



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **JIVA CZ s.r.o.**, se sídlem nám. J. M. Marků 49, Lanškroun, zast. JUDr. Michalem Novákem, advokátem se sídlem Tyršova 231, Litomyšl, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2017, čj. 39942/17/5300-22442-702974, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 3. 9. 2018, čj. 52 Af 67/2017-33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále „správce daně“) vydal dne 31. 3. 2016 tři dodatečné platební výměry, jimiž podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o DPH“) a podle § 147 a 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „d. ř.“), doměřil žalobkyni (dále „stěžovatelka“) daň z přidané hodnoty za období říjen 2011, listopad 2011 a prosinec 2011 a současně uložil povinnosti uhradit za tato období penále. Důvodem pro vydání dodatečných platebních výměrů bylo neuznání odpočtu DPH na vstupu u přijatých plnění

a neuznání výdajů spojených s likvidací zásob zboží. Žalovaný k odvolání stěžovatelky v záhlaví uvedeným rozhodnutím dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích. Krajský soud ji dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví. Předně poznamenal, že totožnými skutkovými okolnostmi ve věci stěžovatelky se zabýval již ve vztahu k dani z příjmu právnických osob za období 2011 v rozsudku ze dne 10. 4. 2018, čj. 52 Af 66/2017-65. Povahou šlo o věc obdobnou nyní projednávané věci. Vycházel zde tedy již z dříve učiněných závěrů. Dále uvedl, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu k jím tvrzeným důvodným pochybnostem o věrohodnosti a správnosti účetnictví stěžovatelky ve vztahu k uplatňovaným odpočtům DPH za přijatá plnění (oprava vrátnice a likvidace mazutového hospodářství) a v souvislosti se způsobem likvidace zásob. Stěžovatelka tyto pochybnosti přes výzvu neodstranila, proto neunesla své důkazní břemeno k prokázání pravdivosti svých tvrzení a věrohodnosti účetnictví. V takovém případě ovšem nelze přenést důkazní břemeno zpět na správce daně. Ve vztahu k likvidaci mazutového hospodářství stěžovatelka neprokázala skutečné provedení prací deklarované fakturami. Při hodnocení důkazů není úkolem žalovaného odstraňovat rozpory ve výpovědích opětovným výsledkem již vyslechnutých svědků. Stěžovatelka neprokázala kdo, v jakém období přesně a v jakém konkrétním rozsahu provedl opravu vrátnice. Kromě faktur nepředložila žádné relevantní důkazní prostředky o provedení prací. K dodanění DPH za likvidované zásoby pak uvedl, že primární otázkou je průkaznost likvidace zboží. Tu stěžovatelka dostatečně neprokázala, navíc průběžně měnila svá tvrzení o způsobu likvidace. Závěrem krajský soud uvedl, že stěžovatelka si měla být vědoma povinnosti prokázat a doložit vynaložené náklady, které chtěla daňově efektivně uplatnit. Pokud se rozhodla, že vynaložené náklady své podnikatelské činnosti nebude písemně evidovat a uchýlila se pouze k dokazování jejich existence svědeckými výpověďmi, které se následně ukázaly jako rozporuplné, jde o následek jejího rozhodnutí, který musí nést.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[4] Stěžovatelka předně uvedla, že setrvává na námitkách uplatněných v řízení před krajským soudem. Dále namítla, že krajský soud úplně a nekriticky převzal právní názory a stanoviska žalovaného. V důsledku toho rovněž dospěl k nesprávnému názoru, že stěžovatelka dostatečně neprokázala své nároky na odpočet DPH.

[5] Namítla, že dostatečně prokázala, že v letech 2008 až 2013 prováděla opravu vrátnice pouze společnost STAVBY ECH s. r. o. Žalovaný sám dospěl k závěru, že opravné práce byly provedeny, spor byl jen o časové období, ve kterém proběhly. Tyto skutečnosti ovšem stěžovatelka doložila fakturami, svědeckou výpovědí pana P. (jednatel společnosti STAVBY ECH s. r. o. – poznámka soudu), doloženými revizemi elektroinstalace, spalinové cesty a kotle. Pokud měl správce daně přesto pochybnosti o tom, v jakém období byly práce provedeny, měl postupovat dle § 104 odst. 2 zákona o

pokračování

DPH. Krajský soud rovněž zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, protože se s možností využití uvedeného ustanovení vůbec nevypořádal. Nesprávný postup při ukládání odpadu ze stavby A. P. nemůže být přičítán k tíži stěžovatelky. Dále namítla, že správce daně bezdůvodně odmítl provedení dalších jí navrhovaných důkazů. Správní orgán jí tedy ani neumožnil, aby svá tvrzení prokázala a neúplně tak zjistil skutkový stav.

[6] Ve vztahu k mazutovému hospodářství stěžovatelka namítla, že rozpory ve výpovědích měl správní orgán odstranit doplňujícím výsledkem svědků k vysvětlení nesrovnalostí. Není rovněž nutné, aby se svědci zcela shodli ve svých výpovědích. To není ani možné, jelikož každý měl o situaci jiné informace. V potaz musí být brán i časový odstup od provedení plnění. Skutečnost, že bylo mazutové hospodářství vyřazeno z evidence majetku, nemůže mít vliv na to, že bylo nutné je zlikvidovat. Právě naopak se jedná o logický krok stěžovatelky, která jej pro nepoužitelnost nejprve vyřadila a teprve následně zlikvidovala. Požadavek na doložení důkazu o nefunkčnosti mazutového hospodářství považuje stěžovatelka za neopodstatněný. Skutečnost, že se vzniklým odpadem naložila v rozporu se zákonem o odpadech, pak nemůže mít vliv na to, že likvidace mazutového hospodářství byla opravdu provedena. Neměla důvod uplatňovat jakékoliv fiktivní plnění k odpočtu DPH, navíc se subjektem, se kterým nemá žádný úzký vztah.

[7] K prokázání tvrzené likvidace neprodejných zásob zboží, které správce daně dodal, stěžovatelka namítla, že ta byla prokázána likvidačními protokoly, což je dostatečné. Výdajový doklad o úhradě likvidace je nadbytečný, navíc není pro posouzení, zda byla likvidace provedena, rozhodující.

[8] Dále namítla, že plnění od dodavatelů byla zaúčtována do jejich účetnictví a byly z nich odvedeny všechny daňové povinnosti. Tuto skutečnost správce daně nesporel. Pokud nyní požaduje platby těchto daňových povinností, fakticky požaduje plnění, které již jednou bylo zapláceno jiným subjektem. Rovněž jí nemůže být přičítáno k tíži, že neuzavřela smlouvy s dodavateli v písemné formě, jelikož takovou povinnost jí zákon nestanovuje. K prokázání svých tvrzení mohla použít jiné důkazy. Hodnocení výpovědí jako nevěrohodných je pouze nepodloženým názorem správce daně. Žalovaný ani krajský soud nepostupovaly v souladu se zásadou dle § 92 odst. 2 d. ř., jelikož nedbaly, aby byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji. Dále postupovaly v rozporu s § 6 odst. 3, § 5 odst. 1 a § 8 odst. 1 d. ř.

[9] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Případně, aby zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Uvedl, že správce daně své důkazní břemeno ve vztahu k vzniku důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti účetnictví unesl. Stěžovatelka však tyto pochybnosti neodstranila. Jí předložené důkazy posoudil žalovaný jako neprůkazné a nevěrohodné s ohledem na jejich nedostatečnost, rozpory a nesrovnalosti. Ve vztahu k rekonstrukci vrátnice uvedl, že stěžovatelce se nepodařilo prokázat, kdo, ve kterém období přesně a

v jakém konkrétním rozsahu plnění poskytl. Ve vztahu k likvidaci mazutového hospodářství se jí pak nepodařilo transparentně prokázat, v jakém časovém okamžiku byly nádrže zlikvidovány, zda bylo postupováno v souladu se zákonem o odpadech a která osoba tuto ekologicky náročnou zakázku provedla. Tvzení uvedená stěžovatelkou zůstala jen v rovině nepodložených tvrzení.

[11] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, a to jak z úřední povinnosti, tak k námitce stěžovatelky. Ta namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, protože se krajský soud nevypořádal s námitkou stěžovatelky týkající se možnosti uplatnit § 104 odst. 2 zákona o DPH, ve znění do 31. 3. 2019 (nyní § 104 odst. 3 a 4 téhož zákona – poznámka soudu), a uplatnit úrok z prodlení v důsledku zařazení plnění do nesprávného zdaňovacího období, namísto jeho úplného vyloučení.

[14] Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že soud je povinen vypořádat se se všemi základními námitkami a s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Jinak zatíží své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů (např. rozsudek ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Krajský soud na uvedenou námitku stěžovatelky výslovně reagoval. V bodě 32. napadeného rozsudku uvedl, že „*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.*“ Napadené rozhodnutí tudíž nepostrádá vypořádání námitky stěžovatelky. Z odůvodnění je zřejmé, proč krajský soud považoval argumentaci stěžovatelky za nedůvodnou. Kasační soud je proto shledal přezkoumatelným.

[15] K odkazu stěžovatelky na všechny své dosavadní námitky učiněné před krajským soudem je nutné uvést, že nejde o dostatečně určité vymezení kasačních námitek, kterými by se kasační soud mohl zabývat. Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti. Výjimkou jsou pouze důvody dle písm. c) a d) uvedeného ustanovení. Aby mohl být Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti, je nezbytné, aby tyto důvody byly v kasační stížnosti konkrétně uvedeny. Nepostačuje proto zcela obecný odkaz stěžovatelky na důvody uvedené v podané žalobě respektive v předchozích podáních, neboť důvody kasační stížnosti se nevztahují k žalobou napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí krajského soudu. Tyto důvody tedy v podané žalobě, před vydáním soudního rozhodnutí, ani uvedeny být nemohly. Nejvyššímu správnímu soudu pak nepřísluší vyvíjet vlastní aktivitu směrem ke zjištění, které z žalobních námitek by mohly rovněž obstát coby důvody následné kasační stížnosti. Proto napadené rozhodnutí krajského soudu nelze přezkoumat z jiných, než v kasační stížnosti výslovně vyličených důvodů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 64/2006-100).

[16] Z obdobných důvodů není možné přihlédnout ani k obecné námitce porušení § 6 odst. 3, § 5 odst. 1 a § 8 odst. 1 d. ř. Jedná se o zcela obecný odkaz na zákonná ustanovení bez vymezení skutkových a právních důvodů, pro něž stěžovatelka spatřuje ve věci rozpor se zákonem a jako kasační námitka nemůže obstát. V kasační stížnosti je nutné výslovně uvést důvody a konkretizovat právní vady či vady řízení, pro které je rozhodnutí soudu napadáno. Nejvyšší správní soud není oprávněn argumenty za stěžovatele jakkoliv domýšlet. V takovém případě by totiž přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale nepřipustně by přebral roli advokáta (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, čj. 1 Afs 47/2004-74 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, čj. 2 Azs 305/2017-30).

[17] Poukazuje-li stěžovatelka na nesprávný postup krajského soudu, který podle ní spočívá v úplném a nekritickém převzetí názorů žalovaného, uvádí Nejvyšší správní soud, že převzetí názoru žalovaného krajským soudem nelze bez dalšího považovat za vadu řízení. Pokud je rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[18] Klíčovou otázkou v daném sporu je to, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o přijatých plněních a provedení likvidace zásob zboží. S tím úzce souvisí i námitka stěžovatelky, že správce daně porušil § 92 odst. 2 d. ř. a nezjistil úplně skutkový stav věci. Dle uvedeného ustanovení „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“

[19] K výkladu tohoto ustanovení, respektive k povinnosti správce daně zjistit skutkový stav, a k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se podrobně vyjádřil již krajský soud v bodech 17. - 27. napadeného rozsudku. S uvedenými závěry se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje. V kasační stížnosti stěžovatelka neuvádí žádnou argumentaci, která by názor krajského soudu vyvracela, pouze opakuje již v žalobě uplatněnou námitku, že žalovaný (a nyní i krajský soud) nepostupovaly v souladu s tímto ustanovením. Krajský soud však zejména v bodě 21. rozsudku dostatečně vyložil, že daňové řízení je primárně ovládáno zásadou projednací, nikoliv zásadou vyšetřovací, jak ostatně plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125). Povinnost správce daně vyvinout úsilí ke zjištění co nejúplnějšího skutkového stavu se pak uplatňuje v rámci mezi určených dalšími odstavci citovaného ustanovení a vyvažují ji povinnosti na straně daňového subjektu. Důkazní břemeno je v řízení rozloženo mezi oba jmenované.

[20] V souladu s § 92 odst. 3 až 5 d. ř. je na daňovém subjektu, aby prokázal skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (případně dodatečném daňovém tvrzení) a v jiných podáních. Správce daně pak tíží důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem

vyvracejícím věrohodnost a správnost účetnictví, jiných evidencí a důkazů uplatněných daňovým subjektem. Pokud správce daně prokáže, že existují důvodné pochybnosti o správnosti předloženého účetnictví a jeho souladu s realitou, je opět na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti vyvrátil a dalšími důkazními prostředky osvědčil správnost svých tvrzení, případně aby svá původní tvrzení korigoval a nově uvedené skutečnosti rovněž prokázal (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Po daňovém subjektu nelze ovšem požadovat, aby prokázal svá tvrzení s absolutní jistotou. Postačí, pokud je prokáže s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, tzn. tak, aby o nich neexistovaly vážné pochybnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS).

[21] V projednávané věci Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že správce daně ve své výzvě z 26. 8. 2015 v souladu s požadavky dosavadní judikatury kasačního soudu (rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007-119) dostatečně konkrétně identifikoval rozpory mezi účetnictvím stěžovatelky a dalšími zjištěnými skutečnostmi, na jejichž základě lze důvodné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti uplatněných nároků (blíže viz níže body [23], [27] a [30]). Unesl tak své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. a bylo na stěžovatelce, aby tyto pochybnosti vyvrátila. Kasační soud tak neshledal postup správce daně ani krajského soudu v rozporu s § 92 odst. 2 d. ř., ani dalšími ustanoveními upravujícími rozložení důkazního břemene.

[22] Prvním sporným plněním, u kterého stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH, je rekonstrukce vrátnice. V této souvislosti předně namítla, že sám žalovaný dospěl k závěru, že oprava vrátnice byla provedena. Za sporné považoval pouze časové období, ve kterém plnění proběhlo (přesto, že jej stěžovatelka dostatečně prokázala předloženými fakturami a výpověďmi svědků). Dle stěžovatelky bylo proto na místě postupovat dle § 104 odst. 2 zákona o DPH, ve znění platném do 31. 3. 2019, podle kterého „[p]okud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a snížil tím v tomto zdaňovacím období daň, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale uplatní úrok z prodlení podle daňového řádu z částky daně uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu. Úrok z prodlení je splatný ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení platebního výměru.“ Z uvedeného je patrné, že dané ustanovení dopadá na případy, kdy plátce svoji nespornou daňovou povinnost, uvede v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období, tj. jiné, než do kterého příslušela.

[23] V případě stěžovatelky je nicméně nutné korigovat její tvrzení, že jedinou spornou otázkou bylo časové období, ve kterém plnění bylo provedeno. Z rozhodnutí správních orgánů, ani krajského soudu totiž nevyplývá, že by se jednalo o jediný sporný aspekt provedených prací. Z výzvy k prokázání skutečností z 26. 8. 2015 a rozhodnutí žalovaného vyplývá, že správce daně měl pochybnosti o tom, zda vůbec došlo k poskytnutí deklarovaných služeb od dodavatele uvedeného na daňových dokladech (STAVBY ECH s. r. o.), respektive v jakém rozsahu tato plnění tento dodavatel poskytl. A to především s ohledem na zjištění, že v období od roku 2011 do roku 2012, ve kterém podle stěžovatelky i dodavatele byly všechny opravné práce provedeny, nebyly tyto práce v deklarovaném rozsahu hotovy. To vyplývá především z fotodokumentace objektu

pokračování

pořízené z aplikace Street view na internetových stránkách <http://maps.google.com> k březnu 2012, kde vrátnice stále nemá opravenou fasádu, a z místního šetření provedeného 22. 10. 2014, při kterém správce daně zjistil, že opravné práce jsou provedeny poměrně nedávno a nemohou být tři roky staré, protože na objektu jsou stále ochranné fólie a uvnitř jsou zbytky stavebního materiálu. Pochybnosti o reálnosti poskytnutého plnění ze strany dodavatele STAVBY ECH s. r. o. podpořil rovněž zjevně nepravdivý „*Zápis o odevzdání a převzetí stavby*“ podepsaný dne 21. 11. 2011 jednatelem STAVBY ECH s. r. o. M. P. a jednatelem stěžovatelky, kterým mělo dojít k převzetí dokončené stavby. Stěžovatelka kromě tvrzení, že část prací byla provedena až v roce 2012, tyto pochybnosti nijak nevyvrátila. Stejně tak ani M. P. ve své výpovědi nebyl schopen tyto nesrovnalosti vysvětlit. U faktur za daná plnění bylo prokázáno, že uvedená data nemohou být pravdivá. Doložené revizní zprávy z roku 2012 pak nemohou jakkoliv osvědčit rozsah prací a jejich provedení společností STAVBY ECH s. r. o. v roce 2011. To stejné platí o uložení odpadu ze stavebních prací synem jednatele A. P.

[24] Z uvedeného vyplývá, že stěžovatelka dostatečně neprokázala nejen to, v jakém časovém období byly opravy provedeny, ale rovněž kdo a v jakém rozsahu je skutečně realizoval v období, ve kterém podle stěžovatelky i dodavatele již k žádným stavebním pracím docházet nemělo. Nejvyšší správní soud se tedy v otázce aplikace § 104 odst. 2 zákona o DPH ztotožnil s krajským soudem, který uvedl, že aplikace tohoto postupu byla vyloučena vzhledem k tomu, že se stěžovatelce nepodařilo bez důvodných pochybností správce daně prokázat, kdo, přesně ve kterém období a v jakém rozsahu plnění poskytl.

[25] Stěžovatelka dále namítla bezdůvodné odmítnutí návrhu na provedení výslechů bývalých zaměstnanců STAVBY ECH s. r. o., jednatele a zaměstnanců společnosti Datop s. r. o. a skladníka stěžovatelky p. S., kteří podle ní mohli objasnit, kdy a jaké práce byly u stěžovatelky prováděny. Obecně k důkazním návrhům ze strany daňového subjektu je nutné zdůraznit, že není povinností správce daně provést všechny navržené důkazy. S ohledem na hospodárnost a procesní ekonomii řízení musí provést pouze takové, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. Odmítnout navrhovaný důkaz je možné z důvodu, je-li pro věc 1) nerozhodný, 2) nevýznamný či 3) zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Tento závěr však musí správce daně řádně odůvodnit (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 15/2010-71). Výslech zaměstnanců STAVBY ECH s. r. o. a jednatele a zaměstnanců společnosti Datop s. r. o. správce daně odmítl, protože dle stěžovatelky měly vyjasnit, jaké práce prováděly v roce 2012. V nyní projednávané věci jde ovšem o zdaňovací období říjen až prosinec 2011. Výpovědi proto nemohou být pro nyní projednávanou věc rozhodné. S tímto názorem se ztotožňuje i Nejvyšší správní soud, když stěžovatelka ani nevysvětlila, proč je tento závěr správce daně chybný.

[26] V případě p. S. správce daně uvedl, že jeho výslech by vzhledem k tomu, že se sporných prací neúčastnil, ani neprováděl jejich kontrolu, rovněž nemohl k objasnění zjišťovaných skutečností přispět. Sklady zboží, ve kterých pracoval, jsou navíc na opačné straně areálu než vrátnice. S tímto odůvodněním se ztotožnil žalovaný i krajský soud. Dle nich jde o oprávněné a dostatečně odůvodněné odmítnutí důkazního návrhu. Správce daně má i s ohledem na hospodárnost řízení právo posoudit, zda navržený důkaz může tvrzenou

skutečnost prokázat či nikoliv (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 70/2005-102). Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil i s tímto závěrem krajského soudu. Stěžovatelka v kasační stížnosti opět neuvedla, proč jej považuje za nesprávný.

[27] Dalším plněním, o kterém vznikly správci daně pochybnosti, byla likvidace mazutového hospodářství v areálu stěžovatelky a to především s ohledem na rozpory ve svědeckých výpovědích, vyřazení majetku z evidence již k 31. 12. 2010, neprokázání nefunkčnosti nádrží a nedodržení předpisů při nakládání s nebezpečným odpadem, který při likvidaci musel vzniknout.

[28] Stěžovatelka předně namítla, že rozpory ve výpovědích měl správce daně odstranit opakovaným výsledkem jednatele STAVBY ECH s. r. o. M. P., jak navrhovala již v řízení před správcem daně. To odmítl žalovaný i krajský soud s poukazem na to, že je nepřípustné vyslýchat svědka opakovaně k těm samym rozhodným skutečnostem s cílem přimět ho, aby v podstatě přizpůsobil své výpovědi představám účastníka řízení, případně výpovědi jiných svědků. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a dále odkazuje na svoji judikaturu, která dospěla ke stejnému závěru. Svědek byl předem informován jakých skutečností se jeho výslech bude týkat, tudíž již vše podstatné sdělit mohl a měl. Pokud nebyl schopen přesvědčivým způsobem ve své první výpovědi popsat a doložit časové období a rozsah provedených prací, tím spíše by nebyl schopen dané skutečnosti prokázat později (rozsudek ze dne 10. 1. 2019, čj. 3 Afs 138/2017-49). Opakování výsledku svědka je zásadně možné pouze tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 d. ř. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, čj. 6 Afs 379/2017-54), nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým dosud neprojednaným okolnostem věci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, čj. 2 Afs 34/2016-45). Žádná z uvedených situací v nyní posuzované věci nenastala, ostatně ani stěžovatelka nenamítala opak.

[29] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti sporuje oprávněnost jednotlivých výtek správce daně, na základě kterých nabyl pochybnosti o správnosti daňového tvrzení. Dle ní tyto jednotlivé skutečnosti (vyřazení majetku z evidence ještě před likvidací, nedoložení nefunkčnosti mazutového hospodářství a protizákonné naložení s odpadem) nemohou mít vliv na posouzení toho, zda byla likvidace opravdu provedena. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že pro vznik pochybností by podle něj stačily i jen některé z těchto skutečností samostatně. Je třeba znovu zdůraznit, že postačují pouhé pochybnosti. Těžko pak by pak šlo správci daně například vyčítat, že mu vznikly pochybnosti o likvidaci odpadů, pokud není doloženo, že s nimi bylo naloženo v souladu s právními předpisy. Nicméně je třeba zároveň zdůraznit, že správce daně hodnotí zjištěné skutečnosti rovněž v jejich vzájemné souvislosti (viz § 8 odst. 1 d. ř.). Četné dílčí pochybnosti a nestandardní postupy stěžovatelky pak jednoznačně ve svém souhrnu byly schopny založit důvodné a vážné pochybnosti ve vztahu k uvedenému plnění. Nejvyšší správní soud tak i v tomto případě souhlasí s hodnocení krajského soudu, že správce daně dostatečně prokázal, v čem spatřuje pochybnosti týkající se daného plnění a stěžovatelka tyto pochybnosti nevyvrátila.

pokračování

[30] Posledním sporným nárokem stěžovatelky je nárok na uznání výdajů spojených s likvidací zásob zboží. Zde stěžovatelka namítla, že dle požadavků zákona [viz § 24 odst. 2 písm. zg) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů] prokázala likvidaci likvidačním protokolem. Další doklady jsou již nadbytečné.

[31] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že dle zákona o daních z příjmu slouží protokol o likvidaci jako doklad o jejím provedení. Nicméně v průběhu daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o skutečné likvidaci zboží u společnosti Eko Bi s. r. o., které podrobně popsal jak ve výzvě k prokázání skutečností z 26. 8. 2015, tak následně ve zprávě o daňové kontrole na str. 29-35. Spočívaly v uvedení, že důvodem likvidace byla prošlá lhůta léků, léčiv a potravinářských výrobků, s těmito výrobky ale stěžovatelka neobchoduje, ani nebyly vyjmenovány mezi likvidovanými zásobami. Dále jednatel společnosti Eko Bi s. r. o. ve své výpovědi nepotvrdil, že odpad byl na skládce uvedený v protokolu o likvidaci jako místo uložení uložen. I když protokol o likvidaci podepsal, uložení odpadu na skládku neověřil. V evidenci společnosti navíc nebyl záznam o uložení tohoto odpadu. Uvedené skutečnosti nepochybně založily důvodné pochybnosti o reálném provedení likvidace. Bylo tedy na stěžovatelce, aby skutečné provedení likvidace zásob prokázala dalšími důkazy (například dokladem o uhrazení likvidace). Jelikož této své povinnosti nedostála, neunesla důkazní břemeno a správce daně správně neuznal uvedené výdaje.

[32] K námitce, že správce daně nespороval řádné odvedení daňové povinnosti ze strany dodavatelů plnění, kasační soud uvádí, že pro danou věc nejsou tyto skutečnosti rozhodné. Správce daně nepřiznal stěžovatelce nárok na odpočet DPH z důvodu nesplnění hmotně-právní podmínky pro jeho přiznání (neprokázání, že, plnění bylo v souladu s daňovými doklady provedeno), nikoliv z důvodu jejího zapojení do případného podvodu na DPH. Rozhodné bylo tedy pouze to, zda je postaveno na jisto, že stěžovatelka skutečně přijala uvedená plnění od jí deklarovaných dodavatelů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, čj. 1 Afs 328/2017-66, bod [40]). Námitka tak není relevantní a kasační soud se jí dále nezabýval.

[33] Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že na ni krajský soud klade nároky, které zákon nestanovuje, jako je uzavření písemných smluv o poskytnutí plnění s dodavatelem. Krajský soud výslovně uvedl, že samotné uzavření smluv v ústní formě není v rozporu se zákonem. Ten písemnou formu opravdu nepožaduje. Soud pouze poznamenal, že bez písemné smlouvy či jakýchkoliv jiných listinných záznamů týkajících se prováděných prací (stavební deník, fotodokumentace apod.) je obtížnější prokázat existenci sporných plnění a stěžovatelka se tak ocitla v důkazní nouzi. Nelze zároveň přehlížet, že na stěžovatelku se vztahuje dle § 92 odst. 3 d. ř. povinnost prokázat v zákonem stanovených časových obdobích zpětně uskutečnění zdanitelných plnění, které zahrnula do daňového přiznání a nárokovala si za ně odpočet DPH. Správce daně může ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 d. ř. daňová tvrzení za jednotlivá zdaňovací období prověřit a za zákonem stanovených okolností je zpochybnit. Stejně platí pro doměření daně u likvidovaných zásob zboží. Je pouze na daňovém subjektu (stěžovatelce), aby si byl tohoto oprávnění správce daně vědom a zajistil si věrohodné důkazní prostředky odpovídající povaze zdanitelného plnění, kterými bude v případě potřeby možné

uskutečnění zdanitelných plnění prokázat (rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 23/2018 a ze dne 4. 12. 2008, čj. 9 Afs 210/2007-59). Pokud stěžovatelka při prokazování těchto skutečností v projednávané věci spoléhala převážně na výpovědi svědků, u kterých je zřejmé, že si s odstupem času nemusí být schopni události správně vybavit a z tohoto důvodu mohou být jejich výpovědi hodnoceny jako nevěrohodné, jde o její rozhodnutí, jehož následky musí nést.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[35] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně 24. září 2020

Petr Mikeš
předseda senátu