

Spis 1 Afs 52/2009 byl spojen se spisem 1 Afs 51/2009 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **KÖGEL, a. s.**, se sídlem Dvořísko 1219, 565 37 Choceň, zastoupené Mgr. Ing. Markem Švehlíkem, advokátem se sídlem Platněřská 2, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 6. 2008, č. j. 5340/08-1300-602331 a č. j. 5520/08-1300-602331, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 2. 2009, č. j. 31 Ca 158/2008 - 41 a č. j. 31 Ca 159/2008 - 42,

t a k t o :

- I.** Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 51/2009 a 1 Afs 52/2009 **se s p o j u j í** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 51/2009.
- II.** Kasační stížnosti **se z a m í t a j í**.
- III.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 10. 6. 2008, č. j. 5340/08-1300-602331, zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti čtyřem dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem ve Vysokém Mýtě (dále jen správce daně“) dne 31. 5. 2006. Konkrétně se jednalo o dodatečný platební výměr č. j. 32524/06/274970/2400, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty

za zdaňovací období leden 2003 ve výši 118 Kč; o dodatečný platební výměr č. j. 32529/06/274970/2400, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2003 ve výši 11 729 Kč; dále o dodatečný platební výměr č. j. 32532/06/274970/2400, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 1 414 232 Kč; a konečně o dodatečný platební výměr č. j. 32534/06/274970/2400, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2004 ve výši 94 382 Kč. Ve všech případech byla daň doměřena proto, že žalobkyně za uvedená zdaňovací období vykázala manko na zásobách, avšak neprokázala, jakým způsobem manko vzniklo, a nevyvrátila pochybnosti správce daně o tom, že chybějící zboží, u něž byl uplatněn odpočet daně, bylo použito pro účely nesouvisející s podnikáním žalobkyně.

Druhým rozhodnutím ze dne 10. 6. 2008, č. j. 5520/08-1300-602331, změnil žalovaný k odvolání žalobkyně tři dodatečné platební výměry vydané správcem daně dne 31. 5. 2006. Konkrétně žalovaný u dodatečného platebního výměru č. j. 32530/06/274970/2400 snížil dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2003 ve výši 2 521 031 Kč na částku 1 627 314 Kč. V případě dodatečného platebního výměru č. j. 32535/06/274970/2400 žalovaný snížil dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2004 ve výši 35 196 Kč na částku 29 072 Kč. Konečně u dodatečného platebního výměru č. j. 32544/06/274970/2400 žalovaný snížil dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2004 ve výši 2 196 106 Kč na částku 555 529 Kč. Důvod doměření zbývajících částí daně byl ve všech třech případech shodný s důvodem uvedeným v předcházejícím rozhodnutí žalovaného.

Žalobkyně brojila proti oběma rozhodnutím žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové; krajský soud však žalobní námitky žalobkyně neshledal důvodnými a žaloby dne 27. 2. 2009 zamítl dvěma rozsudky č. j. 31 Ca 158/2008 - 41 a č. j. 31 Ca 159/2008 - 42.

Proti rozsudkům krajského soudu podala žalobkyně dvě obsahově totožné kasační stížnosti. V nich nejprve namítla nepřezkoumatelnost obou rozsudků pro nedostatek důvodů. Konkrétně nepřezkoumatelnost spatřovala v nevyslechnutí navrhovaných svědkyň, a to paní L. P. a paní M. V., jejichž výslechy navrhovala k prokázání žalobních tvrzení.

Dále se žalobkyně spouštěla o posouzení manka jako zdanitelného plnění pro účely daně z přidané hodnoty. Nesouhlasila přitom s výkladem soudu, neboť ten dle jejího názoru odporuje § 7 odst. 2 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a (v případě daní doměřených po 1. 5. 2004) § 13 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Podle žalobkyně ani jeden z těchto zákonů nedefinuje pojem manko, ztráta či inventarizační rozdíl a neřeší otázku, zda se z nich platí daň z přidané hodnoty. S odkazem na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod pak žalobkyně dovozuje nepřípustnost stanovit daň pouze na základě extenzivního výkladu zákona.

Žalobkyně se odvolává na jazykový výklad § 7 odst. 2 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., podle něž lze daň doměřit nebo vyměřit jen za předpokladu, že zboží bylo použito pro účely nesouvisející s podnikáním. Podle žalobkyně ne každé manko na skladě, u něž nelze prokázat, jak bylo chybějící zboží použito, naplňuje pojmové znaky „použití zboží pro účely nesouvisející s podnikáním“. Manko totiž představuje účetní vyjádření rozdílu mezi skutečným stavem materiálových zásob a materiálu a stavem zachyceným v účetní evidenci, přičemž nedává žádnou informaci o tom, zda zboží představující manko vůbec kdy existovalo. Základní charakteristikou manka je, že není možné či hospodárné zjistit příčiny jeho vzniku. Pokud by příčina manka byla známá, nejednalo by se o manko a rozdíl by se projevil na aktivní či pasivní straně bilance podnikatele. V úvahu přichází několik příčin vzniku manka, které žalobkyně vyjmenovává, avšak ne všechny by znamenaly, že manko je zdanitelným plněním. Pokud krajský soud uzavřel, že žalobkyně neprokázala skutečné příčiny vzniku inventarizačních rozdílů, pak podle žalobkyně nelze nikoho k takovému dokazování nutit,

neboť u manka není zpravidla známá jeho příčina a jednalo by se tak o prokazování něčeho, co ze své povahy prokázat nelze.

Žalobkyně tvrdí, že je třeba vždy individuálně posuzovat okolnosti daného případu. Existence manka je v podnikatelské činnosti běžná a u žalobkyně je přiměřená její činnosti. Z podstaty jednotlivých položek manka navíc plyne jejich neupotřebitelnost pro osobní spotřebu na pracovišti. Žalobkyně uvádí, že nelze kategoricky prokázat veškerou chybnou účetní evidenci, která měla za následek vznik manka. Žalobkyně dokladovala několik případů, kdy došlo k tomu, že skladník neprovedl řádně kontrolu množství zboží přijímaného od dodavatele na sklad a vystavil příjemku na sklad na větší množství zboží, než fyzicky obdržel. Tyto nesrovnalosti byly způsobeny velkými reorganizačními změnami, které probíhaly u žalobkyně v letech 2003 a 2004. Konkrétně žalobkyně popisuje případy skladníků J. B., J. D. a J. K. Případ J. B. byl přitom jeden z mála, které se žalobkyni podařilo prokázat a který nasvědčuje skutečnosti, že zaměstnanci žalobkyně zanedbávali svoje povinnosti, což zapříčinilo vznik manka. Žalobkyně považuje za neodůvodněný názor krajského soudu, že pracovní právní opatření učiněná žalobkyní vůči svým zaměstnancům neprokázala použití zboží pro účely související s podnikáním.

Žalobkyně dále zmiňuje sdělení referentky nákupu P. P. pro M. V. ze dne 19. 8. 2003, v němž popisuje chybu v evidenci zboží, resp. že manko ve výši 5 316 295,50 Kč vzniklo z důvodu neodepsání materiálu do příslušných zakázek (takto vysokou částku lze přitom vykládat oborem činnosti žalobkyně). Krajský soud tento důkaz vyhodnotil jako pouhé sdělení referentky nákupu o nesouladu ve skladové a účetní evidenci, z něhož nebyly vyvozeny další účetní postupy a závěry, jak vyžaduje zákon o účetnictví. Žalobkyně doplňuje, že předmětné sdělení slouží k doložení skutečnosti, že docházelo k chybné evidenci. Skutečnost, jak žalobkyně naložila s tímto sdělením, nevyvrací důkaz jako takový.

Závěr žalobkyně, že manko vzniklo na základě nesprávné skladové evidence, prokazují rovněž kladné inventarizační rozdíly vykázané v rozhodném období žalobkyní. Z přehledu vypracovaném žalobkyní za roky 2003 a 2004 podle žalobkyně vyplývá, že všechny kladné a záporné rozdíly (přebytky a manka) za tyto roky se v podstatě součtem vynulují, což nasvědčuje tomu, že příčiny vzniku kladných a záporných rozdílů byly stejné, tj. chybná evidence. Kladné a záporné inventarizační rozdíly je nutné porovnat již z toho důvodu, že se vždy jednalo o obdobný materiál, který byl evidován dvakrát, tj. jak na účtech nákladů, tak na účtech výnosů. Tento stav vznikl nesprávnou účetní evidencí ve stejném inventarizačním období.

Pokud by zboží skutečně existovalo a nejednalo by se o výše uvedenou chybu v účetní evidenci, pak je další možností vzniku manka to, že zboží bylo vyskladněno do výroby, ale toto faktické vyskladnění nebylo omylem zaevidováno v účetnictví (nebyl vystaven výdejní list). Jelikož se jedná o neupotřebitelné zboží (např. plechy velkého objemu) a objekt je stále strážěn ochrankou, žalobkyně se domnívá, že je vysoce nepravděpodobné, aby třetí osoba odcizila (odnesla) takovýto druh zboží.

Žalobkyně dále poukazuje na některá rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové, ze kterých má vyplývat, že ne každé manko na skladě je zdanitelným plněním. Žalobkyně nesouhlasí s výkladem rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2005, č. j. 2 Afs 29/2005 - 104, a usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 796/02, které provedl krajský soud v napadených rozsudcích. Podle žalobkyně Nejvyšší správní soud požaduje v předmětném rozhodnutí, aby daňový subjekt prokázal existenci manka (což žalobkyně učinila provedením inventury a sepsáním inventarizačních rozdílů) a nikoliv způsob vzniku manka. Nejvyšší správní soud rovněž požaduje, aby se vždy zkoumaly příčiny, které vedly ke vzniku manka, a teprve podle nich lze učinit závěr, zda se jedná o zdanitelné plnění. Žalobkyně se dále domnívá, že podle citovaného rozsudku zdejšího soudu manko není zdanitelným plněním do normy ztrát. Pokud si však určitá společnost normu ztrát nevytvořila (např. nedopatřením), pak nelze předpokládat, že takováto společnost by nikdy nemohla vykázat manko, ze kterého by neplatila daň na výstupu. Za předpokladu, že každá společnost může

vykázat manko, vyvstává otázka, jakým způsobem vypočítat normu ztrát. Žalobkyně se domnívá, že je třeba vycházet z průměrného manka za předchozí roky a na základě toho stanovit obvyklou výši ztrát. Porovná-li se výše manka za roky 2003 a 2004, zjistíme, že odpovídá obvyklé výši manka za roky předchozí. Žalobkyně dále rozvádí své úvahy v tom smyslu, že účelem manka je zajistit věrný obraz účetnictví i v případech, kdy není možné ani hospodárně zjištěné rozdíly dokládat, což účetní předpisy bez sankcí umožňují. Proto lze dle názoru žalobkyně nanejvýš doměřit daň z přidané hodnoty jen z části manka přesahující obvyklou výši manka. Pokud by navíc finanční úřady začaly vyměřovat daň z přidané hodnoty z každého manka na skladě, stouply by náklady na provádění skladové evidence (a tudíž i ceny koncových výrobků a služeb), nebo by podnikatelé začali vést dvojí evidenci – jednu pro finanční úřady, kde by byl opsán účetní stav, a jednu pro sebe, aby znali skutečný stav materiálu na skladech. Tyto důsledky rozhodně nejsou účelem zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením krajského soudu a žalovaného, že oba zákony o dani z přidané hodnoty neumožňují posuzovat manko k obvyklé výši manka. Zákony sice manko nedefinují, a tudíž ani nemohou posuzovat manko k obvyklé výši manka, avšak ani tento postup nezakazují. Je proto na místě aplikovat čl. 2 odst. 4 Ústavy a nikoliv výklad krajského soudu, který je založen na opačné zásadě, že co není dovoleno, je zakázáno.

Žalobkyně rovněž poznamenala, že každý podnikatel riziko manka logicky kalkuluje do ceny svých výrobků a služeb, které jsou základem pro vyměření daně z přidané hodnoty. Pokud by stát za takové situace doměřil daň i z manka na skladu, jednalo by se o dvojí zdanění manka, což české právo nepřipouští. Pokud by podnikatel riziko vzniku manka nekalkuloval do konečné ceny svých výrobků, pak by mu vznikla další ztráta, se kterou nepočítal. Žalobkyně znala obvyklou výši manka z předcházejících let, takže ji zakalkulovala do konečné ceny výrobků.

Závěrem žalobkyně navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem konstatoval, že nemá žádné nové skutečnosti, které by uvedl, a že trvá na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud postupem podle ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil věci sp. zn. 1 Afs 51/2009 a 1 Afs 52/2009 ke společnému projednání, jelikož v obou případech jde o totožné účastníky a věci spolu skutkově souvisejí.

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

Námítky uplatněné v kasační stížnosti lze rozdělit do čtyř okruhů. Jednak jde o námitku nepřezkoumatelnosti rozsudků krajského soudu, dále o výklad § 7 odst. 2 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., resp. § 13 odst. 4 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o otázku, zda žalobkyně unesla v této souvislosti důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, a konečně o argumentaci žalobkyně obvyklou výši manka. Nejvyšší správní soud přezkoumal předložené námítky v tomto pořadí.

Nepřezkoumatelnost rozsudků krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), spatřuje žalobkyně v tom, že krajský soud neprovedl výslech dvou svědkyň – L. P. a M. V. Ze správních žalob a z protokolů o ústních jednáních však vyplývá, že žalobkyně výslech těchto osob v žalobním řízení vůbec nenavrhovala; pouze kritizovala postup žalovaného, který jejich výslech v rámci odvolacího řízení neprovedl. K této námitce se krajský soud ve svých rozsudcích podrobně vyjádřil a Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbyvá, než shledat námitku nepřezkoumatelnosti napadených rozsudků nedůvodnou.

Zdejší soud proto přikročil k další části kasační stížnosti, a to k výkladu vztahu manka a zákonů o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně má nepochybně pravdu, pokud tvrdí, že ani jeden z výše

zmiňovaných zákonů pojem manko nepoužívá a nedefinuje. Stručnou definici lze nalézt v § 30 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, podle nějž se inventarizačními rozdíly rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem, kdy a) skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako *manko*, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin, nebo b) skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako *přebytek*. Ze zákona o účetnictví lze tedy dovodit dva znaky manka: 1) jde o rozdíl na zásobách, kdy skutečný stav zásob je nižší než stav v účetnictví a 2) tento rozdíl nelze prokázat způsobem stanoveným v zákoně o účetnictví. Druhý znak přitom znamená, že neexistují účetní doklady a účetní zápisy v účetních knihách, které by prokázaly, co se se zbožím stalo. Mankem ve smyslu zákona o účetnictví je každý zjištěný záporný inventarizační rozdíl, jehož příčiny mohou být různé: vždy se však jedná o manko. Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí s argumentací žalobkyně, že mankem je pouze takový rozdíl na zásobách, u nějž není možné či hospodárné zjistit příčiny jeho vzniku. I v případech, kdy je zjištěna krádež, ztráta nebo zničení části zásob se jedná o manko, byť je známa jeho příčina. Již na tomto místě je nicméně účelné podotknout, že zjištění a prokázání těchto příčin následované postupem předvídaným zákonem o účetnictví a jeho prováděcími předpisy může mít příznivé daňové důsledky pro plátce daně z přidané hodnoty, neboť manko nebude považováno za zdanitelné plnění (k tomu však podrobněji níže).

V podstatě shodnou definici manka lze nalézt v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 007 vydaném Ministerstvem financí podle zákona o účetnictví a zveřejněném ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2003 a na internetových stránkách ministerstva. Kromě definice je v bodě 2.22 stanoveno, že mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu - jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Podle bodu 2.3. se pak inventarizační rozdíl podle § 30 odst. 5 písm. a) zákona o účetnictví (tj. manko nebo schodek) dále posuzuje zejména podle příslušných ustanovení občanského a obchodního zákoníku a zákoníku práce o odpovědnosti za škodu. Pojem manko se pak objevuje rovněž v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Konkrétně § 25 odst. 2 stanoví, že mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Za tyto škody a manka se nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu (přirozené úbytky zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků), ztratné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného stanovené poplatníkem. Správce daně může posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností, a o zjištěný rozdíl upravit základ daně.

Zákony o dani z přidané hodnoty (č. 588/1992Sb. a č. 235/2004 Sb.) obdobnou definici manka neobsahují. Samotná absence definice však neznamená, že by se manko ocitlo mimo jejich dosah. Tyto zákony pouze používají jinou terminologii a nahlíží na manko poněkud odlišným způsobem než zákon o účetnictví. Daň z přidané hodnoty je totiž především založena na existenci zdanitelného plnění: pouze to je předmětem daně. Zdanitelným plněním je přitom jakékoliv úplatné či bezúplatné dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, nebo poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku při podnikání (§ 2 odst. 1 ve spojení s § 7 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb.), resp. dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, poskytnutí služby za úplatu či dovoz zboží (podrobněji viz § 2 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.). Tyto zákony navíc prohlašují za zdanitelná plnění i některé další případy, např. podle § 7 odst. 2 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., se za zdanitelná plnění pro účely tohoto zákona považuje také použití zboží, služeb, staveb a nedokončených staveb, u kterých byl uplatněn odpočet daně nebo které byly pořízeny bez daně plátcem *pro účely nesouvisjící s jeho podnikáním*. Obdobně později účinný zákon č. 235/2004 Sb. v § 13 odst. 4 písm. a) za dodání zboží nebo převod nemovitosti

za úplatu také považuje použití hmotného majetku *pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce*. Pod tyto posledně zmiňované případy je právě možné zařadit i manko v účetním smyslu, tj. ztrátu na zásobách, která není evidována v účetnictví. Pokud totiž daňový subjekt nakoupí materiál, u něž si uplatní odpočet daně, avšak zboží ze skladu jakýmkoliv způsobem „zmizí“ (vzniká tedy z účetního hlediska manko na zásobách), aniž by bylo použito pro podnikatelské účely, naplňují se hypotézy citovaných ustanovení zákonů o dani z přidané hodnoty. V žádném případě tedy nelze hovořit o extenzivním výkladu zákona či o porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, jak namítá žalobkyně.

Soudní judikatura nicméně dovodila (jak správně tvrdí žalobkyně), že ne každou ztrátu zboží (manko) lze považovat za zdanitelné plnění. Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku ze dne 8. 12. 2005, č. j. 2 Afs 29/2005 - 104, uvedl, že „[u]skutečněním zdanitelného plnění vzniká povinnost platit daň na výstupu (§ 10 odst. 1 zákona). Za zdanitelné plnění však není považováno manko, neboť odcizení nebo zničení zboží, jímž zpravidla vzniká, nelze chápat jako dodání zboží. Otázkou tak je, zda stěžovatel existenci manka prokázal. (...) Správce daně nezpochybnil správnost soupisů ani výsledné zprávy. Vycházel ovšem z toho, že daňový subjekt v návaznosti na zjištění manka neprovedl žádný z úkonů, které jsou obvykle se zjištěním manka spojeny - tj. nevyvodil odpovědnost vůči pracovníkům ani nepřijal opatření ke zabránění opakování vzniku manka. Z tohoto hlediska nelze danou výtku žalovaného považovat za poukaz na skutečnosti s mankem nesouvisící, naopak není-li se zprávou o zjištění manka takto nakládáno, lze takový postup považovat za zpochybňující charakter inventurního zjištění. Chybí-li fakticky určité zboží, může jít jak o manko vzniklé v důsledku jeho nedostatečné ochrany či v důsledku krádeží nezjištěnými zákazníky, ale může jít i o zastření prodeje nebo jiného užití majetku, k němuž neexistují či nejsou zúčtovány doklady.“

Rovněž je vhodné uvést krátkou citaci z usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 796/02: „[v] dané věci šlo o posouzení toho, zda - za zcela konkrétních, orgány veřejné moci zjištěných okolností - předmětný úbytek zboží na skladě, kdy nic nenasvědčuje tomu, že toto bylo odcizeno nebo zničeno, představuje ve svém důsledku zdanitelné plnění. Dle názoru Ústavního soudu interpretace a aplikace zákona č. 588/1992 Sb. ze strany orgánů veřejné moci, které dospěly ke kladnému výsledku, nevybočuje z mezí ústavnosti. V obecné rovině se totiž nejví nijak nespravedlivé - v podstatě až na výjimečné případy - na daňovém subjektu, který u příslušného zboží uplatnil nárok na odpočet DPH, a tedy čerpal finanční prostředky státu, požadovat tyto prostředky zpět, pokud mu předmětné zboží "chybí", tj. zjevně nebylo použito pro účely související s podnikáním, kdy daňový subjekt svým přístupem v podstatě "poskytl" bez příslušného zdanění zboží třetím osobám. Za výjimečné případy lze přitom považovat, jak uvádějí finanční orgány, např. zcizení či zničení zboží, přičemž stěžovatele bylo umožněno tuto skutečnost prokázat. Otázka, zda v dané věci skutečně jednalo o takový případ, je pak věcí hodnocení provedených důkazů ze strany (v konečné instanci) obecného soudu, přičemž do pravomoci Ústavního soudu, jak vyplývá z jeho judikatury, nespadá "hodnotit" hodnocení důkazů obecnými soudy, a to ani tehdy, kdyby se s takovým hodnocením sám neztožňoval.“

Uvedené judikáty jsou plně aplikovatelné i v právě projednávané věci. Nejvyšší správní soud tedy na základě analýzy výše uvedených právních předpisů a judikatury shrnuje, že z hlediska daně z přidané hodnoty spadá úbytek zboží na skladě (manko) pod definici zdanitelného plnění a podléhá proto dani. Manko v účetním smyslu (tedy záporný rozdíl mezi skutečným stavem zásob a záznamy v účetnictví) nelze považovat za zdanitelné plnění jen ve výjimečných případech, např. bylo-li zboží ukradeno nebo zničeno, neboť v takové situaci nelze slovy výše zmíněného judikátu zdejšího soudu hovořit o dodání zboží. Ostatně názor, že krádež zboží nespadá pod pojem dodání zboží, zaujal i Soudní dvůr Evropských společenství při výkladu čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, z níž vychází český zákon č. 235/2004 Sb. (srov. rozsudek ve věci *C-435/03 British American Tobacco International Ltd a Newman Shipping & Agency Company NV proti Belgische Staat* [2005] Sbírka rozhodnutí str. I-07077, body 31 až 42). Daň z přidané hodnoty nelze rovněž vyměřit v případech, kdy je zjištěn záporný inventarizační rozdíl připisán k náhradě příslušným zaměstnancům daňového subjektu na základě dohody o hmotné odpovědnosti, neboť ani zde se nejedná o zdanitelné plnění ve smyslu „dodání zboží“ těmto

zaměstnancům. Prokázání těchto skutečností však je plně na daňovém subjektu v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Právě takové důkazní prostředky požadoval správce daně a žalovaný po žalobkyni a nelze tedy akceptovat námitku, že žalobkyně byla nucena prokázat něco, co prokázat objektivně nelze.

Ačkoliv žalobkyně sama v kasační stížnosti tvrdí, že příčin manka může být několik, nesnažila se prokázat to, zda předmětné zboží bylo ukradeno, připsáno k náhradě jejím zaměstnancům, nebo zda bylo skutečně použito pro podnikatelské účely žalobkyně. Svou obranu založila především na tom, že manka za jednotlivá zdaňovací období, z nichž byla následně správcem daně doměřena daň z přidané hodnoty, vznikla nesprávným vedením skladové evidence. Nejvyšší správní soud musí v obecné rovině konstatovat, že nesprávné či neúplné vedení evidencí a účetnictví jde plně k tíži daňového subjektu. Pokud žalobkyně uvádí, že nelze prokázat veškerou chybnou účetní evidenci, která měla za následek vznik manka, pak není možné dospět k jinému závěru, než že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno.

K jednotlivým konkrétním tvrzením a důkazním prostředkům předloženým žalobkyní pak zdejší soud poznamenává následující. S názorem žalobkyně, že existence manka je v podnikatelské činnosti běžná a u žalobkyně je přiměřená její činnosti lze sice souhlasit, nicméně toto konstatování nijak nepotvrzuje tezi žalobkyně, že manko na zásobách nebylo zdanitelným plněním a nepodléhalo dani z přidané hodnoty. Podobně tvrzení žalobkyně, že materiál, který byl předmětem manka, je neupotřebitelný pro osobní potřebu (např. velké plechy), je velmi relativní a nikterak nevymaňuje žalobkyni z důkazní nouze, neboť nedává odpověď na otázku, jak byl tento materiál ve skutečnosti použit. Uvádí-li žalobkyně, že zboží mohlo být vyskladněno do výroby, ale toto faktické vyskladnění nebylo omylem zaevidováno v účetnictví, jde pouze o domněnku, kterou žalobkyně ničím nepodložila.

Žalobkyně dále poukazuje na případy, kdy skladník neprovedl řádně kontrolu množství zboží přijímaného od dodavatele na sklad a vystavil příjemku na sklad na větší množství zboží, než fyzicky obdržel. Žalobkyně konkrétně vyzdvihuje případ J. B. a argumentuje tím, že po zjištění pochybení toho skladníka mu okamžitě snížila osobní ohodnocení o 300 Kč a následně s ním ukončila pracovní poměr. Tento postup žalobkyně však nemůže zpochybnit postup správce daně. Pokud by žalobkyně postupovala v souladu se zákonem účetnictví, účetními standardy a zákoníkem práce a předepsala zmiňovanému skladníkovi vzniklé manko k náhradě na základě dohody o hmotné odpovědnosti, nebylo by možné považovat toto manko za zdanitelné plnění pro účely daně z přidané hodnoty. Samotné snížení osobního ohodnocení (byť způsobené zřejmě tím, že žalobkyně neměla se skladníky uzavřené dohody o hmotné odpovědnosti) ani ukončení pracovního poměru nemůže v otázce posouzení manka jako zdanitelného plnění nic změnit: manko vzniklo a ačkoliv byla známa jeho příčina, žalobkyně nevyužila své zákonné možnosti, jak manko odstranit. Jelikož byl z materiálu tvořícím manko uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a žalobkyně nepředepsala manko k náhradě a ani neprokázala jeho použití pro podnikatelské účely, správce daně správně z tohoto manka doměřil daň. Obdobně je třeba posuzovat případy J. D. a J. K., kde rovněž nedošlo k předepsání manka k náhradě. Nejvyšší správní soud se v hodnocení této námítky ztotožňuje s krajským soudem a považuje ji za nedůvodnou.

Pokud jde o sdělení referentky nákupu P. P. pro M. V. ze dne 19. 8. 2003, v němž popisuje chybu v evidenci zboží, resp. že manko ve výši 5 316 295,50 Kč vzniklo z důvodu neodepsání materiálu do příslušných zakázek, zde se Nejvyšší správní soud plně shoduje s Krajským soudem v hodnocení tohoto dokumentu. Ačkoliv referentka nákupu zjistila závažné pochybení ve skladové a účetní evidenci, žalobkyně nepodnikla žádné kroky k nápravě. Jestliže příslušné zboží skutečně bylo vydáno do výroby, pak zdejší soud stejně jako soud krajský považuje za naprosto nepochopitelné, že žalobkyně nezkontrolovala a neopravila svoji evidenci. Žalobkyně naopak přes uvedené upozornění dál vykazovala inventarizační rozdíl. V průběhu daňového řízení ani v řízení před soudem pak nenabídla

žádné jiné důkazní prostředky, z nichž by bylo možno usoudit na to, že příslušné zboží bylo skutečně spotřebováno pro podnikatelské účely žalobkyně, a že tudíž ke vzniku manka nedošlo.

Žalobkyně k důkazu rovněž předložila přehled kladných a záporných inventarizačních rozdílů za roky 2003 a 2004, z něž podle žalobkyně vyplývá, že všechny kladné a záporné rozdíly (přebytky a manka) za tyto roky se v podstatě součtem vynulují, což nasvědčuje tomu, že příčiny vzniku kladných a záporných rozdílů byly stejné, tj. chybná evidence. Dále žalobkyně uvedla, že se vždy jednalo o obdobný materiál, který byl evidován dvakrát. Nejvyššímu správnímu soudu však není jasné, z čeho žalobkyně tento závěr dovozuje. Z předmětného přehledu vyplývá pouze to, že žalobkyně vykazovala na zásobách v uvedených letech jak manka, tak i přebytky. Z pouhého číselného vyjádření však není možné dospět k závěru, že se jednalo o obdobný materiál a že by se tudíž tyto položky měly vynulovat. Ze správního spisu a z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalovaný v rámci daňové kontroly posoudil množství záměn jednotlivých druhů materiálů a uznal jejich vzájemný zápočet, jak je ostatně umožněno v § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Tato manka na materiálu započtená na přebytky však nebyla předmětem doměření daně z přidané hodnoty. Pokud podle mínění žalobkyně manko na zásobách za roky 2003 a 2004 odpovídalo přebytkům za tytéž roky a jednalo se o obdobný materiál, který mohl být vzájemně zaúčtován, nic jí nebránilo, aby takový úkon provedla, případně v daňovém řízení svoje tvrzení prokázala. Samotný přehled vypracovaný žalobkyní za předmětné roky je však v tomto ohledu nedostatečný.

Žalobkyně dále namítala, že z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2005, č. j. 2 Afs 29/2005 - 104, vyplývá, že manko není zdanitelným plněním do normy ztrát a že nanejvýš lze doměřit daň z přidané hodnoty jen z části manka přesahující obvyklou výši manka. Žalobkyně zde patrně naráží rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 5. 2001, sp. zn. 22 Ca 42/98 (zveřejněného v publikaci Daňová judikatura IV., Newsletter 2001 str. 431), na něž Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozhodnutí odkazoval. Krajský soud ve svém rozsudku totiž vyslovil, že „[u] zdanitelných plnění definovaných v § 7 odst. 2 zákona o DPH není uskutečnění zdanitelného plnění vůbec podmíněno převodem vlastnického práva ani práva hospodaření. Pokud plátce neunese důkazní břemeno, když neprokáže, co se se zbožím skutečně stalo, nelze dovodit jiný závěr, než že zboží bylo použito pro účely nesouvisející s podnikáním. Skutečnost, že není prokázáno, k jakému konkrétnímu účelu bylo použito zboží, nevylučuje aplikaci § 7 odst. 2 písm. c). Z toho plyne, že v případě záporného inventarizačního rozdílu musí být za příslušné skupiny zboží odvedena DPH na výstupu za tu část manka, které přesahuje normu ztrát.“ Podle názoru Nejvyššího správního soudu však tento judikát na právě projednávanou věc nedopadá, neboť žalobkyně nesplňuje podmínky pro uplatnění tohoto postupu: manko vzniklo na zásobách určených pro další výrobu (nikoliv pro prodej v maloobchodě pro konečného zákazníka) a navíc žalobkyně nevydala směrnici stanovící obvyklou výši manka - ztratné (byť nedopatřením – což je ale zcela nerozhodné).

Pokud žalobkyně dále v této souvislosti uvádí, že při vyměrování daně z přidané hodnoty z každého manka na skladě by stouply náklady na provádění skladové evidence (a tudíž i ceny koncových výrobků a služeb), nebo že by podnikatelé začali vést dvojí evidenci, nelze tyto námitky akceptovat. Jednak míří mimo podstatu problému, jednak zdejší soud připomíná, že vést příslušné evidence a věrné a poctivé účetnictví jsou zákonnými povinnostmi žalobkyně.

Žalobkyně konečně namítala, že znala obvyklou výši manka z předcházejících let, takže ji zakalkulovala do konečné ceny výrobků. Pokud by ještě došlo ke zdanění manka na skladu, jednalo by se o dvojí zdanění manka, což české právo nepřipouští. Ani s touto myšlenkou žalobkyně se zdejší soud neztotožňuje. Zahrnutí předpokládaného manka do konečné ceny výrobků je nepochybně právem každého podnikatele, nicméně toto opatření ke kompenzaci předpokládaných ztrát neřeší skutečnost, že u materiálu, který „chybí“, a tedy zjevně nebyl použit pro účely související s podnikáním, žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, ačkoliv proto nebyly následně splněny podmínky.

Navíc žalobkyně své tvrzení, že předpokládané manko zakalkulovala do konečné ceny svých výrobků, nijak nedoložila. Ve správních žalobách pak dokonce tvrdila (viz str. 11 žalob), že „přesná kalkulace manka do cen jednotlivých výrobků podléhá obchodnímu tajemství.“ V situaci, kdy se žalobkyně nachází v důkazní nouzi, považuje Nejvyšší správní soud utajování případných důkazních prostředků za krajně neproduktivní.

Žalobkyně tedy se svými námitkami neuspěla; Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasačních stížnostech žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 2. září 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu