



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **ŠIC s.r.o.**, se sídlem Slepá 99/7, Rybáře, Karlovy Vary, zast. JUDr. Tomášem Ficnerem, Ph.D., advokátem se sídlem Moskevská 947/12, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 4. 2020, č. j. 30 Af 29/2018 - 119,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zamítl stěžovatelčinu žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2018, č. j. 10287/18/5300-22444-707622; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 4. 2017, č. j. 444829/17/2401-50522-400558, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty na výstupu za zdaňovací období měsíce prosince 2012 ve výši 3 062 423 Kč, vč. povinnosti uhradit penále ve výši 612 484 Kč.

[2] Správce daně daň doměřil, neboť dle jeho názoru stěžovatelka neprokázala, že dne 3. 3. 2012 zlikvidovala zásobu neprodejných cigaret v hodnotě 13 299 592,48 Kč. Důvodem likvidace mělo být, že cigarety nesplňovaly tzv. LIP standard (*Lower Ignition Propensity* – nižší náchylnost ke vznícení), a nemohly tak již být nadále prodávány. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neprokázala, co se s tímto zbožím ve skutečnosti stalo, bylo možno na něj pohlížet jako na zboží použité pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností, a mít jej tak za dodané ve smyslu § 13 odst. 4 a 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Stěžovatelka mínila prokázat faktickou likvidací zásob především svědeckými výpověďmi osob, které se měly likvidace zúčastnit, správce daně však identifikoval ve výpovědích rozpory, kvůli kterým neměl provedení likvidace za prokázané. Stejný náhled na věc měl v odvolacím řízení i žalovaný.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Stěžovatelka u krajského soudu brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou krajský soud podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[4] Krajský soud předně zdůraznil, že správce daně identifikoval ve svědeckých výpovědích prokazujících faktické uskutečnění likvidace neprodejných zásob cigaret vzájemné rozpory, s nimiž stěžovatelka ani nepolemizovala, ani se je nepokusila vysvětlit. Bylo na stěžovatce, aby dostatečně zdokumentovala provedenou likvidaci (např. videozáznamem), a jde tak k její tíži, pokud se v tomto směru spoléhala pouze na svědecké výpovědi a sepsané protokoly. Krajský soud stěžovatelce přisvědčil, že paměťová stopa o událostech u svědků s postupem času slábne, tím spíše však měla o likvidaci pořídit dostatek důkazů, jejichž důkazní hodnota by s postupem času neklesala. V daném případě ani nešlo o to, že by si svědci nebyli schopni události vybavit, ale o to, že vypovídali o podstatných skutečnostech odlišně. Tyto rozpory však nelze jen kvůli plynutí času bagatelizovat. Nebylo nutno ani výsledky svědků opakovat, jak stěžovatelka v daňovém řízení navrhovala. Sama totiž odporuje vlastnímu tvrzení, že si svědkové v důsledku plynutí času nemohli události spolehlivě vybavit. Opakovaný výsledek by nemohl přinést žádná nová relevantní zjištění – svědkové by jen měli možnost svou výpověď poupravit tak, aby více odpovídala stěžovatelčiným tvrzením a výpovědím ostatních svědků; to ovšem není účelem výslechu svědků.

[5] Krajský soud též ve shodě se správními orgány upozornil, že stěžovatelka nezanesla cesty učiněné při tvrzené likvidaci do knihy jízd, čímž se sama připravila o další možný nepřímý důkaz. Nelze přijmout její argument, že byla likvidací natolik traumatizována, že cesty do knihy jízd zaneš zapomněla. Takové tvrzení nemůže zpochybnit závěr správních orgánů o tom, že stěžovatelka likvidaci neprodejných cigaret neprokázala.

[6] Rozpory panovaly rovněž mezi stěžovatelkou vedeným účetnictvím a mimořádnou inventurou ze dne 12. 4. 2012, přičemž likvidace v tvrzeném termínu je zohledněna pouze v uvedené inventuře, nikoliv v účetnictví. Správní orgány neuvěřily údajům uvedeným v mimořádné inventuře také proto, že svědci D. J., M. J. a M. P. (zaměstnanci – skladníci stěžovatelky) nepotvrdili, že by tato mimořádná inventura byla dne 12. 4. 2012 skutečně provedena.

pokračování

[7] Žalovaný rovněž nebyl nikterak vázán usnesením Policie České republiky, kterým byla odložena trestní věc podezření ze spáchání zločinu kráčení daně, poplatku a podobné povinné platby, které se měli dopustit Ing. Valdemar Bezouška a Ondřejka Bezoušková jakožto jednatele stěžovatelky. V trestním a daňovém řízení jsou totiž důkazní břemena rozdělena zcela odlišně, a pokud tedy Policie České republiky neměla dostatek důkazů, aby prokázala, že k likvidaci neprodejných zásob cigaret nedošlo, neznamená to, že v daňovém řízení stěžovatelka prokázala faktické uskutečnění této likvidace.

[8] Závěrem krajský soud shrnul, že za dané situace dle jeho názoru stěžovatelka své důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochyb správce daně stran faktického provedení tvrzené likvidace neprodejných zásob bezpochyby neunesla. Tyto pochybnosti jsou ještě intenzivnější kvůli tomu, že stěžovatelka nevyužila možnosti zpětného odkupu neprodejných cigaret společnostmi Philip Morris ČR, a. s., Imperial Tobacco CR, s. r. o. a British American Tobacco (Czech Republic) s. r. o. Likvidace cigaret namísto jejich zpětného prodeje by byla zcela bezúčelná.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Podle jejího názoru faktické provedení likvidace neprodejných zásob cigaret na otevřeném ohni prokázala, o čemž svědčí velké množství důkazů (smluvní dokumentace, daňové doklady, rozsáhlá fotodokumentace atp.). Správní orgány po stěžovatelce požadují, aby při prokazování šla za hranici objektivních možností. Soud ani správní orgány nezpochybňovaly samotné provedení likvidace, ale pouze její rozsah. Stěžovatelka sice nesla důkazní břemeno, ani to však nebylo bezbřehé – učinila vše, co bylo k dokázání tvrzení objektivně možné. Krajský soud veškeré své závěry založil na tom, že stěžovatelka splnila své důkazní povinnosti v rovině dokumentační, nikoliv však v rovině faktické; to ovšem neodpovídá obsahu správního spisu.

[10] Některé argumenty navíc krajský soud použil proti stěžovatelce, ačkoliv ve skutečnosti svědčí v její prospěch. Podle krajského soudu je totiž zcela nelogické, aby stěžovatelka likvidovala své zásoby, když měla možnost využít zpětného odběru dodavatelem. Krajským soudem uvedení dodavatelé však možnost zpětného odkupu nabízeli pouze pro ty cigarety, které sami dodali. Stěžovatelka však odebírala cigarety napřímo pouze od společnosti Philip Morris ČR, a. s., a dokonce i nabídka zpětného odkupu této společnosti byla limitována pouze na zboží dodané od 7. 9. 2011 do 16. 11. 2011, přičemž stěžovatelka v daném období odpovídající druh cigaret neobdržela, a nemohla tak využít ani této nabídky zpětného odkupu.

[11] Správní orgány ani krajský soud se podle názoru stěžovatelky relevantně nezabývaly usnesením Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Karlovarského kraje, ze dne 13. 12. 2017, č. j. KRPK-54062-27/TČ-2017-190381, a ze dne 30. 8. 2018, č. j. KRPK-54062-62/TČ-2017-190381, kterými bylo shledáno, že se fyzické osoby, jejichž jednání bylo přiřitatelné stěžovatelce, nedopustily posuzovaným jednáním zločinu kráčení daně.

[12] Stěžovatelka též upozornila, že se správní orgány daňovou uznatelností nákladů vzniklých spálením cigaret na otevřeném ohni zabývaly také ve věci daně z příjmů

právnických osob. Žalovaný v tomto řízení uvedl, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání faktické realizace prodeje cigaret a neprokázal ani výši prodejní ceny. Již jen tím jsou zpochybněny závěry obsažené v napadeném rozhodnutí v nyní posuzované věci.

[13] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení a stěžovatelce přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti označil poukaz stěžovatelky na řízení ve věci daně z příjmů právnických osob za hrubě zkreslující. V daném řízení totiž správce daně dodal výnosy z prodeje údajně zlikvidovaných cigaret, přičemž však neprokázal, že by stěžovatelka cigarety prodala. Proto žalovaný změnil rozhodnutí správce daně v dané věci tak, že namísto dodaných výnosů z prodeje údajně zlikvidovaných cigaret ve výši 15 290 671,68 Kč došlo k navýšení základu daně o daňově neuznatelný náklad ve výši 13 299 592,48 Kč, který měl podle stěžovatelky vzniknout v důsledku likvidace cigaret – faktickou realizaci likvidace však neprokázala. Žalovaný dále upozornil, že stěžovatelka v kasační stížnosti pouze uvádí shodná tvrzení jako v předchozím řízení a se závěry soudu věcně nepolemizuje. Žalovaný dále shrnul relevantní část argumentace svého rozhodnutí a setrval na názoru, že stěžovatelka provedení likvidace neprodejných zásob cigaret neprokázala. Co se týče usnesení, kterým bylo odloženo trestní stíhání, žalovaný upozornil na různé rozložení důkazního břemene v daňovém a trestním řízení a dále uvedl, že proti usnesení brojil stížností, k níž bylo usnesení o odložení věci zrušeno. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud úvodem konstatuje, že mu kasační stížnost předkládá k posouzení jedinou (skutkovou) otázku, a to zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ve vztahu k uskutečnění likvidace neprodejných zásob cigaret dne 3. 3. 2012.

[18] Stěžovatelku je třeba upozornit, že je její povinností sdělit, z jakých důvodů závěry krajského soudu považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s jeho rozhodnutím. Obsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka ze značné části vyjadřuje prostý nesouhlas s tím, jak vyhodnotily krajský soud a předtím i správní orgány výslechy svědků, aniž by s vyslovenými závěry relevantním způsobem polemizovala, nezbyvá zdejšímu soudu než zopakovat již správními orgány a krajským soudem vyřčené argumenty, neboť se s odůvodněním napadeného rozsudku v zásadě ztotožňuje.

pokračování

[19] Před posouzením námitek kasační stížnosti považoval zdejší soud za vhodné specifikovat právní rámec daného případu. Správní orgány měly za to, že stěžovatelka porušila povinnost stanovenou § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění či přijetí úplaty, neboť cigarety v hodnotě 13 299 592,48 Kč dodala, ačkoliv toto dodání nepřiznala, a naopak tvrdila, že zásoby zlikvidovala. Neprokázané zničení zboží totiž lze mít za použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností stěžovatelky (srov. § 13 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty), což lze považovat za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Při nastíněném právním posouzení správní orgány vycházely z judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se mank – konkrétně z rozsudků ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 Afs 51/2009 - 67, a ze dne 29. 2. 2012, č. j. 7 Afs 13/2012 - 31. Stěžovatelka proti tomuto právnímu posouzení nevznáší žádné námítky, a zdejší soud se tak k němu nemá s ohledem na dispoziční zásadu ovládající řízení před správními soudy důvod podrobně vyjadřovat.

[20] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení dílčích námitek obsažených v kasační stížnosti. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se již opakovaně vyjádřil. 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. Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[21] 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. 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 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), 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 zmíněný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

[22] 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 (srov. též § 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. V nyní posuzované věci není sporu o tom, že správce daně prokázal důvodné pochybnosti o osudu neprodejných zásob cigaret, a bylo

tedy na stěžovatelce, aby prokázala, že skutečně provedla jejich likvidaci. Stěžovatelka tvrdí pouze to, že své důkazní břemeno unesla, a rozptýlila tedy pochybnosti správce daně ohledně provedení likvidace.

[23] K prokázání uskutečnění likvidace provedl správce daně na návrh stěžovatelky především výslech svědků J. K. (vlastníka pozemku, na kterém k likvidaci mělo dojít), D. H. (pověřeného provedením likvidace), Ing. Václava Grünwalda (daňového poradce stěžovatelky) a H. K. (účetní stěžovatelky). Všichni tito svědci měli být společně s jednatelem stěžovatelky alespoň z části likvidaci přítomni. Správní orgány ve výpovědích shledaly rozpory a logické deficity, přičemž zdejší soud připomene pouze ty nejvýznamnější.

[24] Likvidace měla být zahájena zhruba o půl deváté dopoledne a skončit měla ve večerních hodinách, kdy se již stmívalo; krátce po poledni již měla být většina zásob spálená, ačkoliv dopoledne probíhala likvidace za použití jediného hořáku a odpoledne již byly použity hořáky dva. Převážná část zásob tedy podle svědků měla být během kratšího časového úseku zlikvidována jedním hořákem a menší část zásob dvěma hořáky, což podle správních orgánů nedává smysl.

[25] Nakládce neprodejných zásob před převozem na místo likvidace též neměl být přítomen nikdo kromě pana H., který však obsah převážených krabic nekontroloval, a paní K. s panem Ing. Grünwaldem, kteří pomáhali s vyskládáním zásob na místě likvidace, kontrolovali jejich obsah pouze namátkou. Svědci tedy nemohli dosvědčit konkrétní množství spálených cigaret. Navíc pan Ing. Grünwald a paní K. odešli zhruba v poledne po navezení všech krabic, a nemohou tedy dosvědčit, že byly krabice spáleny všechny. Pan K. dle svého vyjádření při likvidaci „odešel za barák, kde [...] dělal fasádu“, a na samotný oheň neviděl (viděl pouze dým). Z toho vyplývá, že odpolední pálení probíhalo pouze za přítomnosti pana H. a Ing. Valdemara Bezouška (jednatele stěžovatelky), a likvidace zásob probíhající odpoledne je tedy dosvědčována jedinou svědeckou výpovědí.

[26] Nadto se rozcházejí svědecké výpovědi co do přítomnosti jednotlivých osob: zatímco podle pana K. měli být na konci likvidace přítomni pan Bezouška, řidič (zřejmě pan H.) a několik dalších lidí, kteří se během likvidace střídali, podle pana H. měl být přítomen pouze on a pan Bezouška; svědci se tedy neshodli na přítomnosti jednotlivých osob. Pan K. též uvedl, že byl přítomen pouze u pálení prvního kartonu cigaret, k čemuž mělo dojít zhruba v 8:30, kdežto podle paní K. pan K. pomáhal s pálením, dokud pan H. nenavezl veškeré zásoby, aby jej mohl vystřídat. Pan H. však dle svého vyjádření panu Bezouškovi pomáhal s pálením teprve odpoledne. Přítomnost pana K. u samotného pálení je tedy popisována rozporně.

[27] Nejvyšší správní soud podotýká, že výše uvedené rozpory a logické deficity nelze omluvit prostou časovou prodlevou mezi likvidací a výslechem svědků. Stěžovatelka v kasační stížnosti rozpory nijak nevysvětluje a v podstatě ani nereaguje na argumentaci krajského soudu a správních orgánů. Vzhledem k tomu zdejšímu soudu nezbyvá než konstatovat, že lze souhlasit s krajským soudem a správními orgány, že svědecké výpovědi nepotvrdily, že dne 3. 3. 2012 došlo k likvidaci neprodejných zásob cigaret. Tím spíše nemohl být prokázán ani rozsah údajné likvidace. Nejvyšší správní soud na tomto

pokračování

místě připomíná, že nelze hodnotit jednotlivé důkazy zcela izolovaně, nýbrž je třeba je vykládat i ve vzájemném kontextu. Právě ostatní dílky pomyslné mozaiky důkazů rozporu a nejasnosti vyplývající z výsledků svědků podtrhávají, a poukazují tak na správnost závěru správních orgánů a krajského soudu, že provedení likvidace nelze mít za prokázané.

[28] V první řadě je třeba upozornit, že stěžovatelka předložila knihu jízd, v níž však uvedeného data nejsou zaznamenány žádné cesty, a to přestože měl převoz zásob proběhnout ve vozech patřících stěžovateli. Stavby ujeté vzdálenosti na konci jízdy dne 2. 3. 2012 a na začátku jízdy dne 5. 3. 2012 jsou taktéž shodné. Zdejší soud připomíná, že stěžovatelčino vysvětlení, že zapomněla provést zápis vzhledem k traumatizaci z likvidace, označil krajský soud za účelové, s čímž lze bezpochyby souhlasit.

[29] Stěžovatelka sice na podporu svých tvrzení předložila inventuru ze dne 12. 4. 2012, z níž měl být úbytek v zásobách patrný, správní orgány však neuvěřily, že inventura uvedeného data skutečně proběhla, a to z důvodu rozporu inventury s účetnictvím a s výsledky svědků z řad bývalých zaměstnanců stěžovatelky (D. J., M. J. a M. P.).

[30] Jak již bylo naznačeno, stěžovatelka o úbytku cigaret v březnu roku 2012 neúčtovala (viz účet 132 účetního deníku). Úbytek zásob v důsledku tvrzené likvidace je v účetní knize zaznamenán na základě účetního předpisu č. 40216-40222 teprve k 31. 12. 2012. Podle předložené mimořádné inventury mělo být uskladněno zboží v hodnotě 6 844 430,30 Kč, naproti tomu podle výpočtů správce daně (založených na předloženém účetnictví) by i po provedení likvidace měl k uvedenému datu činit stav zásob minimálně 8 616 329,08 Kč a maximálně 9 351 611,89 Kč. Stěžovatelka v kasační stížnosti se správností tohoto výpočtu nikterak nepolemizuje. Je tedy zřejmé, že mimořádná inventura ze dne 12. 4. 2012 je v rozporu s účetnictvím stěžovatelky, o němž v jiném směru žalovaný neměl žádné významné pochybnosti. Je proto pochopitelné, že správní orgány vycházely z účetnictví stěžovatelky, z něhož však likvidace nevyplývala.

[31] Ani jeden ze svědků, kteří byli vyslechnuti k ověření způsobu skladování cigaret, nedosvědčil, že by k datu 12. 4. 2012 inventarizace proběhla. Sice nelze předpokládat, že by si svědci pamatovali konkrétní data všech inventur, pokud by však na inventuře rozeznali svůj podpis (inventura byla opatřena dvěma podpisy, z nichž jeden správce daně označil za nečitelný), zajisté by to správci daně sdělili. Pokud tak však neučinili, lze mít za to, že provedení dané inventury nemohli dosvědčit. Ačkoliv se správce daně dotazoval těchto svědků, jak byly skladovány neprodejné cigarety nesplňující tzv. LIP standard a zda byly takové cigarety odběrateli vráceny, ani jeden z nich se nezmínil, že by ze skladů jednorázově ubylo velké množství cigaret nesplňujících tento standard, natož že by měli povědomí o provedení jejich likvidace. Stěžovatelka sice správci daně tvrdila, že cigarety nesplňující LIP standard byly před likvidací převáženy do skladu, kam neměli zaměstnanci „z bezpečnostních důvodů“ přístup, nicméně ani tak nelze uvěřit, že by svědci, kteří uzavřeli se stěžovatelkou dohodu o hmotné odpovědnosti a kteří dle svých slov prováděli inventuru každý týden, nezaznamenali, že bylo z jejich skladu odvezeno na 25 000 balení cigaret po 200 kusech v hodnotě přesahující 13 milionů korun (cca polovina ze všech uskladněných cigaret v době likvidace). Výsledky svědků ostatně ani nepotvrdily stěžovatelčino tvrzení, že byly neprodejné cigarety skladovány zvlášť. Jen stěží lze přistoupit na to, že by si žádný ze svědků nevybavil událost, která měla stěžovatelku

dle jejího vlastního tvrzení učiněného v žalobě „traumatizovat“ a vést až k ukončení stěžovatelčiny velkoobchodní činnosti a propuštění zaměstnanců, a sám ji alespoň okrajově nezmínil.

[32] Ve prospěch stěžovatelky nesvědčí ani skutečnost, že likvidaci cigaret na otevřeném ohni neohlásila příslušnému hasičskému záchrannému sboru ani jiné veřejné instituci, jak potvrzují i svědecké výpovědi. Ostatně, jak vyplývá z usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Karlovarského kraje ze dne 13. 12. 2017, č. j. KRPK-54062-27/TČ-2017-190381, které je založeno ve správním spise, orgány činné v trestním řízení věc konzultovaly s vedoucím Hasičského záchranného sboru Karlovarského kraje, podle něhož nebylo na předmětném pozemku dne 3. 3. 2012 hlášeno žádné pálení ani žádný požár. Stěžovatelka se tak sama připravila o další potenciální důkaz.

[33] Se stěžovatelkou rozhodně nelze souhlasit ani v tom, že udělala vše, co bylo objektivně možné, aby likvidaci zboží prokázala. S ohledem na objem a cenu likvidovaného zboží musela předvídat, že může mít likvidace významné daňové konsekvence. Bylo tak na ní, aby nashromáždila dostatek důkazů o tom, že likvidaci cigaret fakticky uskutečnila. Nabízela se například důkladná fotodokumentace likvidace či pořízení videozáznamu. Rovněž mohla likvidaci provést za přítomnosti celního orgánu, jak ostatně učinili někteří její dodavatelé. Namísto toho se stěžovatelka navzdory rozsahu tvrzené likvidace rozhodla vyhotovit pouze protokol o likvidaci obsahující seznam údajně spáleného zboží a spolehnout se takřka výhradně na výpovědi svědků. Je zcela logické, že za takové situace jdou veškeré pochybnosti správních orgánů k její tíži. Nejvyššímu správnímu soudu ani není zřejmé, co má stěžovatelka na mysli „velkým množstvím důkazů“ včetně fotodokumentace, které údajně předložila. Ze správního ani soudního spisu nevyplývá nic, co by závěry správních orgánů a krajského soudu popíralo. A míní-li onou fotodokumentací fotografie založené ve spise krajského soudu, na nichž je zachyceno místo, kde k pálení došlo, vlastní hořák a rudlík s bednami, pak zdejší soud musí konstatovat, že tyto fotografie mohly rozptýlit některé z pochyb o realizovatelnosti likvidace, nicméně vůbec neprokazují, že k likvidaci skutečně došlo. Z žádné z fotografií totiž není zřejmé, že by byla pořízena v den tvrzené likvidace či v souvislosti s ní, a nelze tak tyto fotografie s likvidací nikterak spojit. Rovněž není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, z čeho stěžovatelka dovozuje, že správní orgány i krajský soud nezpochybnily provedení likvidace, ale pouze její rozsah. Z rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku totiž podle názoru zdejšího soudu jasně vyplývá, že vyvstaly pochybnosti ohledně provedení likvidace jako takové, nejen o jejím rozsahu.

[34] Podle krajského soudu je s podivem, že stěžovatelka nevyužila možnosti zpětného prodeje dodavatelům cigaret. Stěžovatelka v kasační stížnosti kontruje, že se na cigarety v jejím vlastnictví nabídky zpětného prodeje nevztahovaly. Stěžovatelce lze přisvědčit, že z informací poskytnutými správcem daně společností Philip Morris ČR, a. s., vyplývá, že nabídka zpětného odkupu této společnosti byla limitována pouze na zboží dodané od 7. 9. 2011 do 16. 11. 2011, přičemž podle zprávy o daňové kontrole stěžovatelka od této společnosti odebrala poslední cigarety nesplňující LIP standard k 1. 9. 2011. Je tedy zřejmé, že stěžovatelka této možnosti zpětného odkupu nemohla využít.

[35] Co se týče možnosti zpětného odkupu ze strany British American Tobacco (Czech Republic) s. r. o., Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato společnost zmínila možnost

pokračování

zpětného odkupu pouze od přímých odběratelů, kteří měli případný zpětný odkup od dalších subjektů zprostředkovat. Ze zprávy o daňové kontrole se podává, že stěžovatelka nemohla údajně zlikvidované cigarety odebrat od této společnosti, neboť je odebrala výhradně od dodavatelů Philip Morris ČR a. s., VELTA PLUS EU, s. r. o., a Ing. Petra Čechovského – Velkoobchodu ČAS. Ze správního spisu nevyplývá, že by měla stěžovatelka možnost prodat cigarety zpět společnosti VELTA PLUS EU, s. r. o., či Ing. Petrovi Čechovskému. Zda mohla stěžovatelka využít zpětného odkupu společnosti British American Tobacco (Czech Republic) s. r. o., je proto přinejmenším nejisté.

[36] Z informací poskytnutých společností Imperial Tobacco CR, s. r. o., pak jednoznačně nevyplývá, jak měl případný zpětný odkup probíhat. Ze správního spisu je pouze zřejmé, že se tato společnost stěžovatelky dotázala na počet neprodaných cigaret nesplňujících LIP standard. Případná návazná korespondence mezi společnostmi však již ve spise založena není. Za takové situace rovněž nelze bez pochybností uzavřít, že měla stěžovatelka možnost využít zpětného odkupu.

[37] Jak vyplývá z výše uvedeného, podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze mít nevyužití zpětného odkupu za další indikátor toho, že tvrzená likvidace fakticky neproběhla. To ovšem nic nemění na celkovém posouzení věci, neboť ani tak stěžovatelka své důkazní břemeno ohledně prokázání faktické likvidace zásob cigaret neunesla. Ostatně i krajský soud poznamenal, že stěžovatelka nevyužila možnost zpětného odkupu, pouze na okraj a pro doplnění celkové nedůvěryhodnosti stěžovatelčiných tvrzení. Pokud se s jeho názorem v tomto ohledu zdejší soud neztotožnil, nejedná se o důvod, pro nějž by měl napadený rozsudek zrušit, neboť jeho nosné důvody (*ratio decidendi*) v přezkumu obstály.

[38] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stěžovatelčině námitce, že se správní orgány a krajský soud nedostatečně zabývaly usneseními Policie České republiky, kterými byla odložena trestní stíhání jednatelů stěžovatelky pro spáchání zločinu krácení daně. Jak již bylo stěžovatelce opakovaně vysvětleno, v trestním řízení to jsou orgány veřejné moci, koho tíží důkazní břemeno. Pokud Policie České republiky dospěla k závěru, že nemá dostatek důkazů pro vedení trestního stíhání, neznamená to, že stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně likvidace neprodejných cigaret v daňovém řízení. Negativní důsledek neunesení důkazního břemene, tedy procesní neúspěch v případě stavu *non liquet*, tíží v každém z těchto řízení opačnou stranu (obdobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011 - 78). Usnesení o odložení trestního stíhání tedy nemá na daňové řízení žádný vliv. Odůvodnění krajského soudu i žalovaného v tomto směru Nejvyšší správní soud považuje za zcela dostatečná, naopak nemůže přisvědčit stěžovatelčině poněkud abstraktní námitce, že se krajský soud ani správní orgány těmito usneseními „relevantně nezabývaly“. Nadto žalovaný upozorňuje, že jedno z usnesení o odložení trestního stíhání bylo k jeho stížnosti zrušeno, a k trestnímu stíhání tedy stále může dojít. Vzhledem k tomu, že pravdivost tohoto tvrzení není pro rozhodnutí ve věci samé podstatná, Nejvyšší správní soud neprováděl dokazování ani jej jiným způsobem neověřoval.

[39] Konečně není důvodná ani stěžovatelčina námitka, že správní orgány popřely správnost rozhodnutí žalovaného, neboť v jiném řízení stěžovatelce doměřily daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 nikoliv na základě prokázaného prodeje cigaret, nýbrž pouze na základě neuznání nákladů vzniklých v důsledku neprokázané likvidace cigaret (ve výši 13 299 592,48 Kč). Správce daně totiž v nyní posuzované věci vycházel z výše předestřené výkladu, podle něhož je třeba neprokázané manko považovat na základě § 13 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty za dodání zboží, a tedy za zdanitelné plnění podléhající dani z přidané hodnoty na výstupu. Naproti tomu v daňovém řízení ve věci daně z příjmů právnických osob obdobný přístup nepřicházel v úvahu, neboť zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012, takový výklad nepřipouští, a lze tedy pouze dojít k závěru, že náklad vzniklý v důsledku neprokázané likvidace cigaret nebyl daňově uznatelný. Není tedy pravda, že by si rozhodnutí v těchto daňových řízeních odporovala: zatímco v nyní posuzované věci pro nedoložení osudu zboží byly údajně zlikvidované cigarety považovány za *dodané* (zboží však lze ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty dodat i bez jeho prodeje), ve věci daně z příjmů se správci daně nepodařilo prokázat, že by došlo k *prodeji* tohoto zboží. Ostatně v bodě [42] svého rozhodnutí žalovaný výslovně upozorňuje, že správce daně nedospěl k závěru, že bylo údajně zlikvidované zboží v prosinci roku 2012 prodáno, ale bylo použito pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti.

V. Závěr a náklady řízení

[40] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[41] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 18. října 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu