

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **S. & B. a. s.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze,** se sídlem Praha 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2004, č. j. 6 Ca 121/2003 - 78,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2000, č. j. 2097/130/2000, jímž byl změněn dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem Vlašim dne 18. 8. 1998 pod č. j. 29930/98/022971/2808 tak, že doměřená částka daně z přidané hodnoty za rok 1995 se snižuje z částky 3 247 143 Kč na částku 3 012 152 Kč.

Městský soud vyšel z názoru, že žalobce nedoložil zákonné podmínky stanovené v § 45 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném v r. 1995 (dále jen zákon o DPH), neboť k doložení vývozu zboží do zahraničí předložil pouze sdělení Celního úřadu Benešov ze dne 26. 3. 1997 neprokazující vývoz a celní projednání zboží při vývozu. Za nedostačující důkaz označil soud potvrzení, že zboží je skutečně v cizině, neboť to nenahrazuje nezbytný daňový doklad. Nebyly tak splněny podmínky pro osvobození od povinnosti uplatnění daně na výstupu. Městský soud se dále ztotožnil s žalovaným i v posouzení zdanitelného plnění ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) zákona o DPH – tedy

v posouzení zboží užitého pro účely nesouvisící s podnikáním, a to zboží, které mělo být odcizeno nebo zničeno. Ztráta svěřeného majetku byla zjištěna inventurou a škoda nebyla předepsána odpovědnému pracovníkovi, ani nedošlo k jinému postihu, ani nebyla přijata opatření k zamezení podobných inventurních rozdílů. Žalobce podle soudu neunesl své důkazní břemeno vyplývající z ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád) a dále soud nepřisvědčil jeho názoru, že daňové kontrole musí předcházet vytýkací řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Napadený rozsudek považuje v prvé řadě za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť se dostatečně nevypořádal s obsáhlou žalobní právní argumentací, neuvedl, v čem ji považuje za nesprávnou, a proč se naopak přiklonil k argumentaci žalovaného. K problému doměření daně z přidané hodnoty v souvislosti s dodávkami švýcarské firmě S. C. T., Š. (poznámka soudu: ve spise a vyjádřeních uváděna i verze S. C.) soud uvedl, že nebyly splněny zákonné podmínky a že vývoz nelze doložit jinak, než zákon stanoví. Žalovaný si při výkladu znění ust. § 45 odst. 2 zákona o DPH vložil do textu slova „pouze tehdy“, a dospěl tak k účelovému výkladu. Oproti tomu v rozsudku městského soudu jakákoliv myšlenková konstrukce chybí. Soud vůbec neuvedl, proč je posouzení ust. § 45 odst. 2 zákona o DPH jako vyvratitelné právní domněnky nesprávné a proč je v daném právním případě nepřípustná aplikace ust. § 31 odst. 4 daňového řádu, a tedy není možné prokázání uskutečnění vývozu jinými prostředky než daňovým dokladem. Stejným způsobem městský soud přistoupil k řešení námitek procesních. Podle stěžovatele je rozhodnutí Finančního úřadu rozhodnutím nulitním, neboť bylo vydáno mimo zákonem předepsané řízení. Tím je nutně nulitním i rozhodnutí žalovaného. I zde stěžovatel postrádá v napadeném rozsudku důvody, proč soud považuje námitku nulity za nesprávnou a v jakém řízení bylo správní rozhodnutí vydáno a jakým úkonem bylo zahájeno (§ 21 odst. 1 daňového řádu).

Nesprávnost právního posouzení stěžovatel spatřuje především v tom, že mimo mechanické konstatace důvodů žalovaného rozsudek vlastní právní posouzení neobsahuje; co do věcných námitek stěžovatel plně odkazuje na podanou žalobu. Doplňuje pak, že nemůže být správné posouzení charakteru sdělení Celního úřadu Benešov. Tento celní úřad dodatečně potvrdil výstup předmětného zboží do zahraničí a k vydání takového potvrzení byl oprávněn; důsledky formy potvrzení nemohou jít k tíži stěžovatele. Nesprávné je tvrzení o nepředložení zboží k celnímu řízení. Stěžovatel zboží řádně k celnímu řízení předložil a Celním úřadem Benešov bylo propuštěno do režimu vývozu. Přepravcem zboží byl zahraniční odběratel a na něho dopadala povinnost vyplývající z § 80 odst. 1 celního zákona. Ani důsledky nesplnění povinnosti odběratelem nelze klást k tíži stěžovatele. K problematice doměření daně a možnosti prokázání výstupu podpůrně poukazuje na znění § 66 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. umožňující výslovně prokázání výstupu zboží i jinými důkazními prostředky.

K dani doměřené v souvislosti s inventurním rozdílem (mankem) stěžovatel důrazně nesouhlasí s tvrzením městského soudu, že závěrečná zpráva inventurní komise a kopie trestního oznámení nejsou dostatečným dokladem o vzniku škody. Soud nevzal v úvahu ust. § 30 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, a tedy skutečnost, že inventurní soupis je zákonem stanoveným dokladem o skutečném stavu majetku a tedy i řádným dokladem pro zaúčtování inventurou zjištěného manka. Pro doměření daně by správce daně nejprve musel prokázat nesprávnost inventury a případnou neexistenci manka, jak je jeho povinností podle § 31 odst. 8 daňového řádu. Otázka úhrady manka či existence jiných opatření jsou z hlediska posouzení věci zcela irelevantní.

Nakonec stěžovatel nemůže přisvědčit ani tvrzení soudu o vyloučení vytýkacího řízení podle § 43 daňového řádu. Soud se ani zde nevypořádal s žalobními tvrzeními a nevysvětlil, jak ke svému závěru dospěl. Přitom právě z toho stěžovatel v žalobě dovozoval nulitu rozhodnutí správce daně ve vazbě na formu a způsob zahájení řízení a na vyměření daně. Soud se zabýval pouze dílčím argumentem žalobní námitky. I zde stěžovatel poukazuje na žalobní důvody.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku městského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že setrvává na svých důvodech, které akceptoval i soud při rozhodnutí. Za irelevantní považuje odkaz na § 66 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť je účinný od 1. 5. 2004. Z těchto důvodů navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Náležitostí kasační stížnosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s. je mj. označení důvodů z jakých stěžovatel rozhodnutí soudu napadá. Kasační důvody tedy nelze ztotožnit s žalobními námitkami, již proto, že žaloba směřuje proti správnímu rozhodnutí a kasační stížnost proti rozhodnutí soudu. Nelze tak ani vymezit kasační důvody odkazem na žalobní námitky. Nejvyšší správní soud proto vážil důvodnost kasační stížnosti z hlediska námitek v ní výslovně obsažených. Jde o námitku nesprávného právního posouzení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a to jak v případě vývozu zboží do zahraničí, tak v případě škody vzniklé ztrátou na zboží (mankem), a dále o námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku spočívající v nedostatku jeho důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., včetně námitky proti postupu soudu, který rozhodnutí žalovaného nezrušil pro nicotnost z důvodů nerespektování nutnosti zahájení vytýkacího řízení.

K námitkám nesprávného právního posouzení Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že u stěžovatele byla dne 16. 9. 1997 Finančním úřadem ve Vlašimi zahájena daňová kontrola mj. za zdaňovací období r. 1995, 1996. Výzvou ze dne 17. 10. 1997 bylo stěžovateli (dále též daňový subjekt) uloženo doložit oprávněnost fakturace osvobozené od DPH za prodej do zahraničí za zdaňovací období 7-8, 10-12 r. 1995 a prokázat oprávněnost fakturace osvobozené od DPH za prodej zboží do zahraničí pro odběratele S. C. v období leden - prosinec 1995. Daňový subjekt k výzvě doložil soupisy fakturace zboží na vývoz do zahraničí za období 7-8,10-12/95 včetně 26 kopií JCD a dále předložil korespondenci s odběratelem v angličtině s neověřeným překladem do češtiny. K manku ve výši 1 957 913,69 Kč zaúčtovanému dokladem V 1738 v r. 1995 se daňový subjekt dne 20. 2. 1998 vyjádřil do protokolu tak, že náhrada odpovědné osobě nebyla předepsána, došlo k rozvázání pracovního poměru s odpovědným pracovníkem a věc byla řešena trestním oznámením. Spis obsahuje zprávu ze dne 19. 2. 1996 o provedené inventuře k 29. 9. 1995 v prodejnách P. – R. a O., obsahující vyčíslení rozdílů střeliva v počtu 556 963 ks s připojeným přehledem a účetními doklady, oznámení Policii ČR o podezření z trestné činnosti ze dne 22. 2. 1996 s upřesněním poškozené firmy ze dne 28. 2. 1996, sdělení o výši škody ze dne 15. 1. 1998 (cca 2 mil. Kč) a sdělení PČR, Správy hl.m. Prahy ze dne 12. 3. 1998, že věc je nadále

v šetření a zatím nebyly zjištěny skutečnosti opravňující k zahájení trestního stíhání konkrétní osoby.

Ve zprávě o kontrole ze dne 15. 7. 1998, č. j. 7342/98/022932/0645 je ke zdaňovacím obdobím v průběhu celého r. 1995 m.j. uvedeno zjištění, že u zboží, které mělo být dodáno příjemci S. C., do Švýcarska není vývoz doložen daňovými doklady. Předloženo bylo pouze potvrzení Celního úřadu Benešov vydané na základě žádosti daňového subjektu dne 26. 3. 1997 o tom, že na podle kopií vývozních JCD potvrzených celním úřadem Zurzach nebo Basel/Weil Autobahn ve Švýcarsku je třeba považovat zboží z hlediska celní správy za vyvezené. Toto potvrzení je ve spise doloženo a obsahuje seznam evidenčních čísel JCD, na které se potvrzení (sdělení zn. BN 4404/97) vztahuje, dále kopii dodacího listu a faktury z jednoho obchodního případu a překlad korespondence mezi daňovým subjektem a odběratelem. Dále zpráva o kontrole konstatuje zjištění proúčtování manka na účet 582 bez uplatnění náhrady škody vůči odpovědnému pracovníkovi se závěrem, že proto podléhá DPH. Na základě zprávy byl vydán ze dne 18. 8. 1998 dodatečný platební výměr, který žalovaný v odvolacím řízení změnil. Rozhodnutí o odvolání stojí na tom, že nebyly předloženy daňové doklady potvrzující výstup zboží do zahraničí ve smyslu § 45 odst. 2 zákona o DPH s tím, že potvrzení CÚ Benešov je nenahrazuje. Daňový subjekt porušil zákon o DPH i ust. § 80 celního zákona. Vývoz zboží není evidován u pohraničního celního úřadu. Žalovaný prověřoval k návrhu daňového subjektu uskutečnění vývozu ve Švýcarsku a zjistil, že podle Vrchního celního ředitelství v Bernu není firma S. C., vedena ve švýcarském obchodním rejstříku ani v telefonním seznamu pro obec T., kde měla sídlit (existuje v jiném místě) a užitá celní razítka jsou falešná (k tomu se shodně vyjádřil i diplomat velvyslanectví Švýcarské konfederace v Praze). K inventurnímu rozdílu žalovaný uvedl, že manko a škoda nejsou zdanitelným plněním podle zákona o DPH, protože odcizení nebo zničení věci nelze chápat jako dodání zboží. Důkazní břemeno o odcizení je na daňovém subjektu. Chybějící zboží proto bylo posouzeno jako poskytnuté pro účely nesouvisící s podnikáním podle § 7 odst. 2 písm. c) zákona. V tom odvolací námitky žalovaným nebyly uznány, ke změně výše daně došlo z důvodu s předmětem sporu nesouvisícího.

Ke kasačním námitkám směřujícím proti postupu soudu, zejména proti způsobu, jakým se soud vypořádal s žalobními námitkami, ze soudního spisu vyplývá, že stěžovatel podal 6. 9. 2000 žalobu neobsahující náležitosti, které doplnil podáním ze dne 31. 1. 2001. Městský soud řízení o žalobě zastavil, toto usnesení však bylo zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 4. 2003, sp. zn. II ÚS 392/01 s tím, že byla porušena práva žalobce, pokud nebyl vyzván k odstranění vad přesto, že žaloba byla podána 5 dnů před koncem lhůty, a tudíž mu nelze odepřít přístup k soudu. Městský soud byl tak povinen žalobu věcně projednat, a to v mezích daných doplněním žaloby. Tam jsou vzneseny námitky: 1) Správce daně po ukončení kontroly a před vydáním dodatečného platebního výměru nezahájil vytýkací řízení podle § 43 daňového řádu a žalovaný toto porušení zákona pominul. Je-li daň vyměřena na základě daňového přiznání, pak změna daňové povinnosti může být provedena jen v rámci předepsaného řízení, tím není kontrola. Rozhodnutí vydané mimo rámec předepsaného řízení je třeba považovat za nulitní. 2) Zboží prodávané firmě S. C. přebíral a dopravoval odběratel, JCD byly opatřeny razítky celních orgánů Švýcarska a na jejich základě náš celní úřad potvrdil, že zboží bylo vyvezeno – zboží je proto třeba i z daňového hlediska považovat za vyvezené do zahraničí. Podstatným je faktický výstup zboží, daňové osvobození nastává ze zákona a podmínky dané v § 45 odst. 2 zákona o DPH je třeba považovat za vyvratitelné. Nedoložení předepsaného dokladu nezakládá fikci neuskutečnění vývozu, zákon neobsahuje podmínku, že uznání vývozu je možné pouze při existenci předepsaných dokladů, jak prezentuje žalovaný. 3) Manko na provozovnách bylo zjištěno řádnou inventarizací a byla

dána odpovědnost pracovníků na základě řádně uzavřených dohod o hmotné odpovědnosti. Náhrada škody byla uplatněna spolu s trestním oznámením a měla být také vymáhána v trestním řízení. Trestní oznámení však bylo usnesením ze dne 14. 12. 2000 odloženo (kopie dohod a usnesení Policie ČR byly k žalobě připojeny).

V prvé řadě je třeba vážit kasační námitku, že rozhodnutí žalovaného bylo rozhodnutím nulitním, neboť dodatečný platební výměr byl vydán mimo meze předepsaného řízení, jímž mohlo být podle žalobce jedině řízení vytýkací ve smyslu § 43 daňového řádu, a že se městský soud s touto žalobní námitkou nevypořádal. Je pravdou, že námitka nulity správního rozhodnutí byla vznesena v žalobě s argumentací, že je-li daň vyměřena na základě daňového přiznání, může být změněna jen v řízení vytýkacím. Tomu však právní úprava nenasvědčuje. Podle § 43 odst. 1 daňového řádu, vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Nelze tak stěžovateli přisvědčit v tom, že vytýkací řízení přichází v úvahu ve fázi, kdy daň byla vyměřena na základě daňového přiznání a kdy je třeba ji změnit. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval rozsudkem ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5 Afs 31/2003 - 81, *vytýkací řízení předchází vyměření daně a nelze je tedy zahájit poté, co správce daně daň již vyměřil.* Dále v tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že výzva podle § 43 daňového řádu nemá místa v daňové kontrole. Daňový řád ovšem nevylučuje doměření daně, která již byla vyměřena (§ 46 odst. 7), a tuto možnost váže na zjištění o nesprávnosti vyměření daně. Tato zjištění mohou plynout i z daňové kontroly, jak tomu bylo v daném případě. Kontrola byla řádně zahájena a byla v ní plně respektována práva daňového subjektu, byl seznámen s pochybnostmi správce, byl vyzván k jejich odstranění a měl možnost uplatnit jak svá tvrzení, tak předložit doklady či navrhnout důkazy. S touto žalobní námitkou se městský soud vypořádal v souladu se zákonem. Přesto, že výslovně neuvedl, že dodatečný platební výměr nepovažuje za nulitní a v důsledku toho, ani neshledává nezákonným či nulitním rozhodnutí žalovaného, nelze z toho jiný závěr dovodit. Vysloví-li soud, že rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, současně tím říká, že nemůže jít o rozhodnutí nulitní, a to i když to výslovně v důvodech rozsudku neuvede.

Při hodnocení kasační námitky nesprávného právního posouzení podmínek pro osvobození daně při vývozu je třeba vycházet z ust. § 45 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je vývoz zboží do zahraničí uskutečněný plátcem osvobozen od povinnosti uplatnit daň na výstupu. Podle odst. 2 téhož ustanovení pro účely tohoto zákona je vývoz zboží uskutečněn, je-li zboží propuštěno do režimu vývozu, vystoupilo do zahraničí a na daňovém dokladu je potvrzen pohraničním celním úřadem jeho výstup nebo celním úřadem umístění zboží do svobodného celního skladu nebo svobodného celního pásma. Zákon tedy vymezil případ osvobození od daně (vývoz zboží) a současně určil, co se vývozem zboží rozumí. Není to tedy samotné vyvezení zboží do zahraničí, ale pouze vývoz splňující podmínky stanovené v odst. 2 (faktické vyvezení zboží je jen jednou z nich). Daňovým dokladem při vývozu zboží podle odst. 3 téhož ustanovení pak je písemné celní prohlášení s výjimkou celního prohlášení na propuštění zboží do režimu tranzitu. Tento závěr plyne i z konstantní judikatury, např. z rozsudku Krajského soudu Brno ze dne 1. 10. 1999, č. j. 29 Ca 378/99 - 27 (zveřejněného v časopise Soudní judikatura ve věcech správních č. 16-18/99 pod č. 548): *ust. § 45 odst. 2 zákona o DPH, které upravuje bližší podmínky pro osvobození od DPH, definuje, kdy je pro účely zákona třeba mít za to, že byl vývoz zboží uskutečněn. Jde o speciální úpravu, která platí pro účely uvedeného zákona. Stejný charakter má i odst. 3*

tohoto ustanovení, který výslovně upravuje, co je daňovým dokladem pro řízení o osvobození od DPH a jakým dokladem je třeba doložit uskutečnění vývozu zboží do zahraničí, nebo obdobně z rozsudku Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 381/97 (zveřejněného v publikaci Daňová judikatura III., Newsletter 2001, str. 476), nebo z rozsudku Městského soudu v Praze sp. zn. 38 Ca 48/96 (zveřejněného v publikaci Daňová judikatura IV., Newsletter 2001 str. 165). Lze přisvědčit námitce stěžovatele, že je mu žalovaným neoprávněně vytýkáno porušení povinností vyplývajících z ust. § 80 odst. 1 celního zákona - soud, jehož rozhodnutí je zkoumáno také tuto výtku neužil. Nelze však již stěžovateli přesvědčit v jeho názoru, že pokud odběratel provádějící sám přepravu zboží do zahraničí nesplnil povinnosti stanovené celním zákonem, nemůže to mít pro stěžovatele důsledky. Bylo věcí daňového subjektu, který mínil uplatnit nárok na osvobození daně, zajistit si, aby se do jeho dispozice dostaly doklady nezbytné k doložení nároku na osvobození. Pokud tak neučinil, ohrozil svou důkazní schopnost, k níž je povinen podle § 31 odst. 9 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud dále vážil námitku, že doklady předepsané ustanovením § 45 odst. 2 zákona o DPH lze nahradit jiným důkazním prostředkem ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu. Odmítnout třeba kasační teorii o vyvratitelnosti podmínek stanovených § 45 odst. 2 zákona o DPH, ostatně lze těžko seznat, co stěžovatel vyvratitelností zákonných podmínek mínil. Z kontextu jeho tvrzení však lze předpokládat, že nikoliv to, že nemusí být naplněny (to by skutečně nebylo možno o nic opřít), ale právě možnost nahrazení předepsaných dokladů jinými důkazními prostředky. Přesto, že zákon výslovně stanoví, kdy lze zboží považovat za vyvezené a jaké doklady k takovému důkazu slouží, nelze jistě obecně vyloučit, že chybějící doklad může být nahrazen jiným důkazem, pokud hodnověrně dokládá stejnou skutečnost; vždy však musí být prokázáno splnění všech stanovených podmínek. Sdělení celního úřadu Benešov takovou povahu nemá, není rozhodnutím o režimu vývozu a šetřením žalovaného ve Švýcarsku (konstatovaným v důvodech jeho rozhodnutí) je zpochybněno i to, že by jím mohl být prokázán výstup zboží do zahraničí. Tvrdí-li stěžovatel, že zboží řádně k celnímu řízení předložil a Celním úřadem Benešov bylo propuštěno do režimu vývozu, ničím to nedoložil, naopak tato informace odporuje jeho jinému tvrzení, že zboží si u něho převzal sám odběratel a ten je také vyvezl. I když se městský soud vztahem ustanovení § 45 odst. 2 zákona o DPH a § 31 odst. 4 daňového řádu výslovně nezabýval, hodnotil daňovým subjektem předložené potvrzení správně. Stejně tak učinil žalovaný, který navíc i ověřoval podklady tohoto potvrzení ve Švýcarsku. Zjištění, že kopie JCD jsem opatřeny falešnými razítky však ve spise předloženém soudu není doloženo, městský soud z něho nevycházel a kasační námitky se ho netýkají. Nelze naopak ani podpůrně vycházet z ust. § 66 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., které umožňuje nahrazení potvrzení výstupu zboží celními orgány jinými důkazními prostředky. Tento zákon je účinný od 1. 5. 2004, navíc umožňuje nahrazení jinými důkazy pouze doložení jedné z podmínek nároku na osvobození; stranou nemůže zůstat ani skutečnost, že tento zákon možnost nahrazení předepsaného dokladu, na rozdíl od zákona pro danou věc rozhodného, výslovně připouští. Pokud jde o rozsah zdůvodnění městského soudu k této žalobní námitce, není na místě mu vytýkat nedostatek vlastních právních úvah jen proto, že jsou shodné s právními úvahami správního orgánu.

Další námitka nesprávného právního posouzení se týká daně doměřené v souvislosti s inventurním rozdílem (mankem). Podle § 7 odst. 1 zákona o DPH jsou předmětem daně veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně naturálního plnění pokud zákon nestanoví jinak. Podle odst. 2 písm. c) cit. ustanovení se za zdanitelná plnění považuje i poskytnutí zboží nesouvisející s podnikáním. Uskutečněním 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. Nasvědčuje tomu zpráva ze dne 19. 2. 1996 o provedené inventuře k 29. 9. 1995 v prodejnách P. – R., O. obsahující vyčíslení rozdílů střeliva v počtu 556 963 ks s připojeným přehledem a účetními doklady i oznámení Policii ČR o podezření z trestné činnosti. 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 k 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 zaúčtovány doklady. S pracovníky prodejen, na nichž manko vzniklo byly sepsány dohody o hmotné odpovědnosti, odpovídali tak za vzniklý schodek podle § 176 zákoníku práce, a to v plné výši. Neuplatnil-li daňový subjekt tuto odpovědnost, zamezil možnosti náhrady škody. Toto vyvození odpovědnosti přitom nemůže být nahrazeno vyčíslením škody pro trestní řízení ani uplatněním nároku na náhradu škody v trestním řízení. Tam totiž může být odpovědnost za škodu vyvozena pouze za předpokladu, že došlo k trestnému činu a že bude zjištěn jeho pachatel, což se v daném případě nestalo. K odložení trestního oznámení došlo z důvodů, že se nepodařilo zjistit skutečnosti, které by opravňovaly zahájit trestní stíhání proti určité osobě; z toho však nelze dovodit, že by bylo nutně neúspěšné vymáhání náhrady na základě dohod o hmotné odpovědnosti. Odpovědnost za schodek (manko) stojí na jiných principech než odpovědnost trestní. Městskému soudu by bylo možno vytknout, že jako důkaz nevyzvedl a nehodnotil skutečnosti uvedené v odůvodnění usnesení o odložení věci Policií ČR, v němž je m.j. uvedeno, že šetřením policie „bylo zjištěno, že materiály nejsou kompletní a není je možno zajistit ani u f. S. & B. a. s. V., tudíž se přesně nepodařilo ztotožnit období ztráty střeliva a ani jeho přesnou finanční hodnotu.“ Toto usnesení neměl k dispozici před svým rozhodnutím žalovaný, měl je však městský soud, bylo přílohou doplnění žaloby.

K posuzování zdanitelnosti mank lze rovněž poukázat na konstantní judikaturu: např. Krajský soud v Ostravě rozsudkem sp. zn. 22 Ca 42/98 (zveřejněného v publikaci Daňová judikatura IV., Newsletter 2001 str. 431) vyslovil : *U zdanitelných plnění definovaných v § 7odst. 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,* nebo na rozsudek Krajského soudu Hradec Králové ze dne 24. 4. 2002, č. j. 31 Ca 222-228/00, kde je v textu uvedeno, že *u zásob, u nichž si žalobkyně na vstupu uplatnila daň z přidané hodnoty, by se manko na zásobách předepsané k úhradě zaměstnancům či jiným osobám nepovažovalo za zdanitelné plnění, neboť by se jednalo o finanční plnění, které není považováno za zdanitelné. Žalobkyně však úhradu od odpovědných osob nepožadovala. Manka a škody, které vznikly ve smyslu předložené vnitropodnikové směrnice poškozením zboží při jeho manipulaci a vystavení, dále manka a škody které vznikly vysokou rizikovostí krádeží, velmi snadnou zaměnitelností a chybným*

prodejem zaměstnanců, je nutno považovat ve smyslu ust. § 2 odst. 1 zákona o DPH za dodání zboží, při kterém dochází ke změně vlastnického práva, uskutečněném v tuzemsku při podnikání, neboť žalobkyně ve svém účetnictví tato manka a škody sama definovala jako manka nad normu přirozených úbytků zásob. V návaznosti na ust. § 10 odst. 1 jí pak vznikla povinnost uplatnit daň na výstupu dnem uskutečnění zdanitelného plnění, tedy v den zjištění výše mank a škod, jak se o nich časově a věcně účtuje. S odkazem na ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví pak žalovaný uvedl, že účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí, není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž uvedené skutečnosti zjistily. Na škody vzniklé při manipulaci a vystavení obchodního zboží nebyly předloženy škodní protokoly a ani jiným způsobem žalobkyně neprokázala, jak bylo s poškozeným zbožím naloženo, zda vůbec došlo k jeho fyzické likvidaci či zda bylo prodáváno se slevou apod. Manka a škody na zásobách, které nebyly předepsány k úhradě, je tedy nutno považovat za zdanitelné plnění s povinností odvést daň na výstupu.

Jestliže tedy nebylo stěžovatelem prokázáno splnění všech podmínek, za kterých lze zaúčtovanou částku považovat za manko nepodléhající zdanění, nelze než uzavřít, že se jedná o plnění poskytnuté pro účely nesouvisící s podnikáním podle § 7 odst. 2 písm. c) zákona a jako takové je lze zdanit. Bylo věcí daňového subjektu, aby prokázal svá tvrzení, což v dostatečné míře neučinil (§ 31 odst. 9 daňového řádu). I v tomto případě je odůvodnění napadeného rozsudku dostatečné.

Nakonec stěžovatel, ať samostatně či v souvislosti s ostatními námitkami, poukazuje na nedostatečné odůvodnění napadeného rozsudku; i v tom spatřuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Toto ustanovení považuje za nepřezkoumatelné mj. rozhodnutí, která nemá dostatek důvodů. Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů je však třeba rozumět nedostatek důvodů, o které se rozhodnutí opírá, nikoliv pouhé nedostatky v odůvodnění. I zde je možné poukázat na judikaturu. Tak v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 Nejvyšší správní soud vyslovil: *Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.* Jistě by bylo vadou, pokud by odůvodnění rozsudku bylo natolik nedostatečné, že by nebylo seznatelné, jaké důkazy a jakým způsobem soud hodnotil, z jakého právního předpisu vycházel, nebo že by se nevypořádalo s žalobními námitkami vůbec. Tak tomu v daném případě není. Jak již bylo uvedeno, nelze spatřovat nedostatek odůvodnění v tom, že se soud ztotožní s právními závěry žalovaného. Nelze považovat za mechanické převzetí argumentace žalovaného užití shodné argumentace v situaci, kdy je právní názor soudu shodný s právním názorem žalovaného. Soud vyjádřil, z jakých skutkových okolností vycházel, podle jakých právních předpisů tyto skutečnosti hodnotil a i k jakému závěru dospěl. Není důvodem pro zrušení rozhodnutí skutečnost, že odůvodnění by mohlo být obsáhlejší či propracovanější; míra přesvědčivosti rozsudku pro účastníka řízení je vždy odvislá i od toho, zda jeho argumentaci soud přisvědčil či nikoliv.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není dán žádný z tvrzených kasačních důvodů, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 8. prosince 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu