



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Sylvy Šiškeové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **ŠIC s. r. o.**, Slepá 99/7, Karlovy Vary, zastoupené advokátem JUDr. Tomášem Ficnerem, Moskevská 947/12, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2020, čj. 11292/20/5200-11432-807689, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 8. 2021, čj. 77 Af 14/2020-47,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (správce daně) žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 565 060 Kč. Dále dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 12 582 591 Kč a uložil žalobkyni 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.

[2] Důvodem doměření daně z příjmů bylo vyloučení daňově uznatelných nákladů, které žalobkyně uplatnila v příslušném zdaňovacím období. Žalobkyně totiž neprokázala, že dne 3. 3. 2012 zlikvidovala zásobu neprodejných cigaret v hodnotě 13 299 592,48 Kč. Cigarety totiž nesplňovaly tzv. LIP standard (*Lower Ignition Propensity* – nižší náchylnost ke vznícení) a nemohly být nadále prodávány. Žalobkyně ponechala v daňově účinných nákladech pořizovací ceny nakoupených cigaret, které označila jako škody na zboží z důvodu jeho neprodejnosti podle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že tyto náklady jsou daňově uznatelné, resp. že vůbec vznikly. Správce daně dospěl k závěru, že zásoby byly fakticky prodány, a proto zvýšil výnosy žalobkyně za zdaňovací období 2012.

[3] Žalovaný na základě odvolání žalobkyně snížil částku doměřené daně a penále. Dospěl totiž k tomu, že závěr správce daně o prodeji zásob cigaret nenalézá oporu ve spise.

Konstatoval nicméně, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně daňové účinnosti nákladů podle § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů v souvislosti se zpochybněnou likvidací cigaret.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Plzni, který žalobu zamítl. Krajský soud vyšel ze závěrů rozsudku ze dne 30. 4. 2020, čj. 30 Af 29/2018-119, v němž se zabýval shodnou otázkou, byť ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Soud připustil, že zákon umožňoval likvidaci neprodejných zásob cigaret na otevřeném ohni. Napadené rozhodnutí se však zakládá na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, že likvidaci skutečně provedla. Nepodařilo se jí totiž rozptýlit pochybnosti správce daně i žalovaného. Na tomto závěru podle soudu nic nemění ani usnesení Policie ČR o odložení trestní věci, podle nichž se fyzické osoby, jejichž jednání bylo jinak přičitatelné žalobkyni, nedopustily zločinu kráčení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby.

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti tvrdí, že likvidaci neprodejných zásob cigaret spálením na otevřeném ohni dne 3. 3. 2012 řádně prokázala. Stěžovatelka učinila vše objektivně předpokladatelné, aby likvidaci neprodejných zásob cigaret řádně zdokumentovala a prakticky ve všech případech tomu tak také bylo. Žalovaný a krajský soud se jí snaží přičíst odpovědnost za aspekty daňových a účetních vztahů, které stěžovatelka nemohla objektivně ovlivnit. Správci daně sice vznikly pochybnosti, zda skutečné jednání stěžovatelky odpovídá formálně bezvadné předložené účetní a daňové dokumentaci, nicméně ze stěžovatelkou předložených důkazů nelze dospět k jinému závěru, než že k likvidaci došlo. Stěžovatelka podotkla, že důkazní břemeno ohledně daňových tvrzení není bezbřehé. Žalovaný a soud se pohybují za hranicí objektivních možností daňových subjektů, označují-li chování a jednání stěžovatelky, která likvidaci cigaret v rámci svých možností doložila, za neobezřetné a rozporné s péčí řádného hospodáře. Stěžovatelka odkázala také na usnesení Policie ČR.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti o tom, že neprodejné zásoby skutečně zlikvidovala. Konkrétně poukázal na rozpory mezi předloženými listinami, rozdíly ve svědeckých výpovědích svědků přítomných likvidaci neprodejných zásob, nezaúčtování inventarizačního rozdílu zjištěného v rámci mimořádné inventury nebo pochybnosti o skutečném provedení mimořádných inventur. Dále připomněl faktickou neproveditelnost likvidace co se rozsahu a způsobu týče, včetně toho, že obecní úřad obce, v níž měla likvidace proběhnout, nevedl v době údajného pálení neprodejných cigaret žádnou evidenci hlášení o pálení u občanů obce. Stěžovatelka tedy neunesla důkazní břemeno a neprokázala daňovou účinnost nákladů podle § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] NSS úvodem věcného vypořádání podotýká, že se již skutkově a právně téměř shodnou věcí téže stěžovatelky zabýval. Rozsudkem ze dne 18. 10. 2021, čj. 5 Afs 199/2020-39, zamítl kasační stížnost týkající se doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2012. Shodně jako v nyní posuzované věci se NSS zabýval

pokračování

jedinou skutkovou otázkou, a to zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ve vztahu k likvidaci neprodejných zásob cigaret dne 3. 3. 2012.

[9] NSS v rozsudku čj. 5 Afs 199/2020-39 podrobně shrnul jednotlivé rozpory ve svědeckých výpovědích, které stěžovatelka ani v nynější kasační stížnosti nijak nevysvětlila; pouze totiž opakuje, že důkazní břemeno unesla. Nedostatky panují také v souvislosti s dalšími důkazními prostředky, jako je kniha jízd, záznam o inventuře nebo účetní kniha. 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 (v podrobnostech viz body 23–32 citovaného rozsudku).

[10] Se stěžovatelkou nelze souhlasit ani v tom, že udělala vše, co bylo objektivně možné, aby prokázala likvidaci zboží. S ohledem na objem a cenu likvidovaného zboží musela předvídat, že likvidace může mít významné daňové následky. Bylo tak na ní, aby nashromáždila dostatek důkazů o tom, že likvidaci cigaret fakticky uskutečnila. Nabízela se například důkladná fotodokumentace či pořízení videozáznamu. Rovněž mohla likvidaci provést za přítomnosti celního orgánu, jak ostatně učinili někteří její dodavatelé. Namísto toho stěžovatelka navzdory rozsahu tvrzené likvidace vyhotovila pouze protokol o likvidaci obsahující seznam údajně spáleného zboží a spolehla se takřka výhradně na výpovědi svědků. Je logické, že za takové situace jdou veškeré pochybnosti správních orgánů k její tíži. Soudu ani není zřejmé, co má stěžovatelka na mysli *velkým množstvím důkazů* včetně fotodokumentace, které údajně předložila. Ze správního ani soudního spisu neplyne nic, co by popíralo závěry správních orgánů a krajského soudu. Rovněž není zřejmé, z čeho stěžovatelka dovozuje, že správní orgány a krajský soud nezpochybnily provedení likvidace, ale pouze její rozsah. Z rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku totiž podle NSS jasně plyne, že vyvstaly pochybnosti ohledně provedení likvidace jako takové, nejen pokud jde o její rozsah.

[11] Ve vztahu k výtce krajského soudu týkající se nevyužití zpětného odkupu NSS podotýká, že toto nevyužití nelze považovat za další indikátor, 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 NSS neztotožnil, nejedná se o důvod, pro nějž by měl napadený rozsudek zrušit, neboť jeho nosné důvody v přezkumu obstály.

[12] NSS nepřisvědčil ani stěžovatelčině námitce, že se správní orgány a krajský soud nedostatečně zabývaly usneseními Policie ČR, kterými byla odložena trestní stíhání jednatelů stěžovatelky pro spáchání zločinu kráčení daně. V trestním řízení to jsou orgány veřejné moci, kdo má povinnost objasnit skutkový stav věci. Pokud Policie ČR 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 tíží v každém z těchto řízení opačnou stranu (obdobně např. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2012, čj. 2 Afs 33/2011-78). Usnesení o odložení trestního stíhání tedy nemá na daňové řízení

žádný vliv. NSS považuje za dostatečné, jak se krajský soud i žalovaný s touto námitkou vypořádali. Naopak nemůže přisvědčit stěžovatelčinu poněkud abstraktnímu tvrzení, že se krajský soud ani správní orgány těmito usneseními *relevantně nezabývaly*.

[13] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[14] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. září 2022

Zdeněk Kühn v. r.
předseda senátu