

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **SETERM CB, a. s.**, se sídlem Nemanická 2765/16a, České Budějovice, zast. Mgr. Jiřím Slováčkem, advokátem se sídlem Štěpánská 640/45, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2015, čj. 31143/15/5200-11432-701175, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 6. 2016, čj. 10 Af 46/2015-70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj doměřil žalobkyni daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 5. 2009 do 30. 4. 2010, od 1. 5. 2010 do 30. 4. 2011 a od 1. 5. 2011 do 30. 4. 2012. Důvodem pro doměření daně bylo vyloučení částek z daňově účinných nákladů za uvedená zdaňovací období, neboť podle finančního úřadu žalobkyně neprokázala, že se jedná o náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Spornými náklady byla plnění od obchodních společností (subdodavatelů)

v rámci stavebních prací, které žalobkyně prováděla pro společnost E.ON Česká republika, s. r. o.

[2] Po podání odvolání doplnil finanční úřad dokazování v souladu s § 113 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, o výslechy, jejichž provedení žalobkyně v odvolání navrhla. I po doplněném dokazování dospěl žalovaný k závěru, že finanční úřad postupoval správně a výše uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry. Jako daňově účinné lze podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně neprokázala, že vynaložila výdaje ve smyslu citovaného ustanovení způsobem, jakým uváděla v účetních dokladech, a neunesla proto své břemeno tvrzení a důkazní.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud napadeným rozsudkem zamítl. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně konkrétně a dostatečně označil skutečnosti, které nebyly v souladu s účetními doklady předloženými žalobkyní. Finanční úřad i žalovaný založili svoje pochybnosti na řadě důkazů, které se žalobkyni nepodařilo vyvrátit a jež krajský soud hodnotil stejně jako správce daně a žalovaný. Žalobkyně tedy neunesla svoje důkazní břemeno, na čemž nemůže nic změnit skutečnost, že žalovaný odmítl provádět další výslechy, které žalobkyně navrhla. Tyto důkazy již nemohly mít vliv na skutečnosti, které správce daně zjistil z velkého množství provedených důkazů. Právo žalobkyně na spravedlivý proces postupem žalovaného neutrpělo.

II. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalované

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla včas podanou kasační stížností rozsudek krajského soudu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a navrhla, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že zápisy ve stavebních denících jsou neprůkazné z důvodu, že byly psány dodatečně jinou propisovací tužkou a jiným typem písma. Každý zápis ve stavebním deníku je však z povahy věci psán dodatečně a krajský soud neobjasnil, proč je takový postup nezákonný. Jediným důvodem zpochybnění záznamů ve stavebních denících je použití jiné tužky a jiný sklon písma; požadavek, aby deníky byly psány stejnou tužkou či jednou osobou však žádný právní předpis nestanoví.

[6] Krajský soud zároveň nesprávně posoudil postup žalovaného, který neprovedl výslech navržených svědků – J. H. a F. V., a to pro jejich údajnou nevěrohodnost. Nelze však předem hodnotit věrohodnost svědka bez toho, aby byl slyšen. Výslech svědků navrhla stěžovatelka po seznámení se se závěry žalovaného a jako reakci na jeho předběžné závěry. Takový postup je zcela legitimní a pochopitelný. Žalovaný v rozhodnutí poukazoval na skutečnost, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, přitom jí to svým postupem neumožnil.

[7] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s posouzením krajského soudu a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Stěžovatelka během řízení

předložila řadu důkazů, žádný však neprokázal, že deklarované výdaje splňují podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stavební deníky byly pouze jedním z dílčích důkazů a správce daně i žalovaný je hodnotily i s ohledem na svědeckou výpověď osoby, která do deníků zapisovala. Neprovedení dalších výslechů svědků bylo v souladu s judikaturou, na kterou krajský soud správně odkázal.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a splňuje zákonné náležitosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s. NSS proto přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka ve své kasační stížnosti uplatnila.

[9] Obě kasační námitky stěžovatelky se týkají důkazního břemene v daňovém řízení. Mezi daňový subjekt a správce daně je obecně důkazní břemeno rozděleno tak, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád), a *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* [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno a zpochybní tvrzení daňového subjektu, „*je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů 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 korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal*“ (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, čj. 9 Afs 19/2012-35).

[10] Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře zabýval i důkazním břemenem přímo ve vztahu k výdajům uplatněným podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dospěl k závěru, že „(p)*ovinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník, tedy stěžovatelka. Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na poplatníkovi, který požaduje odečtení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v jím prokázané výši ze základu daně, aby tento svůj nárok prokázal*“ (rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2007, čj. 7 Afs 148/2006-88, zvýraznění doplněno; obdobně dále např. rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004-70, č. 794/2006 Sb. NSS). Hodlá-li daňový subjekt uplatňovat výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je na něm, aby zachoval náležitou míru obezřetnosti a byl schopen vynaložení těchto výdajů důvěryhodně prokázat (viz rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, čj. 2 Afs 11/2013-37).

[11] Stěžovatelka primárně namítá, že správce daně nesprávně posoudil průkaznost stavebních deníků a neunesl tak své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť své závěry založil pouze na skutečnosti, že do stavebních deníků

byly údaje o subdodavatelích zapisovány dodatečně, jinou propisovací tužkou a jiným typem písma. Stěžovatelka ovšem v této námitce pomíjí argumentaci krajského soudu, který se se shodnou žalobní námitkou stěžovatelky vypořádal v napadeném rozsudku. Krajský soud zejména v bodech 30 a 31 napadeného rozsudku vysvětlil, že správce daně a žalovaný založili nevěrohodnost zápisů do stavebních deníků nejenom na tom, že byly provedeny dodatečně a jinou osobou, ale zejména i na dalších poznatcích. Správní orgány především opakovaně vyslechly zaměstnance stěžovatelky pana B. V., který uvedl, že do stavebních deníků dodatečně doplňoval jména subdodavatelů před odevzdáním společnosti E.ON Česká republika, s. r. o., „*na základě dohody s vedením naší společnosti, aby to vypadalo*“. Žalovaný zároveň ve svém rozhodnutí poukázal na skutečnost, že zatímco zaměstnanci stěžovatelky byly do stavebního deníku zapisovány jmenovitě, u sporných subdodavatelů byl v rozporu s požadavky na záznamy ve stavebním deníku [příloha č. 5 část B bod 1 písm. a) vyhlášky č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb ve znění do 28. 3. 2013; shodný požadavek se od 29. 3. 2013 přesunul do přílohy č. 9 a od 1. 1. 2018 do přílohy č. 16 vyhlášky] uveden pouze počet pracovníků, nikoliv jejich jména.

[12] Samostatná existence stavebních deníků jako povinně vedených dokumentů a zápisů v nich neprokazuje samo o sobě skutečné provedení prací. Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti o souladu zápisů s realitou. Unese-li správce daně své důkazní břemeno k důvodnosti svých pochyb, je na daňovém subjektu, aby svá tvrzení prokázal jinak (obdobně rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109). NSS souhlasí s posouzením krajského soudu, že skutečnosti uvedené výše byly dostatečným podkladem pro zpochybnění údajů ve stavebních denících. Správce daně svoji důkazní povinnost proto v této části unesl a bylo na stěžovatelce, aby předložila další důkazy svědčící pro její tvrzení, že uplatněné výdaje odpovídají skutečnosti.

[13] Stěžovatelka dále namítla potenciální nerovnost mezi zápisy do fyzického a elektronického stavebního deníku. Podle přílohy č. 16 část C bod 3 vyhlášky o dokumentaci staveb platí, že pokud *všechny zúčastněné osoby jsou vlastníky elektronického podpisu, lze stavební deník vést elektronickou formou.* I v takovém případě musí ovšem stavební deník splňovat všechny obsahové náležitosti stanovené vyhláškou, mj. do něj tedy musí být zapisováno tentýž den, nejpozději následující den, ve kterém se na stavbě pracuje (příloha č. 16 část C bod 2 vyhlášky o dokumentaci staveb), musí obsahovat jména a příjmení osob pracujících na staveništi [příloha č. 16 část B bod 1 písm. a) vyhlášky o dokumentaci staveb] a nesmí v něm být vynechána volná místa [příloha č. 16 část C bod 1 písm. c) vyhlášky o dokumentaci staveb]. I v případě elektronického stavebního deníku by proto bylo zřejmé následné doplnění stavebního deníku jinou osobou (která by navíc musela být identifikována svým elektronickým podpisem) i absence jmen a příjmení pracovníků subdodavatele.

[14] Podle stěžovatelky je z povahy věci každý zápis do stavebního deníku dodatečný, tj. vytvořený až po provedení stavebních prací. NSS k tomuto tvrzení připouští, že jednotlivé zápisy o postupu prací se provádějí až po faktickém provedení těchto prací, avšak z napadeného rozsudku (i z předchozích rozhodnutí správních orgánů) je zřejmé, že v případě stěžovatelky není problematická skutečnost, že byly zápisy vytvořeny po provedení práce. Správce daně zpochybnil údaje ve stavebním deníku mj. proto, že zatímco zápisy o průběhu prací byly prováděny průběžně (a tedy pravděpodobně v souladu

s požadavky vyhlášky o dokumentaci stavby), zápis o tom, že danou práci provedl některý z problematických subdodavatelů, byl proveden až dodatečně, a to před odevzdáním dokumentace objednateli (společnosti E.ON Česká republika, s. r. o.). Jinými slovy, z dokazování vyplynulo, že do stavebního deníku bylo nejprve samostatně zapsáno provedení práce (např. zdění pilířů) a teprve po dokončení stavby bylo před odevzdáním objednateli dodatečně doplněno k určitým pracím jméno subdodavatele, který je měl provést, příp. byl dokonce doplněn pouze název subdodavatele bez konkretizace, jaké práce vykonával.

[15] Druhá kasační námitka stěžovatelky se týkala neprovedení výslechu navrhovaných svědků. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně, *aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokážou, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35). Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. O každém navrženém důkazu správce daně uváží, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, anebo do řízení nic nového přinést, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2009, čj. 2 Afs 124/2008-127, ze dne 7. 8. 2015, čj. 5 Afs 180/2014-21, a ze dne 27. 7. 2016, čj. 2 Afs 35/2016-43).

[16] Stěžovatelka v žalobě napadla neprovedení výslechu svědků J. H. a F. V., přestože důkaz jejich svědeckou výpovědí žalovanému navrhla v doplnění odvolání. Krajský soud tyto námitky v napadeném rozhodnutí vypořádal. K výše popsaným zásadám uvedl, že žalovaný disponoval mnoha důkazy, které spolehlivě vyvracely skutečnosti tvrzené stěžovatelkou. Závěry, které měly být zjištěny provedením dalších svědeckých výpovědí, již podle krajského soudu nemohly zvrátit zbývající skutková zjištění. Stěžovatelka v kasační stížnosti zopakovala výhrady vůči postupu žalovaného, které uvedla v žalobě a nijak se nezabývala hodnocením krajského soudu. V kasační stížnosti ve vztahu k J. H. poprvé uvedla, že se jedná o starostu obce, ve které byla jedna ze staveb provedena. Jak je výše uvedeno, podle krajského soudu byly pro celkové posouzení věci zásadní další skutečnosti, které byly v průběhu řízení zjištěny - zpětné uzavírání smluv se subdodavateli, nesoulad obsahu smluv s tvrzeným rozsahem provedených prací, dvojí zahrnutí materiálu do daňových nákladů, fakturace subdodavatelů za práci strojů, které ve skutečnosti vlastnila stěžovatelka, a specifické odborné práce, které subdodavatel nemohl sám poskytnout. Stěžovatelka výše uvedené nesrovnalosti věrohodně nevysvětlila, a to ve správním ani soudním řízení. Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem uzavírá, že za této důkazní situace nemohly výpovědi dalších svědků, které byly ze strany stěžovatelky zaměřeny na potvrzení či vyvrácení jednotlivostí, změnit celkový závěr o neunesení důkazního břemene ohledně sporných výdajů.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Námitky stěžovatelky nebyly důvodné, NSS při přezkumu napadeného rozhodnutí krajského soudu nezjistil nedostatky, ke kterým by byl podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl.

[18] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu