



FČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **JIVA CZ s.r.o.**, IČ 25918567
sídlem Nám. J. M. Marků 49, 563 01 Lanškroun
zastoupena daňovým poradcem ARIADNA, s.r.o.
sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 9. 2017,
č.j. 39942/17/5300-22442-702974

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena tři rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 31. 3. 2016, č.j. 489014/16/2809-50523-601053, č.j. 489125/16/2809-50523-601053 a č.j. 489146/16/2809-50523-601053 (platební výměry), jimiž byla podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,

Shodu s prvopisem potvrzuje

v platném znění (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“) a podle ust. § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) doměřena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období: říjen 2011 ve výši 172.690 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 34.538 Kč, listopad 2011 ve výši 192.371 Kč a penále ve výši 38.474 Kč, prosinec 2011 ve výši 230.665 Kč a penále ve výši 46.133 Kč. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem.

2. Po úvodním popisu obsahu žalovaného rozhodnutí uvedl žalobce v poněkud méně přehledné formě námitky proti žalovanému rozhodnutí, ve kterých polemizoval s jeho obsahem. Žalobce zejména namítal, že správce daně neuznal odpočet DPH z provedených prací a fakturovaných žalobci společností Stavby ECH s.r.o. i přes skutečnost, že tyto byly fakticky provedeny. Správce daně účelově nepřijal jako důkazní prostředek svědeckou výpověď pana P., který faktické provedení prací jednoznačně potvrdil. Prokázání skutečností, že stavební práce prováděl konkrétní dodavatel v rozsahu, jako požaduje správce daně a žalovaný, je pro žalobce objektivně nesplnitelné, žalovaný odmítl provést navržené důkazní prostředky, zejména provedení svědeckých výpovědí bývalých zaměstnanců tvrzeného dodavatele Stavby ECH s.r.o. Faktury od této firmy nebyly fiktivní, jednalo se o skutečně provedené práce. K tomu žalobce uvedl popis provedených prací od září 2011 do června 2012 (strana 3 žaloby). Žalobce dále vysvětloval, jakým způsobem byl odvážen odpad vzniklý při bouracích pracích na objektu vrátnice. Rovněž nelze odmítnout výpověď skladníka žalobce pana S. Správce daně neuznal odpočty DPH z oprav, tj. stavebních prací z daňových dokladů, vystavených dodavatelem Stavby ECH s.r.o. za práce na objektu vrátnice. Správce daně i žalovaný porušili základní zásady správy daní (§ 6 odst. 3, § 5 odst. 1 správního řádu), porušili i povinnost ve smyslu ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu, porušily dále základní zásadu správy daní v § 8 odst. 1 správního řádu.
3. Obdobné nedostatky shledal žalobce i v případě neuznání odpočtů DPH na vstupu souvisejících s přijatými plněními souvisejícími s pracemi na likvidaci mazutového hospodářství. V této části žaloby žalobce rovněž rozvíjí svou polemiku s obsahem žalovaného rozhodnutí. Například tvrdí, že žalobce *„nevidí důvod, proč by měl pan S. znát firmu JIVA, když se žalobcem nebyl v obchodním styku“*, v případě svědectví pana S. nejde o skutečnosti, které by jeho svědectví *„činily nevěrohodným“*. Dle žalovaného tvrzení pana P., že se jednalo o železobetonovou jámu, odporuje tvrzení pana S., že jáma byla vybagrována, toto *„nevylučuje, že se jednalo pořád o stejnou jámu“*. Žalobce uvádí na tomto místě části z výpovědi pana S. a namítá, že *„měl-li správce daně pochybnosti nebo se mu zdály výpovědi pana P. a pana S. rozporné, bylo jeho povinností tyto rozpory odstranit i novým výsledkem pana P., jak to také žalobce navrhoval“*. Konstatováním o tom, že žalobce nepostupoval v souladu se zákonem o odpadech, může být *„relevantní pro nějaké správní řízení, nikoliv však důkazním prostředkem pro posouzení daňové uznatelnosti provedených stavebních prací“*. Správce daně měl k dispozici doklady veškerých oprav a rekonstrukcí provedených v areálu X v období od roku 2008 – 2013 žalobce žádná jiná firma než Stavby ECH s.r.o. likvidaci mazutového hospodářství nedělala a nefakturovala. Žalobce dále v této části žaloby, ostatně jako v celé žalobě, rozvíjí svou polemiku se závěry žalovaného. Nárok na odpočet na DPH za předmětné stavební práce z daňových dokladů vystavených dodavatelem Stavby ECH s.r.o. za práce na likvidaci mazutového hospodářství neuznal správce daně neoprávněně a stejně jako v případě neuznání odpočtu DPH za práce na objektu vrátnice, porušil správce daně a žalovaný zásady správy daní.

4. A konečně žalobce uvedl námitky k dodanění DPH souvisejícímu s likvidací zásob, když žalobce předložil správcem daně požadované skladové karty, kde je vyčíslena skutečná výše deklarovaných evidovaných zásob, z nichž si mohl ověřit skutečnou výši deklarovaných likvidovaných zásob. Nezakládá se na pravdě tvrzení žalovaného o tom, že se vyskytuje duplicita zásob v protokolu č. 1 a č. 2. Žalobce pak popsal způsob nakládání a evidování zásob, uvedl způsob likvidace zásob (Deo Car – vůně do auta, osvěžovač vzduchu – Deo Disc 3 ks, vůně do skříně atd.). Jednatel společnosti Eko Bi s.r.o. vypověděl, že předložený protokol č. 1 podepsal, připustil možnost, že likvidované zásoby mohly být uloženy nejen na skládce v Třebovicích, z výsledků kontrolního zjištění není zřejmé, zda-li správce daně prověřoval uložení odpadu nejen na skládce v Třebovicích, ale i ve

sběrném dvoře v České Třebové. Žalobce odevzdal zásoby i k likvidaci Eko Bi s.r.o., jednatel to potvrdil svým podpisem a razítkem, za další osud zásob „již žalobce neodpovídal“. Není pravdou, že z předložených karet není zřejmé, jaký je zůstatek zboží a zda došlo k naskladnění či vyskladnění zboží. Dále uvedl, že v likvidačním protokolu č. 2 je uvedeno zboží charakteru nebezpečný odpad, je pravda, že mezi likvidovaným zbožím se vyskytuje zboží, které by mohlo být označeno jako nebezpečný odpad, ale jedná se řádově jen o desítky kusů. V případě takového množství není povinnost podávat roční hlášení o produkci a nakládání s odpady. Likvidace nepotřebného zboží byla prokázána jak listinnými doklady tak i svědecky, správce daně měl postupovat v rozporu s daňovým řádem i zákonem o dani z přidané hodnoty. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

5. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Ve vyjádření k žalobě odkázal především na obsah žalovaného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
6. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
7. Na úvod v tomto místě soud považuje za vhodné k povaze přezkumu ve správním soudnictví připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že 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. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13).
8. Zároveň je taktéž na místě dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz)], případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní [což připouští i

Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (odstavec 4 odůvodnění)/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 (odstavec 5 odůvodnění), usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 (odstavec 6 odůvodnění), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.] tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

9. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“
10. Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19: „Nejvyšší správní soud se nejednalo zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu,

Shodu s prvopisem potvrzuje

přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

11. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
12. K rozsahu přezkumu ve správním soudnictví a tedy i činnosti správních soudů je pak třeba vyjasnit následující. V rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva však uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit

- (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
- (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby.

Soud (ESLP) pak přezkoumává právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány.

13. V daném řízení týkajícím se shora uvedeného žalobce soud v rámci svého přezkumu ověřil, že shora uvedené podmínky pro naplnění spravedlivého správního řízení byly splněny. Žalobce měl dostatek možností se se správním spisem seznámit, účastnit se na řízení, byl s postupem správního orgánu v průběhu řízení seznamován. Účelem soudního přezkumu tak je zaměřit se spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání nových závěrů ve specializované oblasti práva. V soudním řízení je prostor ke skutkovému přezkumu věci toliko v omezeném případě, kdy by správní orgán postupoval v rozporu s oprávněnými zájmy účastníků, např. pokud by krátil nedůvodně jejich procesní práva, aplikoval nesprávně zákonné předpisy, atd. Skutečnost, že správní orgán rozhodne tak, že návrhu žadatele nevyhoví, není výrazem nerespektování práv žalobce.
14. Konečně soud v obecné rovině dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí (případně správního rozhodnutí orgánu prvního stupně, pokud bylo odvolacím orgánem potvrzeno) odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
15. K samotnému přezkumu žalovaného rozhodnutí, jež u žalobce spočívá v neuznání odpočtu na DPH u vybraných zdanitelných plnění a dodanění v souvislosti s likvidací zásob je třeba poznamenat, že totožné skutkové okolnosti se staly (v otázce posouzení daňové uznatelnosti nákladů) též předmětem závěrů daňové kontroly žalobce k dani z příjmů právnických osob za období 2011. Správce daně vyloučil ze základu daně z příjmu právnických osob za zmíněné zdaňovací období náklady za služby od dodavatele Stavby ECH s.r.o. v celkové výši 2.189.178 Kč (oprava vrátnice a likvidace mazutového hospodářství), stejně tak správce daně vyloučil ze základu daně „Technologické úbytky“ ve výši 789.454 Kč, když podle tvrzení žalovaného a správce daně žalobce neprokázal, že by byly zásoby zlikvidovány ve smyslu ust. § 24 odst. 2, písm. zg) zákona o dani z příjmů. Uvedené daňové posouzení a závěry daňové kontroly byly přezkoumány v odvolacím řízení a žalobce rovněž následně podal žalobu proti potvrzujícímu rozhodnutí odvolacího orgánu. Žaloba týkající se daně z příjmů za rok 2011 byla projednána před zdejším soudem s tím, že rozsudkem č.j. 52 Af 66/2017-65 ze dne 10. 4. 2018 byla zamítnuta. Soud nemá informaci o tom, že by žalobce proti rozsudku brojil kasační stížností, což by teoreticky mohlo znamenat korekci dříve přijatých závěrů. Takový dřívější výsledek řízení vedeného před zdejším soudem do značné míry předjímá i výsledek nyní projednávané věci. To též proto, že žaloba v nyní projednávané věci je obsahově pojata ve stejném duchu a vystavena na stejném argumentačním základě. Soud nemá důvod se od svého dřívějšího posouzení věci (zde především postupu a vyhodnocení závěrů finančních orgánů) jakkoli odchýlovat s tím, že i jeho hodnocení věci je v nyní projednávané obdobné. Důvody daňové neuznatelnosti nákladů zde totiž mají přímou souvislost s neuznáním odpočtu DPH, resp. s dodaněním u likvidace zásob.
16. Stěžejní otázkou nyní projednávané věci je posouzení postupu správce daně, který neuznal nárok na odpočet DPH na vstupu u plnění přijatých od dodavatele Stavby ECH s.r.o. související s opravou vrátnice (faktury FP 403 a FP 440) a dále za práce při likvidaci mazutového hospodářství (faktury FP 371 a FP 404). Zároveň se jednalo o postup správce

daně, který provedl dodanění v souvislosti s likvidací zásob s celkovou hodnotou ve výši 789.454 Kč, když podle tvrzení žalovaného a správce daně žalobce neprokázal, že by byly zásoby zlikvidovány ve smyslu ust. § 24 odst. 2, písm. zg) zákona o dani z příjmů, což má přímou souvislost s posouzením v oblasti daně z přidané hodnoty. Žalobce pak v žalobě polemizuje s jednotlivými dílčími závěry správce daně a žalovaného, vytýká správci daně a žalovanému, že nesplnil povinnost hodnotit všechny důkazní prostředky v jejich vzájemné souvislosti, tedy že nebyly zjištěny všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, že správce daně a žalovaný porušily ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. S názorem žalobce se krajský soud neztotožnil.

17. V souvislosti s tvrzením žalobce o porušení § 92 odst. 2 daňového řádu se strany správce daně a žalovaného soud nejprve považuje za nutné se zmínit o důkazním břemenu v daňovém řízení.
18. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c), § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz], tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002-25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
19. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
20. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84).
21. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“

22. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
23. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezk Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).
24. Nejen v oblasti daně z přidané hodnoty je v judikatuře Nejvyššího správního soudu zdůrazňováno, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním (např. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63 a č.j. 9 Afs 57/2013-37). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č.j. 2 Afs 7/2006-107). Ve svém rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71 NSS uvedl: „*Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.*“ K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který opakovaně konstatoval, že jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, neboť daňový doklad v tomto případě pouze simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není však relevantním důkazem o jeho uskutečnění (např. usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04 a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).
25. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č.j. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, č.j. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí

identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. j. 9 Afs 30/2008-86, č. j. 1 Afs 39/2010-124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

26. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
27. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010-124).
28. V dané věci bylo nesporné, že správce daně důkazní břemeno unesl. Jak vyplývá ze správního spisu a z žalovaného rozhodnutí, správci daně vznikly důvodné pochybnosti jednak o přijatých zdanitelných plněních od dodavatele Stavby ECH s.r.o. za opravy vrátnice a za likvidaci mazutového hospodářství v závěru roku 2011, dále se jednalo o pochybnosti o způsobu tvrzené likvidace zásob ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP a v té návaznosti na § 13 odst. 4, písm. a) a odst. 5 ZDPH. Správce daně provedl řadu místních šetření a skutkový stav věci byl zjišťován i na základě výpovědi svědků, přičemž správci daně vznikly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví žalobce ve vztahu k jím uplatňovaným odpočtům DPH za přijatá plnění, tj. za zmíněné stavební práce a za likvidaci mazutového hospodářství a dále v souvislosti se způsobem likvidace zásob. Žalobce tyto pochybnosti přes výzvy správce daně neodstranil, přičemž na tomto závěru nemohou nic změnit ani námitky žalobce v žalobě, kterými polemizuje s obsahem žalovaného rozhodnutí, v němž jsou podrobně popsány zjištěné nedostatky.
29. Ve vztahu k neuznání odpočtu na DPH u likvidace mazutového hospodářství se krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného a správce daně, že žalobce neprokázal skutečné provedení prací při likvidaci mazutového hospodářství, jak bylo deklarováno na fakturách. Mazutové hospodářství bylo vyřazeno z evidence majetku žalobce již 31. 12. 2010, tedy před zmíněným zdaňovacím obdobím, a navíc žalobce neprokázal, jakým způsobem ověřoval nefunkčnost topného systému a údajný havarijní stav samotných nádrží. Žalobce tedy neobjasnil, z jakého důvodu bylo mazutové hospodářství likvidováno, tento závěr žalovaného žalobce nenapadl ani v žalobě (bod 35 a násl. žalovaného rozhodnutí). Žalobci se nepodařilo odstranit ještě další pochybnosti správce daně, které zejména vyplynuly z výpovědí svědků, které byly rozporné. Svědek P., jako jednatel Stavby ECH s.r.o. (hlavní dodavatel společnosti žalobce), uvedl ve své výpovědi, že „*železobetonová jáma byla zasypana výziskem z rekonstruované komunikace, přímo v areálu byla bromada a pan V. řekl, že jí můžou použít*“. Naproti tomu svědek S. měl potvrdit tvrzení žalobce, že zavážel jámu sutí ze stavby

společnosti Stavby ECH s.r.o. z B. nad S., když se mělo jednat o suť z rekonstrukce bytové jednotky z B. Svědek P. však tvrdil, že se jednalo o suť z komunikace, a to z areálu společnosti JIVA. Svědek S. pak uvedl, že tuto společnost nezná. Ve zprávě o daňové kontrole a v žalovaném rozhodnutí jsou pak podrobně popsány další rozpory ve výpovědích těchto svědků, přičemž zejména výpověď pana S. neodpovídala dalším zjištěním správce daně (bod 39 - 40 žalovaného rozhodnutí), správce daně ji proto oprávněně vyhodnotil jako nevěrohodnou. Například, jak již bylo výše uvedeno, žalobce neprokázal skutečné provedení prací při likvidaci mazutového hospodářství, když mazutové hospodářství bylo vyřazeno z evidence majetku již 31. 12. 2010 a žalobce nedoložil, jakým způsobem ověřil nefunkčnost topného systému a zejména pak údajný havarijní stav samotných nádrží. Dále žalobce nepostupoval v souladu se zákonem č. 185/2001 Sb., o odpadech, který ukládá původci odpadu nakládat pouze na základě souhlasu věcně a místně příslušného orgánu státní správy, žalobce neinformoval Městský úřad Svitavy ani Městský úřad Lanškroun o nakládání s nebezpečným odpadem. Přičemž Městský úřad Svitavy, odbor životního prostředí sdělil správci daně, že nemá žádné roční hlášení o produkci a nakládání s odpady od daňového subjektu, které by deklarovalo produkci a množství nebezpečných odpadů. Tento správní orgán zároveň uvedl, že nemá ani roční hlášení od subjektu Stavby ECH s.r.o. Rovněž i výpověď pana P. nemohla odstranit vzniklé pochybnosti, z této výpovědi rovněž nevyplývá, jakým způsobem (kdo a jak) zlikvidoval mazut z nádrží, jak byly tyto nádrže demontovány a kam byly přepravovány, kde a kým byly zlikvidovány. Svědek P. pouze uvedl domněnku, že kal byl rozprodán živnostníkům, kteří jej odčerpávali do sudů, tento svědek sice sdělil, že vedl stavební deník, ten však předložen nebyl. Tyto výpovědi byly jak nevěrohodné, tak i rozporné, a vzniklé pochybnosti na jejich základě odstraněny rozhodně být nemohly.

30. Pokud žalobce v žalobě namítal, že *„měl-li správce daně pochybnosti nebo se mu zdály výpovědi pana P. a pana S. rozporné, bylo jeho povinností tyto rozpory odstranit i novým výsledkem pana P., jak to také žalobce navrhoval“*, tak tato výtku vznesena žalobcem vůči správci daně a žalovanému být důvodná nemůže. Svědecká výpověď je důkazním prostředkem, který může dosvědčit průběh a stav rozhodných okolností. To znamená, že *„relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy i to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem – jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění – zprávy z doslechu, byť by byly i obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přihlížet a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně dokázat zkoumaný – prokazovaný děj“* (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2011, č.j. 7 Afs 82/2011-137). Účelem dokazování není získat pouze nějakou přibližnou, pochybnou informaci, ze které by měl být vyvozen závěr, jenž obsahu svědecké výpovědi, plné domněnek a pochybností, neodpovídá. Pokud vznikly mezi svědeckými výpověďmi rozpory tak se jedná pouze o potvrzení toho, že takovým důkazům nelze přikládat důkazní sílu, když nemohou zcela jasně a nepochybně prokázat zkoumaný děj, nemohou tedy potvrdit určitou skutečnost. Bylo by kontraproduktivní v rozporu s účelem svědeckých výpovědí, „nutit“ svědky, a to dokonce opakovaně, jak se mylně domnívá žalobce, k tomu, aby v podstatě „přízpůsobili“ své výpovědi představám účastníka řízení, případně výpovědi svědků jiných. Tedy pokud je jejich výpověď založená na domněnkách, tak aby najednou, bez důvodu, se z pouhé hypotézy stala zcela konkrétní a určitá skutečnost. Například jestliže svědek P. se pouze domníval, že kal z nádrží byl rozprodán živnostníkům a poté byl pravděpodobně spálen, tak

přece nelze nutit tohoto svědka, aby toto své tvrzení změnil, a začal tvrdit dodatečně zcela něco jiného. Ostatně tuto námitku uplatnil žalobce i v odvolání a žalovaný k tomu přílehavě uvedl, že opakovaný výslech svědků by byl zjevně nadbytečný a že „*není obecně přípustné, aby byl svědek vyslýchán v těch samých rozhodných skutečnostech stále dokola cílem přimět ho vypovídat tak, aby jeho výpověď korespondovala se skutkovou verzí odvolatele, která se navíc v průběhu významně měnila*“. Navíc žalobce měl možnost klást svědkům otázky, které často ani nevyužil (např. nebyl přítomen svědecké výpovědi J. S. dne 19. 8. 2016).

31. Žalobce tak v podstatě účelově vytrhává v žalobě z kontextu jednotlivé dílčí závěry správce daně a žalované, které obsahují hodnocení provedených důkazů, např. v dané věci nebylo stěžejní pro existenci důvodných pochybností správce daně a pro hodnocení věrohodnosti svědeckých výpovědí to, zda svědek S. si mohl či nemohl povšimnout nápisu s logem a názvem společnosti JIVA při vjezdu do areálu Svitavy, nebylo podstatné, jak hodnotí nesporně existující rozpory mezi výpověďmi svědků P. a S. žalobcem v žalobě (např. žalobce tvrdí, že mu není známo, „*proč pan P. nezmínil pana S. v souvislosti se zemními pracemi*“), naopak sám žalobce v podstatě uznává, že tyto výpovědi rozporné byly (jinak by přece nevytýkal správci daně, že neodstranil tyto rozpory „*novým výsledkem pana P.*“). Na uvedených pochybnostech nemůže nic změnit ani žalobcem uvedený názor o nesprávném výpočtu množství převáženého materiálu, ani tvrzení žalobce o tom, že správce daně a žalovaný „*nerozporují*“, že v areálu existovaly nádrže s mazutem. Pro unesení důkazního břemene ze strany žalobce nestačí ani tvrzení žalobce o tom, že „*v roce 2009 nádrže ještě v zemi byly*“.
32. Žalobce neunesl rovněž své důkazní břemeno v případě dalších jím uplatněných nároků na odpočet DPH, a to za opravu vrátnice, když se rovněž mělo jednat opět o zdanitelná plnění poskytnutá dodavatelem Stavby ECH, s.r.o. Jednalo se o pochybnosti, které jsou uvedeny ve Výzvě k prokázání skutečností ze dne 26. 8. 2015 a dále v žalovaném rozhodnutí (body 45 a násl.). Například žalobce nevyvrátil, a to ani v žalobě, zjištění správce daně vyplývající ze snímků objektů vrátnice na internetových stránkách pořízených v srpnu roku 2011 a následně v březnu roku 2012. Rovněž žalobce neodstranil ani pochybnosti vyplývající z jeho tvrzení, např. nejprve tvrdil, že rekonstrukce vrátnice byla prováděna v roce 2004. Svědek P. ve své svědecké výpovědi ze dne 7. 5. 2015 tvrdil, že v roce 2011 byla zrealizována nová fasáda a byly vyměněny všechny obvodové prvky, naopak z výše uvedených zjištění správce daně (jejich podkladem byly internetové stránky <https://maps.google.com>) vyplynulo, že ještě v březnu 2012 nebyly práce provedeny, což žalobce nevyvrátil ani v žalobě. Správce daně navíc při místním šetření dne 22. 10. 2014 zjistil, že tyto práce nemohly být v uvedeném období provedeny, u některých prací „*šlo o proces relativně nedávný, nikoliv tři roky starý, neboť na objektu byly stále ochranné lepicí fólie na oknech a dveřích, uvnitř objektu zbytky stavebního materiálu*“, dokonce bylo zjištěno a prokázáno, že datum výroby oken byl den 20. 12. 2011, tedy okna nemohla být zabudována v listopadu roku 2011. Žalobce následně proto změnil své tvrzení a uvedl, že k těmto pracím v roce 2011 nedošlo, že byly provedeny v roce 2012, toto žalobce ani v žalobě nepopřel. Jelikož nebylo zřejmé (žalobci se toto bez pochybností jím navrženými důkazy nepodařilo prokázat), kdo, přesně ve kterém období a v jakém konkrétním rozsahu plnění žalobci poskytl, nebylo ani možné postupovat dle § 104 odst. 2 ZDPH, jak žalobce též uvádí v žalobě. Věrohodnost žalobcových tvrzení a výpovědi svědka P. o rozhodných skutečnostech tak s odkazem na výše uvedené byla velmi oslabena. To se rovněž týká podepsaného předávacího protokolu z listopadu 2011, který zjevně neodpovídal realitě.

Shodu s prvopisem potvrzuje

33. Právě z tohoto důvodu nemohla být ani věrohodná svědecká výpověď pana P., který ve své svědecké výpovědi ze dne 7. 5. 2015 uvedl, že nebezpečný odpad vzniklý při bouracích pracích na objektu vrátnice odvezl jeho syn, navíc při místním šetření dne 29. 1. 2015 na skládce v Třebovicích tento údaj potvrzen nebyl. Žalobce se snaží v žalobě zvěrohodnit tuto svědeckou výpověď, nemohl však odstranit výše zmíněné pochybnosti, ze kterých nevyplývá žádná nepochybná skutečnost o provedení zmíněných prací ve zmíněném období. Například žalobce se vůbec ani v žalobě nevyjadřuje ke zmíněným snímkům objektu vrátnice pořízené správcem daně, vůbec nereaguje na skutková zjištění z místního šetření ze dne 22. 10. 2014. Žalobce opětovně pouze vytrhává dílčí zjištění a závěry správce daně a žalovaného, přičemž tato sama o sobě nebyla důvodem pro neuznání těchto nákladů správcem daně (navíc při místním šetření na skládce v Třebovicích dne 21. 5. 2015 bylo zjištěno, že za Stavby ECH s.r.o. nebyl uložen v roce 2011 žádný odpad). Pokud syn pana P., A. P., něco za Stavby ECH s.r.o. na skládku ukládal, tak se jednalo pouze o tvrzení žalobce a pouze se jednalo o jeho domněnku (rozhodující je to, co v daném případě bylo uvedeno v příslušném dokladu, tedy že za vlastníka odpadu ukládaného na skládce A. P. tento uvedl sám sebe, nikoliv Stavby ECH s.r.o. a je nerozhodné, z jakého důvodu tento údaj byl přeškrtnut). V každém případě však otázka, zda se jednalo o odpad z objektu vrátnice, nebyla stěžejní, když o důvodných pochybnostech, nevyvrácených žalobcem svědčí další skutková zjištění správce daně (viz výše), dále žalované rozhodnutí – bod 45 a násl.
34. Navíc žalobce vedle faktur nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky o provedení prací, např. stavební deník, žádnou vypovídací schopnost nemělo ani žalobcem předložené obecné vyjádření společnosti DATOP s.r.o. (což žalobce ani v žalobě nenapadl). V dané věci zmíněné skutečnosti, zejména výpověď pana P., který měl dle žalobce potvrdit provedení prací, byly nevěrohodné, přičemž tuto nevěrohodnost potvrdila další skutková zjištění správce daně (viz výše), proto již bylo nadbytečné provádět další, žalobcem navrhované výsledky, kdy žalobce nebyl schopen ani konkrétně v daňovém řízení vymezit rozsah, způsob a časové provedení jednotlivých prací, navíc k tomu nedoložil ani stavební deník. Výpovědi stěží mohly mít vyšší důkazní sílu než svědecká výpověď (nevěrohodná) pana P. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno, které nemůže, jak se zřejmě domnívá v žalobě, přenášet na správce daně, přičemž v podstatě pouze v průběhu daňového řízení a v žalobě uváděl jen určité indicie o přijatých zdanitelných plněních (vynaložených nákladech), které však nemohly vést k závěru o tom, že důkazní břemeno jako daňový subjekt v daňovém řízení žalobce unesl.
35. Rovněž v případě dodanění DPH (zde zákonná fikce dodání zboží) v souvislosti s průběhem a likvidací zásob se krajský soud ztotožnil s postupem správce daně a žalovaného. Žalovaný správně uvedl, že nosným předmětem sporu není problematika účtování zboží, ale primární otázka průkaznosti likvidace zboží. Z ust. § 24 odst. 2, písm. zg) zákona o dani z příjmu jednoznačně vyplývá, že žalobce musí být schopen jednoznačně prokázat samotnou likvidaci, což důkazní prostředky o způsobu účtování samy o sobě nedokládají, mají pouze podpůrný charakter. Principem a smyslem § 24 odst. 2, písm. zg) ZDP je tedy jednoznačně prokázat faktický způsob likvidace, a to za účelem deklarace, že se zbožím nebylo naloženo jinak. V souvislostech daně z přidané hodnoty tak má být prokázáno, že se zbožím, v rozsahu chybějících či nepotřebných zásob nebylo naloženo jinak, to znamená, že nebylo použito pro účely nesouvisející s uskutečněním ekonomických činností ve smyslu § 13 odst.

4, písm. a) ZDPH. Způsobem vylučujícím zařazení pod dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH zboží je pak v daném případě prokazatelně provedená likvidace zásob.

36. Žalobce však nepředložil žádné věcné a listinné důkazy dosvědčující skutečné provedení likvidace, když žalobcem dodatečně předložené skladové karty, faktury o nákupu, nemohou být samostatně důkazním prostředkem svědčícím o skutečné likvidaci zásob. Žalobce svá tvrzení o způsobu likvidace v průběhu daňového řízení měnil, což svědčí o účelovosti a nevěrohodnosti jeho tvrzení. Napřed tvrdil, že zboží ke spálení si odvezl pan G., předložený doklad o likvidaci však nemá náležitosti protokolu o likvidaci dle § 24 odst. 2, písm. zg) ZDP. Správce daně provedl rovněž místní šetření, přičemž nezjistil existenci žádného záznamu o uložení odpadu, žalobci nebyla vystavena žádná faktura za uložení odpadu (místní šetření ze dne 9. 2. 2015). Pokud žalobce v žalobě tvrdí, že jednatel společnosti EKO Bi s.r.o. si neověřil, jestli byl odpad skutečně uložen a zároveň připustil možnost, že likvidované zásoby mohly být uloženy ne na skládce v Třebovicích, ale rovněž ve sběrném dvoře v České Třebové, tak to svědčí právě o tom, že žalobce má zřejmě mylné představy o zmíněném důkazním břemenu. Informaci nebyl povinen prověřovat správce daně, tedy zjišťovat, zda náhodou nebyly likvidované zásoby uloženy ve sběrném dvoře v České Třebové. To měl všechno doložit v rámci důkazního břemene žalobce. Rovněž v této části žaloby uvádí žalobce v podstatě účelové námitky, kdy vytrhává některé závěry žalovaného z kontextu, např. v dané věci nebylo rozhodné, zda v daném případě byl žalobce povinen podávat hlášení o produkci a nakládání s odpady, podstatné bylo, že protokol o likvidaci č. 2 byl v rozporu se zákonem o odpadech (zákon č. 185/2001 Sb.), přičemž žalobce ani v žalobě nepopřel, že mezi zbožím uvedeným v příloze k likvidačnímu protokolu bylo obsaženo i zboží charakteru nebezpečného odpadu, což je v rozporu se zmíněným zákonem, neboť žalobce jako původce odpadu byl tento povinen třídit (povinnosti původců odpadů - § 16 cit. zákona). Ještě lze k nevěrohodnosti tvrzení žalobce dodat, že svědek Ing. C. (jednatel Eko Bi s.r.o.) uvedl, že protokol o likvidaci (zde části) odpadu potvrdil, avšak neověřil uložení odpadu. Toto by samo o sobě nesvědčilo o problému na straně žalobce. Avšak svědek dále uvedl, že uložení odpadu je za úplatu, což však již žalobce nepodložil účetním výdajovým dokladem či jiným dokladem obdobného rázu.
37. Správce daně tak postupoval správně, když doměřil daň z přidané hodnoty ve shora uvedených výších za období říjen 2011 až prosinec 2011. Shrnutí lze uzavřít, že žalobce ve dvou ze tří přezkoumávaných oblastí uplatnil nárok na odpočet DPH u přijatých plnění od plátce DPH spočívající ve službách – stavebních, resp. bouracích či terénních pracích bez toho, aby uzavřel písemné smlouvy, zákonitě je pak nemohl k prokázání svých daňových tvrzení předložit. Uzavření písemné smlouvy zákon (ani v daňové oblasti) v této věci neukládá. Žalobce věděl, resp. měl počítat s tím, že pro případ daňové kontroly musí být připraven skutečnost přijatých plnění (vynaložených nákladů) prokázat a doložit, pokud je míní daňově efektivně uplatnit, což učinil v daňových přiznáních. O pracích nebyl veden stavební deník ani jiné průkazné záznamy (likvidace či odvoz nebezpečného odpadu). V případě rekonstrukce je otázkou rovněž to, zda nebylo na místě žádat o stavební povolení. Toto by žalobci jeho následnou pozici usnadnilo. Žalobce se tak následně z části ocitl ve zřejmé důkazní nouzi, co se týče listinných materiálů, a snažil se to nahradit výpověďmi svědků, kteří však vypovídali způsobem shora popsaným, tj. rozporuplně, případně nevěrohodně. Žalobce musí být připraven nést důsledky svých minulých rozhodnutí o tom, jak se rozhodne prokazovat jím tvrzení vynaložené náklady, resp. pro případ úpravy DPH přijatá zdanitelná plnění od plátců DPH. Minimálně, toto podcenění muselo nevyhnutelně

vést správce daně k závěrům, jež v souladu se zákonem o DPH a daňovým řádem učinil. Též tvrzená likvidace zásob a nepoužitelného zboží v deklarovaném rozsahu byla formálně provedena tak, že se žalobci následně nepodařilo prokázat postup předepsaný v § 24 odst. 2, písm. zg) ZDP, což mělo z pohledu správce daně opět shora uvedené důsledky.

38. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
39. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Pardubice, 3. září 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu