



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci

žalobkyně: **ŠIC s.r.o.**, se sídlem Slepá 7, 360 05 Karlovy Vary, IČ: 648 33 917,
*zastoupen JUDr. Tomášem Ficnerem, Ph.D., advokátem se sídlem
Moskevská 947/12, 360 01 Karlovy Vary*

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,
v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2018, č. j. 10287/18/5300-
22444-707622

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto její odvolání směřující proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 11. 4. 2017, č. j. 444829/17/2401-50522-400558, dodatečný platební výměr (dále též jen: „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“), kterým byla žalobkyni doměřena daň

z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2012 ve výši 3 062 423 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 612 484 Kč, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

II. Žaloba

2. Žalobkyně nejprve obecně uvedla, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně vytýká nesprávnost, nezákonnost a nepřezkoumatelnost a napadenému rozhodnutí pak nesprávná skutková zjištění, která dle jejího názoru nemají oporu ve spise. I napadené rozhodnutí je pak dle žalobkyně postiženo vadou nesprávného právního posouzení. Své námitky pak žalobkyně shrnula do celkem čtyř okruhů, a sice nazvaných „likvidace neprodejných zásob“, „knihy jízd“, „mimořádné inventury“ a „usnesení Policie ČR“.
3. V části věnované likvidaci neprodejných zásob uvedla žalobkyně, že nezákonnost touto správní žalobou napadeného rozhodnutí vychází z toho, že oba správní orgány nesprávně posoudily závěr o neprokázání likvidace neprodejných zásob vzhledem ke skutečnosti, že předložené důkazní prostředky a svědecké výpovědi nebyly sto odstranit jejich pochybnosti o provedení faktické likvidace neprodejných zásob cigaret dne 3. 3. 2012. Žalovaný již od počátku svého rozhodování převzal zcela nesprávný názor prvostupňového správce daně o tom, že ze svědeckých výpovědí jednotlivých svědků vyplynuly dle odvolacího orgánu rozdíly především v popisu provedení likvidace, v průběhu přepravy likvidovaných zásob a rovněž ve specifikaci likvidovaných zásob. V důsledku tohoto prvotního nesprávného úsudku, si pak žalovaný svými dalšími úvahami založil již vstupní skutečnost pro rozhodnutí na nesprávné úvaze, pak při sebevětší snaze o nezávislé posouzení případu a vypořádání odvolacích námitek nemohl dospět k jinému závěru, než opět nesprávnému. Žalobkyně i nadále setrvala na svém stanovisku, že z výpovědí svědků je zjevné a nezpochybnitelné, že likvidace neprodejných zásob dne 3. 3. 2012 proběhla a po početní kontrole, kterou provedli Ing. V. G., H. K. a Ing. V. B. se neprodejné zboží spálilo, o čemž svědčí protokol o likvidaci, který je dle právních předpisů, resp. dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dostatečným důkazem o proběhlé likvidaci neprodejných zásob, když tento protokol je dostatečným důkazem o proběhlé likvidaci a nelze se tak ztotožnit se závěrem žalovaného, že tomu tak není právě díky rozporům ve svědeckých výpovědích. Pan D. H. nebyl přítomen kontrole, a to z toho důvodu, že předmětné zboží navázal na místo likvidace. Počítaly se načaté krabice (těch byla většina, protože byly otevřeny při předchozích inventarizacích, jak vyplývá ze svědeckých výpovědí o prováděných inventurách, např. svědek J. uvedl, že při inventuře otvíral a kontroloval všechny krabice) se zbožím a originál zabalené krabice namátkou s ohledem na jejich množství. Paní H. K. a Ing. V. G. odešli z místa likvidace neprodejného zboží až v okamžiku, kdy bylo veškeré zboží zapáleno a bylo již tímto znehodnoceno. Ing. V. B. a pan D. H. se zdrželi na místě likvidace jen proto, aby pozemek uvedli do původního stavu. Provedený způsob likvidace, tak jak proběhnul, platná legislativa umožňovala, v tomto směru žalovaný, ani prvostupňový správce daně, ostatně ničeho ani nenamítá.
4. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný, stejně jako prvostupňový správce daně, si svědecké výpovědi interpretuje striktně a rigidně a nezohledňuje již dříve avizovaný časový odstup od likvidace zásob. Drobné niance mezi výpověďmi svědků, které jsou žalovaným vytýkány žalobkyni, jsou dány cca čtyřletým odstupem od provedení dané likvidace

neprodejných zásob a z logiky věci tak vyplývá, že po tak dlouhém časovém odstupu si svědci nedokáží na vše detailně vzpomenout. Nad to je žalobkyně nucena konstatovat, že svědek H. nemohl být přítomen celému průběhu likvidace, když cigarety navážel na místo likvidace. Ostatní svědci byli přítomni likvidaci neprodejných zásob. V době, kdy svědek G. a svědkyně K. odešli z místa likvidace neprodejných zásob, stalo se tak již v době, kdy byly zásoby neprodejných cigaret již zapáleny a hořely, tedy již probíhala likvidace těchto zásob a likvidace byla již ve značně pokročilém stádiu, de facto byly cigarety již znehodnoceny. Pokud žalovaný napadá rozpory mezi výpověďmi svědků pana J. K., D. H., Ing. V. G. a H. K., měl tyto svědky prvostupňový správce daně opětovně vyslechnout, jak ostatně navrhovala žalobkyně. Žalobkyní požadovaný opětovný výslech svědků nebyl prvostupňovým správcem daně proveden, stejně tak nebyl proveden výslech jednatele žalobkyně Ing. V. B.. Žalovaný se s popisovaným postupem prvostupňového správce daně ztotožnil a má shodně za to, že navrzení svědci byli již vyslechnuti a opakované výslechy svědků by nepřinesly nové skutečnosti, které by změnily vyhodnocení svědeckých výpovědí jako důkazního prostředku. Žalobkyně tento závěr striktně odmítá a má za to, že i když od předmětné likvidace neprodejných zásob uplynul delší čas, není a priori vyloučeno, že by si daní svědci nemohli vzpomenout na další významné skutečnosti a odstranit rozpory mezi jednotlivými svědeckými výpověďmi. Žalovaný tak nevyužil všech důkazních prostředků, ačkoliv je k tomuto povinován, jimiž lze zjistit stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, jak normováno ustanovením § 93 odst. 1 daňového řádu. Dle názoru žalobkyně tak nelze přijmout závěr o tom, že pokud svědci H., K. a G. při vykládce ani před samotným pálením neověřili obsah všech zalepených krabic, nemohli tak osvědčit množství ani specifikaci toho, co bylo v daných krabicích zabaleno a následně zlikvidováno, a to z důvodů uvedených shora.

5. Žalobkyně proto považuje závěry a výše uvedená pochybení, žalovaného v napadeném rozhodnutí za nesprávné, nedůvodné, nezákonné a nepřezkoumatelné, protože žalovaný nepostupoval při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (§ 3 daňového řádu), správce daně při dokazování nehodnotil důkazy podle své úvahy a neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyně má dále za to, že napadené Rozhodnutí je v rozporu s ustanovením § 102 odst. 3 daňového řádu, když se zejména žalovaný nedostatečným způsobem nevypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými žalobkyní, jak uvedeno výše, a rozhodnutí je tedy nezákonné a nepřezkoumatelné. Napadené Rozhodnutí žalovaného je nezákonné i pro rozpor s ustanovením § 93 odst. 1 daňového řádu, když žalovaný nevyužil všech důkazních prostředků, ačkoliv je k tomuto povinován, jimiž lze zjistit stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
6. V části týkající se knih jízd, uvedla žalobkyně, že žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí operuje se skutečností, že kontrolou předložených knih jízd bylo zjištěno, že u žádného z daných vozidel není zaznamenán předpokládaný pohyb vozidla v den likvidace, tj. 3. března 2012 z místa nakládky Slepá ulice 7, Karlovy Vary do místa vykládky Děpoltovická 29, Otovice. Žalobkyně k tomu uvedla, že celá likvidace pro ni byla traumatizující událostí, neboť spálení zboží pro ni mělo téměř likvidační následky, a tak žalobkyně opomněla tyto jízdy zanést do knih jízd (velkoobchodní činnost byla žalobkyně nucena ukončit k 28. únoru 2013 z důvodu nedostatku finančních prostředků a nemožnosti plnit smluvní odběry zboží od dodavatelů, zaměstnanci se propustili, vozidla pro rozvoz se prodala a podařilo se pouze pořídit trafiku, kde ještě v současné době žalobkyně doprodává zásoby, které měla v dobách velkoobchodní činnosti).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

7. Žalobkyně se tak s argumentací žalovaného v napadeném rozhodnutí neztotožňuje a považuje závěry, výše uvedená pochybení, žalovaného v napadeném Rozhodnutí za nesprávné, nedůvodné, nezákonné a nepřezkoumatelné, protože žalovaný nepostupoval při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (§ 3 daňového řádu), správce daně při dokazování nehodnotil důkazy podle své úvahy a neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyně má dále za to, že napadené rozhodnutí je v rozporu s ustanovením § 102 odst. 3 daňového řádu, když se zejména žalovaný nedostatečným způsobem nevypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými žalobkyní, jak uvedeno výše, a rozhodnutí je tedy nezákonné a nepřezkoumatelné.
8. V části týkající se mimořádných inventur žalobkyně poukázala na skutečnost, že žalovaný a ani prvostupňový správce daně se nedostatečným způsobem vypořádali s předloženými třemi počítačovými sestavami označenými jako „Inventura“, které dle žalobkyně prokazují, že v měsíci březnu roku 2012 došlo k likvidaci neprodejných zásob. V roce 2012 proběhly tři mimořádné inventury, a to dne 12. dubna 2012, 29. srpna 2012 a 23. října 2012. Mimořádné inventury již neobsahují zásoby, které se staly předmětem likvidačního procesu. Žalovaný však má pochybnosti o důkazní síle citovaných mimořádných inventur. Za tímto účelem Prvostupňový správce daně provedl výslech svědků pana D. J., M. J. a M. P. a opírá se zejména o tu skutečnost, že forma soupisů mimořádných inventur je jim známa, avšak žádný z nich nepotvrdil, že inventury byly provedeny právě k datu 12. dubna 2012, 29. srpna 2012 a 23. října 2012. Z povahy věci plyne, že stěží uvedení svědci mohou potvrdit, že dané mimořádné inventury byly provedeny k uvedeným konkrétním datům, když jejich výsledky byly provedeny po více jak čtyřech letech po provedení inventur. Svědci nepopřeli, že by se inventury nekonaly, jen si nemohli vzpomenout na konkrétní data jejich provedení. Prvostupňový správce daně ve Zprávě o daňové kontrole poukazuje na skutečnost, že správce logicky dovozuje, že pokud by došlo v průběhu měsíce března 2012 k vyskladnění zásob v hodnotě 13 299 592,48 Kč, což odpovídá množství 25 051 tyčí cigaret, museli by o této skutečnosti zaměstnanci běžně se pohybující ve skladu a provádějící inventury vědět, přičemž se ani jeden z navržených svědků o této skutečnosti vůbec nezmiňoval. Žalobkyně však v této souvislosti konstatuje, že prvostupňový správce daně, resp. žalovaný se žádného ze svědků na výše uvedenou skutečnost výslovně nedotázal a prvostupňový správce daně svůj závěr opírá pouze o svůj logický postup či svou domněnku, nikoliv o svědeckou výpověď. Tento závěr podpořil i žalovaný. Prvostupňový správce daně dále ve Zprávě o daňové kontrole uvádí, že pochybnosti o faktickém provedení mimořádných inventur k datu 12. dubna 2012, 29. srpna 2012 a 23. října 2012 tak ještě posílil fakt, že navržení svědkové – bývalí zaměstnanci žalobkyně, provedení citovaných inventur nepotvrdili. Žalobkyně na svou obranu uvádí, že daní zaměstnanci naproti tomu ale v rámci své svědecké výpovědi neuvedli, že by se žádná mimořádná inventura nekonala. Zaměstnanci shodně vypověděli, že průběh všech inventur byl totožný a probíhaly stejným způsobem, tj. i inventury mimořádné. Prvostupňový správce daně, resp. žalovaný při hodnocení výše uvedených mimořádných inventur konstatuje, že pokud by byly tyto inventury skutečně v daných termínech provedeny, pak by byla žalobkyně povinna již 12. dubna 2012 účtovat o rozdílu mezi stavem zásob vykázaným v účetnictví a stavem zjištěným mimořádnou inventurou provedenou 12. dubna 2012. Žalobkyně k tomu uvádí, že i kdyby neúčtovala o rozdílu mezi stavem zásob vykázaným v účetnictví a stavem zjištěným mimořádnou inventurou provedenou 12. dubna 2012, neznamená to bez dalšího, že citované inventury nebyly provedeny. S

ohledem na výše uvedené skutečnosti tak žalovaný nemůže stavět pochybnosti o faktickém provedení mimořádných inventur k datu 12. dubna 2012, 29. srpna 2012 a 23. října 2012. Žalobkyně má za to, že z výše uvedených závěrů, že mimořádné inventury lze osvědčit jako důkaz prokazující provedení likvidace neprodejných zásob. Žalobkyně se tak s argumentací žalovaného v rozhodnutí neztotožňuje. Žalobkyně považuje závěry, výše uvedená pochybení, žalovaného v napadeném rozhodnutí za nesprávné, nedůvodné, nezákonné a nepřezkoumatelné, protože žalovaný nepostupoval při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (§ 3 daňového řádu), správce daně při dokazování nehodnotil důkazy podle své úvahy a neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyně má dále za to, že napadené rozhodnutí je v rozporu s ustanovením § 102 odst. 3 daňového řádu, když se zejména žalovaný nedostatečným způsobem nevypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými žalobkyní, jak uvedeno výše, a rozhodnutí je tedy nezákonné a nepřezkoumatelné.

9. Konečně, v části žaloby týkající se usnesení Policie ČR uvedla žalobkyně, že v rámci odvolacího řízení předložila jako důkazní prostředek Usnesení Policie ČR, na základě kterého byla Policií ČR odložena trestní věc podezření ze spáchání zločinu krádeží daně, poplatku a podobné povinné platby, které se měli dopustit Ing. V. B. a O. B., jakožto jednatele žalobkyně, tím, že žalobkyně nepřiznala ve větším rozsahu daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobkyně má za to, že citované usnesení Policie ČR je důkazním prostředkem, který lze osvědčit jako důkaz, a který v souvislosti s ostatními důkazy předloženými v průběhu daňové kontroly vedou k unesení důkazního břemene a prokázání, že došlo k faktické likvidaci neprodejných zásob a že daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění byla vykázána v souladu s ustanovením § 21 zákona o DPH.
10. Žalobkyně se tak s argumentací žalovaného v napadeném rozhodnutí neztotožňuje a považuje závěry, výše uvedená pochybení, žalovaného v napadeném rozhodnutí za nesprávné, nedůvodné, nezákonné a nepřezkoumatelné, protože žalovaný nepostupoval při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (§ 3 daňového řádu), správce daně při dokazování nehodnotil důkazy podle své úvahy a neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyně má dále za to, že napadené Rozhodnutí je v rozporu s ustanovením § 102 odst. 3 daňového řádu, když se zejména žalovaný nedostatečným způsobem nevypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými žalobkyní, jak uvedeno výše, a rozhodnutí je tedy nezákonné a nepřezkoumatelné. Napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné i pro rozpor s ustanovením § 93 odst. 1 daňového řádu, když žalovaný nevyužil všech důkazních prostředků, ačkoliv je k tomuto povinován, jimiž lze zjistit stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
11. Závěrem žaloby žalobkyně konstatovala, že nadále trvá na svých podáních z průběhu správního řízení totiž, že došlo k faktické a věrohodné likvidaci neprodejných zásob deklarované protokolem o likvidaci. Naopak, je to samotný žalovaný, který dostatečným způsobem neprokázal, na základě jaké skutečnosti dospívá k tomu, že k údajnému prodeji likvidovaných zásob došlo právě v měsíci prosinec 2012 žalovaný dostatečným způsobem nevypořádal s tím, na základě jaké skutečnosti dochází k závěru, že k domnělému prodeji likvidovaných zásob došlo právě ve zdaňovacím období prosinec 2012 a jakými důkazy toto dokládá. Rozdíl inventur ke dni 31. prosinci 2011 a ke dni 31. prosince 2012 není

důkazem toho, že k vyskladnění celého rozdílu zásob došlo právě v období prosinec 2012. Žalovaný uvádí, že žalobkyně v roce 2011 nakupovala cigarety nesplňující tzv. „LIP“ standard uvedené ve specifikaci předmětu likvidace v pravidelných intervalech a zhruba ve stejném objemu do konce měsíce srpna 2011, lze dovodit, že tyto cigarety byly žalobkyní v průběhu roku 2011 běžně prodávány. Takové tvrzení žalovaného je však nesprávně interpretováno. Je pravdou, že žalobkyně dané cigarety odebíral, ale z toho důvodu, aby splnil minimální odběry od P. M., neboť k této povinnosti byl smluvně zavázán.

III. Vyjádření žalovaného

12. Ve svém vyjádření k žalobě žalovaný nejprve stručně zrekapituloval průběh správního řízení a obsah žalobních námitek.
13. Žalovaný konstatoval, že se s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde podal dostatečné zdůvodnění svého právního závěru, podepřeného příslušnými ustanoveními hmotně-právní daňové normy a vypořádal se se všemi odvolacími námitkami. Žalovaný i nadále setrvává na svém právním názoru a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí [zejména na body 16 až 45 napadeného rozhodnutí], v němž shrnul veškeré relevantní skutečnosti a detailně popsal zjištěný skutkový stav, proto žalovaný odkazuje soud, aby přihlédl k odůvodnění napadeného rozhodnutí jako k součásti vyjádření žalovaného k žalobě.
14. K likvidaci neprodejných zásob a svědeckým výpovědím uvedl žalovaný, že totožná námitka byla žalovaným již vypořádána zejména v bodech 23, 24, 27, 32, 33 a 40 napadeného rozhodnutí a dále také rovněž správcem daně na stranách 14 až 16 zprávy o daňové kontrole č. j. 177089/17/2401-60563-402498 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Žalovaný dále uvádí, že zhodnotil veškeré žalobkyní předložené důkazní prostředky, tvrzení žalobkyně, svědecké výpovědi, důkazní prostředky získané v rámci vyhledávací činnosti (tj. včetně protokolu o likvidaci) a dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobkyně pochybnosti o faktickém provedení likvidace neprodejných zásob neodstranila, a to zejména z důvodů, že z výpovědí svědků přítomných likvidaci neprodejných zásob (J. K., D. H., Ing. V. G. a H. K.) vyplynuly podstatné rozdíly v popisu průběhu provedení likvidace, provádění početní a obsahové kontroly likvidovaných neprodejných zásob, době provedení likvidace a přítomnosti svědků po celou dobu likvidace [podrobněji viz zpráva o daňové kontrole a odůvodnění napadeného rozhodnutí].
15. Nelze se tedy podle žalovaného ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že správce daně a následně i žalovaný interpretovali svědecké výpovědi striktně a rigidně, přičemž drobné nuance mezi výpověďmi svědků způsobil časový odstup od likvidace neprodejných zásob. Ze svědeckých výpovědí postupně vyplynula celá řada rozdílů, které rozhodně nelze označit jako drobné nuance. Lze tedy uvést, že při ověřování skutečností uvedených v protokolu o likvidaci v návaznosti na provedené svědecké výpovědi nebyla faktická likvidace neprodejných zásob prokázána, protože tak nemůže být ani samotný protokol o likvidaci bez dalšího dostatečným důkazem o jejím provedení. Žalovaný k předmětné námitce dále uvádí, že jak je seznatelné z napadeného rozhodnutí i ze zprávy o daňové kontrole, správce daně hodnotil veškeré důkazní prostředky předložené žalobkyní, důkazní prostředky zjištěné správcem daně, svědecké výpovědi i další skutečnosti, které při řízení vyšly najevo, a to v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5Afs

184/2016 ze dne 18. 8. 2017, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že „*Správce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu. Může odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.*“. Důvody, pro které správce daně neprovedl opakované svědecké výpovědi, jsou uvedeny na stranách 15 a 16 zprávy o daňové kontrole. Odůvodněním odmítnutí opakovaných výsledků svědků správce daně dostal požadavku ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 80/2007 ze dne 31. 3. 2009 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 7/2010 ze dne 5. 8. 2010). Žalovaný shodně se správcem daně je toho názoru, že opakované výsledky svědků by nepřinesly žádné další nové skutečnosti, které by změnily vyhodnocení svědeckých výpovědí jako důkazního prostředku. Je to koneckonců i sama žalobkyně, která poukazuje na skutečnost, že od provedení likvidace neprodejných zásob již uběhl velký časový odstup. Pro úplnost žalovaný uvádí, že v souladu s ustanovením § 96 odst. 5 daňového řádu měla žalobkyně právo být přítomen výsledků svědků a klást jim otázky, přičemž však tohoto svého práva žalobkyně nevyužila. Žalovaný tedy uzavírá, že výpovědi svědků (J. K., D. H., Ing. V. G. a H. K.) byly dostatečné a pokud se svědci neshodli v tak zásadních skutečnostech, jako např. jejich osobní přítomnost u likvidace neprodejných zásob, identifikace a množství pálených zásob, samotný průběh likvidace, nemohla by žádná další pozdější výpověď tyto podstatné rozpory věrohodně odstranit. Co se týče rozporovaného neprovedení výsledku Ing. V. B., tj. jednoho z jednatelek žalobkyně, žalovaný opětovně odkazuje na stranu 16 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvedl důvody odmítnutí výsledku navrženého svědka. Pro úplnost žalovaný odkazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 15/2013 ze dne 19. 10. 2006 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 237/2017 ze dne 20. 9. 2017), ze které plyne, že nelze fyzickou osobu, která má vypovídat o záležitostech týkajících se obchodní společnosti, jejíž je taková osoba statutárním orgánem, v daňovém řízení vyslýchat jako svědka, neboť postavení svědka v daňovém řízení se vyznačuje tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat to o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoli svědka samotného. V souladu s ustanovením § 24 odst. 2 daňového řádu je oprávněn při správě daní jednat jménem právnické osoby její statutární orgán, a proto by tak za žalobkyni měl předkládat důkazní prostředky právě její jednatel. Žalovaný tedy odmítá tvrzení, že správce daně, resp. žalovaný nevyužili všech důkazních prostředků, což by mělo za následek porušení ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu,

16. Ke knihám jízd žalovaný uvedl, že je sice pravdou, že v rámci napadaného rozhodnutí žalovaný operuje se skutečností, že kontrolou předložených knih jízd bylo zjištěno, že u žádného z předmětných vozidel není zaznamenán předpokládaný pohyb vozidla v den likvidace neprodejných zásob, tj. dne 3. 3. 2012 z místa nakládky (tj. Slepá 99/7, 360 05 Karlovy Vary) do místa vykládky (tj. Děpoltovická 29, 360 01 Otovice), žalovaný nicméně musí také uvést, že s předmětnou skutečností operoval již samotný správce daně, a to jednak v rámci výsledku kontrolního zjištění kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad - prosinec 2012 a leden - únor 2013, který je součástí protokolu o ústním jednání č. j. 951072/16/2401-60563-402498, a zejména pak také v rámci zprávy o daňové kontrole [viz zejména strana 12 zprávy o daňové kontrole], přičemž žalobkyně měla několik možností [vyjádření k výsledku kontrolního zjištění či odvolání] vyjádřit se k předmětným rozporům týkající se knih jízd, které ovšem žalobkyně nevyužila. Žalovaný

tedy považuje nynější tvrzení žalobkyně, že celá likvidace neprodejných zásob byla pro něj traumatizující událostí, za ryze účelové.

17. Dle žalovaného je to právě neprokázání dopravy likvidovaných zásob na místo likvidace dne 3. 3. 2012, které ještě více prohlubuje pochybnosti správce daně, resp. žalovaného o faktickém provedení likvidace zásob tak, jak je deklarováno žalobkyní. Co se týče tvrzení o špatné finanční situaci žalobkyně, žalovaný již jen ve stručnosti uvádí, že jednání žalobkyně ve věci likvidace neprodejných zásob bylo dle žalovaného zcela nepochopitelné a nelogické, a to zejména za situace, kdy žalobkyně nejednala s dostatečnou opatrností a péčí řádného hospodáře a nakupovala zboží v podstatě ve stejném množství v rámci jednotlivých dodávek (do konce srpna 2011), které dle vyjádření žalobkyně již jeho odběratelé z opatrnosti a z důvodu jeho blízkosti se neprodejností (ode dne 17. 11. 2011) nechťeli od žalobkyně odebírat, a to i přes skutečnost, že se prodejem tabákového zboží žalobkyně zabývá v dlouhém časovém horizontu (zhruba od roku 1997) a měla by tak mít povědomí a zkušenosti při obchodování s tímto sortimentem.
18. Žalovaný pro úplnost dále uvedl, pakliže se jednalo o neprodejné zásoby v tak vysoké částce a množství, mohla si žalobkyně u svých dodavatelů ověřit možnost zpětného odběru tohoto zboží, přičemž žalovaný poukazuje na skutečnost, že ze sdělení od obchodní společnosti Philip Morris ČR a.s. vyplývá, že obchodní společnost Philip Morris ČR a.s. nabízela svým odběratelům (tj. i žalobkyni) možnost zpětného odkupu neprodejných cigaret. Rovněž ze sdělení od obchodní společnosti Imperial Tobacco CR, s.r.o. a obchodní společnosti British American Tobacco (Czech Republic), s.r.o. lze dovodovat, že tyto obchodní společnosti prováděly taktéž zpětný odkup neprodejných cigaret. Je tedy otázkou, proč žalobkyně uvedené zpětné odkupy neprodejných cigaret nevyužila a namísto toho zvolila způsob likvidace neprodejných zásob pálením na otevřeném ohni, přičemž si žalobkyně mohla alespoň zajistit např. fotodokumentaci průběhu pálení neprodejných cigaret jako možný důkazní prostředek. To však žalobkyně neučinila a namísto toho předložila správci daně protokol o likvidaci, který, jak je již uvedeno výše, nebyl osvědčen jako důkazní prostředek o faktickém provedení likvidace neprodejných zásob na základě dalších v průběhu dokazování získaných důkazních prostředků. Žalovaný tedy uvádí, že považuje žalobní námitku uvedenou za nedůvodnou.
19. K mimořádným inventurám žalovaný uvedl, že i tato námitka byla vypořádána zejména v bodech 28 až 30 a 41 až 42 napadeného rozhodnutí a rovněž správcem daně ve zprávě o daňové kontrole, zejména na stranách 17 až 21 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný odmítl tvrzení žalobkyně, že by se správní orgány nedostatečným způsobem vypořádaly s předloženými třemi počítačovými sestavami označenými jako „Inventura“. Důvody, pro které správce daně, resp. žalovaný dospěli k závěru, že mimořádné inventury nelze osvědčit jako důkaz, prokazující faktické provedení likvidace neprodejných zásob, jsou tedy plně seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, resp. z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pro úplnost žalovaný k předmětné námitce dále uvedl, že závěr správce daně, resp. žalovaného nemohou vyvrátit žalobkyní předložené tři počítačové sestavy označené jako „Inventura“ osvědčující průběh tří mimořádných inventur ve dnech 12. 4. 2012, 29. 8. 2012 a 23. 10. 2012, neboť žalobkyně dle účetních zápisů operace o úbytku skladových zásob v průběhu účetního období do účetnictví nezachytila, čímž neúčtovala o reálném úbytku skladových zásob, přestože jím zvolené vedení skladové evidence „způsobem A“ jí to ukládá a žalobkyně je povinna účtovat o všech skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví - viz zejména ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a dále

také České účetní standardy pro podnikatele č. 015 Zásoby (zejména čl. 4. Postup účtování) a č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob (zejména čl. 4. Postup účtování).

20. Pakliže byly ve výše uvedených termínech skutečně mimořádné inventury provedeny, byl by žalobkyně v návaznosti na zvolený „způsob A“ účtování o zásobách již dne 12. 4. 2012 povinna účtovat o rozdílu mezi zásobami dle účetnictví a stavem zjištěným fyzickou inventurou dle ustanovení § 29 odst. 1 zákona o účetnictví. Dle tvrzení žalobkyně „*Mimořádné inventury již neobsahují zásoby, které se staly předmětem likvidačního procesu.*“. Žalobkyně ale přesto úbytek zásob zaúčtoval ve prospěch účtu 132 „Zboží na skladě a v prodejnách“ částku ve výši 13 299 592,48 Kč, představující dle jejího tvrzení likvidaci neprodejných zásob, až k datu 31. 12. 2012. Jestliže tak žalobkyně zaúčtovala ke dni 31. 12. 2012 ve prospěch účtu 132 „Zboží na skladě a v prodejnách“ částku ve výši 13 299 592,48 Kč odpovídající likvidaci neprodejných zásob a současně tvrdí, že v soupisech mimořádných inventur tyto zásoby evidovány nejsou, logicky lze dovodit, že tyto zásoby v průběhu účetního období ve svém majetku evidovala. Dále je zřejmé, že stav zásob uvedený na předložených soupisech tří mimořádných inventur neodpovídá stavu skutečnému, přesto žalobkyně zjištěné inventarizační rozdíly nevyúčtovala do účetnictví.
21. Žalovaný tedy konstatuje, že správce daně na základě výše uvedených skutečností žalobkyni předložené tři počítačové sestavy označené jako „Inventura“ za účelem osvědčení provedení tří mimořádných inventur po termínu likvidace neprodejných zásob ve vazbě na další důkazní prostředky posoudil a zcela oprávněně je nepovažuje za důkazní prostředek věrohodně prokazující stav skladových zásob v průběhu účetního období.
22. Pochybnosti správce daně o faktickém provedení mimořádných inventur k datu 12. 4. 2012, 29. 8. 2012 a 23. 10. 2012 ještě následně posílily na základě výpovědi svědků - bývalých zaměstnanců žalobkyně (D. J., M. J. a M. P.), když tito svědci uvedli, že nemohou potvrdit, zda byly tyto mimořádné inventury k uvedeným datům provedeny, a že zásoby odpovídaly skutečnému stavu zásob, a to vše ve světle zjištěných skutečností, a sice že výpovědi svědků byly odlišné v porovnání s vyjádřením jednatele žalobkyně, Ing. V. B., v rámci ústního jednání dne 11. 12. 2015. Žalovaný částečně souhlasil se žalobkyní, že se správce daně výslovně svědků nedotázal, zda v průběhu měsíce března 2012 došlo k vyskladnění neprodejných zásob v hodnotě 13 299 593,48 Kč, což odpovídá 25 051 ks balení cigaret (jedním balením se rozumí 200 ks cigaret). Podle přesvědčení žalovaného však lze důvodně očekávat, že pokud by opravdu v průběhu měsíce března 2012 došlo k vyskladnění takového množství cigaret (jedná se zhruba o jednu polovinu celkového množství tehdejších zásob žalobkyně), museli by o této skutečnosti zaměstnanci běžně se pohybující ve skladu a provádějící inventuru při své výpovědi u správce daně alespoň částečně zmínit.
23. Žalovaný své vyjádření k této části žaloby uzavřel konstatováním, že správce daně oprávněně ani tři počítačové sestavy označené jako „Inventura“ prokazující průběh tří mimořádných inventur ve dnech 12. 4. 2012, 29. 8. 2012 a 23. 10. 2012 neosvědčil, z důvodů zjištěných hrubých rozporů a dále také v návaznosti na provedené výsledky svědků, jako důkazní prostředek prokazující faktickou likvidaci neprodejných zásob. Žalovaný tedy považuje tuto žalobní námitku uvedenou za nedůvodnou.
24. K částí žaloby týkající se policejního usnesení o odložení věci uvedl žalovaný, že i touto námitkou se již zabýval v napadeném rozhodnutí, a to v odstavcích 36 a 44. Doplnil, že ač

nebyl dle usnesení o odložení věci spáchán trestný čin, žalobkyně v průběhu daňového řízení neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že by došlo k faktické likvidaci neprodejných zásob, a že daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění byla vykázána v souladu s ustanovením § 21 zákona o DPH. Dle žalovaného tedy nelze usnesení o odložení věci osvědčit jako důkazní prostředek prokazující faktickou likvidaci neprodejných zásob. Žalovaný dále také odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 2 Afs 33/2011 ze dne 25. 4. 2012, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že *„Příznivý výsledek trestního řízení pro obžalovaného proto může být ovlivněn i nedostatkem důkazů shromážděných v jeho neprospěch, zatímco v daňovém řízení může mít shodná skutková situace (s ohledem na opačně nastavené důkazní břemeno) pro tutéž osobu (zde v postavení daňového subjektu) výsledek zcela opačný.“*

25. K tomu žalovaný ještě dále doplnil, že proti usnesení o odložení věci podal správce daně stížnost, kterou odůvodnil tím, že policejní orgán neopatřil veškeré důkazní prostředky. O uvedené stížnosti rozhodl státní zástupce Okresního státního zastupitelství v Karlových Varech tak, že zrušil usnesení o odložení věci a uložil policejnímu orgánu, aby o věci znovu jednal a rozhodl. I tuto námitku proto žalovaný považuje za nedůvodnou.
26. Žalovaný rovněž odmítl tvrzení žalobkyně, že by napadené rozhodnutí bylo v rozporu s ustanovením § 5 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný uvedl, že správce daně i žalovaný postupovali v průběhu celého daňového řízení v souladu se zákonem a jinými právními předpisy (tj. zejména s daňovým řádem a zákonem o DPH) s důrazem na zachování všech základních zásad správy daní. Co se týče porušení ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, žalovaný sdělil, že správce daně hodnotil veškeré důkazy podle své úvahy, přičemž každý důkaz posuzoval jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž správce daně přihlédl ke všemu, co v předmětném daňovém řízení vyšlo najevo. Předložené důkazní prostředky nebyly schopny prokázat faktické provedení likvidace neprodejných zásob, protože je tak vzniklý úbytek zásob ke dni 31. 12. 2012 nutno považovat za dodání zboží dle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, a proto měla žalobkyně povinnost odvést daň na výstupu v souladu s ustanovením § 21 zákona o DPH, neboť přijatá plnění byla použita pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností. Je to tedy právě žalobkyně, kdo porušil ustanovení § 21 zákona o DPH tím, že vykázal daň na výstupu v předmětném zdaňovacím období v nesprávné výši. K dílčí námitce žalobkyně, že napadené rozhodnutí je rovněž také vydáno v rozporu s ustanovením § 102 odst. 3 daňového řádu, neboť se žalovaný nedostatečným způsobem vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými žalobkyní v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, sp. zn. 7 Afs 156/2016, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že *„...povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku (...). Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení.“*

IV. Posouzení věci krajským soudem

27. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem souhlasili a soud neshledal důvody pro jeho nařízení (§ 51 s.ř.s.).
28. Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými bylo rozhodnutí správního orgánu řádně a včas napadeno (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).
29. Žaloba není důvodná.
30. Při rozhodování věci vycházel soud ze správního spisu, z něhož vyplývá, že u žalobkyně byla dne 26. 5. 2015 zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty mj. i za zdaňovací období prosince 2012 v plném rozsahu. Zpráva o proběhlé daňové kontrole, podle níž žalobkyně neprokázala likvidaci neprodejných zásob cigaret, pročež žalobkyně při podání přiznání k dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období porušila § 21 zákona o DPH, byla se žalobkyní projednána dne 5. 4. 2017.
31. V návaznosti na výsledky daňové kontroly vydal správní orgán I. stupně dne 11. 4. 2017 dodatečný platební výměr, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2012 ve výši 3 062 423 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti žalobkyně uhradit penále ve výši 612 484 Kč.
32. Žalobkyně proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně brojila odvoláním, v němž namítla prakticky shodné skutečnosti, které pojala i do své žaloby rekapitulované shora; žalobkyně se neztotožnila se způsobem vypořádání svých námitek uplatněných v rámci řízení před správním orgánem I. stupně, rozporovala skutkové závěry správního orgánu I. stupně, pokud jde o likvidaci neprodejných zásob cigaret, domáhala se opětovného výsledku svědků K., H., Ing. G. a K., pokud jsou jejich výpovědi rozporné, upozornila na to, že v roce 2012 proběhly tři mimořádné inventury, ze kterých dle jejího názoru plyne, že k likvidaci neprodejných zásob cigaret vskutku došlo v březnu 2012. Žalobkyně ke svému odvolání připojila usnesení Policie ČR ze dne 13. 12. 2017, č. j. KRPK-540602-27/TC-2017-190381, kterým byla dle § 159a odst. 1 trestního řádu odložena věc podezření ze spáchání zločinu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, které se měli dopustit Ing. V. B. a O. B., jakožto jednatele žalobkyně.
33. Žalovaná však napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítla a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdila, neboť dospěla k závěru, že žalobkyně dostatečným způsobem neprokázala provedení likvidace neprodejných zásob cigaret v březnu 2012, a proto neprokázala, že odvedla daň z přidané hodnoty na výstupu správně v souladu s § 21 zákona o DPH.
34. Žaloba není důvodná.
35. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“
36. Dle § 92 odst. 4 daňového řádu: „*Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“

37. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: „*Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*“
38. Soud především konstatuje, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, jak žalobkyně tvrdila za každou svou dílčí žalobní námitkou. Z napadeného rozhodnutí je předně zřejmé, z jakých důvodů žalovaný dospěl ke svým závěrům, které ostatně i logicky koherentně a přezkoumatelně odůvodnil. Je přitom možno poukázat na to, že sama žalobkyně se závěry žalovaného věcně polemizuje, což by nebylo možné, pokud by napadené rozhodnutí bylo skutečně nepřezkoumatelné. Soud ani neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalobkyně tuto část své námítky formulovala obecně, proto soud pouze obecně konstatuje, že tam, kde žalovaná potvrdila rozhodnutí správního orgánu I. stupně o neprovedení dalších důkazů (opakovaného výslechu některých svědků), přezkoumatelně vysvětlila, z jakého důvodu tak učinil; této námitce se bude soud ještě věnovat dále, na tomto místě postačí konstatovat, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí dána není.
39. Jak už bylo řečeno, žalobkyně v žalobě uplatnila prakticky totožné námitky, které již zahrnula do svého odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Žaloba je tak opakováním správními orgány již posouzených a vypořádaných námitek. Žalobkyně tedy prostřednictvím správní žaloby pokračuje v polemice se skutkovými zjištěními správních orgánů, přičemž lze ovšem konstatovat, že nijak nereaguje na argumentaci prezentovanou žalovaným v napadeném rozhodnutí, čili skutkové závěry správních orgánů fakticky odmítá *en bloc*. Podstatou projednávané věci po skutkové stránce je, zda se žalobkyni podařilo prokázat, že dne 3. 3. 2012 provedla likvidaci neprodejných zásob cigaret v počtu 25 051 balení po 200 ks, a to jejich spálením na otevřeném ohni v Otovicích.
40. Vzhledem k tomu, že pro rozhodnutí projednávaného případu jsou rozhodující skutkové závěry správních orgánů, je obecně nutno konstatovat, že daňové řízení je vybudováno na zásadě spolupráce daňových subjektů se správcem daně, jak stanoví § 6 odst. 2 daňového řádu. Tato zásada se prolíná do úpravy celého daňového řádu a v rámci dokazování je provedena ustanovením § 92 daňového řádu coby úpravou důkazních břemen. Zatímco § 92 odst. 3 daňového řádu stanoví, které skutečnosti je povinen prokazovat daňový subjekt, když říká: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“, ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu stanoví okruh skutečností, které je povinen prokazovat správce daně. Jelikož z podstaty správy daní vyplývá, že některé informace správce daně ani k dispozici mít nemůže, vnáší ustanovení § 92 odst. 5 písm. c), jež zní: „*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.*“, do procesu dokazování dynamický prvek v podobě přenosu důkazního břemene. K tomuto institutu (nejen) daňového práva procesního existuje bohatá a ustálená judikatura, která se shoduje v tom, že není věcí správce daně, aby prokazoval opak tvrzení daňového subjektu, resp. že není jeho povinností vyšetřit i ty skutečnosti, které má prokazovat daňový subjekt, ale postačí, když vyvrátí věrohodnost tvrzení daňového subjektu. Tím vznikne daňovému subjektu povinnost, má-li v úmyslu prokázat rozhodující tvrzení, doplnit svá tvrzení a popřípadě předložit nové důkazy. Právě vzniku této povinnosti se říká přenos důkazního břemene. Jinak řečeno, pokud daňový subjekt dostatečně nevyvrátí důvodně vyvozené pochybnosti správce daně o průkaznosti,

správnosti či úplnosti jeho tvrzení, ponese z toho plynoucí negativní právní důsledky, neboť neunesl své důkazní břemeno.

41. Prizmatem této právní úpravy je nutno přistupovat k žalobním námitkám uplatněným v tomto řízení.
42. Ke konkrétním námitkám žalobkyně je možno uvést následující.
43. První okruh svých žalobních námitek nazvala žalobkyně „Likvidace neprodejných zásob“ a tvrdí, že z výpovědi svědků je zjevné a nezpochybnitelné, že se dne 3. 3. 2012 uskutečnila likvidace neprodejných zásob cigaret, a to po jejich početní kontrole, o čemž svědčí protokol o likvidaci.
44. Soud i k tomuto okruhu žalobních námitek především konstatuje, že obsahově totožnou námitku již žalobkyně uplatnila v rámci svého odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně a ta byla vypořádána v napadeném rozhodnutí. Žalovaný identifikoval rozdíly mezi obsahem svědeckých výpovědí týkajících se popisu provedení likvidace, průběhu přepravy likvidovaných zásob a rovněž ve specifikaci likvidovaných zásob. Tyto odlišnosti byly již specifikovány na str. 16–18 zprávy o daňové kontrole a lze na ně proto odkázat (rozpory panovaly ohledně času, od kdy byli ti kteří svědkové likvidaci přítomni, jak dlouho setrvali, ale i ohledně samotného průběhu likvidace). Žalobkyně ve své žalobě nijak tyto rozdíly nevysvětluje (pouze poukazuje na časový odstup provedení výpovědí od data údajné likvidace neprodejných zásob cigaret) a fakticky na ně ani nereaguje, pouze setrvává na svých dosavadních tvrzeních, která opakuje, ale jež však na podkladě výsledků provedeného dokazování nemohou obstát, neboť rozpory zachycené již správním orgánem I. stupně, nemohou být uváděnými tvrzeními žalobkyně překlenuty. Samotné rozpory mezi výpověďmi svědků pak žalobkyně ani nerozporuje, proto je soud nebude na tomto místě jednu po druhé rekapitulovat.
45. Nelze se také ztotožnit s tvrzením, že správní orgány hodnotí svědecké výpovědi striktně a rigidně a nezohledňují časový odstup od událostí. Poukázat je nutno na citovaný § 92 odst. 3 daňového řádu, z něhož vyplývá, že je věcí žalobkyně, aby prokázala skutečnosti obsažené ve svých daňových tvrzeních. Byla to tedy žalobkyně, koho tíží povinnost předložit dostatečné důkazy o realizaci jí tvrzené likvidaci neprodejných zásob cigaret, a bylo také jejím rozhodnutím, že se v tomto směru omezí na svědecké výpovědi a sepsané protokoly a nepořídí i jiné důkazy, jako např. videozáznam.
46. Pokud jde o otázku způsobu hodnocení důkazů, stanoví § 92 odst. 1 daňového řádu, že dokazování provádí správce daně. Samotné hodnocení důkazů je myšlenkový proces, v jehož rámci jsou provedeným důkazům přisuzovány hodnoty závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Instrukce ke způsobu provádění dokazování obsahuje § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož: „*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“ Soudu není zcela zřejmé, co má žalobkyně na mysli tvrzenou „striktní“ a „rigidní“ interpretací svědeckých výpovědí. Hodnocení důkazů totiž musí být především logické. Pokud si jednotlivé svědecké výpovědi odporují právě v těch částech, které jsou pro posouzení konkrétního tvrzení rozhodující, a tyto rozpory není možné překonat prostřednictvím zjištění plynoucích z jiných provedených důkazů, nezbyváá než z takové skutečnosti vyvodit závěr, že tvrzení zůstalo neprokázané. Tak tomu bylo i v projednávaném případě. Negativní právní následek z neprokázání takového tvrzení pak zásadně tíží toho, kdo byl povinen je prokázat, v daném případě tedy

žalobkyni. Té lze přisvědčit potud, že paměťová stopa o událostech u svědků postupem času slábne a jejich výpovědi tak v čase ztrácejí na informační hodnotě. I to je ovšem fakt, který jde v daném případě za žalobkyní; ostatně to byla právě ona, kdo mohl o tvrzené likvidaci neprodejných zásob cigaret pořídit více důkazů, jejichž důkazní hodnota by popřípadě časem neklesala. V projednávaném případě přitom ani nejde o to, že by jednotliví svědci na události zapomněli či si je nebyli schopni přesně vybavit, ale o to, že vypovídají o podstatných skutečnostech odlišně. Při hodnocení svědeckých výpovědí však není možné postupovat kreativně v tom směru, že v důsledku plynutí času budou tyto závažné rozdíly přehlíženy či bagatelizovány.

47. Namítá-li žalobkyně, že správní orgán I. stupně měl po zjištění rozporů ve výpovědích jednotlivých svědků tyto znovu vyslechnout, sama svému tvrzení, že si svědkové v důsledku plynutí času již nemohli všechny události detailně vybavit, odporuje. Na této skutečnosti by totiž opakování svědeckého výsledku jistě nemohlo nic změnit. Účelem opakované svědecké výpovědi není snaha o zajištění, aby její obsah odpovídal tvrzením žalobkyně, popřípadě aby si svědkové mohli události znovu oživit v paměti za využití protokolů o svých předchozích výsleších a dalších materiálů obsažených ve spise či prostřednictvím vzájemných konzultací. Účelem svědecké výpovědi je zjištění, jak svědek vnímal určitou událost svými smysly v té podobě, v jaké se toto vnímání zachovalo v jeho paměti. Dospěl-li správní orgán I. stupně a následně i žalovaný k závěru, že by v tomto směru opakování svědecké výpovědi nemohlo přinést žádná nová zjištění, soud se s tímto závěrem ztotožňuje, neboť ostatně ani sama žalobkyně neuvedla, co nového by měly svědecké výpovědi přinést, ale jen nekonkrétně uvádí, že nelze vyloučit, že by si svědkové ještě na některé významné skutečnosti mohli vzpomenout. Taková hypotetická úvaha však pro opakování svědecké výpovědi nestačí, neboť hypotetická možnost, že si svědek vybaví při dalším výslechu ještě další skutečnosti, existuje konec konců vždy. Správně také správní orgány obou stupňů upozornily, že žalobkyně měla právo se provedení všech svědeckých výpovědí zúčastnit a klást svědkům otázky, jak stanoví § 96 odst. 5 daňového řádu. I žalobkyně tedy mohla spolupůsobit při překlenutí rozporů ve svědeckých výpovědích, což ostatně bylo v jejím zájmu, neboť se jednalo o prokázání skutečností, ohledně nichž ji tížilo břemeno důkazní. Žalobkyně však tohoto svého práva nevyužila. Toto opomenutí však není bez dalšího možno napravovat opakováním provedení svědeckého výsledku.
48. Jde-li o neprovedení výsledku jednatele žalobkyně, Ing. V. B., je vhodné předeslat, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu je to správce daně, kdo určuje, jaké důkazy budou provedeny a jaké nikoli; vázán není ani důkazními návrhy daňových subjektů. Je tedy jen na úvaze správce daně, aby, vázán povinností dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, rozhodl, jaké konkrétní důkazy provede. Tato úvaha samozřejmě musí být přezkoumatelná, správce daně je povinen vyložit, z jakých důvodů určitému důkaznímu návrhu daňového subjektu nevyhověl. V projednávaném případě správní orgány obou stupňů konstatovaly, že výpověď jednatele žalobkyně považovaly za nadbytečnou, neboť podle judikatury Nejvyššího správního soudu nepřináší v daňovém řízení daňovému subjektu postavení svědka, ale účastníka řízení. Přitom uvedly, že k vyjádřením Ing. V. B. učiněným v průběhu řízení přihlédly. Ani v tomto směru tedy soud pochybení správních orgánů neshledal, neboť nebyly povinny výslech Ing. B. provést a současně přezkoumatelně a logicky vysvětlily, proč jej ani na návrh žalobkyně neprovedly. Tomuto závěru není podle přesvědčení soudu co vytknout.

49. Odkazuje-li žalobkyně na § 93 odst. 1 daňového řádu, přičemž uvádí, že dle tohoto ustanovení je správce daně povinen využít všech důkazních prostředků ke zjištění skutkového stavu věci, je nutno její úvahu odmítnout jako nesprávnou. Ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu zní: „*Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*“ Toto ustanovení tedy především vymezuje okruh v úvahu připadajících, zákonných důkazních prostředků, z nichž je možno rozhodovat, které budou provedeny a které ne. Ani toto ustanovení, ale ani žádné jiné však neukládá správci daně, aby v konkrétní věci provedl všechny v úvahu připadající důkazy. Ze zřetele totiž nelze ztrácet smysl dokazování, jež je vedeno za cílem zjištění skutkového stavu, v poměrech daňového řízení tedy pro správné zjištění a stanovení daně. To ale neznamená, že je nutno vždy provést všechny v úvahu připadající důkazy, protože takový postup by byl značně procesně neefektivní a ve svém důsledku by spíše daňové řízení znemožnil završit. Správní orgány tedy jistě neporušily § 93 odst. 1 daňového řádu, pokud neprovedly navržený důkaz svědeckou výpovědí Ing. B., jednatele žalobkyně, ani opakované výsledky již jednou slyšených svědků.
50. První okruh žalobních námitek tedy soud považuje za nedůvodný.
51. Za důvodný nelze označit ani druhý okruh žalobních námitek žalobkyně věnovaný knihám jízd. Tvrzení, že pro žalobkyni představovala likvidace neprodejných zásob cigaret traumatizující událost, takže opomněla zanést jízdy vozidla, jímž měly být neprodejné zásoby cigaret dne 3. 3. 2012 převezeny ze skladu na místo likvidace, do knihy jízd, nelze přijmout jako zpochybnění závěrů správních orgánů. Žalobkyně byla povinna vést knihu jízd řádně. Neučinila-li tak, sama se připravila o další možný nepřímý důkaz svého tvrzení o provedení likvidace zásob neprodejných cigaret. V tomto směru je zjištění o neprovedení záznamu do knihy jízd jen jedním pomyslným střípkem z mozaiky, z nichž se ve výsledku skládají pochybnosti správních orgánů o průkaznosti a správnosti tvrzení žalobkyně o průběhu a faktické realizaci likvidace neprodejných cigaret.
52. Třetí okruh námitek žalobkyně věnovala problému mimořádných inventur. I v něm polemizuje se skutkovými zjištěními správních orgánů, která zpochybňuje. Jedná se rovněž o komplex námitek, který žalobkyně uplatnila již v rámci správního řízení, v jehož rámci byly tyto námitky vypořádány po provedení svědeckých výsledků bývalých zaměstnanců žalobkyně D. J., M. J. a M. P. se závěrem, že byla-li skutečně likvidace neprodejných zásob provedena 12. 3. 2012, bylo povinností žalobkyně o této skutečnosti účtovat již po skončení mimořádné inventury uskutečněné dne 12. 4. 2012.
53. Soud se se skutkovými závěry správních orgánů ohledně této otázky ztotožňuje. Argumentace žalobkyně je v tomto směru nesprávná, když tvrdí, že slyšení svědkové nepopřeli provedení mimořádných inventur v daných dnech, ale nebyli si pouze schopni vzpomenout na konkrétní data jejich provedení. Důkazní břemeno vyplývající z tvrzení žalobkyně, že se mimořádné inventury uskutečnily právě v jí uvedených datech, tížilo žalobkyni. Bylo tedy její věcí, aby k prokázání tohoto svého tvrzení navrhla způsobilé důkazy. Správce daně přitom, jak plyne ze správního spisu, provedl slyšení svědků, které za tím účelem sama žalobkyně navrhla. Sotva se proto může žalobkyně nyní dovolávat toho, že svědkové byli slyšeni až po více než čtyřech letech po provedení těchto inventur, protože tato námitka je irelevantní pro závěr, že se žalobkyni její tvrzení prokázat

nepodařilo. Účelem provedeního dokazování (na návrh samotné žalobkyně) bylo prokázat, zda se události sebehly tak, jak tvrdí žalobkyně, nikoli vyvrácení jejich skutkových tvrzení. Proto je nemístné i tvrzení žalobkyně, že zmínění svědkové provedení mimořádných inventur v uvedené dny nevyloučili.

54. Jde-li pak o otázku správného účtování o rozdílů mezi stavem zásob vykázaným v účetnictví a stavem zásob zjištěným mimořádnou inventurou provedenou dle tvrzení žalobkyně dne 12. 4. 2012, je možno dát žalobkyni za pravdu potud, že samotný fakt, že o této změně nebylo řádně účtováno, neznamená to bez dalšího, že uvedená mimořádná inventura nebyla provedena. Opět je však nutno poukázat na to, že to byla žalobkyně, kdo tvrdil, že tato mimořádná inventura proběhla, a kdo by proto její provedení povinen prokazovat. Neúčtovala-li žalobkyně o změnách svých skladových zásob řádně, připravila se sama o další z možných důkazních prostředků, jimiž by mohla podepřít svá tvrzení.
55. Soud rovněž přisvědčuje závěru správních orgánů, že žalobkyni předložené počítačové sestavy označené jako „Inventura“ osvědčující průběh tří mimořádných inventur ve dnech 12. 4. 2012, 29. 8. 2012 a 23. 10. 201, nemohou dosažené skutkové závěry ohledně provedení mimořádné inventury změnit. Tyto sestavy jsou pouhým listinným důkazem, který je, tak jako každý jiný, nutno hodnotit v souvislosti s ostatními důkazy. Pokud provedení mimořádných inventur nepotvrzují ani svědecké výpovědi a jejich výsledky nejsou zachyceny v účetnictví, nelze považovat citovaný skutkový závěr správních orgánů za chybný.
56. Ve čtvrtém okruhu svých námitek žalobkyně odkázal na usnesení Policie ČR, kterým byla odložena trestní věc podezření ze spáchání zločinu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, které se měli dopustit Ing. V. B. a O. B., jakožto jednatele žalobkyně. I tuto námitku již žalobkyně uplatnila ve správním řízení.
57. Je k ní třeba uvést, že žalobkyně vyvozuje z citovaného usnesení důsledky, které z něj nevyplývají. Usnesení o odložení věci ve smyslu § 159a zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, je institutem trestního řízení. Skutečnost, že orgány činné v trestním řízení dospěly k závěru, že je na místě odložit podezření ze spáchání trestného činu, však ještě neznamená, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno ohledně tvrzeného provedení likvidace neprodejných zásob cigaret. Nelze totiž přehlížet, že trestní řízení je vybudováno na zcela jiných zásadách než řízení daňové. K vyvození trestní odpovědnosti je nutné nezpochybnitelné prokázání viny, čili pomyslné důkazní břemeno ohledně naplnění všech znaků trestnosti určitého jednání, jež je kladeno obviněnému za vinu, leží plně na orgánech činných v trestním řízení. Tato zásada se jistým způsobem promítá i do přípravného řízení trestního, v němž sice obecně vzato pro podání obžaloby či případně i samotného zahájení trestního stíhání postačí nižší míra procesní jistoty, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal (např. dle § 160 odst. 1 trestního řádu je dán důvod k zahájení trestního stíhání konkrétní osoby tehdy, nasvědčují-li zjištěné a odůvodněné skutečnosti tomu, že byl spáchán trestný čin, a je-li dostatečně odůvodněn závěr, že jej spáchala určitá osoba), přesto pomyslné důkazní břemeno leží výhradně na orgánech činných v trestním řízení. Podle zásady „v pochybnostech ve prospěch“ je nutno v případě nedostatečné důkazní situace obviněného zprostit obvinění, resp. ani trestní řízení nezahajovat, nejsou-li splněny podmínky citovaného § 160 trestního řádu.
58. Naopak v daňovém řízení jsou důkazní břemena rozdělena, jak už tom soud pojednal shora. Daňový subjekt je povinen dle § 92 odst. 3 daňového řádu svá tvrzení prokazovat.

Daňový řád neobsahuje úpravu, podle které by i případné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem bylo možno vykládat v prospěch takového daňového subjektu. Je to ostatně logické, takové pravidlo by totiž vedlo k vyprázdnění právní úpravy rozdělení důkazních břemen, a ve svém důsledku by správu daní ochromilo.

59. Z toho vyplývá, že skutečnost, že na jedné straně nebylo možno vyvodit vůči žalobkyni trestní odpovědnost pro určitý skutek, neznamená, že by bylo prokázáno, že žalobkyně skutečně jí tvrzeným způsobem zlikvidovala neprodejné zásoby cigaret. Tento závěr ostatně není možné v projednávaném případě učinit ani z ostatních žalobkyní předložených tvrzení a zjištění, která vyplývají z provedeného dokazování. Ani tato námitka tedy není důvodná.
60. Přisvědčit konečně nelze ani závěrečným námitkám žalobkyně, které byly jednak uvedeny za každou dílčí žalobní námitkou, jednak na samotném závěru žaloby. Jde-li o námitku vadného postupu správních orgánů z hlediska § 3 daňového řádu (žalobkyně měla patrně na mysli § 5 odst. 1 daňového řádu), konstatuje soud, že tuto vadu správního řízení neshledal. Žalobkyně bohužel nijak nekonkretizovala, v čem konkrétně měl být dle jejího názoru postup správních orgánů nezákonný, proto soud tuto námitku vypořádává rovněž na této úrovni obecnosti. Totéž je pak nutno konstatovat o námitce vadného způsobu hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť soud má za to, že správní orgány naopak jednotlivé důkazy hodnotily jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti při přihlédnutí ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Pokud jde o hodnocení důkazů, zabýval se jím soud již v bodě 48 tohoto rozsudku. Soud má za to, že hodnocení důkazů provedené správními orgány v projednávané věci bylo zákonné a přezkoumatelné. Správní orgány vyložily, jakým způsobem jednotlivé důkazy hodnotily, kde případně nalezly rozpory a jaké důsledky z toho vyvodily. Důvodná není ani námitka porušením § 102 odst. 3 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení: „*V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.*“ Této své povinnosti ale správní orgány v projednávané věci dostály. Napadené rozhodnutí přezkoumatelným a vyčerpávajícím způsobem vypořádává námitky žalobkyně uplatněné v rámci jejího odvolání.
61. Důvodná není ani námitka, že nezákonný postup žalované plyne z nedostatků vůle zabývat se specifiky případů a z přehnaného lpění na bezrozpornosti svědeckých výpovědí. Soud ze správního spisu neshledal nedostatek vůle správních orgánů zabývat se specifiky případu, správní orgány se jimi zabývaly na dostatečné úrovni, přičemž se přezkoumatelným způsobem vypořádávaly s námitkami uplatněnými žalobkyní. Pokud jde o bezrozpornost svědeckých výpovědí, tou se již soud zabýval shora. Na tomto místě postačí konstatovat, že bylo věcí žalobkyně, aby prokázala svá skutková tvrzení týkající se likvidace neprodejných zásob cigaret. Za tímto účelem sama žalobkyně navrhla výslech svědků, přičemž skutečnost, že si svědecké výpovědi odporovaly v podstatných otázkách, které správní orgány zachytily, je nutno s ohledem na důkazní břemeno přičíst k tíži žalobkyně. Nejde tedy o pochybení správních orgánů. Byla to ostatně žalobkyně, kdo zvolil způsob likvidace zásob neprodejných cigaret, a proto to byla jediná žalobkyně, kdo mohl a měl jeho průběh náležitě dokumentovat.
62. Soud tedy uzavírá, že žalobkyni se nepodařilo ani prostřednictvím podané správní žaloby zpochybnit závěry správních orgánů ohledně likvidace neprodejných zásob cigaret dne 3. 3. 2012. Soud se naopak ztotožňuje s tím, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že k jejich likvidaci skutečně došlo žalobkyní tvrzeným způsobem. Z hlediska důkazního břemene

bylo přitom její povinností svá tvrzení prokázat, když na ni správce daně přezkoumatelným způsobem z důvodů, které vysvětlil (a jimiž doložil důvodnost svých pochybností) přenesl důkazní břemeno. Tento závěr potvrzuje i žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111. Žalobkyně svou obranu postavila jednak na rozporování skutkových závěrů správních orgánů, jednak na alternativních skutkových tvrzeních a jednak na snaze vysvětlit určitá svá možná pochybení (připustila, že možná řádně neúčtovala o změně stavu skladových zásob po provedené likvidaci neprodejných cigaret, uvedla, že řádně nevedla knihu jízd). Je však nutno uzavřít, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že by pochybnosti orgánů finanční správy ohledně likvidace neprodejných skladových zásob cigaret byly nedůvodné, resp. prokázat, že k likvidaci zásob cigaret došlo jí tvrzeným způsobem. Nesprávné vedení knihy jízd a částečně připuštěná možnost, že nebylo řádně účtováno o skladových zásobách, pak pouze dokresluje situaci žalobkyně, která nedisponuje dostatečným důkazním materiálem. Důkazní situaci žalobkyně dále ztěžují i některá další zjištění správních orgánů patrných ze spisu, např. nevyužití možnosti zpětného odběru neprodejných cigaret jejich dodavatelem [společnosti Philip Morris ČR a.s., Imperial Tobacco CR, s.r.o. a British American Tobacco (Czech Republic) s.r.o. tuto možnost nabízely], když žalobkyně zvolila raději jejich bezúčelnou likvidaci, nebo neohlášení likvidace velkého množství cigaret hasičskému záchrannému sboru atd. V důsledku toho neunesla důkazní břemeno, které ji tížilo, a proto je nutno závěry správních orgánů a jejich rozhodnutí považovat za správné.

63. Soud žalobu shledal nedůvodnou, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

64. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu však žádné náklady řízení nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 30. dubna 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu