



ČESKÁ 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 JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **J. C. s.r.o.,**
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 7. 9. 2017, č. j. 36843/17/5200-11434-711322

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 bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 31. 3. 2016, č.j. 489385/16/2809-50523-601053 (platební výměr), jímž byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmu“) a podle ust. § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“)

Shodu s prvopisem potvrzuje

doměřena žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 o částku 566 390 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 113 278 Kč. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:

2. Po úvodním popisu obsahu žalovaného rozhodnutí uvedl žalobce v poněkud nepřehledné formě námitky proti žalovanému rozhodnutí, ve kterých polemizoval s jeho obsahem. Žalobce zejména namítal, že správce daně neuznal provedené práce i přes skutečnost, že tyto byly fakticky provedeny, správce *„účelově nepřijal jako důkazní prostředek svědeckou výpověď pana P.“*, který *„faktické provedení prací jednoznačně potvrdil“*. Prokázání skutečnosti, 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 S. E. s.r.o., faktury od této firmy *„nebyly fiktivní“*, jednalo se o skutečně provedené práce, k tomu žalobce uvedl popis provedených prací (čl. 2 žaloby). Žalobce pak v této části *„vysvětloval“*, jakým způsobem byl odvážen odpad vzniklý při bouracích pracích na objektu vrátnice. Rovněž nelze *„odmítnout“* výpověď skladníka žalobce pana S. Správce daně vyloučil neoprávněně náklady na stavební práce z daňových dokladů, vystavených dodavatelem S. E. 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. Obdobné nedostatky shledal žalobce i v případě neuznání nákladů na likvidaci mazutového hospodářství. V této části žaloby (čl. 3 a násl.) žalobce rovněž rozvíjí svou polemiku s obsahem žalovaného rozhodnutí. Například tvrdí, že žalobce *„nevidí důvod, proč by měl pan S. znát firmu J., 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 vybagrovaná, 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 Svitavy, v období od roku 2008 – 2013 žalobce žádá jiná firma než S. E. likvidaci mazutového hospodářství nedělala a nefakturovala. Žalobce dále v této části žaloby, ostatně jako v celé žalobě, rozvíjí svou polemiku se závěry žalovaného. Náklady na předmětné stavební práce z daňových dokladů vystavených dodavatelem S. E. s.r.o. za práce na likvidaci mazutového hospodářství vyloučil správce daně neoprávněně a stejně jako v případě vyloučení nákladů za práce na objektu vrátnice, porušil správce daně a žalovaný zásady správy daní. A konečně žalobce uvedl námitky proti neuznání vynaložených nákladů na likvidaci 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 (D. C. – vůně do auta, osvěžovač vzduchu – D. D. 3 ks, vůně do

skříně atd.). Jednatel společnosti E. B. 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 E. B. 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 uznat náklady spojené s likvidací zásob jako „náklady“ daňové. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na žalované rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., 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:
5. Na tomto místě soud považuje za vhodné 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).
6. Zároveň je nutné 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. nález 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 nevypovídá (srov. např. bod 24. nálezu 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.

7. 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, nepůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález 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.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, 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, mylí 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).

8. 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>).
9. Soud 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 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).
10. Stěžejní otázkou projednávané věci je posouzení postupu správce daně, který vyloučil ze základu daně z příjmu právnických osob za zmíněné zdaňovací období náklady za služby od dodavatele S. E. s.r.o. v celkové výši 2 189 178 Kč (§ 24 odst. 1 ZDP). Tyto náklady uplatňoval žalobce v souvislosti s opravou vrátnice (faktury FP 403 a FP 440) a dále za likvidaci mazutového hospodářství (faktury FP 371 a FP 404). Zároveň se jednalo o postup správce daně, který 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 písmena zg) ZDP. 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.
11. V souvislosti s tvrzením žalobce o porušení § 92 odst. 2 daňového řádu se strany správce daně a žalovaného soud považoval nejprve za nutné se zmínit o důkazním břemenu v daňovém řízení.
12. 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).

13. 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.*
14. 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, dostupný na www.nssoud.cz).
15. 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 díkce 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. 1Afs 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).“
16. 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).
17. 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. nález 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).

18. 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, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 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, nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
19. 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.
20. 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).
21. V dané věci bylo nesporné, že správce daně důkazní břemeno unesl. Jak vyplývá ze správního spisu a z žalovaného rozhodnutí, vznikly správci daně důvodné pochybnosti jednak o nákladech vynaložených žalobcem v souvislosti s náklady za služby od dodavatele S. E. a za likvidaci mazutového hospodářství, dále se jednalo o pochybnosti o způsobu likvidace zásob ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP. 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 nákladům za zmíněné služby 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 námítky žalobce v žalobě, kterými polemizuje s obsahem žalovaného rozhodnutí, v němž jsou podrobně popsány zjištěné nedostatky. Ve vztahu k neuznání nákladů na likvidaci 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 60 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 S. E. (hlavní dodavatel společnosti žalobce), uvedl ve své výpovědi, že *„železobetonová jáma byla zasypána výřizkem 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 suť ze stavby společnosti S. E. z Březové nad Svitavou, když se mělo jednat o suť z rekonstrukce bytové jednotky z Březové. Svědek P. však tvrdil, že se jednalo o suť z komunikace, a to z areálu společnosti J. Svědek S. naopak tvrdil, 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 (body 61 – 64 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 J., které by deklarovalo produkci a množství nebezpečných odpadů. Tento správní orgán zároveň uvedl, že nemá ani roční hlášení od subjektu S. E. 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. 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 přiblížit 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 vzniklo 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 „přizpůsobili“ své výpovědi představám účastníka řízení. 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 živnostníky 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 příležitostně 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). 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 J. 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 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“.

22. Žalobce neunesl rovněž své důkazní břemeno v případě dalších jím uplatněných nákladů, a to za opravu vrátnice, když se rovněž mělo jednat za služby poskytnuté dodavatelem S. E., s.r.o., jednalo se o pochybnosti, které jsou uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole a dále v žalovaném rozhodnutí (body 71 a násl.). Například žalobce nevyvrátil, a to ani v žalobě, zjištění správce daně vyplývající ze snímků objektů vrátnice na internetových stránkách pořízené 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 provedena v roce 2004 (k tomu podrobněji strana 12 – 13, 31 Zprávy o daňové kontrole). 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.

23. 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 S. E. nebyl uložen v roce 2011 žádný odpad). Pokud syn pana P., A. P., něco za S. E. 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 S. E. 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 v podrobnostech Zpráva o daňové kontrole - bod A, strana 10 a žalované rozhodnutí - strana 69 a násl. 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 D. (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. Proto již bylo nadbytečné provádět další výsledky, když ty nemohly 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 vynaložených nákladech, které však nemohly vést k závěru o tom, že důkazní břemeno jako daňový subjekt v daňovém řízení žalobce unesl. Rovněž v případě neuznání nákladů na likvidaci zásob, které správce daně vyloučil ze základu daně (bod B Zprávy o daňové kontrole), 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. § 124 odst. 2 písm. zg) ZDP jednoznačně vyplývá, že odvolatel 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. Podle tohoto ustanovení jsou tedy daňově uznatelným výdajem pouze náklady vzniklé pouze v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob. 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 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 E. B. 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 přece 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). Správce daně tak postupoval správně, když vyloučil ze základu daně z příjmu za uvedené období výše uvedené náklady.

24. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
25. 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 10. dubna 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu