



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobkyně: **ŠIC s.r.o.**, IČO 64833917, se sídlem Slepá 99/7, 360 05 Karlovy Vary
*zastoupená JUDr. Tomášem Ficnerem, advokátem
se sídlem Moskevská 947/12, 360 01 Karlovy Vary*

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2020, č. j. 11292/20/5200-11432-807689

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2020, č. j. 11292/20/5200-11432-807689 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo k jejímu odvolání částečně, a sice co do výše doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 (z částky 565 060 Kč na částku 186 770 Kč) a uloženého zákonného

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

penále (z částky 238 837 Kč na částku 163 179 Kč) změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 11. 4. 2017, č. j. 467800/17/2401-50523-403389 (dále též „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“). Rozhodnutím správního orgánu I. stupně byla žalobkyni z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 565 060 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 12 582 591 Kč za současného vzniku povinnosti uhradit penále v celkové výši 238 837 Kč, tj. ve výši 20 % z částky doměřené daně ve výši 113 012 Kč a 1 % z částky doměřené daňové ztráty ve výši 125 825 Kč.

Žaloba

2. Žalobkyně namítala, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, přičemž žalovaný postupoval stejně tak nezákonným způsobem, když rozhodnutí správního orgánu I. stupně ve skutkovém základě potvrdil a změnil toliko právní kvalifikaci a výši doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012. Důvodem doměření daně z příjmů v dané věci bylo vyloučení daňově uznatelných nákladů, které žalobkyně uplatnila v příslušném zdaňovacím období v roce 2012, když zaúčtovala dne 31. prosince 2012 na účet 50401-Prodáné zboží-LIP a ponechala v daňově účinných nákladech pořizovací ceny nakoupených cigaret v celkové výši 13 299 592,48 Kč, které označila jako škody na zboží z důvodu jeho neprodejnosti dle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „zákon o daních z příjmů“). Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že předmětné náklady jsou daňově uznatelnými, resp. že vůbec vznikly.
3. Žalobkyně se závěry správních orgánů nesouhlasila a namítala, že se žalovaný v rozhodnutí dostatečně a správně nevypořádal s jejími odvolacími námitkami.
4. Pokud se týká samotného prokázání likvidace neprodejných zásob cigaret formou jejich spálení na otevřeném ohni, resp. jejího uskutečnění a rozsahu, žalobkyně tyto skutečnosti ve smyslu své povinnosti dle § 92 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“), řádně prokázala, o čemž svědčí velké množství předložených důkazů (smluvní dokumentace, daňové doklady, rozsáhlá fotodokumentace atp.), které ostatně zmiňuje také i žalovaný ve svém rozhodnutí. Taktéž žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvádí, že prakticky nezpochybňuje skutečnost provádění likvidace neprodejných zásob cigaret žalobkyně formou jejich spálení na otevřeném ohni dne 3. března 2012, kterou v rozhodné době platná legislativa bezesporu umožňovala. Správní orgány nezpochybňují, že likvidace cigaret spálením na otevřeném ohni proběhla, ale sporují rozsah této likvidace a s tím spojenou otázku, zda se jedná o náklady vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
5. Žalobkyně dle svého přesvědčení učinila vše objektivně předpokladatelné pro to, aby měla provedení likvidace neprodejných zásob cigaret formou spálení na otevřeném ohni řádně zdokumentováno a prakticky ve všech případech tomu tak také bylo. Žalobkyně se snažila komunikovat se správcem daně ve věci postupu likvidace neprodejných zásob cigaret počátkem roku 2012, avšak dostalo se jí toliko sdělení, že žádné metodika neexistuje a že je toliko na žalobkyni, jak bude při likvidaci postupovat. Správní orgány se žalobkyni snaží přičíst odpovědnost za aspekty daňově-účetních vztahů, které žalobkyně neměla jak objektivně ovlivnit. Správci daně sice vznikly pochybnosti o tom, zda skutečné jednání žalobkyně odpovídá formálně bezvadné předložené účetní a daňové dokumentaci, nicméně z žalobkyní předložených důkazů nelze dojít k jinému reálnému závěru, než že tomu tak bylo.

6. Jako nesprávnou označila žalobkyně argumentaci užitou žalovaným o tom, že je nemožné dotčené množství cigaret spálit na otevřeném ohni. Argumentace žalovaného je založena toliko na čistě aritmetických výpočtech, které však jakýmkoli způsobem nezohledňují odlišnosti obou komparovaných situací, a to na straně jedné pálení cigaret ve spalovně na jednom místě, oproti pálení cigaret současně na několika místech na otevřeném prostranství za užití hořáků. Kategorické závěry učiněné žalovaným o nemožnosti žalobkyní tvrzeného postupu likvidace cigaret se tak jeví jako toliko akademické a neodpovídající skutečnosti.
7. Žalobkyně dále namítala, že negativní konstatování o tom, že obecní úřad Otovice nevede žádnou evidenci hlášení o pálení občanů a že případné pálení je třeba předem nahlásit na Hasičský sbor Karlovarského kraje s tím, že ani v evidenci stížností není z roku 2012 žádný záznam, nemá ve věci jakoukoli relevanci, když z něj pro projednávanou věc ničeho podstatného nevyplývá, toliko skutečnost, že žádný z občanů obce Otovice si v měsíci březnu 2012 nestěžoval na nic, co by souviselo s pálením na otevřeném prostranství. Uvedené důkazy pak nesvědčí o ničem ani ve prospěch, ani v neprospěch žalobkyně.
8. Správní orgány se dopustily nesprávného hodnocení výsledků provedeného dokazování a za pomoci spekulace došly k nesprávným závěrům.
9. Žalobkyně namítala, že sice nese důkazní břemeno ohledně svých daňových tvrzení, ale toto důkazní břemeno není bezbřehé a po jakémkoli daňovém subjektu nelze v takovémto případě požadovat, aby šel za hranice objektivně možného či aby nahrazoval funkci finančních orgánů. Žalobkyně si opatřila dostatečné důkazy o likvidaci cigaret formou jejich spálení na otevřeném ohni a na základě nich byla v dobré víře, že daňově účinné náklady související s likvidací deklarovaného množství cigaret jejich spálením na otevřeném ohni byly zaúčtovány a následně i uplatněny v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012 oprávněně. Správní orgány naproti tomu jdou za hranici objektivních možností daňových subjektů, když označují chování a jednání žalobkyně za neobežretné a rozporné s péčí řádného hospodáře, což žalobkyně považuje za nepřípustnou ingerenci orgánů veřejné moci do realizace podnikatelské činnosti a do ekonomického rozhodování daňových subjektů.
10. Žalovaný prakticky veškeré své obsáhlé závěry, které však v principu mají stále shodný základ, prezentuje tak, že žalobkyně splnila své důkazní povinnosti toliko v rovině dokumentační, nikoliv v rovině faktické. To však neodpovídá skutečnosti ani obsahu daňového spisu.
11. Žalovaný se relevantně nezabýval unesením Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Karlovarského kraje, Územního odboru Karlovy Vary, oddělení hospodářské kriminality, ze dne 13. prosince 2017, č. j. KRPK-54062-27/TČ-2017-190381, kterým bylo shledáno, že se fyzické osoby, jejichž jednání by jinak bylo přičitatelné žalobkyni, nedopustily posuzovaným jednáním zločinu kráčení daně, poplatku a podobné povinné platby.
12. Žalobkyně dle svého názoru prokázala formální i faktickou realizaci likvidace všech zaúčtovaných neprodejných zásob cigaret jejich spálením na otevřeném ohni, přičemž správní orgány toliko vyjádřily své pochybnosti, na základě skutečností, které i dle jejich vyjádření nelze žalobkyni klást k tíži, a setrvaly na tvrzení, že nebylo prokázáno provedení likvidace všech zaúčtovaných neprodejných zásob cigaret jejich spálením na otevřeném ohni dne 3. března 2012, přestože i oni uznávají, že část cigaret jistě musela být zlikvidována způsobem tvrzeným žalobkyní. V daném případě je proto, i s ohledem

judikaturu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 238/2017-35 sporné, zda pochybnosti správce daně skutečně nebyly vyvráceny, resp. zda tyto pochybnosti vůbec v daném případě byly vyvratitelné.

13. Dále žalobkyně poukázala na závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v jeho rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-41, kde je v odst. 23 uvedeno: „*Po daňovém subjektu nicméně nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS, obdobně též náleze Ústavního soudu ze dne 15. května 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).*“ Tyto závěry pak lze dle názoru žalobkyně aplikovat i na toto řízení, kdy k obdobné situaci došlo i v daňovém řízení. Žalobkyně uvedla, že se nechovala v rozporu s obvyklou mírou obezřetnosti či jako neřádný hospodář, o čemž hovoří jak její hospodářské výsledky v dotčených letech, tak také obsah daňového spisu, když je zřejmé, že ve smyslu citovaného názoru Nejvyššího správního soudu si naopak zajišťovala a zajistila podklady pro splnění povinností dle zákona o daních z příjmů.
14. Dle žalobkyně je nesporné, že po formální stránce splnila veškeré obecně závaznými právními předpisy kladené požadavky na zaúčtování a současně i daňové uplatnění nákladů v důsledku likvidace neprodejných cigaret v rámci daňového přiznání daně z příjmů právnických osob za rok 2012. Spornou se pak správním orgánům jeví skutečnost, zda žalobkyně řádně prokázala likvidaci deklarovaného množství cigaret jejich spálením na otevřeném ohni. Za účelem prokázání této skutečnosti žalobkyně předložila sumu relevantních důkazů, u kterých pokud má žalovaný pochybnosti o jejich důkazní hodnotě, přenáší na sebe důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 74/2009 ze dne 1. 3. 2010). Konečně žalovaný v napadeném rozhodnutí sám uznává, že „...*správce daně neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání faktické realizace prodeje uvedených cigaret, tzn. faktické realizace výnosu daňovým subjektem v roce 2012 a současně neprokázal ani jeho výši tj. výši prodejní ceny, viz bod [60] a [61]*“, a proto právně překvalifikoval závěry obsažené v rozhodnutí správního orgánu I. stupně.
15. Žalobkyně má oproti správním orgánům za to, že jí vynaložené zaúčtované náklady na likvidaci neprodejných cigaret představovaly daňově účinné náklady vztahované žalobkyní k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Při likvidaci cigaret si žalobkyně počínala patřičně obezřetně, v souladu s péčí řádného hospodáře a s respektem k základním povinnostem zakotveným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, o čem svědčí rozsah a kvalita předložených důkazních prostředků.

Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný se ve svém vyjádření zabýval jednotlivými žalobními námitkami a v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. V souvislosti s námitkou neunesení důkazního břemene žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky sp. zn. 1 Afs 21/2013 ze dne 22. 8. 2013 či sp. zn. 8 Afs 44/2018 ze dne 3. 10. 2019), ze kterých plyne, 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 popsáním

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.

17. V předmětné věci je dle žalovaného nesporné, že správce daně, resp. žalovaný, důkazní břemeno unesli, když po zhodnocení veškerých žalobcem předložených důkazních prostředků, tvrzení žalobce, svědeckých výpovědí, důkazních prostředků získaných v rámci vyhledávací činnosti, dospěli k jednoznačnému závěru, že žalobkyně pochybnosti o faktickém provedení likvidace neprodejných zásob ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů neodstranila.
18. Žalovaný poukázal na to, že totožné skutkové okolnosti, jako v nyní posuzovaném případě, se staly předmětem daňové kontroly na daň z přidané hodnoty u žalobkyně v zdaňovací období měsíce prosince 2012. Správce daně v uvedeném případě rovněž vyhodnotil, že žalobkyně neprokázala faktickou realizaci likvidace cigaret spálením na otevřeném ohni a neunesla tak důkazní břemeno, a proto správce daně vyhodnotil, že lze na toto zboží pohlížet jako na zboží, které bylo použito pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti dle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, a žalobkyně tak měla odvést daň na výstupu dle § 21 zákona o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012. Uvedené daňové posouzení a závěry předmětné daňové kontroly byly následně potvrzeny Krajským soudem v Plzni rozsudkem ze dne 30. 4. 2020, sp. zn. 30 Af 29/2018. Žaloba v nyní projednávané věci je obsahově pojata ve stejném duchu a vystavena na stejném argumentačním základě, tj. neunesení důkazního břemene žalobcem spočívající ve formální a faktické likvidaci neprodejných zásob cigaret. Žalovaný má za to, že není důvod se od dřívějšího posouzení věci krajským soudem jakkoli odchylovat s tím, že hodnocení věci by mělo být i v nyní projednávaném případě obdobné.
19. Z § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů jednoznačně vyplývá, že žalobkyně musí být schopna jednoznačně prokázat samotnou likvidaci zásob, což listinné důkazní prostředky, svědecké výpovědi a způsob účtování samy o sobě nedokládají, navíc v nich správce daně zjistil četné nesrovnalosti a rozpory. Principem a smyslem citovaného ustanovení je tedy jednoznačně prokázat faktický způsob likvidace, a to za účelem deklarace, že se zbožím nebylo naloženo jinak. Daňově uznatelnými náklady jsou tak pouze náklady vzniklé v důsledku prokazatelné likvidace, přičemž tato prokazatelná likvidace se žalobkyni prokázat nepodařila, protože tak žalovaný postupoval správně, když vyloučil ze základu daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období předmětné náklady.
20. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že žalovaný sám uznal skutečnost, že správce daně neunesl důkazní břemeno. Je pravdou, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání faktické realizace prodeje předmětných cigaret (tj. faktickou realizaci výnosu žalobkyni v předmětném zdaňovacím období) a současně neprokázal ani jeho výši (tj. výši prodejní ceny), nicméně po doplnění odvolacího řízení žalovaný přehodnotil právní titul a doměřenou částku výnosů dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů z důvodu neprokázání likvidace cigaret ve výši 15 290 671,68 Kč změnil na doměřenou částku neprokázaných nákladů vzniklých v důsledku neprokázané likvidace cigaret ve výši 13 299 592,48 Kč dle § 24 odst. 2 písm. zg) citovaného zákona a o tuto částku zvýšil základ daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 téhož zákona, s čímž byla žalobkyně prokazatelně seznámena ještě před vydáním napadeného rozhodnutí

21. Žalovaný uvedl, že hodnocení důkazních prostředků proběhlo zcela v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, tzn. že každý důkaz byl posouzen jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Pouhý nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků provedených správcem daně či žalovaným nelze považovat za vadu řízení, pokud je hodnocení v mezích zákona, jak uvedl např. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 7. 2008, sp. zn. 5 Afs 5/2008. Žalovaný požadavkům na hodnocení důkazů dostál, když jsou jeho závěry, stejně jako závěry správce daně, podloženy logickými myšlenkovými pochody a argumenty, vyplývajícími z obsahu spisu.
22. Žalovaný rovněž nesouhlasil se žalobní námitkou, že by se dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami. Žalobkyně neuvedla konkrétně, kterými odvolacími námitkami se žalovaný nevypořádal, a proto žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, sp. zn. 7 Afs 156/2016, který se vyjadřuje k rozsahu povinnosti správního orgánu vypořádat se s jednotlivými námitkami.
23. K usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Karlovarského kraje, Územního odboru Karlovy Vary, oddělení hospodářské kriminality, č. j. KRPK-54062-27/TČ-2017-190381, ze dne 13. 12. 2017 na základě kterého byla policejním orgánem odložena trestní věc podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a povinné platby dle ustanovení § 240 odst. 1 a odst. 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, žalovaný uvedl, že ač nebyl dle usnesení o odložení věci spáchán trestný čin, žalobkyně v průběhu předmětného daňového řízení neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že by došlo k faktické likvidaci neprodejných zásob, tj. neprokázala daňovou účinnost nákladů dle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů. Usnesení o odložení věci nelze osvědčit jako důkazní prostředek prokazující faktickou likvidaci neprodejných zásob. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, sp. zn. 2 Afs 33/2011: „*Příznivý výsledek trestního řízení pro obžalovaného proto může být ovlivněn i nedostatkem důkazů shromážděných v jeho neprospěch, zatímco v daňovém řízení může mít shodná skutková situace (s ohledem na opačně nastavené důkazní břemeno) pro tutéž osobu (zde v postavení daňového subjektu) výsledek zcela opačný.*“. Ke stížnosti žalovaného proti usnesení o odložení věci bylo navíc zrušeno usnesením Okresního státního zastupitelství v Karlových Varech ze dne 19. 1. 2018, č. j. 4 ZN 1373/2017–12, přičemž bylo uloženo policejnímu orgánu ve věci znovu jednat a rozhodnout. V odůvodnění tohoto usnesení státní zástupce mimo jiné poukázal na skutečnost, že je neobjasněnou otázkou, proč žalobkyně nevyužila možnosti zpětného odkupu neprodejných cigaret. Policejní orgán v dané věci zatím znovu nerozhodl.
24. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Posouzení věci krajským soudem

25. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
26. Soud shledal žalobu nedůvodnou.
27. Napadeným rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí správního orgánu I. stupně, jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období ode dne 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 565 060 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob za totéž daňové období ve výši 12 582 591 Kč a spolu s tím i uložena

povinnost uhradit penále ve výši 238 837 Kč, a to tak, že hodnota doměřené daně byla snížena na částku 186 770 Kč a penále bylo sníženo na 163 179 Kč.

28. Správní orgány obou stupňů tedy vycházejí ze stejného dílčího závěru, totiž že žalobkyně neprokázala likvidaci zásoby neprodejných cigaret, ale správní orgán I. stupně dále dospěl k závěru, že tyto zásoby byly fakticky prodány, takže zvýšil výnosy žalobkyně za zdaňovací období 2012, přičemž výši výnosů stanovil dokazováním jako součin pevné ceny cigaret stanovené cenovými věstníky Ministerstva financí a počtem tvrzeně zlikvidovaných cigaret, přičemž tento součin snížil o daň z přidané hodnoty. Naopak žalovaný dospěl k závěru, že tento závěr správního orgánu I. stupně o uskutečnění prodeje předmětných zásob cigaret nenalézá oporu ve spise. Konstatoval však, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně tzv. daňové účinnosti nákladů dle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů v souvislosti se zpochybněnou likvidací cigaret.
29. Nejprve se soud zabýval námitkou, ve které žalobkyně uvedla, že žalovaný řádně nevypořádal její odvolací námitky. Soud se této námitce věnoval přednostně nejen proto, že ji žalobkyně jako první také uvedl, ale zejména proto, že tato námitka je ve své podstatě námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost je závažnou vadou správního rozhodnutí, která, jak už vyplývá z jejího označení, brání tomu, aby takové rozhodnutí mohlo být po věcné stránce přezkoumáno soudem. Tato vada se vyskytuje ve dvou obecných formách, jež vyplývají z § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a sice nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. V daném případě míří žalobcova námitka na nepřezkoumatelnost ve formě nedostatků důvodů. Ta bývá způsobena především nedostatkem skutkových důvodů rozhodnutí, např. pokud se správní orgán nezabýval všemi relevantními okolnostmi věci (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75), není-li zřejmé, z jakých skutkových závěrů žalovaný vycházel, z jakých podkladů učinil své skutkové závěry a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tedy vzniká právě zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (i implicitně) reagovat. Přehlédnout nicméně nelze fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38).
30. Žalobkyně v bodě 14 své žaloby toliko konstatuje, že se žalovaný „dostatečně a správně nevypořádal s jeho odvolacími námitkami“. Opomněl však kteroukoli z takto z jeho pohledu nedostatečně a správně nevypořádaných odvolacích námitek konkretizovat. Soud k tomu připomíná, že otázku řádného vypořádání námitek vznesených účastníkem správního řízení nelze ztotožňovat s tím, že správní orgán dospěje ke stejným skutkovým i právním závěrům, které prezentuje účastník řízení. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů by v daném případě bylo lze v intencích shora rekapitulovaných závěrů judikatury shledat toliko v případě, že by některá z uplatněných námitek byla odvolacím správním orgánem zcela ignorována, aniž by správní orgán vybudoval své rozhodnutí na takových závěrech, které důvodnost uplatněné námitky implicitně vylučují.
31. Současně soud upozorňuje, že není jeho věcí, aby za žalobkyni jakkoli domýšlel její argumentaci. Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není

naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Z toho pro danou věc vyplývá, že pokud měla žalobkyně za to, že některá z jejích odvolacích námitek byla žalovaným skutečně opomenuta a zůstala nevypořádána, bylo její povinností tuto námitku specifikovat. Soud, vázán zásadou rovnosti účastníků traktovanou již v čl. 96 odst. 1 Ústavy, není oprávněn vystupovat ze své role a za žalobkyni vyhledávat, která z jejích odvolacích námitek snad nebyla vypořádána dostatečně. Ve zcela obecné rovině navíc soud konstatuje, že z porovnání obsahu odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně s obsahem napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný na námitky žalobkyně reagoval věcně přiměřeným a přezkoumatelným způsobem.

32. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tedy soud v projednávané věci shledal nedůvodnou.
33. Ve druhé, podstatně obsáhlejší žalobní námitce pak žalobkyně polemizuje s důvody, jež vedly žalovaného k závěru, že žalobkyně neprokázala tzv. daňovou účinnost nákladů spočívajících v likvidaci neprodejných zásob cigaret, tedy dle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů. Právě tento závěr učinila žalobkyně klíčovým důvodem pro přezkum napadeného rozhodnutí. Jinými slovy, jedná se o to, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že dne 3. 3. 2012 provedla v Otovicích likvidaci neprodejných zásob cigaret v hodnotě 13 299 592,48 Kč jejich spálením na otevřeném ohni.
34. Krajský soud v Plzni se předmětnou otázkou již jednou ve své rozhodovací činnosti zabýval. Ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 30 Af 29/2018 napadala žalobkyně rozhodnutí správce daně týkající se doměření daně z přidané hodnoty. Klíčovou otázkou v daném řízení však byla, stejně jako v probíhajícím řízení, otázka, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že dne 3. 3. 2012 provedla v Otovicích likvidaci neprodejných zásob cigaret v hodnotě 13 299 592,48 Kč jejich spálením na otevřeném ohni. V rozsudku ze dne 30. 4. 2020, č. j. 30 Af 29/2018-119, dospěl Krajský soud v Plzni k závěru, že žalobkyně předmětné důkazní břemeno neunesla, a žalobu proto zamítl. Je však třeba současně konstatovat, že žalobkyně citovaný rozsudek napadla kasační stížností, řízení o níž je u Nejvyššího správního soudu dosud vedeno pod sp. zn. 5 Afs 199/2020 řízení, jehož výsledek tedy není dosud znám.
35. Soud předesílá, že v projednávané věci nenalezl žádný důvod se od závěrů, ke kterým dospěl ve svém rozsudku ze dne 30. 4. 2020, č. j. 30 Af 29/2018-119, jakkoli odchýlovat.
36. Podle § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů: *„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“*
37. Dle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů: *„Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků; u léků, léčiv či potravinářských výrobků pouze, pokud je nelze dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu. K prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, a dále uvede pracovníky zodpovědné za provedení likvidace.“*
38. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu: *„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své*

úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“ Dle druhého odstavce téhož ustanovení: „Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“

39. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
40. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: *„Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“*
41. Jelikož jsou pro rozhodnutí v projednávané věci zcela klíčové skutkové závěry správních orgánů, není od věci připomenout, že daňové řízení je vybudováno na zásadě spolupráce daňových subjektů se správcem daně, jak stanoví § 6 odst. 2 daňového řádu. Tato zásada se prolíná do úpravy celého daňového řádu a v rámci dokazování je provedena ustanovením § 92 daňového řádu coby úpravou důkazních břemen. Zatímco shora citované ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu stanoví, které skutečnosti je povinen prokazovat daňový subjekt, ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu stanoví okruh skutečností, které je povinen prokazovat správce daně. Jelikož z podstaty správy daní vyplývá, že některé informace správce daně ani k dispozici mít nemůže, vnáší výše též citované ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu do procesu dokazování dynamický prvek v podobě přenosu důkazního břemene. K tomuto institutu (nejen) daňového práva procesního existuje bohatá a ustálená judikatura, která se shoduje v tom, že není věcí správce daně, aby prokazoval opak tvrzení daňového subjektu, resp. že není jeho povinností vyšetřit i ty skutečnosti, které má prokazovat daňový subjekt, ale postačí, když vyvrátí věrohodnost tvrzení daňového subjektu. Tím vznikne daňovému subjektu povinnost, má-li v úmyslu prokázat rozhodující tvrzení, doplnit svá tvrzení a popřípadě předložit nové důkazy. Právě vzniku této povinnosti se říká přenos důkazního břemene. Jinak řečeno, pokud daňový subjekt dostatečně nevyvrátí důvodně vyvozené pochybnosti správce daně o průkaznosti, správnosti či úplnosti jeho tvrzení, ponese z toho plynoucí negativní právní důsledky, neboť neunesl své důkazní břemeno.
42. Prizmatem této právní úpravy je nutno přistupovat k hodnocení konkrétních žalobou uplatněných námitek.
43. Soud se neztotožňuje s poněkud paušálním názorem žalobkyně prezentovaným v bodě 15 žaloby, podle něhož o tom, že v dané věci unesla své důkazní břemeno ohledně prokázání likvidace neprodejných zásob cigaret, svědčí *„velké množství předložených důkazů.“* Volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je myšlenkovým (logickým) procesem, v jehož rámci jsou prováděným důkazům přisuzovány hodnoty relevance, věrohodnosti a pravdivosti. Přitom platí, že na rozdíl od legální teorie průvodní, která autoritativně stanovila váhu jednotlivých důkazů, je určitou skutečnost možno bezpečně prokázat jak jedním konkrétním přímým důkazem, tak současně, že ani velký počet nepřímých důkazů nebude k prokázání určitého tvrzení postačovat, pokud neutvoří tzv. uzavřený řetězec. Z toho vyplývá, že není možno ztotožňovat prokázání určité skutečnosti toliko s množstvím předložených důkazů, neboť ani v případě dokazování zásadně neplatí, že kvantita může převážet kvalitu.
44. Podstatné pro posuzovanou věc je, že shora citované ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů dovoluje řadit mezi náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů toliko výdaje

vzniklé v důsledku *prokazatelně provedené likvidace* zásob, pročez dále stanoví, že o likvidaci je nutno vypracovat protokol se stanovenými obsahovými náležitostmi (uvedení důvodů likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, vyjmenování pracovníků zodpovědných za provedení likvidace). Tyto poměrně vysoké nároky, které z citovaného ustanovení vyplývají, směřují k jednoznačné prokazatelnosti provedení likvidace tak, aby bylo zajištěno, že likvidace nebude provedena pouze tzv. „na oko“, zatímco se zbožím, jež mělo být předmětem likvidace, bude naloženo v rozporu se zákonem. Samozřejmě, i ke splnění těchto zákonných požadavků je možno přistoupit různým způsobem, nicméně stále za rizika pro daňový subjekt, že v následném daňovém řízení neunese důkazní břemeno stran faktické realizace tvrzené likvidace. Nezbytnost provedenou likvidaci následně prokázat v daňovém řízení, tento latentní požadavek vyplývající právě z důkazního břemene, pak působí jako preventivní motivační faktor k co nejpečlivějšímu a nejtransparentnějšímu přístupu daňového subjektu k provedení likvidace včetně jejího řádného zadokumentování.

45. Žalobkyně tak má nepochybně pravdu v tom, že legislativa umožňovala likvidaci neprodejných zásob cigaret na otevřeném ohni, napadené rozhodnutí však po skutkové stránce nestojí na závěru, že likvidace těchto zásob byla provedena zákonem zakázaným způsobem, ale na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno o jejím skutečném provedení. Naprosto pak nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že její provedení „*prakticky*“ nepochybnuje. Je tomu právě naopak, neboť žalovaný opakovaně konstatuje své závěry o faktické neproveditelnosti likvidace zásob neprodejných cigaret tak, jak je žalobkyně popsala. Tento svůj závěr logicky vyvozuje ze vzájemné rozpornosti důkazů, které byly ve správním řízení provedeny (k tomu srovnej např. body 55 a 58 napadeného rozhodnutí), dále z informace Celního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Kutné Hoře ze dne 31. 1. 2019. Z ní vyplývá, že standardně se velká množství cigaret (7,4 milionů krabiček) v období listopadu 2011 až květen 2012 (kvůli změně legislativy) likvidovala drcením, a to právě proto, že jejich likvidace spalováním by byla příliš časově náročná. Bylo totiž zjištěno, že spálení 32 000 ks krabiček i ve spalovně trvalo asi 3 hodiny. Proto se žalovanému jeví zcela nepravděpodobným, že by žalobkyně úspěšně zlikvidovala na otevřeném ohni, tedy v podstatně složitějších podmínkách než nabízí spalovna, 250 510 ks krabiček, tedy téměř devětkrát tolik, v rámci zhruba 7,5 hodin. Další pochybnosti vzbuzuje postup žalobkyně, která nevyužila možnosti zpětného odkupu neprodejných cigaret svými dodavateli, kterou prokazatelně měla, ale cigarety raději zcela bez užitku a za cenu vlastní ztráty tvrzeně zlikvidovala. Pochybnosti žalovaného se také opírají o rozporný způsob účtování o likvidaci cigaret atd.
46. Je nutno souhlasit se žalovaným, že žalobkyně tyto pochybnosti, které jsou zcela logické a přezkoumatelně dovoditelné z provedeného dokazování řádně zachyceného ve správním spisu, nijak nerozptýlila. Patrné je to ostatně i ze žaloby, ve které žalobkyně fakticky vůbec nereflktuje rozpory, které v její skutkové verzi reality zjistil žalovaný, nijak svou argumentaci dále neposouvá, v podstatě tedy pouze nadále setrvává na svém stanovisku, případně zjištěné rozpory relativizuje. Pokud pak v bodě 17 žaloby uvádí, že učinila vše objektivně předpokladatelné pro to, aby měla likvidaci zásob neprodejných cigaret řádně zdokumentováno, není možné tomu přisvědčit. Objektivně je totiž vždy možné provést likvidaci *ještě* transparentněji, zajistit její *ještě* lepší dokumentaci a zvýšit tak její celkovou průkaznost. Zákon však nepožaduje, aby její prokazatelnost byla objektivně nejvyšší

možná; tak daleko důkazní břemeno tížící žalobkyni a plynoucí z § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 92 odst. 3 a 5 písm. c) daňového řádu nesahá a ani žalovaný netvrdí, že by sahalo. Bylo ovšem věcí žalobkyně, aby byla schopna prokázat, že k likvidaci zásob neprodejných cigaret došlo právě tím způsobem, který sama zvolila a který správním orgánům tvrdila, a tím odstranila jejich důvodně zjištěné pochybnosti. Soud souhlasí se žalovaným, že splnit tuto povinnost se žalobkyni nepodařilo. Skutečnost, zda dokumentaci likvidace provedla, jak nejlépe *subjektivně* mohla (nikoli však *objektivně*), jde v tomto směru jen k její tíži, neboť je to ona, koho tíží důkazní břemeno.

47. Žalobkyni je pak sice možno přisvědčit potud, že toto důkazní břemeno není bezbřehé a že ani prostřednictvím jeho přenášení nemohou správci daně na daňové subjekty klást důkazní břemena, jejichž unesení je objektivně nereálné. To se ale v projednávané věci nestalo, neboť i skutková zjištění plynoucí z důkazních prostředků, které na podporu svého tvrzení o provedení likvidace a jejím způsobu navrhla sama žalobkyně, si vzájemně v podstatné míře odporují, a to takovým způsobem, že tyto rozpory nelze jednoduše překlenout poukazem na faktor plynutí času či jinou podobnou bagatelizací. Soud neshledal, že by postup správních orgánů v projednávaném případě excesivně směřoval k povinnosti žalobkyně prokazovat „neprokazatelné“, případně, že by snad požadavky správních orgánů přesahovaly limity, které byly konstatovány v žalobkyní zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38. Na žalobkyni bylo správním orgánem I. stupně přeneseno důkazní břemeno zcela v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu výzvou k prokázání skutečností ze dne 22. 6. 2016 zaslanou jí v rámci daňové kontroly; v ní správce daně I. stupně žalobkyni sdělil, že má zásadní pochybnosti o faktickém provedení likvidace, neboť samotnou žalobkyní předložený protokol o jejím provedení je v rozporu se zjištěními plynoucími z dalších ve věci provedených důkazů, zejména pak ze svědeckých výpovědí svědků K., H., G. a svědkyně K. V závěru, že žalobkyně důvodně pochybnosti správce daně I. stupně neodstranila, a to ani ve světle v rámci odvolacího řízení doplněného dokazování, a tím tedy v důsledku neprokázala provedení likvidace neprodejných zásob cigaret, se soud se žalovaným ztotožňuje.
48. Odkazuje-li pak žalobkyně ve své žalobě na usnesení Policie ČR, Krajského ředitelství Karlovarského kraje, ze dne 13. 12. 2017, č. j. KRPK-54062-27/TČ-2017-190381, kterým mělo být shledáno, že se fyzické osoby, jejichž jednání by bylo jinak přičitatelné žalobkyni, nedopustily zločinu krácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby, pak soud pouze konstatuje, že ani kdyby bylo pravdou, že skutečně došlo k odložení příslušné trestní věci ve smyslu § 159a zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, neznamená to samo o sobě ještě nic ve vztahu k usnesení důkazního břemene ohledně provedení likvidace zásob neprodejných cigaret. Usnesení o odložení věci je institutem trestního řízení. Skutečnost, že orgány činné v trestním řízení snad dospěly k závěru, že je na místě odložit podezření ze spáchání trestného činu, ještě neznamená, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno ohledně tvrzeného provedení likvidace neprodejných zásob cigaret. Nelze totiž přehlížet, že trestní řízení je vybudováno na zcela jiných zásadách než řízení daňové. K vyvození trestní odpovědnosti je nutné nezpochybnitelné prokázání viny, čili pomyslné důkazní břemeno ohledně naplnění všech znaků trestnosti určitého jednání, jež je kladeno obviněnému za vinu, leží plně na orgánech činných v trestním řízení. Tato zásada se jistým způsobem promítá i do přípravného řízení trestního, v němž sice obecně vzato pro podání obžaloby či případně i samotného zahájení trestního stíhání postačí nižší míra procesní jistoty, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal (např. dle § 160 odst. 1 trestního řádu je

dán důvod k zahájení trestního stíhání konkrétní osoby tehdy, nasvědčují-li zjištěné a odůvodněné skutečnosti tomu, že byl spáchán trestný čin, a je-li dostatečně odůvodněn závěr, že jej spáchala určitá osoba), přesto pomyslné důkazní břemeno leží výhradně na orgánech činných v trestním řízení. Podle zásady „*v pochybnostech ve prospěch*“ je nutno v případě nedostatečné důkazní situace obviněného zprostit obvinění, resp. ani trestní řízení nezahajovat, nejsou-li splněny podmínky citovaného § 160 trestního řádu. Naopak, v daňovém řízení je zásadně věcí daňového subjektu, aby prokázal svá tvrzení, jak o tom již bylo pojednáno shora. Proto soud dospěl k závěru, že ani případné odložení trestní věci nemůže mít na výsledek tohoto řízení žádný dopad, a nechal otázku průběhu příslušného trestního řízení zcela stranou, byť nepřehlédl vyjádření žalovaného, podle něhož bylo usnesení, na něž odkazuje žalobkyně, zrušeno státním zástupcem.

Závěr a náklady řízení

49. Soud tedy konstatuje, že námitky uplatněné žalobkyní shledal nedůvodnými. Výrokem I. tohoto rozsudku proto žalobu coby nedůvodnou ve smyslu § 78 odst. 7 zamítl.
50. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec výkonu jeho činnosti nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 20. srpna 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu