

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní žalobce: **TONA, a.s. - v likvidaci**, se sídlem Türkova 2319/5b, Praha 4, zastoupeného JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2010, č. j. 3433/10-1300-200121, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2012, č. j. 3 Af 24/2010 – 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Při kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 Finanční úřad v Kolíně (dále též „správce daně“) z předložených inventur zásob materiálu, výrobků a zboží na skladě a z inventarizačních zápisů k 31. 12. 2007 zjistil, že žalobci na účtu č. 549 21 vznikl inventarizační rozdíl – manko nad normu ve výši 6 474 512,73 Kč. Základ daně pro vypořádání daně na výstupu z mank nad normu žalobce stanovil ve výši 3 147 332,46 Kč, což je inventarizační rozdíl vzniklý na výrobcích a zboží, a z této částky odvedl ve

zdaňovacím období prosinec 2007 daň ve výši 600 698,97 Kč. Ze zbývající částky, která se stala předmětem manka ve výši 3 327 180,27 Kč (inventarizační rozdíl vzniklý na zásobách materiálu na skladě), nebyla daň z přidané hodnoty odvedena. Správci daně vznikly pochybnosti v tom, zda se v tomto případě skutečně jednalo o manko ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví"), které není zdanitelným plněním v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty").

[2] Vzhledem k tomu, že dle správce daně žalobce neprokázal splnění podmínek, za kterých lze uvedenou částku inventarizačního rozdílu považovat za manko nepodléhající zdanění, dodatečně žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty z nedoloženého úbytku materiálových zásob za období prosinec 2007 ve výši 636 612 Kč, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 10. 2009, č. j. 108836/09/034913205391. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru.

[3] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud") žalobu proti rozhodnutí žalovaného v záhlaví popsaným rozsudkem zamítl. V odůvodnění uvedl, že základní spornou otázkou mezi účastníky je, zda materiál, který zaúčtoval žalobce na účet č. 549 21 – označený jako manko nad normu, představuje manko, které nepodléhá dani z přidané hodnoty. Městský soud při posouzení věci vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 Afs 51/2009 – 67. Podle městského soudu nelze ze zjištění získaných v průběhu daňového řízení uzavřít, že částka 3 327 180,27 Kč představuje spotřebu materiálu použitého ve výrobě během roku 2007. Nebyly zjištěny a ani prokázány fyzikální vlastnosti materiálu, které by způsobily při jeho příjmu na sklad, výdeji do spotřeby, zpětném příjmu na sklad a při provedení fyzické inventury odchylky při vážení či měření materiálu v této výši. I když je zřejmé, že v průběhu pohybu materiálu dochází k nepřesnostem při vážení či měření materiálu, žalobce neprokázal (a správci daně ani nemohl poskytnout žádný důkazní prostředek, neboť nevede evidenci o skutečné hmotnosti materiálu), že odchylky při vážení či měření materiálu vznikly právě v jím deklarované výši, potažmo, že dotčený materiál byl spotřebován při jeho ekonomické činnosti. Žalobce tak neodstranil pochybnosti, že k „úbytku materiálu" mohlo dojít i z jiných než žalobcem uváděných důvodů, tedy, že mohlo dojít k použití materiálu pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností.

[4] Žalobce se mýlí, pokud dovozuje, že prokázání skutečnosti, že materiál nemohl opustit areál závodu žalobce, samo o sobě znamená prokázání spotřeby materiálu ve výrobě. Námitku žalobce, že důkazní břemeno daňového subjektu nemůže být postaveno na prokázání „negativní skutečnosti", vyvrací průběh daňového řízení, z něhož je zřejmé, že žalobce k prokázání toho, co daňový subjekt netvrdí, vyzýván správcem daně nebyl. Soud uzavřel, že žalobce neprokázal v rámci daňového řízení, že použil hmotný majetek pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností v prosinci 2007, a proto je správný závěr žalovaného, že na daný případ dopadá § 21 odst. 6 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty.

II.

Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Stěžovatel v prvé řadě namítá, že správce daně i žalovaný po něm požadovali prokázat, že dotčený materiál nepoužil pro účely nesouvisející s uskutečňováním jeho ekonomických činností. Takový požadavek je nezákonný, neboť je projevem tzv. negativní důkazní teorie – přímý důkaz reálné neexistence posuzované skutečnosti nelze podat. Stěžovatel je přesvědčen, že důkazní břemeno jej stíhá primárně ve vztahu k tvrzení o existenci manka. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že na účet mank se v souladu se zákonem o účetnictví účtují mj. rozdíly, které nelze prokázat způsobem stanoveným v tomto zákoně. Po stěžovateli tedy nelze spravedlivě požadovat, aby prokázal, že při procesu naskladňování došlo ke vzniku manka v přesné výši 3 327 180,27 Kč, jak dovozuje městský soud. Výše manka je zjištěna až v procesu inventarizace, přičemž neexistence účetních dokladů znemožňuje provést „spárování“ zjištěného rozdílu s úkony/skutečnostmi nastalými v minulosti. Stěžovatel považuje v tomto kontextu za rozhodné, že na základě místního šetření bylo potvrzeno, že v procesu naskladňování vznikají odchylky způsobené tím, že materiál je naskladňován podle údajů na dodacích listech.

[6] Žalovaný a městský soud postavili svou stěžejní argumentaci na tom, že nesprávné a neúplné vedení evidencí a účetnictví jde plně k tíži stěžovatele. Z absence vážních lístků pak soud dovodil porušení účetních předpisů, jež mělo za následek neunesení důkazního břemene. Tato absence však dle stěžovatele není projevem porušení účetních předpisů. Při naskladňování materiálu v souladu se zákonem o účetnictví, prováděcími právními předpisy a účetními standardy platí, že materiál je zaveden do účetnictví v množství dle dodacího listu, neboť korekci podle zjištění při převzetí není účetní jednotka povinna nijak zaznamenat, ani o zjištěný rozdíl upravovat účetní záznam. Výše uvedený závěr jednoznačně potvrzuje i odborná literatura – stěžovatel v této souvislosti poukazuje na interní směrnici Vysoké školy ekonomické v Praze k evidenci materiálu. Stěžovatel je přesvědčen, že po něm nelze spravedlivě požadovat, aby nad rámec svých zákonných evidencí vedl další podpůrné evidence, případně aby postupoval v rozporu se zákonem o účetnictví za účelem získání důkazních prostředků pro dané účely. Jak ostatně uvedl i městský soud, v případě absence vážních lístků nemůže stěžovatel objektivně předložit žádný požadovaný důkazní prostředek, kterým by prokázal, že odchylky při vážení či měření vznikly v předmětném období právě ve výši 3 327 180,27 Kč. Stěžovatel může pouze prokázat, jakým způsobem ke vzniku manka pravděpodobně dochází, nicméně jeho přesná výše vyplyne až z procesu inventarizace. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl.

[7] Zpochybňoval-li správce daně správnost zaúčtování na účty inventarizačních rozdílů, bylo na něm, aby prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí.

[8] Stěžovatel v závěru uvádí, že napadeným rozsudkem městský soud porušil jeho základní práva a svobody, princip právní jistoty a předvídatelnosti práva. Dále soud porušil stěžovatelovo právo na spravedlivý proces a zásadu rovnosti účastníků tím, že se v odůvodnění rozsudku nevypořádal se všemi důvody, které stěžovatel předestřel v žalobě. V důsledku porušení shora uvedených principů bylo porušeno i stěžovatelovo právo

vlastnit majetek, neboť mu byla neústavním způsobem stanovena daňová povinnost. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na argumentaci v odůvodnění svého rozhodnutí, ztotožnil se s rozsudkem městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu [důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; *III.A*], následně námitkou nepřípustného uplatnění tzv. negativní důkazní teorie v případě stěžovatele [důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; *III.B*] a námitkou nesprávného posouzení otázky pochybení stěžovatele při vedení povinných evidencí a porušení účetních předpisů a s tím související otázkou unesení důkazního břemene v daňovém řízení [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.; *III.C*].

III.A
Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu

[12] Stěžovatel zcela v závěru kasační stížnosti namítl, že městský soud porušil jeho právo na spravedlivý proces a zásadu rovnosti účastníků, *neboť se v rozsudku nevypořádal se všemi důvody, které stěžovatel uvedl ve své žalobě.* Jinými slovy stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud tuto námitku vypořádal v té míře obecnosti, v jaké byla uplatněna (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS). Stěžovatel neuvedl, jaké konkrétní důvody žaloby podle jeho názoru městský soud řádně neprojednal. Zdejší soud proto může toliko konstatovat, že z odůvodnění napadeného rozsudku je zjevné, že městský soud reagoval na všechny stěžovatelem uplatněné žalobní námitky a přezkoumatelným způsobem je na s. 17 až 21 svého rozsudku vypořádal.

[13] Tato kasační námitka není důvodná.

III.B
Námitka uplatnění negativní důkazní teorie

[14] Stěžovatel dále namítá, že správce daně a žalovaný po něm požadovali prokázat, že zboží nebylo použito pro ekonomické účely (na jiném místě kasační stížnosti pak námitku opakuje s tím, že po něm bylo žádáno prokázání skutečnosti, že nedošlo k použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností

plátce), přičemž takový požadavek je nezákonný, neboť nelze podat přímý důkaz reálné neexistence posuzované skutečnosti.

[15] Stěžovateli je nutno přisvědčit, že v daňovém řízení není možno po daňovém subjektu žádat, aby prokázal reálnou neexistenci určité skutečnosti. Takový postup by byl projevem tzv. negativní teorie důkazní, kterou je třeba v zásadě odmítnout, neboť nelze dokazovat něco, co neexistuje. Tento názor podporuje i bohatá judikatura zdejšího soudu, na kterou ostatně v kasační stížnosti odkazuje i stěžovatel.

[16] Nejvyšší správní soud však v tomto ohledu aprobuje názor městského soudu, že průběh daňového řízení vyvrací tuto námitku stěžovatele. Správce daně stěžovatele opakovaně vyzýval, aby doložil své tvrzení, že jde o manko nepodléhající zdanění, případně k prokázání tvrzení, že veškerý nakoupený materiál byl použit k výrobě hotových výrobků a příslušná daň na výstupu byla uplatněna až při jejich prodeji, prokázání existence manka, příčin jeho vzniku, jakým způsobem bylo rozhodnuto o jeho vypořádání a že byla vůči odpovědným pracovníkům uplatněna náhrada škody (k tomu např. Výzva ze dne 25. 11. 2008, Protokol o ústním jednání ze dne 21. 1. 2009, Výzva ze dne 3. 7. 2009). Nikdy v průběhu řízení tak správce daně (ani žalovaný) po stěžovateli nepožadovali prokázání negativní skutečnosti.

[17] Stěžovatel k podpoře svého tvrzení cituje pasáž z rozhodnutí žalovaného, ze které dle něj plyne, že po něm bylo požadováno prokázání negativní skutečnosti. Zdejší soud má však za to, že se jedná spíše o formulační neobratnost žalovaného. Jak bylo výše uvedeno, z řízení před správcem daně i žalovaným naopak jasně vyplynulo, že požadovali po stěžovateli, aby prokázal, že částka ve výši 3 327 180,27 Kč představuje spotřebu materiálu použitého stěžovatelem ve výrobě během roku 2007, jak v průběhu celého řízení tvrdil. Odkazovaná pasáž z rozsudku městského soudu (na s. 7 kasační stížnosti) o snaze prokázat negativní skutečnost také nesvědčí. Naopak, městský soud v ní vyjadřuje svůj názor, že k úbytku materiálu mohlo dojít jeho použitím pro účely nesouvisející s ekonomickou činností stěžovatele, což tento neprokázal (tj. nepodařilo se mu prokázat účel použití „ztraceného“ materiálu).

[18] Tato námitka není důvodná.

III.C
Unesení důkazního břemene

[19] Stěžovatel dále namítá, že unesl své důkazní břemeno, neboť v daném případě se jednalo o manko, u něhož se nepodařilo zjistit příčinu jeho vzniku. V případě manka zjištěného na zásobách nedochází automaticky ke zdanění. K takové situaci podle stěžovatele dochází tehdy, pokud bude na příslušný účet manko účtováno v rozporu s právními předpisy. Tak tomu však v případě stěžovatele nebylo. Stěžovatel dle svého tvrzení neporušil účetní předpisy a nelze mu klást k tíži absenci vážních lístků. V případě absence vážních lístků nemůže stěžovatel objektivně předložit požadovaný důkazní prostředek. Stěžovatel mohl pouze prokázat, jakým způsobem ke vzniku manka pravděpodobně dochází (tj. prokázat, že vznikají odchylky při měření a vážení), že o něm účtuje v souladu s účetními předpisy, nicméně jeho přesná výše vyplyne až z procesu

inventarizace. Stěžovatel má proto za to, že své důkazní břemeno ve věci unesl a závěr městského soudu je postaven na nesprávném právním posouzení věci.

[20] Stěžovatel je přesvědčen, že postup správce daně, žalovaného i městského soudu jsou výsledkem paušalizace a zjednodušující aplikace právních závěrů obsažených v rozsudku zdejšího soudu ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 Afs 51/2009 – 67. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje a naopak výklad podaný v kasační stížnosti stěžovatelem považuje spíše za dezinterpretaci uvedeného rozsudku.

[21] Jak již bylo uvedeno výše, podstatou sporu v nyní souzené věci je, zda materiál, který zaúčtoval stěžovatel na účet č. 549 21 – označený jako manko nad normu, představuje manko, které nepodléhá dani z přidané hodnoty, či bylo na místě toto manko zdanit.

[22] Stejně jako městský soud i kasační soud vycházel při posouzení této sporné otázky ze shora zmíněného rozsudku ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 Afs 51/2009 – 67, který je konstruován na základech konstantní jednotné judikatury k této otázce. Stěžovatel v kasační stížnosti jednotu a konstantnost této judikatury zpochybňuje (s. 4 kasační stížnosti), neuvádí však žádné důvody, pro které činí tento závěr. Soud tedy nevidí nejmenšího důvodu, proč by z ní nemohl v nyní souzené věci vycházet (ostatně i sám stěžovatel touto judikaturou argumentuje). Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku dovodil následující obecné závěry pro úvahy o zdanitelnosti manka: „*Z hlediska daně z přidané hodnoty spadá úbytek zboží na skladě (manko) pod definici zdanitelného plnění [§ 7 odst. 2 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, resp. § 13 odst. 4 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty], a podléhá proto dani.*“ Jinak řečeno, pravidlem je, že pokud daňový subjekt zaúčtuje úbytek zboží na skladě, podléhá takové manko dani, neboť je zdanitelným plněním. Tedy i manko, u nějž není možné či hospodárné zjistit příčiny jeho vzniku, podléhá dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud dále vymezil výjimky z tohoto pravidla: „*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* (rozsudek NSS ze dne 8. 12. 2005, č. j. 2 Afs 29/2005 – 104, pozn. soudu) *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 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.*“ Nejvyšší správní soud jen pro úplnost poznamenává, že obdobný názor vyjádřil i Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 796/02.

[23] V nyní projednávané věci považuje soud za podstatné, že stěžovatel se nesnažil prokázat to, že by nastala některá ze shora nastíněných situací, jež by odůvodňovala užití výjimky z pravidla zdanění manka. Stěžovatel v průběhu daňového řízení (poté co ustoupil od své argumentace o vzniku manka z důvodu podhodnocených norem spotřeby) argumentoval, že žádná manka na zásobách materiálu ve skutečnosti nevznikla a že částka ve výši 3 327 180,27 Kč představuje spotřebu materiálu použitého stěžovatelem ve výrobě

během roku 2007. Materiál používaný ve výrobě není při jeho příjmu na sklad, výdeji do spotřeby, zpětném příjmu na sklad a při provedení fyzické inventury možno absolutně přesně vážit a měřit – proto v průběhu roku vzniká rozdíl mezi evidenčním a fyzickým stavem zásob. Správce daně (právě s ohledem na toto tvrzení) stěžovatele v průběhu řízení opakovaně vyzýval, aby toto své tvrzení (že zásoby byly použity pro podnikatelské účely) náležitě prokázal (srov. výzvy citované v bodě [16]). Pokud by své důkazní břemeno ve vztahu k tomuto tvrzení unesl, skutečně by nemohlo dotčené manko podléhat zdanění (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 Afs 51/2009 – 67). Stěžovatel však v průběhu řízení nebyl schopen podat takový důkaz a správce daně proto musel vycházet ze skutečnosti, že zásoby byly použity pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, a tedy že je naplněna hypotéza § 13 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty (srov. s. 6 odst. 2 rozhodnutí žalovaného, s. 18 odst. 3 rozsudku městského soudu). V tomto ohledu je tedy zjevné, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl.

[24] Stěžovatel dále namítal, že nelze požadovat, aby daňový subjekt prokázal, v jaké přesné výši manko vzniklo. Tento názor dle Nejvyššího správního soudu nelze přijmout. Manko sice je stav, kdy nelze způsoby stanovenými v zákoně o účetnictví prokázat, proč existuje inventarizační rozdíl (není možno úbytek materiálu doložit příslušnými účetními doklady), vždy ale musí být jasná výše tohoto inventarizačního rozdílu. Pokud stěžovatel tvrdí, že není schopen prokázat přesnou výši částky manka, pak není možné dospět k jinému závěru, než že neunesl své důkazní břemeno. V projednávané věci stěžovatel sám přiznává, že požadované nemohl prokázat z důvodu absence vážních lístků – tuto skutečnost nelze klást k tíži správci daně, ale plně právě žalovanému, který musí být schopen prokázat skutečnou výši inventarizačního rozdílu.

[25] Stěžovateli lze přisvědčit, že bylo prokázáno, že při procesu naskladňování u něj vznikají odchylky při měření a vážení. Nelze však podpořit jeho názor, že naskladňovaný materiál musí být do účetnictví zaveden podle dodacího listu, nikoli podle skutečně naskladněného množství. Z provedeného místního šetření vyplynulo (srov. Protokol o ústním jednání ze dne 12. 4. 2010), že stěžovatel přesto, že při naskladňování materiálu kontroloval skutečnou hmotnost, do účetnictví zaváděl hmotnost dle dodacího listu, tedy množství, jehož skutečný stav se mohl v návaznosti na povolenou odchylku sjednanou v kupních smlouvách lišit o ± 10 %. Stěžovatel má za to, že evidence skutečné hmotnosti naskladněného materiálu v účetnictví by byla v rozporu se zákonem o účetnictví a že jeho povinností je evidovat naskladněný materiál toliko podle dodacího listu. Neuvádí však konkrétně, jaké ustanovení zákona o účetnictví mu v takovém postupu brání. K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že povinností daňového subjektu je naopak vést takové účetnictví, které je správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné (§ 8 zákona o účetnictví). Podle § 33 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví se za průkazný účetní záznam považuje pouze účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje. Daňový subjekt musí zboží evidovat v účetnictví řádně a průkazně, přičemž skladová evidence musí navazovat na účetnictví (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 94/2007 – 69). Nejvyšší správní soud tedy nevidí důvodu, proč by daňový subjekt nemohl evidovat přijatý materiál podle jeho skutečné váhy a míry – takový postup není nezákonný. Odkaz na interní směrnici Vysoké školy ekonomické, jež stěžovatel přináší na podporu této své argumentace, je nepřípadný, nejen pro to, že se

nejedná o dokument, který by měl být pro ostatní daňové subjekty jakkoli závazný (jde pouze o interní normativní akt vysoké školy), navíc argumentaci stěžovatele nepodporuje. Z této směrnice totiž vyplývá, že podle dodacího listu bude materiál zaevidován pouze v případě, odpovídá-li dodávka veškerým kvantitativním (a kvalitativním) požadavkům. To ovšem nebyl případ stěžovatele. Stejně tak na projednávanou věc nedopadá stěžovatelem dovolávaný odkaz na odbornou literaturu, který řeší situaci, kdy odběratel nejprve obdrží materiál a až následně fakturu.

[26] Stěžovatel v této souvislosti také namítá, že zpochybňoval-li správce daně zaúčtování na účty inventarizačních rozdílů, bylo na něm, aby postupoval v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákona o správě daní a poplatků"), tedy prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. K tomu lze uvést, že správce daně v nyní posuzovaném případě nezpochybňoval zaúčtování na účty inventarizačních rozdílů, jak sugeruje stěžovatel. Proto na něj nemohlo ani přejít důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Městský soud dospěl ke stejnému závěru – uvedl, že správce daně z účetnictví stěžovatele vycházel a i proto jej vyzýval k prokázání spotřeby materiálu na účtu č. 549 21 v hodnotě 3 327 180, 27 Kč, zaúčtování na tento účet však nezpochybňoval.

[27] Městský soud k tomu doplnil, že v průběhu daňové kontroly z provedených důkazů vyplynulo, že stěžovatelem vedená skladová evidence nebyla průkazná, neboť neodrážela skutečný stav. Podle ustálené judikatury zdejšího soudu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb. *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.* [...] *Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*" (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.*, část V a) nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; shodně též nález ÚS sp. zn. II. ÚS 232/02, Sb. n. u., sv. 28, č. 134, s. 143, na s. 149). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100 (*Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.*), část IV/e a)]. Dle názoru Nejvyššího správního soudu se podařilo správci daně na základě provedené daňové kontroly identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě mohl skladovou evidenci hodnotit jako nesprávnou a neprůkaznou – zejména na základě provedeného místního šetření bylo zjištěno, že stěžovatel nijak neeviduje skutečná množství přijatého materiálu, ale toliko množství dle dodacího listu, u kterého však toleruje poměrně významnou odchylku. V takové situaci bylo na stěžovateli, aby důvodné pochybnosti správce daně rozptýlil, což však neučinil. Ostatně ani v žalobě či

kasační stížnosti nesplnění povinnosti správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ve vztahu ke skladové evidenci nenamítal.

[28] Pro shrnutí výše uvedeného je tedy možno uvést, že bylo na stěžovateli, aby v daňovém řízení prokázal, že evidované manko nelze považovat za zdanitelné plnění, resp. že bylo použito pro podnikatelské účely. Stěžovatel však takovou skutečnost neprokázal, své důkazní břemeno tedy neunesl. Proto správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud mu daň z přidané hodnoty z manka na zásobách doměřili. Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému také neshledal, že by městský soud dotčené právní otázky posoudil nesprávně, jak namítá stěžovatel. Lze tedy konstatovat, že v rozporu s tvrzením stěžovatele nebyla rozhodnutími správce daně, žalovaného ani městského soudu porušena základní lidská práva žalobce, princip předvídatelnosti, ani jeho právo vlastnit majetek.

[29] I tato kasační námitka je nedůvodná.

IV. Závěr

[30] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Současně neshledal žádnou vadu, ke které by musel přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 14. června 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu