



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **eD' system Czech, a. s.**, IČ: 47974516, se sídlem Novoveská 1262/95, Ostrava - Mariánské Hory, zast. Petrem Tomsem, advokátem, se sídlem Petřvaldská 200/99, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 7. 2014, č. j. 22 Af 111/2012 - 24,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 7. 2014, č. j. 22 Af 111/2012 - 24, **s e z r u š u j e.**
- II. Rozhodnutí Finanční ředitelství v Ostravě ze dne 30. 7. 2012, č. j. 4000/12-1301-800230, **s e z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na nákladech řízení o žalobě částku 7.800 Kč, k rukám jeho zástupce, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 11.800 Kč, k rukám jeho zástupce, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení

[1] Finanční ředitelství v Ostravě zamítlo rozhodnutím ze dne 30. 7. 2012, č. j. 4000/12-1301-800230, žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 14. 12. 2011, č. j. 243928/11/390912802666, kterým Finanční úřad Ostrava III na základě zprávy o daňové kontrole projednané s žalobcem dne 18. 11. 2011, č. j. 285340/11/388541800683, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009 ve výši 1.370.926 Kč z důvodu neodvedení daně z uskutečněného zdanitelného plnění – manka zjištěného při inventarizaci.

Vedle daně dále Finanční úřad žalobci uložil podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, penále ve výši 274.185 Kč.

[2] Žalobou podanou dne 9. 10. 2012 napadl žalobce rozhodnutí Finančního ředitelství ze dne 30. 7. 2012, č. j. 4000/12-1301-800230. Žalobce sice nerozporoval výši doměřené daně z přidané hodnoty, která vznikla proúčtováním manka, ale nesouhlasil s vymezeným zdaňovacím obdobím. Zatímco správce daně považoval za den uskutečnění zdanitelného plnění den 31. 3. 2009 – rozvahový den žalobce, žalobce za tento den považoval den zjištění inventarizačních rozdílů – konečné vyčíslení a zúčtování provedené ke dni 9. 5. 2009. Inventarizační rozdíl byl při tom v květnu vyčíslen řádně v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, který umožňoval provést fyzickou inventuru v době posledních čtyř měsíců účetního období do konce prvního měsíce následujícího účetního období. Správce daně určil okamžik uskutečnění zdanitelného plnění v rozporu se skutkovým stavem, protože při provedení inventarizace v době do konce měsíce následujícího po rozvahovém dni nemohl být tímto okamžikem rozvahový den, ale den faktického provedení inventarizace. Ačkoli vzniklé manko se účetně vztahovalo ke konci účetního období, skutečné manko bylo zjištěno až dnem porovnání fyzického stavu s přírůstky a úbytky; den uskutečnění zdanitelného plnění byl tedy dnem zjištění a proúčtování manka. Žalobce nesouhlasil s tím, aby daňový subjekt, který dodržel účetní předpisy a příslušné lhůty, byl nucen podat dodatečné daňové přiznání a nést nevýhody s ním spojené. Požadavek správce daně byl navíc i skutkově neproveditelný, protože nebylo možné přiznat daň z přidané hodnoty před jejím zjištěním a vyčíslením. Rozhodnutí Finančního ředitelství považoval žalobce rovněž za nepřezkoumatelné, jelikož se Finanční ředitelství nevypořádalo s odvolacími námitkami, že (i) v případě řádně provedené inventury k poslednímu dni měsíce po rozvahovém dni je nemožné zjištěné rozdíly uvést do daňového přiznání podávaného do 25. dne téhož měsíce, (ii) jednotlivá manka nevznikla a ani nebyla zjištěna k datu 31. 3. 2009, (iii) tvrzení ohledně zjištění a proúčtování manka ke dni 31. 3. 2009 je v rozporu se skutkovým stavem a nepodložené důkazy a (iv) Finanční ředitelství pominulo předložený důkazní prostředek o ukončení inventarizace ke dni 9. 5. 2009 konečným zúčtováním, čímž bylo porušeno ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu. Finanční ředitelství rovněž pochybilo, když v rozporu s § 143 daňového řádu doměřilo daňovou povinnost bez řádného zahájení doměřovacího řízení (§ 91 odst. 1 daňového řádu), proto dodatečný platební výměr je nezákonným rozhodnutím. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl zrušení uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství.

[3] Působnost Finančního ředitelství přešla v průběhu soudního řízení s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, jež se tak stalo podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), ve znění pozdějších předpisů, žalovaným.

[4] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 23. 7. 2014, č. j. 22 Af 111/2012 - 24, žalobu zamítl a žalobci uložil povinnost nahradit žalovanému náklady řízení ve výši 466 Kč. Krajský soud naznal, že žalovaný se vypořádal se všemi odvolacími námitkami. V otázce řádného zahájení doměřovacího řízení poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 57/2009 - 109; daňová kontrola byla u žalobce zahájena před účinností daňového řádu a podle citovaného rozsudku bylo vždy společně s daňovou kontrolou zahájeno i daňové řízení. Krajský soud dále vycházel z toho, že podle ustanovení § 29 odst. 1 věty druhé zákona o účetnictví a § 19 odst. 1 věty první a druhé tamtéž se účetní závěrka sestavuje k rozvahovému dni. Nehledě na skutečné fyzické provedení inventarizace tak zákon o účetnictví určuje okamžik promítnutí inventarizace do účetnictví daňového subjektu. Při vzniku manka před rozvahovým dnem byl podle uvedených zákonných ustanovení a judikatury okamžik vzniku manka den

pokračování

rozvahový. Naopak v případě vzniku manka po rozvahovém dni měl žalobce postupovat podle ustanovení § 29 odst. 4 zákona o účetnictví a přizpůsobit zjištěné inventurní rozdíly stavu k rozvahovému dni (myšlen je patrně § 30 odst. 4 zákona o účetnictví, ve znění do 31. 7. 2009; pozn. zdejšího soud). Žalobce však žádné konkrétní skutečnosti o vzniku určitého manka po rozvahovém dni netvrdil, a proto tato skutečnost nemohla být v daňovém a soudním řízení zohledněna. Pokud žalobce prováděl inventarizaci až po rozvahovém dni a namítal, že ji nemohl promítnout do řádného daňového přiznání, bylo na něm, aby svou činnost uzpůsobil a vyhnul se případným sankcím. Pokuta ukládaná podle zákona o účetnictví je totiž nezávislá na úroku z prodlení podle daňového řádu. Při skončení inventarizace po uplynutí termínu pro podání řádného daňového přiznání bylo jedinou možností daňového subjektu podání dodatečného daňového přiznání. O účetních skutečnostech se účtuje podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí, a žalobci nebránily žádné okolnosti v tom, aby zjištěná manka zaúčtoval, byť i dodatečně, do účetního období, ve kterém vznikla.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojí proti nadepsanému rozsudku kasační stížností podanou zdejšímu soudu dne 5. 9. 2014. Vychází z toho, že inventarizaci provedl v souladu s účetními předpisy až v měsíci po rozvahovém dni a uzavřel ji konečným vyčíslením a zúčtováním ke dni 9. 5. 2009. Při tom zastává setrvale názor, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění je okamžik zjištění těchto inventarizačních rozdílů; ve světle poslední judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „Soudní dvůr“) se potom domnívá, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo. Stěžovatel uvádí, že nelze směšovat zaúčtování manka v účetnictví a podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Daňový subjekt totiž nemůže daň z přidané hodnoty přiznat před tím, než je opravdu stanovena. Tento závěr podporuje i skutečnost, že současné znění zákona o účetnictví umožňuje ukončit inventuru až dva měsíce po rozvahovém dni; pro měsíčního plátce daně z přidané hodnoty je tak nereálné uvést daň do přiznání za období rozvahového dne. Krajský soud nesprávně posoudil rozdíl mezi datem zjištění inventarizačních rozdílů a datem, ke kterému se tyto rozdíly dopočítávají, a jím citovaná zákonná ustanovení neurčují den vzniku manka, ale den, ke kterému se manko vykazuje a dopočítává. Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu ohledně sankce za podání dodatečného daňového přiznání, protože nelze požadovat po daňovém subjektu vedoucím řádné účetnictví a dodržujícím zákonné lhůty, aby nesl z toho důvodu sankce. Svoje závěry pak podporuje odkazem na článek „*Den uskutečnění zdanitelného plnění u manka na zásobách*“ v časopisu Účetnictví v praxi, č. 2012/10, s jehož závěry se ale krajský soud nevypořádal.

[6] Rozsudek krajského soudu považuje stěžovatel rovněž za nepřezkoumatelný. Stěžovatel namítá, že se krajský soud nevypořádal s žalobními námitkami týkajícími se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud dále nesprávně poukazoval na povinnost daňového subjektu znát všechny rozhodné skutečnosti ke dni podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, ale nevypořádal se s otázkou, zdali to je proveditelné. Zároveň neuvedl, proč by měl být zákon o účetnictví relevantní pro výklad zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a nezabýval se judikaturou Soudního dvora Evropské unie při výkladu pojmů z oblasti harmonizované právní úpravy daně z přidané hodnoty. Krajský soud se také nesprávně vypořádal s námitkou vydání platebního výměru bez zahájení doměřovacího řízení. Krajský soud rovněž nesprávně považoval závěr žalovaného ohledně účtování manka a škody ke dni 31. 3. 2014 za správný, aniž by zohlednil, že žalovaný nevyvrátil odlišné a doložené tvrzení žalobce o jiném datu zjištění manka. Stěžovatel proti tomu namítá, že správný orgán je povinen se vypořádat se všemi tvrzeními a důkazy účastníka řízení a nemůže je pominout

jednostranným opačným tvrzením. Krajský soud na jedné straně sice přisvědčil tomu, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou ohledně nesprávného zjištění a průčtování manka, ale překvapivě přesto seznal správnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud také nesprávně citoval a vyložil odvolací námitku ohledně data, ke kterému bylo účtováno manko. Jelikož opakovaně zaměňoval okamžik zjištění manka a den, ke kterému se formálně účtuje, je jeho rozhodnutí zmatečné a nepřezkoumatelné.

[7] Závěrem spatřuje stěžovatel rozsudek krajského soudu za rozporný s unijním právem. Poukazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 7. 2005, *British American Tobacco*, C-435/03; rozsudek ze dne 17. 7. 2014, *SC BVR Leasing IFN*, C-438/13, a rozsudek ze dne 18. 10. 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11. Dovojuje z nich, že vznik manka nemůže být považován za dodání zboží. V projednávaném případě nebyly naplněny důvody v § 13 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Soudní dvůr v případě manka uvažuje o opravě nároku na odpočet, nikoli o zdanění výstupu. Stěžovatel navrhl, aby se Nejvyšší správní soud v případě pochybností ohledně výkladu unijního práva obrátil podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie s předběžnou otázkou na Soudní dvůr.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 796/02, které svědčí ve prospěch závěru žalovaného, že za den uskutečnění zdanitelného plnění lze považovat rozvahový den, a dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2005, č. j. 2 Afs 29/2005 - 104, a ze dne 29. 2. 2012, č. j. 7 Afs 13/2012 - 31. Ačkoli fyzické inventury mohou být prováděny po sestavení účetní závěrky, je inventarizace provedena nikoli jejich dokončením, ale k okamžiku sestavení účetní závěrky. Pokud zná daňový subjekt okolnosti rozhodné pro stanovení daně až po termínu pro podání řádného daňového tvrzení, má možnost podat dodatečné daňové přiznání. Žalovaný dále nesouhlasí s tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu a důvod tohoto kasačního bodu spatřuje ve výsledku soudního řízení, který je v neprospěch stěžovatele. Jelikož citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie se nevztahují ke skutkovým okolnostem řešeného případu, není možné jejich použití. Stejně tak není důvod k položení předběžné otázky Soudnímu dvoru, protože právní otázka byla v předchozím řízení posouzena správně a není zde výkladových pochybností, které by vyžadovaly postup podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.

[9] Stěžovatel v replice ze dne 25. 11. 2014 namítá, že žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti neuvádí žádné konkrétní námítky či nové skutečnosti k jednotlivým bodům kasační stížnosti. Dále brojí proti části vyjádření, ve které žalovaný uvádí, že důkazem správnosti rozhodnutí finančních orgánů a krajského soudu jsou předkládané správní spisy, předchozí rozhodnutí a písemnosti ve věci. Tyto „*písemnosti ve věci*“ považuje stěžovatel za podklady existující mimo správní spis, s nimiž se nemohl při rozhodování žalovaného seznámit; tvrzení žalovaného proto nemá oporu ve spisu a jeho rozhodovací postup byl nezákonný. Žalovaný se dále vyjádřil k nově uvedeným bodům ohledně rozporu napadeného rozsudku s evropským právem pouze obecně a bez bližšího vysvětlení neuvedl, proč je aplikace rozsudku Soudního dvora EU v posuzovaném případě nevhodná. V dalších bodech potom replika opakuje kasační námítky.

III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel

pokračování

byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Ačkoli stěžovatel přímo nepodřadil svoje kasační námítky pod jednotlivé skutkové podstaty kasačních důvodů v § 103 odst. 1 s. ř. s., není taková vada kasační stížnosti rozhodující, pokud jsou kasační důvody z konkrétních námitek i přesto poznatelné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, tento a všechny další rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na: www.nssoud.cz). Z obsahu kasační stížnosti zdejší soud seznal, že stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodu tvrzené nezákonnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a nepřezkoumatelnosti [§ 103 odst. 4 písm. d) tamtéž].

[12] Ze správního spisu zjistil zdejší soud následující podstatné skutečnosti:

[13] Protokolem o ústním jednání ze dne 11. 11. 2010, č. j. 207295/10/388541800683, byla u žalobce Finančním úřadem Ostrava I k tomuto dni zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2008 až březen 2009.

[14] Ve sdělení ze dne 24. 8. 2011 žalobce namítal k dílčímu kontrolnímu zjištění získanému v rámci daňové kontroly, že samotné zjištění manka není dodáním zboží podle zákona o dani z přidané hodnoty. Za okamžik zjištění manka považoval den 9. 5. 2009, kdy byly uzavřeny práce na kompenzacích prováděných k rozvahovému dni.

[15] Zprávou o daňové kontrole ze dne 12. 10. 2011, č. j. 285340/11/388541800683, projednané s žalobcem dne 18. 11. 2011, konstatoval Finanční úřad Ostrava I zjištění ohledně neodvedení daně z uskutečněného plnění ve výši základní sazby daně z přidané hodnoty – manka zjištěného při inventarizaci – ve výši 1.370.926 Kč. Finanční úřad Ostrava I uvedl, že nenapadl účetní skupiny manka a škod, ke kterým došlo z důvodu odcizení, zničení nebo likvidace zásob. Za den uskutečnění zdanitelného plnění považoval v souladu s § 21 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty datum 31. 3. 2009, jelikož manko bylo zjišťováno ke dni 31. 3. 2009 a k tomuto okamžiku se již zboží tvořící hodnotu manka nenacházelo v dispozici žalobce; tj. bylo využito dříve či nejpozději zmíněného dne. Žalobce zjistil manko inventurou. V návaznosti na toto zjištění ale neprovedl žádný z úkonů, který je se zjištěním manka obvykle spojen – nevyvodil odpovědnost pracovníků, nepožadoval náhradu společnosti zajišťující logistické služby.

[16] Dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 12. 2011, č. j. 243928/11/390912802666, doměřil Finanční úřad Ostrava III na základě výše uvedené zprávy o daňové kontrole žalobci daň z přidané hodnoty za březen 2009 ve výši 1.370.926 Kč a penále čítající 20% z uvedené částky ve výši 274.185 Kč.

[17] Odvoláním doručeným dne 25. 1. 2012, doplněným dne 12. 3. 2012, napadl žalobce uvedený platební výměr a navrhoval jeho zrušení. Žalobce nesouhlasil s okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění - manka, který určil Finanční úřad Ostrava I na den 31. 3. 2009, tj. k rozvahovému dni. Oproti tomuto závěru žalobce namítal, že manka a škody se přiznávají ke dni zjištění a proúčtování. Inventarizace a propočty byly prováděny po dni 31. 3. 2009 a konečné zúčtování bylo vyhotoveno v květnu 2009.

[18] Rozhodnutím ze dne 30. 7. 2012, č. j. 4000/12-1301-800230, Finanční ředitelství v Ostravě odvolání zamítlo a uvedený dodatečný platební výměr potvrdilo. Odvolací námitku ohledně nesprávně určeného dne uskutečnění zdanitelného plnění shledalo Finanční ředitelství v Ostravě nedůvodnou a poukazovalo na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, podle níž dnem uskutečnění zdanitelného plnění je rozvahový den; tj. den, ke kterému byla provedena inventarizace.

III.1

Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] rozsudku krajského soudu. Z povahy tohoto kasačního důvodu se zdejší soud může zabývat dalšími námitkami pouze v případě, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, č. 617/2005 Sb. NSS).

[20] Námitka je nedůvodná.

[21] V kasační stížnosti stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu, která má spočívat v tom, že se krajský soud vůbec nevypořádal s některými žalobními námitkami (viz výše). Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů se považuje podle konstantní judikatury například takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky, dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by spis obsahoval protichůdná sdělení a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srovnej například rozsudky zdejšího soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, č. 386/2004 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, č. 81/2004 Sb. NSS). Krajský soud ve svém rozhodnutí zaujal jasný právní názor k předložené otázce ohledně datování zdanitelného plnění spočívajícího v manku tím, že za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění – zjištění manka – určil den rozvahový, přičemž se nejednalo o skutkové zjištění ale o právní hodnocení. V případě provedení inventury po rozvahovém dni spatřoval krajský soud faktickou proveditelnost tohoto závěru v možnosti podat dodatečné daňové příznání. Námitka ohledně nezohlednění judikatury Soudního dvora byla poprvé vyslovena až v kasační stížnosti. Rovněž k otázce zahájení doměřovacího řízení se krajský soud řádně vyjádřil, přičemž jeho právní názor odlišný od názoru stěžovatele není důvodem pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Zároveň se soud neopomněl vyslovit i k žalobní námitce ohledně nesprávně stanoveného data zjištění manka. Nejvyšší správní soud proto nezjistil, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný.

III.2

Manko jako zdanitelné plnění

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na judikaturu Soudního dvora ohledně daňového nakládání se zjištěným mankem a vyjadřuje zásadní pochybnost, zdali je vůbec možné manko kvalifikovat jako zdanitelné plnění. Naproti tomu v žalobě stěžovatel tuto námitku vůbec neuplatnil a se samotným závěrem finančních orgánů, že v posuzovaném případě se jednalo o zdanitelné plnění, nijak nepolemizoval. Výslovně brojil pouze tomu, aby za den uskutečnění zdanitelného plnění byl pokládán den rozvahový, tj. 30. 3. 2009.

pokračování

[23] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. „[k]asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jež rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl“.

[24] Z dikce citovaného ustanovení a podle konstantní judikatury zdejšího soudu je možné v kasační stížnosti vznášet jen takové námitky, které byly uplatněny již v řízení před krajským soudem, s výjimkou těch, které žalobce uplatnit před krajským soudem nemohl (srovnej například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, č. 416/2004 Sb. NSS; a ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39). V rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS, zdejší soud uvedl, že za přijatelné nové důvody kasační stížnosti je možné považovat ty, které vychází z nové judikatury nebo překvapivého judikaturního odklonu v situaci, kdy k této změně došlo v mezidobí po podání žaloby. Stěžovatel podal žalobu ke krajskému soudu dne 9. 10. 2012. Ačkoli některé ze stěžovatelských citovaných rozsudků Soudního dvora byly vydány až po datu podání žaloby, nejedná se o překvapivý judikaturní odklon od rozsudku Soudního dvora ze dne 14. 7. 2005, *British American Tobacco*, C-435/03, protože dalšími rozhodnutími Soudní dvůr pouze dále specifikoval případy, kdy není možné považovat určité plnění za zdanitelné plnění. Jelikož stěžovatel v žalobě nenapadl závěr, zdali je manko vůbec zdanitelné, ačkoli měl již jmenovaný rozsudek Soudního dvora k dispozici, je třeba učinit závěr, že neuplatnil tuto námitku v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Z toho důvodu Nejvyšší správní soud neposuzoval předloženou otázku meritorně; vznesená námitka je nepřípustná (§ 104 odst. 4 in fine s. ř. s.).

[25] S ohledem na nepřípustnost této námitky uplatněné až v kasační stížnosti a na to, že Nejvyšší správní soud se jí věcně nezabýval, nebylo ani možné předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU ve smyslu čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.

[26] Pouze na okraj Nejvyšší správní soud uvádí, že manko zpravidla podléhá dani z přidané hodnoty, jak vyplývá z konstantní judikatury (srovnej například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 Afs 51/2009 - 67; ze dne 14. 6. 2012, č. j. 1 Afs 30/2012 - 76; ze dne 29. 2. 2012, č. j. 7 Afs 13/2012 - 31), pokud nejsou naplněny a prokázány podmínky některé z výjimek, např. daňový subjekt prokáže krádež nebo zničení zboží. Tato judikatura Nejvyššího správního soudu rovněž není v rozporu s rozsudky Soudního dvora, jichž se stěžovatel dovolává.

III.3

Den uskutečnění zdanitelného plnění

[27] Stěžejní otázkou předloženého případu je určení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění v případě zjištěného manka. Zatímco žalovaný a krajský soud zastávají názor, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění je v takové situaci rozvahový den, k němuž mělo být manko inventarizací nejpozději zjištěno, žalobce za den uskutečnění zdanitelného plnění manka považuje okamžik, ke kterému ho při inventarizaci fakticky zjistil.

[28] Námitka je důvodná.

[29] Podle § 29 odst. 1 zákona o účetnictví, ve znění do 31. 7. 2009, „[ú]četní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 2. Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou (dále jen "periodická inventarizace"). V případech uvedených v odstavci 2 účetní jednotky mohou provádět inventarizaci i v průběhu účetního období (dále jen "průběžná inventarizace"). Ustanovení o provádění

inventarizací podle zvláštních právních předpisů²⁷) nejsou tímto dotčena“ (relevantní části vyznačil zdejší soud).

[30] Podle § 30 odst. 4 zákona o účetnictví „[f]yzickou inventuru hmotného majetku, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, lze provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci následujícího účetního období. Přitom se musí prokázat stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne stavy fyzické inventury opravenými o přírůstky a úbytky uведенého majetku za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, popřípadě za dobu od začátku následujícího účetního období do okamžiku ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období“.

[31] Podle § 11 odst. 2 zákona o účetnictví „[ú]četní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu způsobem podle § 8 odst. 5“.

[32] Podle bodu 2.4.3. Českého účetního standardu pro podnikatele, ve znění pozdějších změn, „[o]kamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, splnění peněžitého dluhu, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy a závdavku, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů pro podnikatele a ze zvláštních právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popřípadě účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující (například bankovní výpisy. Pro potřeby oceňování pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně ke dni jejich vzniku lze za okamžik uskutečnění účetního případu považovat u dodavatele den vystavení faktury nebo obdobného dokladu, u odběratele den přijetí faktury nebo obdobného dokladu“ (relevantní části vyznačil zdejší soud).

[33] Podle § 21 odst. 6 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2009, „[v] ostatních případech se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem použití majetku nebo využití služby při použití hmotného majetku nebo poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce“.

[34] Nejvyšší správní soud při posuzování okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění v případě zjištěného manka shledal, že dosavadní soudní praxe, navzdory tvrzením účastníků řízení, neposkytuje výklad příslušné právní úpravy k zodpovězení otázky dne uskutečnění zdanitelného plnění.

[35] V rozsudku ze dne 24. 4. 2002, sp. zn. 31 Ca 222/2000, Krajský soud v Hradci Králové přezkoumával rozhodnutí týkající se dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty ze zjištěného manka, přičemž se zejména zabýval přiměřenou výší ztratného a vlivem způsobu vedení účetnictví na zdanitelnost plnění; rozhodnutí žalovaného soud ale nakonec zrušil pro nepřezkoumatelnost. Účastníky citovaný závěr ohledně uplatnění daně z přidané hodnoty na výstupu v den zjištění manka ale není právním názorem soudu, nýbrž rekapitulací odůvodnění žalovaných rozhodnutí, tj. názorem finančního orgánu. Soud se k této otázce vůbec nevyjadřoval, což je patrné jednak ze stylistického rozdělení rozsudku (citovaná pasáž je v rekapitulační části rozsudku) ale i ze skutečnosti, že při rušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost se věc neprojednává meritorně. Obdobně v usnesení ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 796/02 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na: <http://nalus.usoud.cz/>), se Ústavní soud zabýval případem stěžovatelky, které byla vyměřena daň z přidané hodnoty ze zjištěného manka. Stěžovatelka zdanění manka považovala za ústavně nekonformní. Ústavní soud k tomu v obecné rovině konstatoval, že se „[...] nejeví nijak nespravedlivé - v podstatě až na výjimečné případy - na daňovém subjektu, který u příslušného zboží uplatnil nárok na odpočet DPH, a tedy čerpal finanční prostředky státu,

pokračování

požadovat tyto prostředky zpět, pokud mu předmětné zboží 'chybí', tj. zjevně nebylo použito pro účely související s podnikáním,“ a výklad konkrétních otázek ponechal obecným soudům. Ústavní soud se proto rozhodně nevyjadřoval ke dni uskutečnění zdanitelného plnění; tato tvrzení jsou opět součástí rekapitulační části rozhodnutí (jednalo se o názor Finančního ředitelství v Hradci Králové), z níž nelze vycházet, protože se nejedná o právní názor soudu. V rozsudku ze dne 8. 12. 2005, č. j. 2 Afs 29/2005 - 104, řešil Nejvyšší správní soud otázku týkající se zdanění manka a jeho prokazování. Ačkoli tento rozsudek vychází z předchozí daňové judikatury a je v něm odkaz na uvedený rozsudek sp. zn. 31 Ca 222/2000, nelze z něho přímo odvodit závěr ohledně dne uskutečnění zdanitelného plnění pro nyní posuzovaný případ. Nejvyšší správní soud se totiž v tomto rozsudku zabýval pouze zdanitelností manka a podmínkami, za nichž manko zdanění nepodléhá. Závěrem, v rozsudku ze dne 29. 2. 2012, č. j. 7 Afs 13/2012 - 31, se zdejší soud zabýval zdanitelností rozdílů mezi odůvodněnými ztrátami benzínu stanovenými vyhláškou č. 237/2005 Sb. a skutečně zjištěnými ztrátami, tj. zodpovídal otázku, zdali je možné takové manko považovat za zdanitelné plnění, aniž by při tom rozhodoval o dni uskutečnění zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud z výše uvedeného uzavírá, že určení dne uskutečnění zdanitelného plnění zjištěného manka nebylo do současné doby podrobeno soudnímu výkladu.

[36] Nejvyšší správní soud se při posuzování tohoto případu zabýval dvěma navazujícími otázkami. Prvně musel posoudit vztah zákona o účetnictví a zákona o dani z přidané hodnoty. Navazující otázkou bylo určení dne uskutečnění zdanitelného plnění zjištěného manka.

[37] Předmětem zákona o účetnictví je rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu (§ 1 odst. 1 zákona o účetnictví). Zákon o dani z přidané hodnoty upravuje uplatnění daně z přidané hodnoty u zboží, služeb a nemovitostí za splnění stanovených podmínek. Ačkoli jedním z cílů zákona o účetnictví je evidování podkladů pro výpočet daňových povinností, jeho účel tím není zdaleka vyčerpán. Zobrazení ekonomického stavu nachází totiž své uplatnění v celé řadě oblastí, zejména je důležitým informačním zdrojem pro samotnou účetní jednotku či jiné soukromé subjekty. Výhodiskem pro výpočet daně z přidané hodnoty zpravidla bývají poznatky získané na základě zákona o účetnictví. Daň ale může být v daňovém řízení vyměřena i na základě jiných podkladů (srovnej § 93 daňového řádu). Oba předpisy jsou sice společně provázány – z účetní evidence obvykle vychází správce daně při zjišťování a stanovení daně, ale tento vztah nelze považovat za absolutní. Předmětem právní regulace obou zákonů jsou totiž zčásti odlišné právní vztahy. V každém konkrétním případě je proto nutné posoudit, co je předmětem řešení, tj. zdali otázka směřuje k vedení účetnictví, nebo k dani z přidané hodnoty, a následně hledat odpověď v odpovídajícím předpisu.

[38] Zákon o účetnictví ve znění účinném k době předloženého případu definoval inventarizace jako postup vedoucí ke zjištění veškerého stavu majetků a závazků a ověření, zdali účetní stav odpovídá stavu faktickému, za účelem posouzení, zda je třeba vytvořit rezervy či provést jiné korekce (§ 29 odst. 1 věta první zákona o účetnictví). Zároveň stanovil i okamžik, ke kterému se inventarizace prováděla – v nyní posuzovaném případě se jednalo o periodickou inventarizaci k okamžiku sestavení účetní závěrky (§ 29 odst. 1 věta druhá tamtéž). Konkrétní průběh inventarizace spočíval ve fyzické inventuře majetku, popřípadě inventuře dokladové ve zbylých případech (§ 30 odst. 1 tamtéž). K provedení této fyzické inventury stanovil zákon, pokud ji nebylo možné provést ke konci rozvahového období, období od začátku posledních čtyř měsíců účetního období do konce prvního měsíce následujícího účetního období (§ 29 odst. 4 věta první tamtéž). Výsledky inventarizace získané v průběhu stanoveného období musely být přitom ale vždy upraveny tak, aby odpovídaly stavu k rozvahovému dni (§ 29 odst. 4 věta druhá tamtéž). Zákonodárce uvedenou právní úpravou rozlišil (i) okamžik, ke kterému se inventarizace vyhodnocuje, a (ii) období, ve kterém se inventury mohou provádět. Jinými

slovy, stav k datu inventarizace (§ 29 odst. 1 věta druhá) je pouze evidenčním výstupem, ke kterému se činí porovnání, zdali faktická zjištění ohledně majetku účetní jednotky (získaná v den fyzické inventury) odpovídají účetnímu stavu; tato faktická zjištění – fyzické inventury – může účetní jednotka provádět v průběhu celého vymezeného období.

[39] Určité problémy ohledně faktického zjištění vznikají v případě manka. Manko je nežádoucím, i když přirozeným, jevem, který v menší či větší míře postihuje prakticky všechny účetní jednotky. Jelikož je ale právě manko ztrátou nezávislou na vůli účetní jednotky, je z povahy věci zpravidla určitelné až v okamžiku jeho zjištění bez toho, aby bylo možné stanovit přesný moment jeho faktického vzniku. Tato skutečnost ale není v rozporu se zákonem o účetnictví, protože účetní jednotky účtují o skutečnostech, které se zachycují, bez zbytečného odkladu po jejich zjištění (§ 11 odst. 2 tamtéž). České účetní standardy pro podnikatele, kteří účtují podle vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., potom blíže v bodě 2.4.3 stanoví, že okamžikem uskutečnění účetního případu je v případě manka den jeho zjištění.

[40] Zatímco účetní předpisy upravují evidenci manka, předmětem zákona o dani z přidané hodnoty je manko jako zdanitelné plnění, jak dovodila rozhodovací praxe soudů (srovnej výše). Zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje okamžik vzniku povinnosti k přiznání daně – den uskutečnění zdanitelného plnění, kterým je den využití hmotného majetku (manko) pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce [§ 21 odst. 6 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty]. Společným bodem obou zákonů je zjišťování manka; oba zákony k němu ale přistupují jinak. Zákon o účetnictví vymezuje období kolem rozvahového dne, ve kterém je možné manko inventurně zjistit (fyzická inventura), a okamžik (rozvahový den), k němuž je třeba inventarizaci účetně vztáhnout. Zákon o dani z přidané hodnoty naproti tomu považuje den zjištění manka za rozhodnou právní skutečnost pro stanovení období k přiznání daně.

[41] Výše citované právní závěry mají význam pro nyní posuzovaný případ. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalovaným, že inventarizace, jako výsledek, je nezávisle na dílčích fyzických inventurách prováděna k rozvahovému dni, tj. ke dni sestavení účetní závěrky. Dílčí fyzické inventury, kdy dojde k faktickému zjištění manka, není ale možné pominout, protože mají význam pro určení dne uskutečnění zdanitelného plnění podle ustanovení § 21 odst. 6 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty. Rozvahový den je významný pro potřeby účetnictví, jelikož se jedná o okamžik, ke kterému se účtuje o inventarizaci; faktická zjištění jsou ale výsledkem provedených fyzických inventur. Zákon o dani z přidané hodnoty z dikce citovaného ustanovení vyžaduje faktickou operaci s majetkem (zde: při nemožnosti určit okamžik skutečného vzniku schodku den zjištění manka). Opačný závěr, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění je v případě manka vždy den rozvahový, by konstruoval oproti určení dne faktického zjištění manka právní fikci, která ale zákonem není stanovena. Výkon veřejné moci, k němuž se řadí i výběr daní a poplatků, je striktně limitován zákonem (čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod). V případě pochybností ohledně rozsahu daňové povinnosti je třeba právní předpisy vykládat ve prospěch daňových subjektů (čl. 11 odst. 5 Listiny), neboť je úkolem zákonodárce, aby daňové předpisy naformuloval dostatečně jasně, věcně a srozumitelně k zajištění efektivního výběru daní. Při vyměřování daně z přidané hodnoty z manka je tedy nutné důsledně rozlišovat mezi účetní a daňovou rovinou. Účetní předpisy (i) vymezují období, ve kterém mohou účetní jednotky provádět fyzické inventury, (ii) určují pravidla, kdy se o účetních případech účtuje - o manku se účtuje k okamžiku jeho zjištění, a (iii) stanovují okamžik, ke kterému se inventarizace účetně vyčíslí (zde: rozvahový den). Zákon o dani z přidané hodnoty potom vychází z okamžiku zjištění manka a ten určuje za den uskutečnění zdanitelného plnění [§ 21 odst. 6 písm. c), dnes § 21 odst. 5 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty].

pokračování

[42] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že právní názor považující den uskutečnění zdanitelného plnění za rozvahový den pomíjí skutečnost, že zákon o účetnictví umožňuje provést fyzické inventury do jednoho měsíce od rozvahového dne (za současné právní úpravy dokonce do dvou měsíců). Daňový subjekt by tak byl nucen, přestože by provedl inventury včas v rámci stanoveného období po rozvahovém dni, podat dodatečné daňové přiznání a nést s ním spojené penále; takové řešení zdejší soud nepovažuje za správné. Právní předpisy je třeba vykládat tak, aby byla pokud možno eliminována interpretace, z níž vyplývají povinnosti, které není možné splnit. V daném případě je neadekvátní výklad, který by vyžadoval podání daňového tvrzení k okolnostem, které daňový subjekt nemohl ani při vynaložení přiměřené péče a respektování svých povinností znát.

[43] Nejvyšší správní soud proto shledal, že krajský soud dospěl nesprávnému právnímu závěru, když se ztotožnil s rozhodnutím žalovaného ohledně dne uskutečnění zdanitelného plnění v případě zjištěného manka. Kasační námitka ohledně nesprávného právního posouzení sporu krajským soudem je tedy důvodná.

III.4

Zahájení doměřovacího řízení

[44] Stěžovatel dále namítá, že dodatečný platební výměr byl vydán podle daňového řádu účinného od 1. 1. 2011, ale nebyly splněny podmínky pro zahájení doměřovacího řízení podle tohoto předpisu. Zatímco zákon o správě daní a poplatků umožňoval neformální otevření doměřovacího řízení prvním úkonem ve věci (§ 21 odst. 1 citovaného zákona), v daňovém řádu zvolil zákonodárce formalizovanější způsob zahájení spočívající v oznámení zahájení řízení (§ 91 odst. 1 daňového řádu).

[45] Tato námitka je nedůvodná.

[46] Podle § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků „*řízení je 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*“.

[47] Podle § 91 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2014, „*řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení*“.

[48] Podle § 264 odst. 1 daňového řádu „*řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší*“.

[49] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 57/2009 - 100, dospěl k závěru, 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“. Citovaný judikát se přirozeně vztahuje k účinnosti předchozí právní úpravy, kdy zahájení daňového řízení nepodléhalo formalizovanému oznámení.

[50] V nyní posuzovaném případě byla daňová kontrola zahájena dne 11. 11. 2010 za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a skončena dne 18. 11. 2011 za účinnosti daňového řádu. Přejícné ustanovení v § 264 odst. 1 daňového řádu přímo takovou situaci upravovalo tak, že postupy a řízení zahájené za minulé právní úpravy se dokončí podle ustanovení daňového řádu. Ačkoli byl tedy platební výměr vydán podle daňového řádu, daňová kontrola byla zahájena podle zákona o správě daní a poplatků. Pro posouzení správnosti zahájení doměřovacího řízení proto byl relevantní citovaný rozsudek zdejšího soudu, který spojoval se zahájením daňové kontroly současně i zahájení daňového řízení. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud posoudil tuto otázku správně a kasační námitka není důvodná.

III.5 Ostatní námitky

[51] Stěžovatel v replice namítal, že podkladem žalovaného byly v posuzované věci i písemnosti mimo správní spis, když žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti souhlasil s rozsudkem Krajského soudu a uvedl, že „[d]ůkazem pro oprávněnost tohoto tvrzení účastníka řízení, budiž odkaz na předávaný správní spis, předchozí rozhodnutí a písemnosti ve věci“. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že si postupem podle ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s. vyžádal veškeré správní spisy ve věci. Ze spisu zjistil, že podle protokolu o ústním jednání vyhotoveného Finančním ředitelstvím v Ostravě dne 26. 7. 2012, č. j. 5783/12-1200-809426, byly paní Ing. Janě Slámové, zástupkyni stěžovatele v daňovém řízení a řízení před krajským soudem, předloženy k nahlédnutí písemnosti vyhotovené v době od vydání dodatečného platebního výměru. Mimo správní spis zdejší soud nenalezl další listiny. Pokud by žalovaný zdejšímu soudu část „písemností ve věci“ nepředložil, postrádal by odkaz na tento důkazní prostředek smysl. Z těchto důvodů zastává zdejší soud názor, že citovaná námitka je účelovým tvrzením stěžovatele, přičemž žalovaný tímto souslovím toliko odkazoval na předložený správní spis, soudní spis a vydaná rozhodnutí.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[52] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah zrušil napadený rozsudek krajského soudu v Ostravě. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány podmínky pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zdejší soud zrušil i rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě a vrátil věc k dalšímu řízení žalovanému (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[53] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, a to jak za řízení před krajským soudem, tak i v řízení o kasační stížnosti.

[54] Uplatnitelné náklady řízení o žalobě se sestávají ze zaplacených soudních poplatků, skládajících se z částky 3.000 Kč za žalobu proti rozhodnutí žalovaného a dále z nákladů právního zastoupení. V řízení před krajským soudem má stěžovatel právo na náhradu odměny za právní zastupování za dva úkony jeho právního zástupce – daňové poradkyně paní Ing. Jany Slámové [§ 11 odst. 1 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif,

pokračování

ve znění do 31. 12. 2012], tj. převzetí zastoupení a podání žaloby ve výši po 2.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 tamtéž], tj. celkem 4.200 Kč. Žalobce má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tyto dva úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Z protokolu ze soudního jednání konaného u krajského soudu dne 23. 7. 2014 vyplývá, že se stěžovatel práva na náhradu jakýchkoli dalších nákladů výslovně vzdal (v tomto případě by měl právo ještě na odměnu zástupce za další úkon – účast na jednání soudu). Zástupkyně stěžovatele není plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů nezvyšují o částku odpovídající této dani. Nejvyšší správní soud zde poznamenává, že odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů se u zástupce – daňového poradce – určuje způsobem shodným jako u advokáta (srov. § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Za řízení před krajským soudem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů v částce celkem 7.800 Kč.

[55] V řízení před Nejvyšším správním soudem má žalobce, vedle zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, právo na náhradu odměny za dva úkony jeho právního zástupce – advokáta Petra Tomsy [§ 11 odst. 1 písm. d) tamtéž], tj. podání kasační stížnosti a repliky, ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 tamtéž], tj. celkem 3.100 Kč. Stěžovatel má dále právo na náhradu hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 tamtéž), tj. celkem 600 Kč. Zástupce stěžovatele nedoložil, že by byl plátcem daně z přidané hodnoty. Stěžovatel tak má nárok na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce celkem 11.800 Kč.

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

V Brně dne 17. listopadu 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu