

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **SETERM CB, a. s.**, se sídlem Nemanická 2765/16a, České Budějovice, zastoupena Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Moravské nám. 629/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 8. 2017, č. j. 50 Af 25/2016 - 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 11. 2014, č. j. 1971765/14/2201-51522-305539, č. j. 1971779/14/2201-51522-305539, č. j. 1971787/14/2201-51522-305539, č. j. 1971798/14/2201-51522-305539, č. j. 1971804/14/2201-51522-305539 a č. j. 1971814/14/2201-51522-305539, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období měsíce října 2010, listopadu 2010, prosince 2010, dubna 2011, října 2011 a ledna 2012. Správce daně DPH doměřil, neboť zpochybnil plnění ve formě provedení stavebních prací, jejichž přijetí žalobkyně deklarovala na daňových dokladech a jež uplatnila jako odpočet. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 8. 2016, č. j. 36968/16/5300-21444-711083.

II.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Ztotožnil se totiž se závěrem žalovaného, že existovaly vážné a důvodné pochybnosti ohledně daňových a účetních dokladů předložených žalobkyní. Žalobkyni se nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit, ačkoliv důkazní břemeno leželo na ní. Správce daně a žalovaný přitom správně uzavřeli, že stavební deníky nemohly sloužit jako důkaz svědčící ve prospěch žalobkyně, neboť zápisy v nich byly nevěrohodné, nepřípustně dodatečně doplňované, a že provádění důkazu výslechem žalobkyní navrženými svědky by bylo nadbytečné.

III.

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost obsahující dvě námitky. Podle první námitky se krajský soud neměl ztotožnit se závěrem žalovaného, že zápisy ve stavebních denících jsou neprůkazné proto, že byly psány dodatečně, jinou propisovací tužkou a jiným typem písma. Zápisy do stavebních deníků se totiž z povahy věci vždy provádějí teprve dodatečně, avšak ještě před jejich předáním objednateli. Dodatečná povaha zápisů přitom nesvědčí o jejich nepravdivosti či nevěrohodnosti a užití jiné propisovací tužky či sklonu písma není právními předpisy vyloučeno. Požadavky žalovaného na formu zápisů do stavebního deníku nadto vytvářejí neodůvodněnou odlišnost v procesním zacházení s elektronickými a s ručně vedenými stavebními deníky.

[4] V druhé námitce stěžovatelka uvedla, že navrhovaným výslechem svědka J. H. chtěla prokázat, že ke spornému plnění, tj. k provedení konkrétní stavby subjektem uvedeným ve stavebním deníku a na daňových dokladech, opravdu došlo. Správní orgány sice nejsou povinny provést všechny navrhované důkazy, pokud však rozhodují v neprospěch daňového subjektu, je nezbytné provést všechny navrhované důkazy vyjma těch, které nepochybně nemohou přispět k prokázání rozhodných skutečností. Hodnocení případného výsledku provedení důkazu ještě před tím, než byl proveden, je však podle stěžovatelky v rozporu se zásadami daňového řízení a je také nelogické, neboť správce daně a žalovaný tvrdili, že stěžovatelka neprokázala svá tvrzení, avšak zároveň odmítli provést jí navržený důkaz.

IV.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a konstatoval, že postupoval v souladu s právními předpisy a jeho závěry byly učiněny na základě velkého množství důkazů. Stavební deníky byly pouze jedním z těchto důkazů, přičemž jejich nevěrohodnost byla dovozena i na základě svědecké výpovědi osoby, jež zápisy do deníku prováděla. Neprovedení důkazu výslechem navrženého svědka bylo v souladu s ustálenou judikaturou.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud předesílá, že totožnými kasačními námitkami týkajícími se stejných stavebních deníků a neprovedení důkazu výslechem svědků se již zabýval v rozsudku ze dne 28. 3. 2018, č. j. 10 Afs 182/2016 - 40, a to v kontextu daně z příjmů právnických osob. Posouzení kasačních námitek přitom musí být z podstaty věci v obou případech totožné, a proto Nejvyšší správní soud v projednávaném případě plně vychází z odůvodnění svého předchozího rozhodnutí a aplikuje je na neuznání odpočtů daně z přidané hodnoty.

[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 daňového řádu), 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, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35).

[10] Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře zabýval důkazním břemenem 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 7 Afs 148/2006 - 88, zvýraznění doplněno; obdobně přímo ve vztahu k dani z přidané hodnoty např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2014, č. j. 7 Afs 118/2014 - 23). Tato judikatura je plně aplikovatelná i na prokazování výdajů ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Hodlá-li daňový subjekt uplatňovat daňově uznatelné výdaje nebo daňový odpočet, je na něm, aby zachoval náležitou míru obezřetnosti a byl je schopen důvěryhodně prokázat (viz rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 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 v napadeném 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*".

[12] Samotná existence stavebních deníků jako povinně vedených dokumentů a zápisů v nich neprokazuje sama 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, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109). Nejvyšší správní soud 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 části C bodu 3 vyhlášky č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, platí, že pokud *„všechny zúčastněné osoby jsou vlastníky elektronického podpisu, lze stavební deník vést elektronickou formou"* [původně byl tento požadavek uveden v příloze č. 5 část B bod 1 písm. a) vyhlášky ve znění účinném 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]. 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 doplňování 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. Nejvyšší správní soud 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, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35). Zároveň platí, že správce daně není povinen 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2009, č. j. 2 Afs 124/2008 - 127, ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014 - 21, a ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016 - 43).

[16] Stěžovatelka v žalobě napadla neprovedení výslechu svědka J. H., jehož svědeckou výpověď žalovanému navrhla v odvolacím řízení. 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 další svědecké výpovědi, již podle krajského soudu nemohly mít na skutková zjištění vliv. Stěžovatelka v kasační stížnosti zopakovala výhrady vůči postupu žalovaného, které uvedla v žalobě, a nijak se nezabývala hodnocením krajského soudu. 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.

[17] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[18] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. dubna 2018

Mgr. David Hipšr
předseda senátu