24 a 25, Nejvyšší správní soud judikoval, že „[D]le stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60). Soud v této souvislosti poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).“; shodně i recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2021, č. j. 1 Afs 70/2021-41, body 39 a 40. Pokud nebylo možné vůbec určit, v jakém zdaňovacím období měly tyto náklady žalobkyni vzniknout (srov. body 56 až 74 napadeného rozhodnutí II), a v jakém by je tedy žalobkyně mohla uplatnit jako daňově účinné výdaje, bylo nadbytečné zjišťovat jejich rozsah a předmět, k čemuž měl sloužit žalobkyní navržený důkaz. Správce daně tak dle názoru soudu postupoval správně, když odmítl provést žalobkyní navržený důkaz v podobě znaleckého posudku, neboť jeho provedení bylo nadbytečné, resp. nemělo žádnou souvislost s rozhodnou skutečností v podobě určení zdaňovacího období, za něž by žalobkyně vzniklé náklady daňově účinně uplatnit. Žalobkyní navržený důkaz tedy byl dle názoru soudu pro projednávanou věc nerozhodný, resp. jím nemohly být prokázány shora vymezené skutečnosti rozhodné pro posouzení předmětných nákladů jako daňově účinných výdajů, když se vůbec nevztahoval ke sporné skutečnosti v podobě zdaňovacího období, za něž byla žalobkyně oprávněna uplatnit částku 615 800 Kč jako daňově účinný výdaj (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, bod 70). Proto neprovedení tohoto důkazu nevedlo k neúplně zjištěnému skutkovému stavu.

116. K důkazům navrženým žalobkyní v žalobě soud uvádí, že obsahem správního spisu se

dokazování v soudním řízení správním neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

117. Soud tedy nehledal žádnou z žalob žalobkyně důvodnou, a proto je výroky I a II tohoto rozsudku dle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

118. Výrokem III tohoto rozsudku soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků řízení náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci procesní úspěch a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal ve svých vyjádřeních k žalobám.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 1. října 2021

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu