

Okamžik zjištění manka jako zdanitelného plnění

Podnikatelé mají řadu povinností souvisejících s financemi podléhajících různým zákonným režimům, které se více či méně prolínají. Jednou z těchto povinností je řádné vedení účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Ten stanovuje způsob, jakým má být vedeno, způsoby a lhůty provedení inventarizací a jiné. Podnikatel má také daňové povinnosti – typicky povinnost k odvedení daně z příjmů fyzických a právnických osob a daně z přidané hodnoty. Jednotlivé daňové zákony pak upravují předmět jednotlivých daní.

Je zřejmé, že určit daň, která má být odvedena do státního rozpočtu, není za absence řádného účetnictví podnikatele možná. Do účetnictví se zahrnují veškeré příjmy, výdaje, náklady, jakož i další položky. Které z těchto položek jsou pak předmětem daně z přidané hodnoty určuje zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Je také dobře možné, aby za takové zdanitelné plnění bylo považováno zjištěné manko na skladových zásobách.

Mankem se rozumí inventarizační rozdíl mezi účetním stavem sledované veličiny, a jeho skutečným stavem, který byl při inventarizaci zjištěn oproti účetnímu nižší.¹ Kromě zákona o účetnictví obsahují legální definici manka i některé daňové zákony, zákon o dani z přidané hodnoty však nikoliv. Jedná se o jev v podnikatelském prostředí zcela přirozený, kdy vlivem nějaké nezjištěné události dojde ke snížení zásob, s nimiž podnikatel ve svém účetnictví počítá.

Zjištěné manko také musí být zahrnuto v přiznání k dani z přidané hodnoty. Problém však tkví ve skutečnosti, že úprava zákona o účetnictví dovoluje provést inventuru zdaňovaného zboží i několik měsíců po lhůtě k podání průběžného daňového přiznání. Zákon o dani z přidané hodnoty však vyžaduje zahrnutí manka již do přiznání podaného před jeho faktickým zjištěním. Každý ze zákonů přičítá relevantní určení vzniku manka jinému okamžiku.

Tato kapitola rozebere judikaturu zabývající se touto nejasností a pokusí se potvrdit či vyvrátit hypotézu, že za den uskutečnění zdanitelného plnění v případě manka nelze považovat pouze rozvahový den.

1 JUDIKATURA

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 17. 11. 2014, č. j. 4 Afs 183/2014-42 pojednává o této interpretační otázce – je u manka den uskutečnění zdanitelného plnění den, kdy bylo skutečně zjištěno při provádění inventarizace, anebo dnem, který je v účetní závěrce označen jako den rozvahový?

V tomto případě bylo stěžovateli vyměřeno penále ve výši 274.185,- Kč a doměřena daň 1.370.926,- Kč z důvodu neodvedení daně z manka v příslušném zdaňovacím období. Stěžovatel ve svém odvolání vysvětlil, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění by v případě tohoto manka neměl být den rozvahový, tj. 31. 3. 2009, nýbrž den, kdy bylo po provedení

¹ Srov. § 30 odst. 10 písm. a) zákona o účetnictví.

inventarizace vyhotoveno konečné vyčíslení a zúčtování (9. 5. 2009), když v květnovém přiznání k dani z přidané hodnoty byl zjištěn rozdíl řádně zapracován.

Zákon o účetnictví v tehdejší znění umožňoval provést fyzickou kontrolu stavu skladových zásob *v době posledních čtyř měsíců účetního období do konce prvního měsíce následujícího účetního období.*² Stěžovatel tak postupoval zcela v souladu s právními předpisy. Žalovaný namítal, že pro takové případy existuje institut dodatečného daňového tvrzení. Nelze však po subjektu, který poctivě dodržuje své zákonné povinnosti tak, jak zákon ukládá, požadovat dodatečné přiznání k dani a nést náklady, které s ním souvisí.

1.1 Řízení před krajským soudem

Krajský soud se zcela ztotožnil se závěry správce daně a odvolacího finančního orgánu, a sice že dnem uskutečnění zdanitelného plnění je vždy rozvahový den. Vycházel z toho, že účetní závěrka je dle § 29 odst. 1 a ů 19 odst. 1 zákona o účetnictví v tehdejší znění sestavována k rozvahovému dni. Dle jeho výkladu tak měl být vznik manka přičten k tomuto dni bez ohledu na čas skutečného provedení fyzické inventarizace.

V případě zjištění manka až po rozvahovém dni měl stěžovatel výsledky přizpůsobit stavu k rozvahovému dni – to znamená tvrdit jej prostřednictvím dodatečného přiznání. Dle názoru krajského soudu měl stěžovatel tyto následky předvídat a činnost směřovat tak, aby se jim případně vyhnul.

1.2 Řízení před Nejvyšším správním soudem

Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že „nelze směřovat zaúčtování manka v účetnictví a podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty.“³ Poukazuje na to, že je nereálné, aby byla daň v přiznání za dané období vyčíslena i s mankem, které tou dobou ještě nebylo zjištěno. V rámci dílčí daňové kontroly namítal, že zjištění manka není dodáním zboží ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Dále poukazuje na rozdíl mezi dnem zjištění inventarizačních rozdílů a dnem, k němuž se tyto rozdíly dopočítávají. Krajský soud nesprávně předpokládá povinnost subjektu daně znát všechny rozhodné skutečnosti již ke dni podání daňového přiznání, nezohledňuje však skutečnou splnitelnost takového požadavku.

Žalovaný se opět obhájí možností stěžovatele podat dodatečné daňové tvrzení, pokud jsou rozhodné okolnosti zjištěny až po uplynutí lhůty k podání řádného přiznání k dani z přidané hodnoty. Odkazuje také na usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 796/02, který svědčí jeho závěrům o tom, že za den uskutečnění zdanitelného plnění se považuje den rozvahový.⁴ Krajský soud jednoznačně zastal tento názor.

Nejvyšší správní soud shrnul, že podle ustálené judikatury manko dani z přidané hodnoty podléhá, existují však určité výjimky – např. v případě krádeže nebo nahodilého zničení zboží. K otázce určení okamžiku vzniku manka jako dne uskutečnění zdanitelného zdanění se vyjádřil následovně:

Nejdříve popsal proces inventarizace a jejích pravidel. Potvrdil, že zákon o účetnictví ji skutečně dovoluje provést i v průběhu účetního období, tedy i v období definovaném výše. Je

² Srov. § 30 odst. 4 zákona o účetnictví, ve znění do 31. 7. 2009.

³ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 11. 2014, č. j. 4 Afs 183/2014-42.

⁴ Usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 796/02.

třeba prokázat stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne. Následně citoval Český účetní standard pro podnikatele, jehož výklad zcela podpořil právní názor stěžovatele. Také konstatoval, že jedním z účelů vedení účetnictví podle příslušného zákona je mj. vytvoření podkladů pro určení daňových povinností subjektu.

Při rozhodování byla uvážena reálná nemožnost určení přesného okamžiku vzniku manka, jelikož se jedná o událost zcela nezávislou na vůli subjektu. Dle zákona o dani z přidané hodnoty je čas uskutečnění zdanitelného plnění stanoven faktickou operací. Účetní zákon jednak vymezuje období, kdy může být inventarizace prováděna, stanovuje její pravidla (o manku se účtuje k okamžiku jeho zjištění),⁵ a také určí okamžik, kdy je účetně vyčíslena.

S ohledem na vše shora uvedené Nejvyšší správní soud v této věci zrušil rozhodnutí krajského soudu a vrátil mu jej k dalšímu řízení s odůvodněním, že pokud subjekt dodrží veškeré povinnosti dané zákonem, nemůže po něm být vyžadováno provedení dodatečného úkonu spojeného s dalšími povinnostmi, které mají sankční charakter, jako je dodatečné daňové tvrzení.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Zákon o dani z přidané hodnoty ve svém § 2 definuje předmět daně, tj. zdanitelné plnění. Jde o takové dodání zboží nebo poskytnutí služby podnikatelským subjektem za úplatu, pořízení zboží nebo dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku, které není od daně osvobozeno.⁶ Ustanovení § 2a zákona o dani z přidané hodnoty pak doplňuje vymezení předmětu daně negativně. Podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se za dodání zboží považuje i „*použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce*.“ Manko vzniklé jinak, než krádeží či zničením, jako náhrada zaměstnancům na základě dohody o hmotné odpovědnosti, jako přirozený úbytek nebo záměnou obdobných zásob, které je možné započíst na úbytek,⁷ může být podraženo pod toto ustanovení. Jakoukoliv definici manka bychom v zákoně o dani z přidané hodnoty hledali marně.

Důkazní břemeno ohledně charakteru manka leží na plátcích. Nedokáže-li prokázat, že zboží použil ke své ekonomické činnosti nebo že ke vzniku manka došlo jedním z uvedených způsobů, bude jej správce daně považovat za položku podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud tedy budeme s mankem operovat tímto způsobem, budeme zkoumat ustanovení § 21 zákona, na základě kterého bychom mu měli být schopni přiřadit správný okamžik vzniku. Citované ustanovení však předpokládá znalost plátce o nakládání se zbožím, nepředvídá tedy neurčitelnost okamžiku vzniku manka, které je fakticky zjištělné teprve při inventarizaci.

Znění zákona o účetnictví účinné od začátku roku 2018 upravuje povinnosti související s inventarizací majetku a závazků v § 29–30. obsahuje pravidla týkající se jak jejího průběhu, tak také období, kdy má být prováděna.

Ustanovení § 30 odst. 4 stanoví, že cílem provádění inventarizace je zjištění skutečného stavu oproti účetnímu a „*mohou dokončit zjišťování skutečného stavu podle účetních*

⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 11. 2014, č. j. 4 Afs 183/2014-42.

⁶ Jednotlivá plnění jsou pak blíže charakterizována v § 13-20 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁷ Např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2009 č. j. 1 Afs 51/2009-67.

záznamů, které prokazují přírůstky a úbytky majetku a závazků, které nastaly mezi tímto dnem a rozvahovým dnem.“ Přitom platí pravidlo diskutované v rozebíraném rozhodnutí – inventura může být ukončena nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni. Pokud tohle ustanovení prošlo novelami beze změn přesto, že v minulosti působilo problematicky, svědčí to závěru Nejvyššího správního soudu o jeho správnosti. Protože je inventura náročným úkonem, který vyžaduje vysokou míru pečlivosti, může zabrat více času, což zde zákonodárce zohlednil.

Podání daňového přiznání se řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. V případě, který naznačoval žalovaný a krajský soud, by po zjištění manka ve skladových zásobách až po podání řádného daňového přiznání bylo nutno podat ještě to dodatečné podle § 141 daňového řádu, s čímž jsou však spojeny další náklady. Nepodá-li plátce dodatečné daňové tvrzení, a bude-li při daňové kontrole zjištěno, že tak učinit měl, bude mu vyměřeno penále ve výši až 20 % z doměřené částky.⁸ Povinnost podat dodatečné přiznání k dani musí být splněna do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém subjekt zjistil, že daň měla být vyšší.

3 ZÁVĚR A SYNTÉZA POZNATKŮ

Je zřejmé, že současná úprava jednotlivých režimů si neodporuje, avšak problém stále neřeší. Plátce skutečně není schopen určit, kdy zjištěné manko vzniklo, a tedy zda mu vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání, neboť manko náleží do předmětu daně z předchozího období, anebo zda vzniklo až po podání řádného tvrzení, a tedy je zdanitelné až v období dalším.

Důležitý pojem je den uskutečnění zdanitelného plnění. Jedná se o den, kdy plátcí daně vznikne povinnost přiznat daň.⁹ Toto označení je vcelku neurčité, je proto v zákoně dále upřesněno a rozvinuto v následujících ustanoveních. Obvykle se určuje podle údaje na vystaveném dokladu nebí na základě rámcové smlouvy, je však zřejmé, že v případě nahodilých manků nebude takový dokument k dispozici. Až do vydání rozebíraného rozhodnutí Nejvyšším správním soudem byl za den uskutečnění zdanitelného plnění u manka považován rozvahový den. Postup tak byl vcelku jasný – protože je známý konkrétní den, který je považován za jeho vznik, nevznikají pochyby o povinnosti podat daňové přiznání. Je sice pravdou, že s tím vzniknou dodatečné náklady, avšak v opačném případě hrozí vyměření penále.

Po rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nelze za den uskutečnění manka jako zdanitelného plnění vždy považovat tento den. Tato interpretace více vyhovuje plátcí, který se v případě určení tohoto dne až k dalšímu období vyhne nákladům za podání dodatečného daňového tvrzení. S touto „možností výběru období“ plátce však nastává určitá právní nejistota, kdy již není možné okamžik vzniku manka určit ani fakticky, ale ani prostřednictvím právní domněnky.

Je pravdou, že relevantní zákony jsou nejednotné a činí tak situaci komplikovanější pro plátce. To však není důvodem pro její označení za nevhodnou. Souhlasím s názorem žalobce, že pokud při svém jednání postupuje plně v souladu s platnou právní úpravou, neměl by být „trestán“ vznikem nákladů nad rámec řádného daňového přiznání. V celkovém kontextu však

⁸ Srov. § 251 daňového řádu.

⁹ Srov. § 20a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

nepovažují rozhodnutí Nejvyššího správního soudu za správné. Jak již bylo řečeno výše, otvírá se prostor pro právní nejistotu z důvodu neexistence pravidla, podle kterého by šlo rozhodný den určit.

Právní úprava postrádá jednoznačné vodítko, podle kterého v obdobných případech postupovat. Pokud není možné požadovat po plátcích požadovat náklady spojené s dodatečným daňovým tvrzením, je třeba alespoň zajistit, aby věděl, do kterého zdaňovacího období má zjištěné manko zahrnout. Odlišný charakter manka od všech ostatních plnění nabízí možnost zavedení takového pravidla, kdy by za den uskutečnění zdanitelného plnění byl den, kdy plátcé manko zjistil. Bylo by tak odtrženo od dalších zásob podléhajících inventarizaci, práce s ním by však byla jednoduchá a přehledná a nevznikal by problém s jeho nezařaditelností do příslušného zdaňovacího období, a ani by plátcům nevznikaly dodatečné náklady.