



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **Nedcon Bohemia, s. r. o.**, se sídlem Holanská 34, Pardubice, zastoupen Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, se sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Hradci Králové), proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2010, čj. 4887/10-1300-601246, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 11. 2011, čj. 31 Af 118/2010 - 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 11. 2011, čj. 31 Af 118/2010-39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Pardubicích (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 6. 2009, čj. 136259/09/248912607666 a 136264/09/248912607666, za zdaňovací období červen 2004 a únor 2005 ve výši 312 774 Kč a 489 153 Kč.

[2] Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům rozhodnutím ze dne 17. 8. 2010, čj. 4887/10-1300-601246. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neodstranil pochybnosti správce daně o použití materiálu a polotovarů, u nichž vznikl inventarizační rozdíl. V daňovém řízení neprokázal, že je použil pro svou ekonomickou činnost, a ani to, jakým způsobem je použil.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Namítl, že zpráva o výsledku daňové kontroly nebyla řádně projednána. Nevyhýbal se jejímu projednání, a řádně se omluvil z jednání, kterých se nemohl zúčastnit. V projednávaném případě nedošlo ke vzniku manka, ale šlo

o evidenční rozdíly, které vznikly z důvodu povinně převzatých kalkulací od sesterské společnosti. Žalobce označil možné příčiny vzniku inventarizačních rozdílů, ze kterých vyplynulo, že materiál použil pro účely související s podnikáním a ekonomickou činností. Těmito příčinami byly lidský faktor, systém účtování, zaměnitelnost zboží a testování výrobního stroje pro sesterskou společnost, při němž se spotřebovával materiál. K tomu předložil v daňovém řízení fakturu, kterou vyúčtoval částku odpovídající výši manka sesterské společnosti se sídlem v Nizozemí. Při inventarizaci žalobce zaznamenal kromě manka i přebytky, žalovaný mu proto neměl doměřit daň z absolutní částky manka, ale pouze z částky souhrnného inventarizačního rozdílu. Jelikož žalovaný nepřihlédl k této skutečnosti, bylo jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[4] Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) zrušil rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 11. 11. 2011, čj. 31 Af 118/2010 - 39, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uzavřel, že zpráva o výsledku daňové kontroly byla řádně projednána a daňová kontrola byla řádně ukončena. Odmítl námitku, že neprojednání zprávy o daňové kontrole způsobilo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný nepřipustně rozšířil svou původní argumentaci, protože žalovaný reagoval pouze na skutečnosti, které žalobce uváděl v odvolacím řízení. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že žalobce nedoložil některé příčiny vzniku inventarizačních rozdílů. Žalovaný však nemohl bez dalšího odmítnout jako důkaz fakturu sesterské společnosti vystavenou na částku inventarizačního rozdílu s tím, že neprokazovala, jakým způsobem došlo k jeho vzniku. Žalovaný měl přezkoumat, jak o předmětné faktuře žalobce účtoval, a zjistit, zda vyfakturovaná částka představovala skutečnou spotřebu materiálu a polotovarů, anebo zda šlo o jejich ztrátu, a proč tedy sesterská společnost uhradila žalobci tuto částku. Není totiž běžné, aby si sesterské společnosti hradily inventarizační rozdíly. Žalobce tvrdil, že realizoval pro sesterskou společnost projekt, při kterém vznikly tyto rozdíly. To však nedoložil. Žalovaný jej však nevyzval k vyjasnění této skutečnosti. Žalovaný tedy vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

III.

[5] Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu včas podanou kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Podstatou sporu je podle stěžovatele otázka, zda žalobce unesl v daňovém řízení důkazní břemeno a zda daňové orgány zjistily řádně skutkový stav s ohledem na navržené a předložené důkazní prostředky. Dle žalobce mělo být důvodem vzniku manka hledání nového využití výrobního stroje a při jeho testování mělo docházet k další spotřebě materiálu, která byla nevhodně vykázána jako manko. Žalobce však nepodpořil svá tvrzení žádným důkazním prostředkem. Nepředložil dohodu nebo smlouvu o projektu pro sesterskou společnost ani nevedl evidenci materiálu použitého na testování stroje již v okamžiku, kdy mělo dojít k jeho spotřebě. Nerespektoval proto základní zásady účetnictví, především zásadu správnosti, úplnosti a průkaznosti. Neodstranil pochybnosti správce daně o použití materiálu pro jeho ekonomickou činnost. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu se manko považuje ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdanitelné plnění a podléhá dani. Manko nelze považovat za zdanitelné plnění jen ve výjimečných případech, např. bylo-li zboží ukradeno nebo zničeno, neboť v takovém případě nelze hovořit o dodání zboží. Daň z přidané hodnoty nelze rovněž vyměřit v případech, kdy je zjištěný záporný inventarizační rozdíl připsán k náhradě příslušným zaměstnancům daňového subjektu na základě dohody o hmotné odpovědnosti, neboť ani v takovém případě se nejedná o zdanitelné plnění ve smyslu dodání zboží. Tyto skutečnosti však musí prokázat daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“). Právě takové důkazní prostředky stěžovatel požadoval.

[7] Stěžovatel se ztotožnil s krajským soudem v tom, že není standardní, aby bylo manko přeučtováno sesterské společnosti. Stěžovatel však nesouhlasil, že se měl touto skutečností on nebo správce daně zabývat a opětovně vyzývat daňový subjekt k jejímu prokázání. V průběhu daňové kontroly byl daňový subjekt opakovaně vyzván, aby prokázal, jakým způsobem použil chybějící materiál. Ten v průběhu řízení postupně uvedl několik možností vzniku manka, od údajné realizace projektu pro sesterskou společnost, přes špatně nastavené kalkulace sesterskou společností, lehkou zaměnitelnost oceli, přirozené úbytky práškové barvy a konečně lidský faktor. Ani jeden z uvedených způsobů vzniku manka však žalobce nedoložil relevantním důkazním prostředkem. Vyúčtování manka sesterské společnosti bez dalšího nevysvětluje, jak došlo k jeho vzniku. Došlo sice k finanční kompenzaci mezi žalobcem a jeho sesterskou společností, avšak to není důkazem o tom, jakým způsobem došlo ke vzniku manka na materiálu a polotovarech. Případné, avšak neprokázané, testování stroje pro sesterskou společnost by bylo použitím materiálu k jiným účelům, než k jeho ekonomické činnosti a tedy dodáním zboží podléhajícím dani na výstupu podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“). Pokud by stěžovatel akceptoval zmiňovanou úplatu jako úhradu materiálu, jednoznačně by se jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku dle § 7 a § 13 ZDPH. Rovněž nemohlo dojít k osvobozenému dodání zboží sesterské společnosti podle § 64 odst. 1 ZDPH, protože deklarované zboží nebylo odesláno nebo přepraveno účastníkem řízení, sesterskou společností nebo zmocněnou třetí osobou z tuzemska. Jinak by byl narušen princip neutrality daně z přidané hodnoty, protože by byl sice umožněn odpočet daně na vstupu, avšak daň by nebyla na výstupu odvedena.

[8] Stěžovatel dále namítl jistý protiklad v rozsudku krajského soudu. Krajský soud totiž konstatoval, že žalobce pouze vyjmenoval příčiny vzniku manka (vliv lidského faktoru, zaměnitelnost oceli, přirozený úbytek práškové barvy), avšak nepředložil k těmto tvrzením relevantní důkazy. Na druhé straně vytykal stěžovateli, že v ostatních případech možného vzniku manka (realizace projektu nového využití stroje, převzaté kalkulace) nevyzval žalobce k prokázání těchto skutečností. Stěžovatel však žalobce vyzval, aby prokázal, jak použil předmětný materiál ke své ekonomické činnosti. Rovněž nesouhlasil s tím, že na něj přešla důkazní povinnost.

IV.

[9] Žalobce zopakoval ve vyjádření ke kasační stížnosti, že k prokázání vzniku inventarizačních rozdílů navrhoval provést výsledk konkrétních zaměstnanců, kteří měli informace o zjištěních při inventarizaci, o důvodech inventarizačních rozdílů i o dopadech realizace projektu testování nového výrobního stroje.

[10] Manko bylo způsobeno chybně nastavenými kalkulacemi, které žalobce povinně převzal od sesterské společnosti. Ze skladu bylo účetně odepisováno méně, než by mělo být. Nejedná se o „chybějící“ materiál, ale o chybně vyčíslený rozdíl. Spotřebovaný materiál žalobce navíc zahrnul do cen konečných výrobků, z nichž odváděl daň, anebo se jednalo o osvobozená plnění s nárokem na odpočet. Inventarizační rozdíly sice nepředepsal k úhradě zaměstnancům, ale sesterské společnosti, jakožto osobě, která zapříčinila jejich vznik. Tuto skutečnost prokazovala faktura. Stěžovatel měl žalobci doměřit pouze tzv. souhrnný inventarizační rozdíl, nikoliv absolutní hodnotu manka, protože při inventarizaci byly zaznamenány i přebytky. Důvodem vzniku inventarizačních rozdílů byl nedokonalý administrativní systém, záměna materiálu a testování nového stroje. Testování nového stroje bylo ekonomickou činností podle § 5 odst. 2 ZDPH. Tuto činnost žalobce vyfakturoval své sesterské společnosti jako poskytnutí služby ve smyslu § 10 odst. 6 písm. c) ZDPH. V takovém případě je místem plnění

místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo, neboť se jedná o osobu registrovanou k dani v jiném členském státě Evropské unie.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] V souzené věci bylo třeba posoudit, zda žalobce splnil v daňovém řízení svoji důkazní povinnost a prokázal, z jakého důvodu vznikly inventarizační rozdíly na materiálu a polotovarech. S tím souvisí, zda tvrzený a následně doložený důvod vzniku tohoto rozdílu lze považovat za plnění související s ekonomickou činností žalobce. Jen v takovém případě jsou totiž splněny podmínky pro odpočet daně dle § 72 odst. 1 a 5 ZDPH.

[14] Předně je třeba konstatovat, že žalobní tvrzení byla relativně neurčitá. Žalobce konzistentním způsobem nevysvětlil, za jakých skutkových okolností ke vzniku manka došlo. Předkládal spíše v úvahu připadající způsoby, jak k němu mohlo dojít. Podanou žalobou se rovněž prolínají jeho stanoviska zastávaná již dříve v daňovém řízení, aniž by přesně odlišil, které důvody uplatňuje proti argumentům žalovaného v rozhodnutí o odvolání.

[15] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele pro potřebu objasnit skutkové okolnosti související s fakturou ze dne 2. 3. 2005, která byla určena sesterské společnosti. Nejvyšší správní soud se proto nemohl zabývat v žalobě uplatněnými námitkami o dodržení procesních předpisů v daňovém řízení, především problematikou řádného projednání zprávy o daňové kontrole.

[16] Krajský soud shledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí v tom, že žalobce fakturoval dne 2. 3. 2005 sesterské společnosti „inventurní rozdíly – ztráty zjištěné v období leden 2004 – únor 2005“ v celkové částce 141.823,97 EUR. Správce daně podle něj nemohl přejít existenci této faktury pouhým tvrzením, že není důkazem, jakým způsobem ke vzniku manka došlo. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tímto stanoviskem krajského soudu.

[17] Nejvyšší správní soud se již v minulosti mnohokrát vyjádřil k povaze a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně. Např. v rozsudku ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 – 65 shrnul, že podle § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňové řízení je tedy postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila

(srov. rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. výše uvedený rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. výše zmiňované rozsudky čj. 1 Afs 39/2010 - 124 či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).

[18] V souvislostech nyní projednávané věci shora uvedená východiska znamenají, že bylo třeba posoudit, zda správce daně dostatečně konkrétně předestřel žalobci své pochybnosti a zda se žalobci tyto pochybnosti podařilo uspokojivým způsobem vysvětlit. Je třeba poukázat na to, že faktura ze dne 2. 3. 2005 nebyla v daňovém řízení považována pouze za „podpurný“ doklad o tom, že zjištěný inventarizační rozdíl byl skutečně použit v souvislosti s ekonomickou činností žalobce. Z daňového spisu plyne, že správce daně zjistil v průběhu daňové kontroly záporné inventarizační rozdíly v červnu 2004 a únoru 2005 na účtu polotovarů a účtu materiálu. Současně byla správci daně předložena shora uvedená faktura, kterou daňový subjekt fakturoval inventarizační rozdíly – manka sesterské společnosti v Nizozemí. To, že daňový subjekt fakturuje určitou částku jinému subjektu s tvrzením, že jde o inventarizační rozdíly, ještě mnoho nevyovídá o povaze těchto rozdílů. Fakturace jinému subjektu může být indicií k tomu, že inventarizační rozdíly skutečně vznikly a že je nemusí činit spornými ani sesterská společnost. Zjištěná faktura tedy mohla prokázat maximálně to, co ostatně správce daně nečinil sporným, a sice skutečnost, že inventurní rozdíly skutečně existovaly. Nemohou však z ní vyplývat konkrétní důvody jejich vzniku, okolnosti, za nichž k nim došlo či opatření, která daňový subjekt přijal k zamezení jejich vzniku resp. k tomu, aby byla evidence v souladu s realitou. Tyto okolnosti však bylo nutně třeba posoudit a následně zjistit, zda lze u plnění v rozsahu těchto rozdílů uplatnit odpočet daně na vstupu. Proto správce daně 17. 3. 2008 žalobce vyzval, aby vysvětlil, zda byly polotovary a materiál tvořící inventarizační rozdíl, použity pro uskutečnění ekonomické činnosti nebo zda bylo třeba u takového plnění uplatnit DPH na výstupu. Důkazní břemeno k prokázání těchto skutečností leželo dle § 31 odst. 9 daňového řádu na žalobci.

[19] Ke splnění povinnosti uvedené v § 31 odst. 9 daňového řádu je třeba rozhodné skutečnosti především tvrdit a následně je rovněž prokázat. Je třeba konstatovat, že již tvrzení žalobce v daňovém řízení byla podstatnou měrou nekonkrétní. Lze rozumět tomu, že v případě inventarizačních rozdílů může být relativně obtížné vysvětlit, jakým způsobem k nim došlo. Pokud by totiž daňový subjekt disponoval zcela konkrétními poznatky o důvodu jejich vzniku, patrně by učinil opatření k tomu, aby tyto rozdíly nevznikaly. Ani to jej však nezabavuje povinnosti tyto okolnosti vysvětlit, pokud předtím uplatnil odpočet DPH na vstupu u materiálu a polotovarů.

[20] Žalobce reagoval na výzvu nejprve ve vyjádření z 23. 5. 2008. Tvrdil, že veškerý nakoupený materiál je spotřebováván pro ekonomickou činnost a inventarizační rozdíl nenastává

v souvislosti s jinou činností. Vznik manka a přebytků je z části ovlivněn lidským faktorem a částečně systémem účtování materiálu. Zmínil, že ocel a prášková barva jsou výrobní surovinou a jejich spotřeba je normována dle kvantifikovatelných kritérií a pokud je výrobek složitý, dochází v ohybech např. k několikanásobně vyššímu usazování barvy. Dalším důvodem vzniku inventarizačního rozdílu byla podle žalobce poměrně jednoduchá zaměnitelnost oceli užívané pro výrobu produktů, kdy může dojít k přehlédnutí nebo přepisu v číselném kódu materiálu a je nemožné materiál od sebe pohledově rozeznat. Dalším důvodem vedoucím ke vzniku rozdílu pak byla realizace projektu na základě pokynu sesterské společnosti, který spočíval v hledání a novém využití v minulosti pořízeného výrobního stroje, při kterém docházelo k testování a další spotřebě materiálu, která byla následně nevhodně vykázána jako manko.

[21] Z daňového spisu však nevyplývá, že by žalobce výše uvedené stanovisko konkretizoval. Jeho tvrzení zůstávají ve zcela obecné rovině. Jestliže ostatní tvrzené důvody vzniku manka byly i žalobcem formulovány spíše jako v úvahu připadající, v případě tvrzeného testování výrobního stroje pro sesterskou společnost a v případě norem spotřeby oceli a práškové barvy tomu tak nebylo. Žalobce i po seznámení se zprávou o kontrole setrval na tom, že „*docházelo k pokusům o lepší využití výrobního stroje a výše odchylky byla proto způsobena i touto ekonomickou činností*“, jak uvádí ve vyjádření ke kontrolním zjištěním ze dne 17. 2. 2009. Požadavek správce daně, aby žalobce prokázal, která kontrolní položka byla zaměněna za jinou, považoval za rozporný se zásadou hospodárnosti a úvahy správce daně za jsoucí v rozporu s zásadou přiměřenosti. Nejvyšší správní soud nesdílí takové přesvědčení žalobce. Správce daně nemohl postupovat tak, že při zjištění charakteru výroby žalobce, kterou je výroba a montáž skladových regálů, bude *de facto* rezignovat na zjištění důvodu vzniku inventarizačních rozdílů a spokojí se s obecným konstatováním, že rozdílový materiál a polotovary z povahy věci musely být použity k ekonomické činnosti žalobce.

[22] Platí to zejména u tvrzení, že k rozdílům mělo dojít testováním výrobního stroje na základě pokynu sesterské společnosti. Ani žalobce neuvádí žádné konkrétní důvody, které by mu případně bránily učinit v tomto ohledu jakékoli konkrétnější tvrzení a takové tvrzení prokazovat. Pokud existoval předchozí pokyn sesterské společnosti k testování výrobního stroje, bezpochyby bylo možné tvrdit, o který výrobní stroj se jedná, na základě jakého pokynu se testování dělo, co bylo jeho obsahem, jak konkrétně testování vypadalo, v jakém objemu se dělo, kdy k testování docházelo a s jakým výsledkem, jaký materiál k tomu byl využit a v jakém rozsahu, zda o něm bylo nějak účtováno apod. Teprve poté by bylo možné navrhnout k takovým tvrzením důkazní prostředky. Žalobce však nic takového neučinil v průběhu celého daňového řízení. Žalobce rovněž nemohl požadovat, aby byl k vysvětlení těchto skutečností podrobněji vyzván. Je tomu tak proto, že to byl žalobce, kdo jako jednu z možných variant vzniku rozdílů tvrdil testování stroje. Bylo proto na něm, aby o tom správce daně přesvědčil. Žalobce však místo toho setrval na zcela obecném tvrzení, že tato blíže nespécifikovaná činnost může být jednou z příčin vzniku manka a v podstatě ponechal na správci daně, jak s jeho tvrzením naloží. Nejvyšší správní soud proto nesdílí názor krajského soudu, že jen z důvodu existence předmětné faktury bylo třeba žalobce znovu vyzvat, aby prokázal svá tvrzení o testovacím provozu stroje.

[23] Pokud jde o tvrzení o přirozeném úbytku oceli a práškové barvy, je třeba přisvědčit stanovisku správce daně, které vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole. Aby mohl správce daně tuto tvrzenou okolnost zohlednit v daňovém řízení, bylo především třeba, aby žalobce podrobně vysvětlil, proč se domnívá, že inventarizační rozdíl vznikl tímto způsobem. Z daňového spisu neplyne, že by žalobce předložil normy přirozeného úbytku. Rovněž nevysvětlil, zda bylo možné dospět ke zjištěným hodnotám rozdílů právě z tohoto důvodu. Zda tedy objem realizované výroby v daném období, spolu s možným rozsahem úbytku (zejména) barvy vůbec reálně umožňoval vznik inventarizačních rozdílů ve zjištěném rozsahu. Žalobce se rovněž nemůže hájit

tím, že k takovým tvrzením měl být samostatně vyzván. Bylo totiž na něm, aby vysvětlil, jakým způsobem manko vzniklo. Teprve poté bylo možné posoudit, zda činnost, v důsledku které byl materiál spotřebován, je ekonomickou činností dle § 72 odst. 1 ZSDP a zda byl žalobce oprávněn k odpočtu daně na vstupu.

[24] S poukazem na shora uvedené důvody proto Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 1, 4 s. ř. s.). V novém řízení krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 9. ledna 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu