

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **BEST FIN PLUS spol. s r. o.,** se sídlem Na Hliněnce 457, Nová Včelnice, zast. JUDr. Václavem Faltýnem, advokátem ve sdružení Faltýnová, Faltýn & partneři, advokátní kancelář, se sídlem nám. Míru 143, Domažlice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 10. 2011, č. j. 10 Af 47/2011 – 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - BEST FIN PLUS spol. s r.o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 10. 2011, č. j. 10 Af 47/2011 – 31, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 26. 10. 2011, č. j. 10 Af 47/2011 – 31, zamítl žalobu společnosti BEST FIN PLUS spol. s r. o., jíž se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 22. 4. 2011, č. j. 1772/11-1300, kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena odvoláními napadená rozhodnutí Finančního úřadu v Jindřichově Hradci - dodatečný platební výměr ze dne 24. 9. 2010, č. j. 60656/10/086910304633 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 ve výši 47 352 Kč a současně i na penále ve výši 9470 Kč, dodatečný platební výměr ze dne 24. 9. 2010, č. j. 60657/10/086910304633 na daň z přidané hodnoty

za zdaňovací období prosinec 2008 ve výši 6767 Kč a současně i na penále ve výši 1353 Kč (dále také „vyměřená daň“).

Krajský soud především neshledal opodstatněnou námitku žalobkyně, že správní orgány neměly na věc aplikovat vyhlášku č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů (dále jen „vyhláška“) a že pokud tak učinily, jde o postup nezákonný, neboť vyhláška, jako podzákonný právní předpis, byla vydána výhradně k provedení některých ustanovení zákona o spotřebních daních. Naopak, správce daně došel ke bezvadnému závěru, že množství pohonných hmot představující rozdíl mezi technicky zdůvodnitelnou ztrátou podle vyhlášky a ztrátou vykazovanou daňovým subjektem v protokolech o inventurách je nutno považovat za zboží, které žalobkyně použila pro účely nesouvisející s uskutečňováním její ekonomické činnosti. Správně proto postupoval podle ustanovení § 13 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty nebo ZDPH“), a tuto hodnotu hmotného majetku žalobkyně považoval za dodání zboží za úplatu. Vyhláška ostatně ani nepředstavovala důkazní prostředek, jak bylo tvrzeno v žalobě, kterým by byl proveden důkaz k vyvrácení tvrzení žalobkyně. Právní předpis nepředstavuje důkazní prostředek, neboť neslouží ke zjišťování skutkového stavu věci. Opodstatněná není ani námitka žalobkyně, že žalovaný nově použil jako důkaz klimatické údaje Českého hydrometeorologického ústavu a že (s poukazem na str. 9 napadeného rozhodnutí) ji neinformoval o tomto důkazu a neumožnil jí, aby se s ním seznámila. Je tomu tak proto, že žádný takový důkaz nebyl v daňovém řízení (včetně řízení odvolacího) prováděn. Pokud se žalovaný na str. 9 svého rozhodnutí vyjádřil ke klimatickým podmínkám, jednalo se o odůvodnění vysloveného závěru ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole, v níž bylo konstatováno, že klimatické podmínky v letech 2007 a 2008 se nelišily. Údaj o vyslovené odchylce činící max. 0,4°C nepředstavuje důkaz, ale jde o upřesnění konstatování správce daně, jak již bylo uvedeno ve zprávě. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, pokud tvrdí, že správní orgány nepostupovaly podle § 25 odst. 2 věta předposlední zákona o daních z příjmů, podle kterého může správce daně posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků s obdobnou činností. Vadné je i tvrzení žalobkyně o tom, že nebyla seznámena s výsledky porovnání a neměla možnost se k nim vyjádřit. Opak vyplývá jak ze zprávy o daňové kontrole, která byla s žalobkyní projednána dne 24. 9. 2010, tak i z výzvy, která jí byla doručena dne 12. 5. 2010. Z těchto písemností je patrno, že žalobkyně byla výslovně seznámena se způsobem, který správce daně zvolil a na základě kterého postupoval, a bylo jí též ozřejměno, jakým způsobem došel správce daně k závěrům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole. Krajský soud proto došel k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem a žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka předně namítla, že nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, který neshledal pochybení žalovaného a správce daně v tom, že v projednávané věci aplikovali vyhlášku, a že tato nebyla důkazem, jejímž prostřednictvím bylo vyvráceno její

tvrzení o skutečném úbytku prodávaných pohonných hmot v důsledku jejich skladování a přečerpávání. V této souvislosti krajský soud nesprávně posoudil i její výtku vůči žalovanému, který procesně pochybil, pokud nevyšel z vnitropodnikových směrnic jiných poplatníků, nebo ze ztrát zjištěných u jiných poplatníků podnikajících ve stejném oboru. Krajský soud pochybil i tím, že nezrušil rozhodnutí žalovaného z toho důvodu, že tento správní orgán v její věci vadně aplikoval vyhlášku č. 237/2005 Sb. namísto ustanovení § 25 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů). Správce daně ani žalovaný přitom neprovedli srovnání, zda výše jejího ztratného odpovídá normě ztratného jiných poplatníků. Krajský soud rovněž nevyvodil žádné závěry ze zásahu do jejích práv (porušení procesních předpisů) ze strany žalovaného, který měl použít k důkazu klimatické údaje Českého hydrometeorologického ústavu (viz str. 9 napadeného rozhodnutí). Stalo se tak přesto, že ji o tom předem neinformoval a nedal jí možnost vyvrátit správnost a věrohodnost tohoto důkazu dalšími tvrzeními či důkazními návrhy. Žalovaný jí tak zbavil práva na obranu (porušil „rovnost zbraní“), a zatížil své řízení zásadní procesní vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Finanční ředitelství k podané kasační stížnosti konstatuje, že se jedná o zcela identické námitky, které stěžovatelka uplatňovala již v odvolacím řízení i v řízení před krajským soudem. Vznesené námitky nejsou důvodné a ani nemají oporu ve spise. Naopak závěry krajského soudu vyslovené v článku IV. napadeného rozsudku odpovídají skutečnosti. Stejně tak je správný závěr správního soudu, že vyhláška nepředstavovala důkazní prostředek. V daňovém řízení bylo totiž jednoznačně prokázáno manko (množstevní ztráta) na prodávaném zboží - motorové naftě, benzinu Speciál 91 a benzinu Natural 95, které převyšovalo výši ztrát způsobených technicky zdůvodněnými ztrátami při dopravě a skladování pohonných hmot oproti ztrátám vzniklých z téhož titulu, které jsou předpokládány a akceptovány vyhláškou Ministerstva průmyslu a obchodu č. 237/2005 Sb. Z inventur jednoznačně vyplývá, že ztráty vykazované stěžovatelkou byly několikanásobně vyšší nežli ztráty akceptovatelné podle uvedené vyhlášky. Stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně, že k uvedeným ztrátám došlo jinak, nežli způsobem deklarovaným stěžovatelkou (ztráty při dopravě a skladování). Správce daně z tohoto důvodu (rozdíl mezi mankem stěžovatelky a množstevní ztrátou, kterou lze na základě vyhlášky přičítat právě ztrátám v důsledku vlivu povětrnostních podmínek a ztrátám při dopravě) spatřoval uvedený rozdíl ve zboží, které stěžovatelka použila pro účely nesouvisející s uskutečňováním jejích ekonomických činností, a proto jí doměřil daň z přidané hodnoty. Je tomu tak proto, že porušila ustanovení § 21 ZDPH, když daň vztahující se ke zboží - resp. zboží v množství rozdílu mezi vykazovanou množstevní ztrátou a mankem dle vyhlášky - neuvedla do svého daňového přiznání a neodvedla z něj daň. Neopodstatněná a bez opory ve spise je i výtka, že správní orgán postupoval vadně, pokud (s poukazem na str. 9 rozhodnutí o odvolání) použil k důkazu „klimatické údaje Českého hydrometeorologického ústavu“, stěžovatelku o tom neinformoval a nedal jí tím možnost vyvrátit správnost a věrohodnost takového důkazu. Bylo však povinností stěžovatelky vyvrátit pochyby správce daně stran oprávněnosti vykazovaných ztrát na pohonných hmotách. Stěžovatelka tyto pochybnosti nevyvrátila a neprokázala oprávněnost uplatněných (několikanásobných) inventárních rozdílů. Pokud pak žalovaný ve svém rozhodnutí pro dokreslení a pro úplnost uvedl údaje Českého hydrometeorologického ústavu o povětrnostních podmínkách v roce 2007 a 2008,

nejednalo se o nový důkaz (na správci daně ani neváz ne důkazní břemeno) ve smyslu ustanovení § 115 daňového řádu, ale o argument k dokreslení okolnosti, že v kontrolovaných letech (2007 a 2008) nebyly odlišné povětrnostní podmínky. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplývá, že u stěžovatelky, jejímž předmětem činnosti je provozování čerpacích stanic, správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2007 až prosinec 2008. V průběhu této kontroly mu stěžovatelka předložila inventurní protokoly ze dne 31. 12. 2007 a 31. 12. 2008, z nichž bylo zjištěno manko – ztráta na skladu PHM (minerálních olejů). Konkrétně za rok 2007 toto manko činilo: u nafty 7066 ltr. (1,23% ze skladovaného množství), u benzinu Special 797,98 ltr. (1,1 % ze skladovaného množství) a u benzinu Natural 95 chybělo 4 625 ltr. (1% ze skladovaného množství). Za rok 2008 pak činilo manko u motorové nafty 2918 ltr. (0,5% ze skladovaného množství), u benzinu Special 91 celkem 12,6 ltr. (což je 0,03% z celkového množství) a u benzinu Natural 95 pak činilo manko 1024,71 ltr (tedy 0,25% z celkového množství). Po zjištění inventurních rozdílů v roce 2007 a 2008 došel správce daně k závěru, že tyto inventurní rozdíly u stěžovatelky několika násobně převyšovaly odůvodněné ztráty při dopravě a skladování minerálních olejů stanovené vyhláškou č. 237/2005 Sb. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, vznikly správci daně, ve vztahu k těmto rozdílům, pochybnosti o oprávněnosti uplatněného manka pohonných hmot, a to pro rozdíl mezi normou ztratného dle vyhlášky a stěžovatelkou do spotřeby (účet 501) zaúčtovaných inventurních rozdílů dle provedených inventur k 31. 12 2007 a 2008. Pochyby o správnosti vykazovaných ztrát na prodávaném zboží (které nebylo zatíženo daní na výstupu) vznikly správci daně i z toho důvodu, že roční procentní inventurní rozdíly se u stěžovatelky navzájem lišily i v jednotlivých letech, a to přes to, že se klimatické podmínky mezi lety 2007 a 2008 nelišily. Správce daně proto vyzval dne 12. 5. 2010 stěžovatelku, aby mu v tomto rozsahu prokázala skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, tedy, aby prokázala, že skutečně měla v roce 2007 a 2008 takové ztráty na pohonných hmotách, jaké vykázala dle inventurních soupisů. K této výzvě stěžovatelka předložila jednak Vnitropodnikovou směrnici č. 1/2005 ze dne 30. 6. 2010, v níž jako přirozený úbytek pohonných hmot bylo vyčísleno množství 1,5% skladovaných hmot, a jednak sdělení, že při čerpání u ní nedochází k únikům (je prováděn pravidelný servis zařízení) a že má se zaměstnanci uzavřeny dohody o hmotné odpovědnosti, ale inventurní rozdíly nebyly žádnému předepsány k náhradě. Správce daně došel k závěru, že mu stěžovatelka neprokázala oprávněnost uplatněné ztráty při skladování a distribuci pohonných hmot, u nichž si původně uplatnila odpočet DPH. V návaznosti na ustanovení § 13 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty proto stěžovatelce shora uvedenými dodatečnými platebními výměry vyměřil DPH na výstupu, a to ve výši odpovídající rozdílu mezi inventárně zjištěnou ztrátou na skladu PHM a výší technicky zdůvodněné ztráty vyčíslené podle vyhlášky č. 307/2005 Sb. Odvolání proti těmto platebním výměrům žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 22. 4. 2011, č. j. 1772/11-1300 a dodatečné platební výměry správce

daně potvrdil. Včas podanou správní žalobou se stěžovatelka domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného pro jeho nezákonnost a pro vady řízení, které mu předcházely. Krajský soud v Českých Budějovicích napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal a žalobu stěžovatelky zamítl. Předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem v této věci je pak kasační stížnost stěžovatelky společnosti BEST FIN PLUS spol. s r. o. proti rozsudku krajského soudu v uváděné věci.

Jelikož stěžovatelka v kasační stížnosti namítala jednak nesprávné právní posouzení věci a implicitně i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti. Je tomu tak proto, že pokud by tato námitka byla důvodná, mohla by mít vliv i na posouzení věci samé.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc rozhodných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak uvážil o skutkovém stavu. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak, nestanoví-li zákon jinak (srov. ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze ani skutečnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by totiž soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Tak tomu ale v této věci není.

Z napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé, z jakého skutkového stavu vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Z odůvodnění rozsudku je rovněž zřejmé, proč má krajský soud právní závěry stěžovatelky za liché, mylné a vyvrácené. Shodně jako žalovaný došel k závěru, že stěžovatelka neprokázala, oproti normativním právním aktem stanoveným technicky zdůvodněným ztrátám na PHM vzniklých při dopravě a skladování minerálních olejů (vyhláškou), oprávněnost zvýšení těchto ztrát, či že by ke ztrátě došlo jinak, což by mohlo mít za následek, že by nebyl povinen z chybějících PHM odvést DPH na výstupu (např. případy, kdy bylo manko na zboží předepsáno k úhradě osobám s hmotnou odpovědností). Stejně tak je z rozsudku zřejmé, že soud reflektoval na veškeré žalobní body stěžovatelky. Rozsudek krajského soudu proto dostojí předestřeným požadavkům kladeným na přezkoumatelnost rozhodnutí správního soudu.

Stěžovatelka zásadně v kasační stížnosti namítla, že rozsudek krajského soudu je nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předešlém řízení. Krajský soud (obdobně jako žalovaný) měl věc stěžovatelky nesprávně posoudit, pokud aproboval postup správce daně a žalovaného, kteří v projednávané věci nezákonně aplikovali vyhlášku č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát

při dopravě a skladování minerálních olejů. Neprávně uvážil i o námitce stěžovatelky, že tato vyhláška byla ve skutečnosti důkazem, vyvracejícím tvrzení stěžovatelky o skutečném a oprávněném úbytku prodávaných PHM. Rozsudek krajského soudu je nezákonný i z toho důvodu, že nesprávně posoudil otázku aplikace ustanovení § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů, které mělo přednost před aplikací vyhlášky.

Podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu také považuje použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.

Podle ustanovení § 36 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty je základem daně cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, která je považována za cenu včetně daně, pokud jde o použití hmotného majetku nebo poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce podle § 13 odst. 4 písm. a) a § 14 odst. 3 písm. a).

Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle ustanovení § 72 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 vyhlášky č. 237/2005 Sb., výše technicky zdůvodněných ztrát vzniklých při dopravě minerálních olejů je dána součinem množství minerálních olejů dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně nebo množství dopravovaných minerálních olejů osvobozených od daně2) a stanoveného koeficientu ztrát při dopravě.

Podle ustanovení § 2 odst. 2 vyhlášky č. 237/2005 Sb., výše technicky zdůvodněných ztrát vzniklých při skladování minerálních olejů je dána součinem množství minerálních olejů skladovaných v daňovém skladu nebo ve skladu, pro který je vydáno zvláštní povolení podle zákona, a stanoveného koeficientu ztrát při skladování za zdaňovací období.

Podle ustanovení § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Rozsudek krajského soudu není nezákonný.

Nejvyšší správní soud předesílá, že v předmětné věci jde o posouzení toho, zda v situaci, kdy byl nesporně zjištěn úbytek zboží na skladě stěžovatelky (PHM) - manko, a současně nic nenasvědčuje, že by tyto PHM byly odcizeny či zničeny, lze považovat tento úbytek zboží za zdanitelné plnění, či nikoliv. Zákon o dani z přidané hodnoty termín manko nedefinuje. Je tomu tak proto, že oproti zákonu o účetnictví používá zcela jinou terminologii, upravuje jinou materii, a proto je třeba na něj nahlížet jinak než z pohledu

zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění účinném v rozhodné době [srov. § 30 odst. 5 písm. a), české účetní standardy, zákon o daních z příjmů]. Je tomu tak i proto, že zákon o dani z přidané hodnoty upravuje nepřímou daň, tj. daň, která je založena na existenci zdanitelného plnění – zde dodání zboží. Tímto dodáním zboží se zejm. rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Podle odstavce 4 písm. a) téhož zákona se pak dodáním zboží rozumí i použití hmotného majetku (zboží – PHM) pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Právě o tento případ jde v posuzované věci.

Pokud na jedné straně stěžovatelka zcela evidentně čerpala ze státního rozpočtu odpočet DPH u zboží, které dále na základě inventurních soupisů ze dnů 31. 12. 2007 a 2008 odepsala do spotřeby, aniž by z něj odvedla DPH, či popřípadě správci daně prokázala, že u těchto ztrát nebyla povinna odvést DPH na výstupu – například v případě prokázání, že zboží jí bylo ve skutečnosti odcizeno, či že manko předepsala v rámci hmotné odpovědnosti příslušným pracovníkům k úhradě (v těchto případech nejde o dodání zboží), nelze dojít k jinému závěru, než k jakému došel krajský soud i žalovaný, tedy, že toto zboží použila pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. V případě takového dodání zboží pak byla podle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinna u tohoto zboží přiznat a odvést daň.

Pro posouzení věci je dále významná okolnost, že mezi účastníky nebyly sporné výsledky inventury, stejně tak, jako skutečnost, že si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH při nákupu zboží, u kterého byl právě posléze zjištěn inventurní rozdíl, a že z tohoto zboží ke dni zjištění inventarizačního manka, nepřiznala a posléze neodvedla do státního rozpočtu příslušnou DPH. Závěr krajského soudu, že správní orgány nepochybily, pokud stěžovatelce doměřily DPH na výstupu z částky rozdílu mezi zjištěným skutečným inventarizačním rozdílem a množstevními ztrátami vyčíslenými na základě vyhlášky je zcela opodstatněný.

Je tomu tak proto, že stěžovatelka byla správcem daně vyzvána, aby mu prokázala, že se v letech 2007 a 2008 vykazovaných množstevních ztrát jednalo skutečně o ztráty ve výši deklarované v inventurních protokolech z 31. 12. 2007 a 31. 12. 2008 - tedy o ztráty vzniklé povětrnostními vlivy a při přečerpávání nafty, a že šlo skutečně o manko.

K prokázání této rozhodné skutečnosti – existenci manka (včetně jeho skutečné výše), které by stěžovatelku jinak opravňovalo neodvést DPH na výstupu u zboží, jež použila jinak než pro svou ekonomickou činnost, byla řádně vyzvána (rozhodnutím z 12. 5. 2010). Na tuto výzvu však stěžovatelka kromě svých tvrzení předložila jako důkaz toliko interní předpis - Vnitropodnikovou směrnici č. 1/2005 ze dne 30. 6. 2010. Tento důkazní prostředek však neprokazuje, že k vyčísleným množstevním ztrátám skutečně došlo. Neprokazuje ani to, že by toto manko bylo předepsáno k náhradě osobám za něj zodpovědným na základě dohod o hmotné odpovědnosti, jejichž existenci stěžovatelka také deklarovala. Namísto toho stěžovatelka uváděla, že při čerpání nedochází k žádným únikům, neboť má prováděn pravidelný servis a sebemenší úniky při čerpání paliva jsou bezprostředně po zjištění hlášeny a následně opraveny (přípis stěžovatelky z 2. 6. 2010). Lze proto konstatovat, že v daňovém řízení byla nesporně prokázána existence množstevních ztrát na stěžovatelkou prodávaném zboží - pohonných hmotách

(minerálních olejích) v množství podle inventurních protokolů. Nebylo však již prokázáno, že by toto manko bylo opodstatněné a že se jedná o skutečné manko. Množstevní ztráty totiž mohou být, co do titulu jejich vzniku různého druhu. Manko může vzniknout krádeží, jeho zánikem, či tak, že je jím zastřen prodej nebo jiné užití majetku bez daně, k němuž neexistují či nejsou zaúčtovány doklady.

Stěžovatelka však tvrdila, že k manku došlo výhradně působením povětrnostních vlivů při přečerpávání a skladování pohonných hmot. A to i přesto, že byla seznámena správcem daně ve zprávě o kontrole s okolností, že jí vykazované ztráty několika násobně převyšují množství technicky zdůvodněných ztrát vzniklých při dopravě a skladování minerálních olejů vzhledem k jí skladovanému a přečerpávanému množství prodávaných pohonných hmot, jejich poměry jsou rozdílné navzájem, přičemž klimatické podmínky se mezi roky 2007 a 2008 nelišily. Opodstatněnost této disproporce pak stěžovatelka neprokázala ani v důkazním řízení. Neprokázané manko totiž oproti manku prokázanému – například tím, že byla jeho náhrada předepsána k úhradě zaměstnancům s hmotnou odpovědností, či by bylo prokázáno odcizení tohoto zboží - je třeba na základě ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty považovat za dodání zboží, tedy zdanitelné plnění podléhající DPH na výstupu. U krádeže či náhradě škody nedochází k přechodu vlastnického práva k ztratnému zboží. Správní orgány proto zcela oprávněně došly k závěru, že stěžovatelka byla povinna u množství prodávaného zboží, u nějž neprokázala jeho oprávněnost, přiznat a odvést DPH na výstupu.

S uvedenými závěry pak korespondují nejen závěry, které Nejvyšší správní soud vyslovil ve svých dřívějších rozsudcích (srov. např. rozsudky sp. zn. 2 Afs 29/2005, 1 Afs 51/2009), ale i rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 796/2002. Není při tom rozhodné, že se týkají aplikace zákona č. 588/1992 Sb., neboť i tato právní úprava vycházela stejně jako zákon o dani z přidané hodnoty z šesté směrnice. V neposlední řadě lze v této souvislosti poukázat i na judikát Evropského soudního dvora sp.zn. C-435/03 ze dne 14. 7. 2005. Z těchto judikátů jednoznačně vyplývá, že pokud plátce daně neunese důkazní břemeno, když neprokáže, co se stalo se zbožím ve skutečnosti, nelze dovodit jiný závěr než takový, že zboží bylo použito pro účely nesouvisející s podnikáním (např. nebyly doloženy škodní protokoly). Není při tom rozhodné, zda s tímto zbožím nakládal sám plátce (stěžovatelka) nebo jeho zaměstnanci.

Zcela neopodstatněné je pak tvrzení stěžovatelky, že v projednávané věci byla nesprávně a nezákonně aplikována vyhláška č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů, a že se proto v jejím případě jednalo o nezákonný důkaz. V daňovém řízení je správní orgán povinen postupovat v souladu s právními předpisy. Byla-li vyhláška v rozhodném období (roky 2007 a 2008) součástí platného a účinného právního řádu České republiky, o čemž není sporu, byly správní orgány povinny postupovat v souladu s touto vyhláškou. Pokud se tedy stěžovatelka domáhala neplacení DPH na výstupu z „do spotřeby naúčtovaného inventárního rozdílu v PHM“, ačkoliv neprokázala, že se jednalo o skutečné manko, byla jí správně uznána jen výše manka stanovená podle citované vyhlášky. Otázkou správnosti výše vyčísleného manka podle vyhlášky se správní soudy nezabývaly, protože tato otázka nebyla stěžovatelkou namítána.

Neobstojí ani výtka stěžovatelky, že je rozsudek krajského soudu nezákonný z toho důvodu, že nesprávně posoudil otázku aplikace ustanovení § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů, které mělo přednost před aplikací vyhlášky. Je tomu tak proto, že ustanovení § 25 odst. 2 věta předposlední zákona o daních z příjmů, upravuje zcela jinou materii, nereguluje zdanění daní z přidané hodnoty (proto podle tohoto ustanovení nemohlo být ani postupováno). Jak totiž zcela přiléhavě uvedl již krajský soud, zvolený postup podle § 25 ZDP žalovaný ani správce daně při svém rozhodování neaplikovali. Toto ostatně žalovaný výslovně uvedl ve svém rozhodnutí (srov. str. 13 žalobou napadeného rozhodnutí). Jelikož ve věci stěžovatelky nebylo prováděno správními orgány žádné porovnávání normy ztrát s jinými poplatníky, jak stěžovatelka dále namítá (pozn. zákon o dani z přidané hodnoty nezná termín poplatníka), je neopodstatněná hypotetická výtka stěžovatelky, že by byla porušena práva stěžovatelky na seznámení s výsledky tohoto porovnávání. Stěžovatelka se rovněž mýlí, pokud v odst. 4 na straně 3 kasační stížnosti dovozuje, že krajský soud tvrdil ve svém rozsudku, že správce daně provedl dovozované porovnání. Jak již bylo uvedeno shora, pravý opak je pravdou. Pokud pak na stěžovatelku takto napadený rozsudek působí (čl. 3 rozsudku), nutno konstatovat, že tomu tak je z důvodu vypořádání se s těžko uchopitelným žalobním bodem, jak jej formulovala sama stěžovatelka.

Stěžovatelka se též mýlí, pokud dovozuje, že krajský soud neprávně uvážil o námitce, že vyhláška byla ve skutečnosti důkazem, vyvracejícím tvrzení stěžovatelky o skutečném a oprávněném úbytku prodávaných PHM. Jak opět přiléhavě uvedl již krajský soud (čl. 11 rozsudku), vyhláška, jako normativní právní akt nepředstavovala a ani nemohla představovat důkazní prostředek, což by stěžovatelce zastoupené osobou práva znalou – advokátem – mělo být dostatečně známo. Na tom nic nemění ani okolnost, že v zákoně 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byla v ustanovení § 31 odst. odst. 3 obsažena dikce: „ *Není třeba prokazovat skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z jeho činnosti, jakož i právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské Federativní Republiky a ve Sbírce zákonů České republiky*“. Toto znění zákona neznamená, že by právní předpisy byly v daňovém řízení důkazem, ale to, že se není třeba ve vztahu k správcům daně výslovně dovolávat znění zákona. Jako rozhodujícím orgánům ve správním (daňovém) řízení by jim totiž měly být právní předpisy dostatečně známy.

Nedůvodná je též námitka, že krajský soud nesprávně posoudil otázku porušení procesních předpisů žalovaným, když při svém rozhodování nově použil jako důkaz klimatické údaje Českého hydrometeorologického ústavu, aniž by stěžovatelku s tímto důkazem nejprve seznámil, a umožnil jí se k tomuto důkazu vyjádřit.

Žalovaný při svém rozhodování neprováděl další dokazování, při kterém by hodnotil nové důkazy, ale pouze ve svém odůvodnění na str. 9 rozvedl konstatování správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole (str. 4 odst. 4). I kdyby tak přesto žalovaný postupoval - tj. provedl by důkaz „zprávou hydrometeorologického ústavu“, nejednalo by se o takovou vadu řízení před správními orgány, která by mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného. Byla to totiž především stěžovatelka, která měla v daňovém řízení prokazovat oprávněnost výše množstevních úbytků – např. prostřednictvím i takového důkazu jako je zpráva „Českého hydrometeorologického ústavu“. Toto však stěžovatelka, jak již bylo uvedeno shora, neučinila a oprávněnost

úbytků – manka na PHM za léta 2007 a 2008 - neprokázala. Pokud by za tohoto stavu žalovaný i provedl poukazovaný „důkaz“, nemohl tento ničeho zvrátit na zjištěném skutkovém stavu věci. Nemohl na jeho základě dojít k závěru, že stěžovatelka „více“ neunesla důkazní břemeno, které na ní vázlo. Právě naopak, takový důkaz by mohl spíše svědčit stěžovatelce. Neobstojí proto závěr stěžovatelky, že krajský soud nesprávně posoudil otázku zásahu do jejích procesních práv, konkrétně práva vyjádřit se ke všem prováděným důkazům a navrhovat jiné k jejich vyvrácení.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 10. 2011, č. j. 10 Af 47/2011 – 31 není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 29. února 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu