



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Barbory Berkové v právní věci žalobce **eD' system Czech, a.s.**, se sídlem Ostrava-Mariánské Hory, Novoveská 1262/95, v řízení zastoupeného Ing. Janou Slámovou, daňovou poradkyní se sídlem Ostrava-Hrušov, Na Kamenině 453/18, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 30. 7.2012 č.j. 4000/12-1301-800230, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žalobce je povinen zaplatit žalovanému na náhradě nákladů řízení částku 466,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě [jehož působnost přešla na žalovaného (dále jen „žalovaný“)], jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III. ze dne 14.12.2011 č.j. 243928/11/390912802666, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009. Napadené rozhodnutí je vystavěno na závěru, že manka a škody se do účetnictví zanášejí k rozvahovému dni (zde 31.3.2009) jako ke dni, k němuž byla provedena inventarizace ve smyslu § 29 odst. 1 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). K tomuto dni je totiž najisto postaveno, že příslušné zboží bylo použito k účelům nesouvisejícím s ekonomickou činností daňového subjektu. Jakkoli mohou být fyzické inventury provedeny před i po rozvahovém dni, nic to nemění na požadavku zákona o účetnictví zaúčtovat je právě k rozvahovému dni. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalobce dovolává rozhodnutí podepsaného soudu ve věci sp. zn. 22 Ca 42/98, Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 222-228/00, Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 29/2005 a 7 Afs 13/2012, kdy zdůrazňuje, že o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, je třeba účtovat do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí. Má-li (snad) žalobce za to, že manko vzniklo již dříve, pak takové tvrzení v řízení neprokázal.

Žalobce namítá, že:

- 1) napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, když:
 - a) žalovaný se nevypořádal s námitkou, že v případě inventury provedené v souladu se zákonem o účetnictví až posledního měsíce po rozvahovém dni je fakticky nemožné zjištěné rozdíly uvést do daňového přiznání podávaného do 25. dne takového měsíce;
 - b) žalovaný se nevypořádal s námitkou, že jednotlivá manka mohla nastat a patrně nastala i v dřívějších měsících, nikoli jen v březnu 2009;
 - c) nereflektoval námitku žalobce, že ve zprávě o daňové kontrole je nesprávné tvrzení, že manka byla zaúčtována k 31.3.2009;
 - d) žalovaný zcela pominul, že inventarizace byla ukončena až konečným zúčtováním z 9.5.2009;
- 2) daňová povinnost byla žalobci doměřena bez řádného zahájení doměřovacího řízení ve smyslu § 91 odst. 1, § 143 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Daňová kontrola je totiž jen postupem správce daně, který nelze považovat za doměřovací daňové řízení, a to ani dílčí. Podle žalobce tak má postupovat správce daně v těchto krocích:
 - zahájit a vést doměřovací řízení,
 - seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění [§ 88 odst. 1 písm. d) daňového řádu], a až poté
 - projednat s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole;dovolává se přitom závěrů komentáře Baxa J. a kol.: Daňový řád. Komentář. II. díl, Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha 2011, str. 854, podle něhož je možno daň doměřit jen na základě výsledků doměřovacího řízení;
- 3) daň může být přiznána nejdříve v den, kdy je stanovena. Až takový den může být podle žalobce dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Představa žalovaného, že všechny daňové subjekty (účetní jednotky) provádějí inventarizaci přesně v rozvahový den, není správná a neodpovídá praxi, navíc je v přímém rozporu

se zákonem o účetnictví. Ten umožňuje provést inventuru v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popř. dokonce v prvním měsíci následujícího účetního období. Proces inventarizace probíhá ve třech krocích:

- fyzická inventura majetku,
- srovnání zjištěného stavu se stavem evidenčním,
- účtování o inventarizačních rozdílech.

Délka tohoto procesu se odvíjí od množství inventarizovaného majetku a proces musí být ukončen do sestavení účetní závěrky (nikoli tedy již ke dni rozvahovému). Aby měl za této situace daňový subjekt vyhovět požadavkům žalovaného, musel by podat dodatečné daňové přiznání – nelze však požadovat, aby daňový subjekt postupující zcela v souladu se zákonem o účetnictví byl nucen nést sankce (úrok z prodlení) vyplývající z podání dodatečného daňového přiznání. Navíc – je-li provedena fyzicky až po rozvahovém dni – jsou v inventuře zahrnuty i manka vzniklá po rozvahovém dni, čili spadající až do dalšího zdaňovacího období. Následná novelizace zákona o účetnictví tento rozpor ještě prohloubila, když umožnila provést inventuru až dva měsíce po skončení účetního období.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. K jednotlivým žalobním bodům uvádí:

- 1) a) závěry napadeného rozhodnutí jsou zcela inkompatibilní s žalobcovou verzí. Pokud je zákonodárcem stanoveno, ke kterému dni dochází k uskutečnění zdanitelného plnění, pak je na daňovém subjektu, aby tento požadavek naplnil příslušnými procesními mechanismy bez ohledu na to, kdy úkony k tomu potřebné fyzicky provede;
- b) již v odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo uvedeno, že den vzniku manka nelze určit přesně; je tu však den, kdy k jejich vzniku muselo dojít nejpozději, neboť právě k tomuto dni je zjištěno, že zboží nebylo užito k ekonomické činnosti daňového subjektu;
- c) v odůvodnění napadeného rozhodnutí je jasně uvedeno, proč argumentace žalobce nebyla akceptována;
- d) napadené rozhodnutí jasně argumentuje, že i když jsou fyzické inventury provedeny zpravidla i po dni, k němuž se sestavuje účetní závěrka, o rozdílech je třeba účtovat právě ke dni, k němuž se účetní závěrka sestavuje;
- 2) úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je vždy zahájeno i daňové řízení (zde se žalovaný dovolává rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 57/2009, rozhodnutí Krajského soudu v Brně ve věci sp. zn. 30 Ca 136/2006 a komentáře Baxa J. a kol.: Daňový řád. Komentář. I. díl, Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha 2011, str. 503);
- 3) zákon o účetnictví stanoví okamžik, ke kterému se zaúčtovávají manka, zcela jasně. Provede-li daňový subjekt inventarizaci tak, že o rozdílech nestihne fakticky účtovat do konce lhůty k podání daňového přiznání, pak mu příslušnou korekci daňových tvrzení umožňuje právě institut dodatečného daňového přiznání.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

K žalobním bodům 1a) a 1d) krajský soud konstatuje, že napadené rozhodnutí je vystavěno na striktním závěru, že o zjištěných mancích se účtuje vždy jen a pouze

k rozvahovému dni. Výslovně pak žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentuje (str. 2 in fine): „*byť např. fyzické inventury jsou obvykle provedeny po tomto datu, je inventarizace provedena nikoli k okamžiku, kdy jsou skutečně dokončeny inventury a zaúčtovány všechny položky, ale k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku, tzn. v daném případě k 31. březnu 2009.*“ Tento závěr vylučuje, aby bylo o mancích účtováno z jakéhokoli důvodu ke dni jinému, nelze tedy konstatovat, že by se žalovaný k námitkám žalobce nevyjádřil. Případný nesouhlas žalobce s tímto závěrem [žalobní bod 3)] pak nemůže vést k závěru, že odvolací námitky žalobce nebyly vypořádány.

I k žalobnímu bodu 1b) lze jen konstatovat, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 3: „*Z povahy věci – zjištění manka je zřejmé, že okamžik použití tohoto zboží pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce nelze určit zcela přesně (...) však lze uvést, že, ... ačkoliv tento den nelze s ohledem na povahu zdanitelného plnění přesně stanovit, lze určit časový okamžik, k němuž ke zdanitelnému plnění muselo dojít nejpozději ...*“ Za tento okamžik (den) pak byl (...) určen v předmětné věci rozvahový den, tzn. den, ke kterému byla provedena inventarizace.“, s uvedenou námitkou se tedy přezkoumatelným způsobem vypořádal. Ani zde nesouhlas žalobce s tímto závěrem [žalobní bod 3)] nemůže vést k závěru, že odvolací námitky žalobce nebyly vypořádány.

K žalobnímu bodu 1c) lze jen konstatovat, že předmětem přezkumu správním soudem je především napadené rozhodnutí žalovaného (§ 75 s.ř.s.). V něm se žádná úvaha o tom, že by žalobce skutečně o mancích účtoval k 31.3. 2009, neobjevuje (naopak jsou zde závěry, že tak učinit měl a neučinil), z čehož jasně vyplývá, že námitka žalobce byla akceptována a závěry žalovaného se již o žalobcem napadaný závěr neopírají.

K žalobnímu bodu 2) nelze než v souladu s žalovaným konstatovat, že zahájením daňové kontroly je vždy zahájeno i daňové řízení, a za situace, kdy daňová kontrola byla u žalobce zahájena ještě před účinností daňového řádu, odkázat žalobce na argumentaci vyslovenou zejm. v rozsudku ze dne 13.8.2009 č.j. 7 Afs 57/2009-109, www.nssoud.cz, ve kterém Nejvyšší správní soud vyslovil, že:

„*Stěžovatelka se mýlí, považuje-li za nesprávný právní názor krajského soudu, který spočívá v tom, že zahájením daňové kontroly dochází i k zahájení daňového řízení (rozpor s ustanovením § 21 zákona o správě daní a poplatků¹).*“

Podle ustanovení § 1 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků se správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a

¹ zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

– pozn. krajského soudu

právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Podle ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.

Podle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je řízení zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili. Z uvedené legislativní zkratky „daňové řízení“, v návaznosti na legislativní zkratku „daně“ a definici pojmu „správy daně“, lze jednoznačně dovodit, že daňovým řízením se rozumí řízení ve věcech daní, resp. ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu (§ 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků).

Jelikož pak správa daně (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), která probíhá zásadně v daňovém řízení, v sobě zahrnuje i právo kontrolovat podle zákona o správě daní a poplatků, splnění daňových povinností ve stanovené výši a době, nelze dojít k jinému závěru, než k tomu, že daňová kontrola, jako úkon správce daně sui generis, vždy probíhá v daňovém řízení. Na tom nic nemění ani okolnost, že daňová kontrola má svůj počátek a konec, ani to že její zahájení má důsledky ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Daňovou kontrolou lze nejen prověřovat, ale i zjišťovat daňový základ. Dikce ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyjadřuje, že daňová kontrola může být provedena nejen v případě daně již dříve stanovené (prověřuje), ale i v případě daně doposud nestanovené (zjišťuje). Daňová kontrola tak nemusí být nutně zahájena jen v již probíhajícím daňovém řízení (např. výzvou k podání daňového přiznání nebo jeho podáním). Pokud však před zahájením daňové kontroly nebylo doposud zahájeno daňové řízení, nelze dojít (za předpokladu, že daňová kontrola vždy probíhá v daňovém řízení) k jinému právnímu závěru než takovému, že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájeno daňové řízení. Je tomu tak proto, že k zahájení daňové kontroly může dojít toliko úkonem správce daně, jak výslovně předpokládá ustanovení § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak daňové řízení do okamžiku započetí kontroly nebylo zahájeno, je právě úkon, jímž se zahajuje daňová kontrola, prvním úkonem v daňovém řízení. Není při tom rozhodující, zda se tak stane výslovně rozhodnutím nebo jiným projevem vůle oprávněného pracovníka správce daně, např. při ústním jednání s daňovým subjektem, jež je po té zaznamenáno v protokole o ústním jednání. Stejně tak není rozhodné, zda daňová kontrola bude ukončena zprávou o daňové kontrole se zjištěním, neboť tato je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků toliko prostým důkazem. Je pak pouze v dispozici správce daně, jak tento důkaz řádně a popřípadě i s jinými vyhodnotí, a již jednou zahájené daňové řízení

ukončí v souladu se zákonem, např. tak, jak tomu bylo v této věci – vydáním platebních výměrů. Je tomu tak právě z toho důvodu, že jednou zahájené řízení o dani může být ukončeno toliko zákonem předpokládaným způsobem.

Je proto zcela opodstatněný závěr krajského soudu, že není třeba, aby po ukončení daňové kontroly zprávou o kontrole bylo před rozhodnutím

o stanovení daně zahajováno další daňové řízení. Tomuto ostatně svědčí i dikce zákona o správě daní a poplatků (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků), podle které je umožněno, aby byl součástí zprávy o kontrole i platební výměr, jež je vždy rozhodnutím o věci samé v daňovém řízení.“

S těmito závěry se podepsaný soud plně ztotožňuje, uplatňuje je i ve veškeré své rozhodovací praxi od r. 1993 dosud a ani v nyní posuzované věci neshledal důvodu se od nich odchýlit.

K žalobnímu bodu 3) je třeba připomenout výslovná ustanovení zákona o účetnictví.

Podle § 29 odst. 1 odst. 1 věty druhé zákona o účetnictví inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou (dále jen "periodická inventarizace").

Podle § 19 odst. 1 věty první a druhé zákona o účetnictví účetní jednotky sestavují účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým je den, kdy uzavírají účetní knihy. Řádnou účetní závěrku sestavují účetní jednotky k poslednímu dni účetního období a v ostatních případech sestavují mimořádnou účetní závěrku.

Z uvedeného je zjevné, že je lhostejno, zda se inventarizace zaúčtovává ke dni, k němuž se sestavuje účetní závěrka, či ke dni rozvahovému, kdy se vždy jedná o tentýž den (účetní závěrka se sestavuje k rozvahovému dni).

Uvedená ustanovení zákona o účetnictví jasně určují okamžik, ke kterému je třeba výsledky inventarizace promítnout do účetnictví účetní jednotky (daňového subjektu), a to bez ohledu na období či okamžik skutečného (fyzického) provedení inventarizace.

Umožňuje-li zákon o účetnictví v § 29 odst. 4 provést fyzickou inventuru před i po rozvahovém dni, trvá toto ustanovení (což žalobce evidentně pomíjí), že i takovou inventarizací je třeba prokázat stav právě ke konci rozvahového dne.

Ust. § 29 odst. 4 zákona o účetnictví pouze reflektuje případnou rozsáhlou inventarizaci tak, aby neukončením inventarizace právě k rozvahovému dni nebyla účetní jednotka (daňový subjekt) vystavena pokutě podle § 37 zákona o účetnictví. Z uvedených zákonných ustanovení je však evidentní, že výsledek inventarizace – ať je fyzicky provedena kdykoli – je nutno promítnout do účetnictví právě ke dni rozvahovému.

Namítá-li žalobce, že ke skutečnému vzniku manka mohlo dojít a došlo před rozvahovým dnem, pak žalovaným správně odkazovaná judikatura reflektuje skutečnost, že inventarizace se neuskutečňuje každý den, proto je třeba určit den, kdy došlo ke vzniku manka nejpozději, kdy shora uvedená zákonná ustanovení za tento den určují právě den rozvahový.

Namítá-li žalobce naopak, že ke vzniku manka mohlo dojít a došlo až po rozvahovém dni, pak bylo jeho povinností postupovat dle § 29 odst. 4 zákona o účetnictví a přizpůsobit inventurní rozdíly stavu, který tu byl právě k rozvahovému dni, a to tak, aby tuto úpravu a její důvodnost byl schopen i prokázat. Žádné konkrétní skutečnosti o vzniku konkrétního manka po rozvahovém dni však žalobce nikdy netvrdil, proto takové skutečnosti ani nemohly být v daňovém ani soudním řízení zkoumány.

Namítá-li žalobce konečně, že provádí-li v souladu se zákonem o účetnictví inventarizaci fyzicky až po rozvahovém dni (a ukončí již např. až posledního dne následujícího měsíce), nemůže ji stihnout promítnout do řádného daňového přiznání, je věcí daňového subjektu, aby svou činnost uzpůsobil tak, aby se nevystavoval žádným sankcím, kterými mu právní řád hrozí. Vyhnutí se pokutě podle § 37 zákona o účetnictví neznamená samo o sobě vyloučení úroku z prodlení podle daňového řádu. Jedná se totiž o sankce samostatné, na sobě nezávislé, s jinými podmínkami pro jejich uplatnění.

Skončí-li tedy daňový subjekt inventarizaci až po uplynutí termínu pro podání dodatečného daňového přiznání, avšak ve lhůtě podle zákona o účetnictví, pak se sice vyhne pokutě podle § 37 zákona o účetnictví, musí však současně snášet dopad porušení § 135 odst. 2 daňového řádu (dříve § 40 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků) – ve lhůtě pro řádné daňové přiznání uvést (a tedy znát) veškeré okolnosti rozhodné pro vyměření daně.

V této situaci má daňový subjekt znající okolnosti rozhodné pro stanovení daně až po termínu řádného daňového přiznání jedinou legální možnost korekce již přiznaného základu daně – dodatečné daňové přiznání, kdy však současně již musí nést veškeré důsledky jeho podání.

Konečně je nutno zdůraznit, že základní zásadou zakotvenou v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví je, že o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, se účtuje do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Až není-li možno tuto zásadu dodržet, lze účtovat i do účetního období, v němž jsou tyto skutečnosti zjištěny.

Okolnost, že ke zjištění manka došlo až po skončení účetního období, sama o sobě neznemožňuje manka zaúčtovat, byť i dodatečně, do účetního období, ve kterém tato vznikla (ve kterém bylo zboží použito jinak než k ekonomické činnosti žalobce). Žalobce přitom sám ani netvrdí skutečnosti, které by možnost takového zaúčtování (být i dodatečného) vylučovaly. I proto je třeba učinit účetní operaci představující zaúčtování předmětných manka právě v účetním období, v němž k manku (rozkradení, rozbití či jinému skutku majícímu za následek manko) došlo (k argumentaci žalobce, že k manku došlo též až po rozvahovém dni, se krajský soud již vyjádřil na konci předchozí strany).

Ani žalobní bod 3) proto nebyl shledán důvodným.

Žaloba byla tedy podle § 78 odst. 7 s.ř.s. pro nedůvodnost všech uplatněných žalobních bodů zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalovaný byl v řízení úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalobci právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří cestovné vlakem k jednání a zpět 426,- Kč, místní přepravné v Ostravě 40,- Kč a stravné v základní sazbě 66,- Kč. Soud proto uložil žalobci zaplatit žalovanému na náhradě nákladů řízení úhrn těchto částek. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalobci povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 23. července 2014

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu