



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: **R.M.**
sídlem [redacted]
zastoupen daňovou poradkyní Ing. Jitkou Routkovou
sídlem U Bulhara 1611/3, Praha - Nové Město

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2015, č. j. 15668/15/5300-21441-702127,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 5. 2015, č. j. 15668/15/5300-21441-702127, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 13. 11. 2012 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty mj. za zdaňovací období květen, červen a červenec 2007. V dodatečném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za květen 2007 uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 275 500 Kč, takže v důsledku uvedených skutečností vykázal v dodatečném daňovém přiznání změnu daňové povinnosti ve výši -275 500 Kč. K dodatečnému daňovému přiznání žalobce přiložil písemnost označenou jako „Soupis dokladů pan ■■■ k dodatečnému daňovému přiznání 5/2007“, který obsahoval daňový doklad č. ■■■, na jehož základě žalobce uplatnil nárok na odpočet daně. V dodatečném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červen 2007 uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 303 050 Kč, takže v důsledku uvedených skutečností vykázal v dodatečném daňovém přiznání změnu daňové povinnosti ve výši -303 050 Kč. K dodatečnému daňovému přiznání žalobce přiložil písemnost označenou jako „Soupis dokladů pan ■■■ k dodatečnému daňovému přiznání 6/2007“, který obsahoval daňový doklad č. ■■■, na jehož základě žalobce uplatnil nárok na odpočet daně. V dodatečném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2007 uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 54 408 Kč, takže v důsledku uvedených skutečností vykázal v dodatečném daňovém přiznání změnu daňové povinnosti ve výši -54 408 Kč. K dodatečnému daňovému přiznání žalobce přiložil písemnost označenou jako „Soupis dokladů pan ■■■ k dodatečnému daňovému přiznání 7/2007“, který obsahoval daňový doklad č. ■■■, na jehož základě žalobce uplatnil nárok na odpočet daně.
2. Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 24. 7. 2013 daňovou kontrolu mj. daně z přidané hodnoty za květen, červen a červenec 2007 v rozsahu podaných dodatečných daňových přiznání. Správce daně vyzval žalobce k tomu, aby doložil evidenci pro daňové účely za uvedená období, daňové doklady a další písemnosti týkající se shora uvedených zdaňovacích období a uplatněných nároků na odpočet daně.
3. Žalobce na výzvu odpověděl dne 13. 8. 2013 prostřednictvím emailu a správci daně doložil daňový doklad č. ■■■ ve výši 1 725 500 Kč včetně DPH, kupní smlouvu ze dne 19. 5. 2007, kopii technického průkazu vozidla nákladního automobilu - tahač návěsů ■■■ a doklady prokazující použití vozidla Volvo pro podnikatelské účely. Dále žalobce správci daně doložil daňový doklad č. ■■■ ve výši 1 898 050 Kč včetně DPH, kupní smlouvu ze dne 4. 6. 2007, předávací protokol, kopii technického průkazu vozidla Man, osvědčení o registraci vozidla a doklady prokazující použití vozidla ■■■ pro podnikatelské účely. Žalobce konečně doložil i daňový doklad č. 0020070550 ve výši 340 767 Kč včetně DPH, protokol z jednání soudu sp, zn. 18C 1261/2009 ze dne 12. 10. 2012 a dopis týkající se neuznání závazku ze dne 2. 2. 2010.
4. Správce daně vyhodnotil průběh daňové kontroly tak, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal nárok na odpočet dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ústní protokolární jednání, v jehož rámci chtěl správce daně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění z provedené daňové kontroly seznámit, se

neuskutečnilo, proto byl žalobce s výsledkem kontrolního zjištění seznámen doručením úředního záznamu č. j. 1157214/132604-05401-506163. Správce daně současně sdělil žalobci lhůtu, ve které se žalobce mohl k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit, navrhnout jeho doplnění; žalobce byl také poučen o tom, že pokud na základě jeho vyjádření nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze v rámci projednání zprávy o kontrole daně navrhopat další doplnění. Protože se zplnomocněná zástupkyně žalobce opakovaně omlouvala z ústního jednání k projednání zprávy o daňové kontrole, zaslal jí správce daně zprávu o kontrole a dnem doručení 27. 3. 2014 považoval zprávu o kontrole za projednanou a daňovou kontrolu za ukončenou.

5. Dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 17. 4. 2014 za zdaňovací období květen 2007, č. j. 662154/14/2607-05701-506579, za zdaňovací období červen 2007, č. j. 662347/14/2607-05701-506579, a za zdaňovací období červenec 2007, č. j. 662472/14/2607-05701-506579 správce daně doměřil žalobci daň ve výši 0 Kč, neuznal tedy žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně, jak ho žalobce uplatnil v dodatečných daňových přiznáních.
6. Vydaným dodatečným platebním výměrům se žalobce bránil odvoláním. V průběhu odvolacího řízení správce daně prověřoval, zda deklarovaná plnění byla žalobcem používána pro ekonomickou činnost, a ve kterém zdaňovacím období se uskutečnila zdanitelná plnění, tj. kdy se uskutečnilo dodání zboží či poskytnutí služby
7. V písemnosti ze dne 23. 2. 2015 žalovaný žalobce seznámil s doplněním odvolacího řízení a svým právním názorem. Žalobce reagoval vyjádřením ze dne 16. 3. 2015. Žalobce opakovaně žalovaného žádal o prodloužení lhůty k vyjádření. Dvakrát bylo jeho žádosti vyhověno, třetí žádosti o prodloužení lhůty ale žalovaný nevyhověl. Žalobce se poté v rámci odvolacího řízení již nevyjádřil. Žalovaný proto dne 22. 5. 2015 vydal napadené rozhodnutí, kterým zamítnul žalobcovo odvolání a dodatečné platební výměry správce daně ze dne 17. 4. 2014 potvrdil.
8. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný především korigoval závěr správce daně, že žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil žádné důkazní prostředky. Žalovaný konstatoval, že ty byly přiloženy k emailu žalobce ze dne 13. 8. 2013 a správce daně je měl hodnotit. Stěžejní otázkou pro posouzení uplatněného odpočtu daně v dodatečných daňových přiznáních však dle žalovaného bylo posouzení lhůty, v rámci které může daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, a až následně lze posuzovat splnění zákonných podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. S odkazem na § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, a rozsudky Soudního dvora Evropské unie C-9507 a C-9607 ve věcech Ecotrade SpA, žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nárok na odpočet daně neuplatnil ve lhůtě dle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, když toto ustanovení vylučuje posouzení běhu lhůt k uplatnění nároku podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), resp. § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009 - 53. Dodatečná daňová přiznání byla podána dne 13. 11. 2012, daňové doklady, na základě kterých si v posuzovaných

dodatečných daňových přiznáních uplatnil nárok na odpočet daně, tak žalobce doložil po prekluzivní lhůtě pro uplatnění nároku. Žalobcem předložené daňové doklady mají datum uskutečnění zdanitelného plnění od 19. 5. 2007, 11. 6. 2007 do 3. 7. 2007. V případě data uskutečnění zdanitelného plnění 19. 5. 2007 nárok na odpočet daně vznikl nejdříve v květnu 2007, tedy nárok na odpočet daně mohl daňový subjekt uplatnit nejdříve v řádném daňovém přiznání za květen 2007

a nejpozději za prosinec 2007, v dodatečném daňovém přiznání pak nejpozději dne 31. 5. 2010. V případě data uskutečnění zdanitelného plnění 3. 7. 2007 nárok na odpočet daně vznikl nejdříve v červenci 2007, tedy nárok na odpočet daně mohl daňový subjekt uplatnit nejdříve v řádném daňovém přiznání za červenec 2007 a nejpozději za prosinec 2007, v dodatečném daňovém přiznání pak nejpozději dne 31. 7. 2010. Z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty neposuzoval žalovaný splnění dalších podmínek dle zákona o dani z přidané hodnoty. Dále se v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný obsáhle věnoval projednání výsledku kontrolního zjištění a ukončení daňové kontroly zasláním písemného vyhotovení zprávy o daňové kontrole a dospěl k závěru, že postup správce daně byl v souladu s daňovým řádem. Žalovaný rovněž odmítl odvolací námitky týkající se doplnění odvolacího řízení, projednání jeho výsledku a právního názoru žalovaného před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný rovněž posoudil jako neopodstatněné námitky týkající se nahlížení do spisu, poskytnutí obsahu spisu, neseznámení s obsahem veškerého spisového materiálu i námitky týkající se zaslání spisu správci daně se sídlem v Liberci.

II. Žaloba

9. Podstatou žalobních námitek je nesouhlas s právním názorem žalovaného, že odpočet daně byl žalobcem na základě předložených daňových dokladů uplatněn po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty. Výklad uvedeného ustanovení provedený žalovaným je v rozporu se základním principem neutrality daně z přidané hodnoty. Žalovaný pominul, že v dané věci byla dne 24. 7. 2013 správcem daně zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, červen a červenec 2007. K této skutečnosti se žalovaný nevyjádřil. Ke dni zahájení daňové kontroly nebyla daň za uvedená zdaňovací období prekludována z důvodu vedení řízení u Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci pod sp. zn. 59 Af 44/2011 a z důvodu následně vedeného řízení o kasační stížnosti u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 73/2012. Žalobce trval na tom, že pokud správce daně zahájil daňovou kontrolu, postup dle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty nepřichází v úvahu a správce daně měl v průběhu daňové kontroly hodnotit veškeré důkazy, které k předmětným zdaňovacím obdobím shromáždil, jak v nálezu sp. zn. IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001 a sp. zn. I. ÚS 1853/07 ze dne 18. 11. 2008 vyslovil Ústavní soud. Žalobce dále upozornil na to, že od září 2009 do října 2010 u něj probíhala daňová

kontrola týkající se předmětných zdaňovacích období, nebyl tedy oprávněn podat dodatečná daňová přiznání. Byl tak oproti jinému plátcí, u kterého by daňová kontrola právě neprobíhala, znevýhodněn. Výklad žalovaného znamená, že by žalobce právo na uplatnění nároku na odpočet daně ztratil, pokud by u něj byl zahájen po podání řádného daňového přiznání postup pro odstranění pochybností nebo rovnou daňová kontrola, která by trvala déle, než je lhůta dle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle žalobce nelze od sebe oddělit nárok na odpočet daně a daň na výstupu. Nesouhlasil s výkladem, podle kterého se prekluze práva uplatnit nárok na odpočet daně a prekluze práva stanovit daň na výstupu, jež vznikly ve stejném zdaňovacím období, rozcházejí, když v důsledku uplatnění různých procesních postupů správcem daně mohlo dojít k úplnému vyloučení nároku na odpočet daně. Podle žalobce je nelogické a v rozporu s čl. 4 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod, pokud tříletá lhůta pro doměření daně přestala běžet, zároveň však ubíhá nezastavitelná lhůta pro uplatnění nároku na odpočet, když v obou případech jde v konečném důsledku o stanovení téže daně. Žalovaný

se nevypořádal s § 41 s. ř. s., který stanoví speciální ustanovení o běhu lhůt pro zánik práva ve věcech daní, kdy tyto lhůty pro dobu řízení před soudem neběží. Uplatněním nároku na odpočet je právem ve věci daně, proto neběží lhůta pro dobu řízení správního. Správce daně se pak nevypořádal ani se stavěním lhůty pro uplatnění nároku na odpočet dle § 148 odst. 4 daňového řádu, ani s přerušením běhu lhůty dle § 148 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu, v tomto rozsahu je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

10. Žalobce dále zmiňoval, že daňová kontrola, která u něj byla zahájena dne 29. 9. 2009, týkající se daně z přidané hodnoty, byla nezákonná. V důsledku vydání dodatečných platebních výměrů podal správce daně na žalobce trestní oznámení, věc je vedena u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pod sp. zn. 56 T 3/2013. Žalobce zastává názor, že trestní stíhání staví lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 daňového řádu, resp. dle § 148 odst. 6 daňového řádu lze v případě spáchání daňového trestného činu stanovit daň do konce druhého roku následujícího po roce, v němž rozhodnutí soudu nabylo právní moci. Také z těchto důvodů nemohlo být právo žalobce na uplatnění nároku na odpočet prekludováno. Žalobce dále popisoval skutečnosti týkající se nahlížení do daňových spisů u správce daně a vedení těchto spisů. To také bylo důvodem podání dodatečných daňových přiznání.
11. Další námitka žalobce se týkala způsobu projednání daňové kontroly. Žalobce se bránil závěru, že by mu byla dne 27. 3. 2014 do datové schránky jeho zástupkyně doručena zpráva o daňové kontrole. Daňová kontrola proto nebyla řádně ukončena, správce daně nebyl oprávněn zprávu o daňové kontrole zasílat, neboť žalobce se projednání zprávy nevyhýbal. Žalobci tudíž nebylo umožněno se vyjádřit ke zprávě o daňové kontrole a navrhnout doplnění zjištění správce daně.
12. Žalobce poukázal na to, že v průběhu odvolacího řízení žalovaný doplňoval dokazování, žalobce však s důkazními prostředky neseznámil, ten se k nim nemohl vyjádřit. Bylo porušeno jeho právo na projednání věci v jeho přítomnosti a

vyjádření se ke všem důkazním prostředkům dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. V tomto rozsahu žalobce považuje rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné.

13. Podle názoru žalobce žalovaný nesprávně napadené rozhodnutí opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009-53. Žalobce upozornil na to, že dodatečné daňové přiznání podal již za účinnosti daňového řádu a taktéž správce daně vystavil dodatečný platební výměr dle daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť se nevyjadřuje ke lhůtě dle § 148 daňového řádu.
14. Žalobce také namítal, že konkrétní úřední osoby správce daně, které vedly daňovou kontrolu, jsou podjaté, neboť měly osobní a finanční zájem na výsledku daňové kontroly. To mělo vliv na závěr daňové kontroly, obsah a odůvodnění napadených platebních výměrů.
15. Přestože žalobce výslovně dne 13. 5. 2014 žádal o vydání ověřených opisů obsahu spisu, žádost následně doplnil při nahlížení do spisu dne 17. 6. 2014, nebyl mu obsah spisu ve věci daňových řízení za předmětná zdaňovací období předložen, proto namítá, že byl omezen v právu na nahlížení do spisu. Nebyl schopen identifikovat, zda byl v rámci odvolacího řízení spis kompletní.
16. Žalobce upozornil na to, že žádal o seznámení s odvolacím spisem u místně příslušného Finančního úřadu pro Liberecký kraj. Žádosti nebylo vyhověno, což je podstatnou vadou odvolacího řízení. Žalobce zmínil, že „kobercovým náletem“ ze strany správce daně byli žalobce a jeho zástupkyně paralyzováni, zatěžováni veškerými možnými daňovými řízeními a opakovaně jim nebylo umožněno nahlížet do spisu. Rovněž nebyla řádně vedena spisová dokumentace a žalobce tak nemohl adekvátně reagovat na jednotlivá řízení. Finanční úřad pro Liberecký kraj, územní pracoviště v Semilech, neměl k dispozici správní spis žalovaného jako odvolacího orgánu. Postup žalovaného je rozporný se základními zásadami správy daně a § 13 zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, a v konečném důsledku došlo k porušení práva žalobce dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod na projednání věci a práva na vyjádření se.
17. Žalobci byla stanovena neobvykle krátká desetidenní lhůta k vyjádření se k průběhu odvolacího řízení, když žalobce nebyl s důkazními prostředky seznámen ani správcem daně, ani žalovaným, a důkazní prostředky byly uloženy v sídle žalovaného v Brně. Výzva k vyjádření se k výsledkům odvolacího řízení ze dne 23. 2. 2015 byla formální. Žalobce rovněž upozornil na to, že dne 3. 3. 2013 žádal o sdělení, kde je uložen spis a též o poskytnutí informace o změně v místě uložení spisu či jeho části. O místě uložení spisu nebyl oproti dosavadní správní praxi informován. Žalobci či jeho zástupkyni nebylo známo, kde se spisový materiál v kterékoli fázi daňového či odvolacího řízení nachází. Dále žalobce setrval na tom, že nikdy nebyl seznámen s obsahem správního spisu, nebyl mu poskytnut ani jeho obsah, proto mohl pouze namítat, že odvolacímu orgánu nebyl správcem daně předložen kompletní spis z daňového řízení k předmětným zdaňovacím obdobím, a to včetně daňového řízení zahájeného podáním řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období a následné daňové kontroly zahájené v roce 2009.

18. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

III. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný setrval na svém právním výkladu ohledně uplynutí prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně na základě předložených daňových dokladů. Dle názoru žalovaného není žalobce ochoten připustit, že pokud správce daně prověřoval oprávněnost nároku na odpočet daně v rámci řádně zahájené daňové kontroly, mohl prostřednictvím rozhodnutí o odvolání shledat, že lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně v dodatečném daňovém přiznání již uplynula a právo na uplatnění nároku na odpočet daně zaniklo. Měl to být právě žalobce, kdo ve lhůtě podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty měl uplatnit nárok na odpočet daně. Žalovaný zdůraznil, že se nejedná o povinnost uplatnit nárok na odpočet daně, ale dobrovolný úkon daňového subjektu. Podle žalovaného žalobcem užití argumenty nálezy Ústavního soudu nejsou přesvědčivými. Řada skutečností, které žalobce zmiňoval pod body [10] a [13] žaloby, se váže ke zcela jiným, v daném řízení neposuzovaným zdaňovacím obdobím, proto jsou námitky tohoto typu irelevantní.
20. Návaznost lhůty pro stanovení daně a lhůty k uplatnění nároku na odpočet řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2009, sp. zn. 2 Afs 32/2009. Z něho žalovaný obsáhle citoval závěry o vztahu lhůty dle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty a § 41 ZSDP. Pokračoval uvedením závěrů Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 13. 9. 2012, sp. zn. 7 Afs 54/2012, který zmiňuje též návaznost na lhůtu dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný setrval na tom, že lhůta k uplatnění nároku na odpočet podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty je speciální ve vztahu k lhůtám v procesních předpisech.
21. K námitkám týkajícím se porušení procesních práv žalobce žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterém se se shodnými odvolacími námitkami vypořádal. Namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaný odmítl jako nedůvodnou, neboť žalovaný nebyl povinen vypořádat se s každou větou uvedenou v rámci odvolání. V tomto směru žalovaný poukázal na rozsudek ze dne 9. 10. 2013, sp. zn. 52 Af 26/2013.
22. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu zamítnul, neboť správce daně i žalovaný postupovali v souladu se zákonem.

IV. Posouzení věci soudem

23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů v duchu dispoziční zásady, kterou je správní soudnictví ovládáno, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.

24. K projednání žaloby soud nařídil ústní jednání, při němž žalobce setrval na uplatněných žalobních bodech. Uvedl, že žalobě je třeba vyhovět i s ohledem na aktuální judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), konkrétně odkázal na rozsudky ve věcech C-8/17, C-533/16, C-364/17 a C-159/17. Žalobce také zmínil, že zdanitelné plnění za zdaňovací období červenec 2007 neuznával a teprve na základě rozsudku v občanskoprávním soudním řízení mu vznikla povinnost plnění uhradit. Žalovaný setrval na správnosti napadeného rozhodnutí. Dle žalovaného napadené rozhodnutí ob stojí i ve světle citované judikatury SDEU. Žalobce navrhl doplnit dokazování protokolem o zahájení daňové kontroly za uvedená zdaňovací období z roku 2009, dodatečnými platebními výměry z roku 2010, rozhodnutím o odvolání proti nim a žalobou proti rozhodnutí o odvolání, neboť všechny tyto úkony mají vliv na běh prekluzivní lhůty. Pokud by soud žalobě nevyhověl, navrhoval žalobce, aby soud předložil SDEU předběžnou otázku, zda čl. 63, 167, 168, 178 až 180, 182 a 219 směrnice 2006/112/ES a zásada daňové neutrality musí být vykládány tak, že brání úpravě členského státu, aby přiznání nároku na odpočet DPH bylo odepřeno z důvodu, že lhůta stanovená uvedenou právní úpravou pro uplatnění tohoto nároku začala běžet od data uskutečnění zdanitelného plnění. Po provedeném přezkumu dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
25. Krajský soud předesílá, že obdobnou věc stejného žalobce týkající se zdaňovacího období říjen 2007 již v minulosti řešil pod sp. zn. 59 Af 30/2015. Věcí se zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016 - 84, který zamítl kasační stížnost žalobce proti citovanému rozsudku krajského soudu.

IV. a) k uplynutí lhůty pro uplatnění nároku na odpočet

26. Zásadní spornou otázkou bylo, zda žalobce nárok na odpočet ve výši 275 500 Kč, 303 050 Kč a 54 408 Kč uplatněný v dodatečných daňových přiznáních podaných dne 13. 11. 2012 uplatnil v zákonné lhůtě dle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty.
27. Podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávaný případ, lze nárok na odpočet daně uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.
28. Předně soud shledal, že rozhodnutí žalovaného v části týkající se běhu 3 leté lhůty pro uplatnění nároku na odpočet nároku dle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty není nepřezkoumatelné, jak to namítá žalobce. Žalovaný se k možnosti

jejího stavění či přetržení vyjádřil, vyslovil názor, že k posouzení běhu lhůt se neuplatní pravidla vtělená do ustanovení § 47 ZSDP, resp. § 148 daňového řádu. S tímto názorem se zdejší soud ztotožnil.

29. Výkladem citovaného ustanovení a jeho vztahem ke lhůtám pro vyměření daně dle § 47 ZSDP, resp. podle § 148 daňového řádu a otázkou, zda dochází k přetržení či stavění lhůty stanovené v citovaném ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, se zabývala řada rozhodnutí krajských správních soudů i judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009 - 53, publ. ve Sb. NSS č. 2357/2011, jednoznačně konstatoval, že stanoví-li zákon o dani z přidané hodnoty v § 73 odst. 11 výslovně lhůty, v nichž lze uplatnit nárok na odpočet, je vyloučeno posouzení běhu lhůt podle § 47 ZSDP. Na tomto závěru Nejvyšší správní soud setrval i v rozsudku ze dne 13. 9. 2012, č. j. 7 Afs 54/2012 - 39 (všechny rozsudky NSS dostupné na www.nssoud.cz), ve kterém se rovněž vyslovil k otázce běhu lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Z uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že pro určení nejpozdějšího termínu pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodná lhůta podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž tato lhůta je ve vztahu k lhůtám, ať již dle § 47 ZSDP, či § 148 daňového řádu lhůtou speciální. Svou povahou vyjadřuje určení nejzazšího termínu, ve kterém je plátce daně oprávněn uplatnit si vůči státnímu rozpočtu nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění. Jde o lhůtu propadnou svědčící daňovému subjektu, její zmeškání nelze prominout a znamená zánik práva plátce daně na uplatnění odpočtu daně. V posledně uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval také otázkou možnosti přetržení 3 leté lhůty stanovené v § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty a uvedl, že tato lhůta nemůže být úkonem správce daně přetržena či stavěna. Z tohoto důvodu soud také nedoplňoval dokazování protokolem o zahájení daňové kontroly za uvedená zdaňovací období z roku 2009, dodatečnými platebními výměry z roku 2010 a rozhodnutím o odvolání proti nim.
30. Ze správního spisu soud ověřil, že nárok na odpočet prokazoval žalobce v průběhu daňového řízení daňovými doklady s datem uskutečnění zdanitelného plnění 19. 5. 2007, 11. 6. 2007 a 30. 6. 2007 (datum vystavení daňového dokladu 3. 7. 2007). V případě data uskutečnění zdanitelného plnění 19. 5. 2007 nárok na odpočet daně vznikl nejdříve v květnu 2007 (§ 73 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném v době vzniku nároku na odpočet). Nárok na odpočet daně mohl žalobce v souladu s § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty uplatnit nejdříve v řádném daňovém přiznání za květen 2007 a nejpozději za prosinec 2007. Nárok na odpočet mohl žalobce v souladu s § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty uplatnit v dodatečném daňovém přiznání podaném nejpozději v 3 leté lhůtě od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn, tedy nejpozději dne 31. 5. 2010. V případě data uskutečnění zdanitelného plnění 11. 6. 2007 nárok na odpočet daně vznikl nejdříve v červnu 2007. Nárok na odpočet daně mohl daňový subjekt uplatnit nejdříve v řádném daňovém přiznání za červen 2007 a nejpozději za prosinec 2007, v dodatečném daňovém přiznání pak nejpozději dne 30. 6. 2010. V případě data uskutečnění zdanitelného plnění 30. 6. 2007 je zřejmé, že daňový doklad byl vystaven až 3. 7. 2007, a nárok na odpočet daně tak vznikl

nejdříve v červenci 2007. Nárok na odpočet daně mohl daňový subjekt uplatnit nejdříve v řádném daňovém přiznání za červenec 2007 a nejpozději za prosinec 2007, v dodatečném daňovém přiznání pak nejpozději dne 31. 7. 2010. Protože nárok na odpočet žalobce uplatnil až v dodatečných daňových přiznáních podaných dne

13. 11. 2013, učinil tak po uplynutí propadné lhůty k uplatnění nároku.

31. Vzhledem k zániku práva žalobce uplatnit nárok na odpočet za zdaňovací období květen, červen a červenec 2007 nebyl správce daně povinen k tomuto nároku přihlížet v průběhu daňové kontroly zahájené dne 24. 7. 2013. K tomuto okamžiku již nebyl žalobce oprávněn uplatnit daný nárok na odpočet, správce daně nebyl povinen zabývat se žalobcem předloženými doklady a zohlednit je při vydání dodatečného platebního výměru v rámci správného vyměření daně.
32. Brání-li se žalobce tím, že uplatnění nároku na odpočet není možné, pokud by u daňového subjektu byla zahájena po podání řádného daňového přiznání daňová kontrola či postup po odstranění pochybností, přičemž následně na tyto úkony poukazuje ve vztahu k svému případu, soud znovu odkazuje na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009 - 53, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval i touto otázkou. Nejvyšší správní soud připomenul, že ačkoli uplatnění nároku na odpočet daně v řádném či dodatečném přiznání k dani je nejčastějším způsobem uplatnění tohoto nároku, není způsobem jediným. Nic nebrání tomu, aby daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnil jak prostřednictvím řádných opravných prostředků, případně prostřednictvím mimořádných opravných prostředků, přičemž i v průběhu daňové kontroly je tato možnost zachována. Soud tedy s odvoláním na právě uvedené závěry dodává, že žalobci nic nebránilo, aby nárok na odpočet daně uplatnil nikoliv až v dodatečných daňových přiznáních podaných dne 13. 11. 2012, ale již dříve ve stanovené 3 leté lhůtě dle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, případně právě i v průběhu daňové kontroly předmětné daně za daná zdaňovací období, dle žalobce probíhající v období od září 2009 do října 2010.
33. Žalobce dále namítal, že se žalovaný nijak nevypořádal s ustanovením § 41 s. ř. s. Žalobce měl za to, že daň nebyla prekludována, neboť probíhalo soudní řízení správní vedené u podepsaného soudu pod sp. zn. 59 Af 44/2011 od 31. 8. 2011 do 3. 11. 2012 a následně řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 8 Afs 73/2012 od 14. 11. 2012 do 8. 6. 2015. Žalobce rovněž dovozoval, že jeho právo na uplatnění nároku nemohlo být prekludováno s ohledem na to, že lhůta pro stanovení daně byla podle § 148 odst. 4 daňového řádu stavěna, a to vzhledem k trestní věci vedené u Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 56T 3/2013.
34. Uplatněnou žalobní argumentaci soud neshledal důvodnou. Napadené rozhodnutí žalovaného dle přesvědčení soudu netrpí z tohoto pohledu nepřezkoumatelností. Z výkladu § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty zaujatého žalovaným, se kterým se soud plně ztotožnil, totiž *implicitně* vyplývá, že k těmto žalobcem zmiňovaným soudním řízením nebylo na místě přihlídnout, a to s ohledem na žalovaným dovozovaný okamžik uplynutí lhůty pro uplatnění nároku na odpočet nejpozději do 31. 7. 2010. Soud proto nedoplňoval dokazování ani žalobou podanou ve věci sp. zn. 59 Af 44/2011.

35. Jak soud předeslal výše, právní názor krajského soudu na tuto otázku potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016 - 84. Nejvyšší správní soud neshledal potřebu předložit v tomto směru předběžnou otázku SDEU a takovou potřebu neshledává ani krajský soud. K rozsudkům SDEU, na které odkazoval žalobce při ústním jednání, krajský soud uvádí, že i ve světle těchto rozsudků napadené rozhodnutí ob stojí. Krajský soud odkazuje zejména na rozsudek ze dne 21. 3. 2018, ve věci C-533/16 Volkswagen AG, v němž SDEU mimo jiné uvedl:

43 Z předchozího vyplývá, jak uvedl generální advokát v bodě 58 svého stanoviska, že třebaže na základě článku 167 směrnice 2006/112 vzniká nárok na odpočet DPH okamžikem vzniku daňové povinnosti, uplatnění uvedeného nároku je v zásadě v souladu s článkem 178 této směrnice možné pouze od okamžiku, kdy má osoba povinná k dani fakturu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 35 a citovaná judikatura).

44 Podle článku 167 a čl. 179 prvního pododstavce směrnice 2006/112 se nárok na odpočet DPH v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, tedy v okamžiku vzniku daňové povinnosti.

45 Osoba povinná k dani však podle článků 180 a 182 této směrnice může být oprávněna k provedení odpočtu, i když neuplatnila svůj nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl, avšak s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami (rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 32 a citovaná judikatura).

46 Možnost uplatnit nárok na odpočet DPH bez časového omezení by však byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 33 a citovaná judikatura).

47 Soudní dvůr již tedy rozhodl, že prekluzivní lhůta, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že pozbude nárok na odpočet DPH, nelze považovat za neslučitelnou s režimem upraveným směrnicí 2006/112, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a dále v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivit) (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, body 34 a 35, jakož i citovaná judikatura).

Česká právní úprava dle názoru krajského soudu požadavkům vymezeným judikaturou SDEU vyhovuje.

36. Na věci nic nemění ani skutečnost, že povinnost zaplatit DPH ve výši 54 408 Kč (viz faktura ze dne 3. 7. 2007) žalobce nejprve neuznával, a tuto částku uhradil až na základě rozsudku v občanském soudním řízení (schválení smíru). Tuto situaci nelze

srovnávat se situací, kterou posuzoval SDEU v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, ve věci C-533/16 Volkswagen.

IV. b) zpráva o daňové kontrole a namítané neprojednání

37. Soud považuje za potřebné nejprve stručně shrnout procesní postup správce daně, který ukončení daňové kontroly předcházel. Dne 10. 9. 2013 správce daně doručil zástupkyni žalobce sdělení ze dne 3. 9. 2013, ve kterém ji informoval, že má v úmyslu provést dne 24. 7. 2013 seznámení s výsledky kontrolních zjištění. V den, kdy se mělo ústní jednání konat, tj. dne 24. 7. 2013 se zástupkyně žalobce z jednání omluvila s tím, že na shodný den byla předvolána k jednání obvodního soudu pro Prahu 10, což doložila. Zároveň navrhla nový termín jednání na den 30. 10. 2013, toto správce daně akceptoval. Dne 18. 10. 2013 zástupkyně žalobce žádala o změnu termínu jednání, který dříve sama navrhla, konkrétně navrhla termín 29. 10. 2013, z důvodu konání členské schůze bytového družstva v Praze, tuto skutečnost nedoložila. Přesto správce daně navržený termín akceptoval, což zástupkyni potvrdil emailem dne 22. 10. 2013. Následně zástupkyně žalobce opětovně požádala o změnu termínu ústního jednání k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, neboť sdělila, že nebyly předloženy veškeré doklady k výzvě správce daně s tím, že je neprodleně zašle. Žádala o odložení termínu projednání zprávy o kontrole na neurčito. Protože do dne 12. 11. 2013 nebyly zaslány žádné daňové doklady ani jiné důkazní prostředky, ani zástupkyně žalobce nesdělila termín jejich zaslání, byl jí do datové schránky dne 14. 11. 2013 doručen úřední záznam spolu se sdělením, ve kterém byly podrobně rozepsány předcházející úkony správce daně a reakce zástupkyně žalobce, současně byla žalobci stanovena přiměřená lhůta, ve které se mohl k výsledku kontrolních zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Písemností ze dne 21. 1. 2014 doručenou zástupkyni žalobce do datové schránky dne 30. 1. 2014 byl žalobce pozván k projednání a předání zprávy o kontrole na 11. 2. 2014. K jednání se žalobce nedostavil, z jednání se neomluvil ani nenavrl jiný termín jednání. Správce daně opětovně pozval žalobce k projednání a předání zprávy o kontrole na den 13. 3. 2014. K jednání se žalobce ani jeho zástupkyně nedostavili, neomluvili se, jiný termín jednání nenavrhli. Následně byla dne 27. 3. 2014 zpráva o daňové kontrole doručena zástupkyni žalobce prostřednictvím poskytovatele poštovních služeb.
38. V reakci na posledně uvedené zjištění soud odmítá námitku, že zpráva o daňové kontrole nebyla zástupkyni žalobce doručena. Ačkoli zvolený způsob doručení zprávy o daňové kontrole nebyl v souladu s § 39 odst. 1 písm. b), odst. 2 daňového řádu (podle kterých měl správce daně písemnosti doručovat do datové schránky podnikající fyzické osoby zástupkyně žalobce), soud toto pochybení neshledal podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Za rozhodující soud považoval, že zpráva o daňové kontrole byla doručena do vlastních rukou zástupkyně, za kterou si písemnost dne 27. 3. 2014 převzala k tomu zvolená zmocněnkyně pro doručování. Žalobce tak byl

prostřednictvím své zástupkyně se zprávou o daňové kontrole seznámen, mohl se k ní vyjádřit a před vydáním dodatečného platebního výměru na ni reagovat.

39. Předpokladem pro ukončení daňové kontroly způsobem stanoveným v § 88 odst. 4 daňového řádu je zásadně jednání daňového subjektu v souladu se zásadou součinnosti ve smyslu § 6 odst. 2 daňového řádu. Obsahem správního spisu, jak soud rozvedl shora, bylo doloženo, že správce daně již při projednání výsledku o kontrolním zjištění vycházel opakovaně zástupkyni žalobce vstříc, v souladu se zásadou součinnosti a spolupráce postupoval i za účelem projednání a předání zprávy o daňové kontrole. Již jednání zástupkyně žalobce při projednání výsledku kontrolního zjištění a snaha odložit jeho projednání na neurčito v návaznosti na úkon, který má učinit žalobce, přičemž tak ovšem nečiní, lze hodnotit jako vyhýbavé jednání. K projednání a předání zprávy o daňové kontrole byl pak žalobce prostřednictvím své zástupkyně opakovaně pozván, a to na den 11. 2. 2014 a 13. 3. 2014. Jednání, kdy se žalobce ani jeho zástupkyně k jednání nedostavili, neomluvili se a nenavrhli jiný termín, je třeba hodnotit jako situaci, kdy se kontrolovaný daňový subjekt vyhýbá seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá. Správce daně byl proto oprávněn postupovat dle § 88 odst. 5 daňového řádu a zprávu o daňové kontrole žalobci prostřednictvím jeho zástupkyně doručit do vlastních rukou. To, jak již soud zdůvodnil shora, učinil. Žalobce tak nebyl zkrácen na právu vyjádřit se ke kontrolním zjištěním a zprávě o daňové kontrole a reagovat na ni. Daňová kontrola proto byla podle názoru soudu ukončena v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu.

IV. c) k námitce neseznámení s výsledky odvolacího řízení

40. Mezi účastníky řízení není sporné, že v průběhu odvolacího řízení správce daně doplňoval řízení, rovněž žalobce žalovanému znovu předkládal důkazy, které již předkládal správci daně jako přílohy e-mailu ze dne 13. 8. 2014, i další doklady.
41. Soud z předloženého správního spisu ověřil, že písemností ze dne 23. 2. 2015, která byla zástupkyni žalobce doručena fikcí dne 6. 3. 2015, seznámil žalovaný žalobce s doplněním odvolacího řízení a doplněním svého právního názoru, jímž zároveň modifikoval závěry správce daně. K vyjádření byla žalobci stanovena lhůta 10 dní. Poslední den lhůty - 16. 3. 2015 učinil žalobce podání, ve kterém žádal o prodloužení lhůty k vyjádření. Odvolací orgán žádosti vyhověl, a lhůtu o 5 dní prodloužil. Následně tak učinil znovu a lhůtu k vyjádření žalobci prodloužil o 10 dní, další žádosti o prodloužení lhůty již vyhověno nebylo. Do vydání žalobou napadeného rozhodnutí se žalobce věcně vyjádřil pouze k písemnosti ze dne 16. 3. 2015, v rámci prodloužených lhůt již nereagoval.
42. Z § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt v rámci odvolacího řízení ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popř. navrhl doplnění dokazování. Povinnost je zakotvená pro případy, kdy odvolací orgán buď v rámci odvolacího řízení provádí dokazování, nebo kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně

prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Toto seznámení plní určitou funkci „předběžného odůvodnění“ rozhodnutí o odvolání, které odvolací orgán v návaznosti na skutečnosti zjištěné v průběhu odvolacího řízení či odlišný právní názor hodlá vydat. Daňový řád procesní způsob takového seznámení daňového subjektu se zjištěními či právním názorem odvolacího orgánu a v souvislosti s tím umožnění daňovému subjektu vyjádřit se ve věci a navrhopat doplnění dokazování výslovně nestanoví.

43. V souzeném případě žalovaný, ostatně jako v řadě jiných případů, se kterými se soud v rámci své přezkumné činnosti setkal, zvolil písemný způsob sdělení zjištěných skutečností, hodnocení předložených důkazních prostředků (ať již správci daně či následně až v průběhu odvolacího řízení) a svého právního názoru. Skutková zjištění, hodnocení předložených důkazních prostředků a svůj právní názor na věc žalovaný podrobně rozvedl v písemnosti nazvané „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a s odlišným právním názorem a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, které žalobci prostřednictvím jeho zástupkyně doručil dne 6. 3. 2015. Tímto způsobem žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobce nejen se svými zjištěními a hodnocením předložených důkazních prostředků, které absentovaly ve výsledku o kontrolních zjištěních a zprávě o daňové kontrole, ale především s korigovaným právním názorem ohledně prekluze práva uplatnit nárok na odpočet daně a opravy daně snížením uskutečněných zdanitelných plnění. Současně žalobci v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu umožnil, aby se ke zjištěným skutečnostem a důkazům vyjádřil ve stanovených lhůtách ve smyslu § 115 odst. 3 daňového řádu. Procesní postup žalovaného byl zákonný a soud v něm nespatřuje porušení zásady projednací a porušení žalobcových práv ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.
44. Soud rovněž neshledal, že by byl žalobce na svých právech dotčen neobvykle krátkou lhůtou k vyjádření se v odvolacím řízení. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu nesmí být lhůta k vyjádření se k zjištěním učiněným v odvolacím řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu delší než 15 dnů.
45. V souzeném případě žalovaný žalobci v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem ze dne 23. 2. 2015 stanovil lhůtu 10 dnů k vyjádření a návrhům na doplnění dokazování. Následně vyhověl žádosti žalobce a stanovenou lhůtu prodloužil rozhodnutím ze dne 27. 3. 2015 o dalších 5 dnů. O dalších 10 dnů byla lhůta prodloužena rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 4. 2015. V pořadí druhém seznámení s doplněním odvolacího řízení a právním názorem žalovaného ze dne 12. 5. 2015 byla žalobci poskytnuta další lhůta 15 dnů k tomu, aby se k výsledkům odvolacího řízení vyjádřil a navrhnul další doplnění důkazních prostředků. Na základě konstatovaných skutečností nelze dospět k jinému závěru, než že žalovaný postupoval v souladu s § 115 odst. 3 daňového řádu a žalobci poskytl dostatečný časový prostor reagovat na zjištění učiněná v průběhu odvolacího řízení a formulované právní závěry žalovaného.

46. Soud dodává, že shodná odvolací námitka byla vyčerpávajícím způsobem ze strany žalovaného vypořádána v napadeném rozhodnutí, které v tomto směru soud nepovažuje za nepřezkoumatelné.

IV. d) podjatost úředních osob správce daně provádějících daňovou kontrolu

47. V souzeném případě žalobce uplatnil v průběhu daňové kontroly námitky podjatosti vůči Ing. ■■■ a Ing. ■■■, oprávněným úředním osobám, které vedly daňovou kontrolu. O námitce podjatosti bylo rozhodnuto rozhodnutím správce daně ze dne 12. 9. 2013, č. j. 1033464/13/2600-14500-506903, tak, že uvedené osoby nejsou z řízení nebo jiného postupu při správě daní ve věci daňové kontroly daně z přidané hodnoty mj. za zdaňovací období říjen 2007 vyloučeny. Ředitel správce daně dospěl k závěru, že stížní námitka, že Ing. ■■■ uvedla, že žalobce je jako daňový subjekt nekontaktní, není důvodná, neboť její sdělení se opíralo o řádné a opakované zjištění. Dále bylo konstatováno, že žalobce nesdělil žádné přesvědčivé argumenty, uvedené osoby nejsou osobami blízkými ve vztahu k daňovému subjektu, ani se nepodílely v téže věci na řízení nebo jiném postupu na jiném stupni.
48. Žalobce s důvody, pro něž nebyly shledány konkrétní osoby vyloučenými z vedení daňové kontroly a z dalšího postupu při správě daní, blíže nepolemizuje, neuvádí, z jakých skutkových či právních důvodů by rozhodnutí o uplatnění námitce podjatosti bylo nesprávné či nezákonné. Žalobce pouze v obecné rovině opakuje, že má osoby za podjaté, protože měly osobní a finanční zájem na výsledku daňové kontroly. Žádné podrobnosti, ze kterých by bylo možno dovodit osobní a finanční zájem Ing. ■■■ a Ing. ■■■, a tedy důvody jejich podjatosti ve smyslu § 77 odst. 1 daňového řádu, ovšem žalobce nekonkretizoval a takové skutečnosti neplynou ani z předloženého správního spisu. Uplatněnou námitku posoudil soud jako nedůvodnou.

IV. e) nahlížení do spisu a poskytnutí jeho obsahu, nezaslání spisu správci daně

49. V úvodu si soud dovolí poznamenat, že procesní námitky, jejichž obsahem je porušení práva nahlížet do daňového spisu, nepředložení či nezaslání obsahu daňového spisu korespondenční cestou, nezaslání daňového spisu v rámci odvolacího jednání příslušnému správci daně se sídlem v Liberci, a v souvislosti s tím tvrzení, že v důsledku toho žalobce nemohl konkretizovat odvolací námitky, uplatňuje daňová poradkyně zastupující žalobce před zdejším soudem opakovaně, a to v obecné rovině, aniž by rozvedla, jaké skutečnosti v důsledku namítaného postupu nemohly být v daňovém řízení ze strany žalobce uplatněny či správcem daně nebo následně žalovaným zjištěny či zohledněny. Tak tomu je i v právě projednávaném případě.
50. Předně soud postrádá souvislost námitek proti vedení částí daňových spisů žalobce týkajících se jiných daňových řízení, resp. jejich vedení nikoli řádným způsobem, či proti způsobu nahlížení do jiných částí daňových spisů a námitek proti zatěžování žalobce ostatními daňovými řízeními se zákonností přezkoumávaných rozhodnutí správce daně a žalovaného. Tyto obecné výhrady jsou podle názoru soudu irelevantní.

51. Je pravdou, že žalobce v odvolání ze dne 13. 5. 2014 žádal o vydání ověřených opisů obsahu částí daňových spisů, mj. týkající se dodatečných platebních výměrů ze dne 17. 4. 2014 na daň z přidané hodnoty za květen, červen a červenec 2007. Při ústním jednání u správce daně konaném dne 17. 6. 2014 (jehož předmětem bylo nahlížení do daňových spisů - konkrétně daňových dokladů žalobce předložených v předchozích řízeních ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob, dani z přidané hodnoty a dani silniční za roky 2006 a 2007) žalobce zopakoval požadavek o poskytnutí soupisu písemností daňového spisu týkající se daně z přidané hodnoty mj. také ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím. Správce daně přislíbil soupis dodat. Písemností ze dne 18. 6. 2014 byl soupis spisu daně z přidané hodnoty rovněž za zdaňovací období květen, červen a červenec 2007 žalobci poskytnut.
52. Pokud měla námitka směřovat jen vůči neposkytnutí soupisu obsahu části spisu vedeného na podkladě dodatečných daňových přiznání za květen, červen a červenec 2007, pak soud neshledal, že by žalobce byl na svých procesních právech zkrácen způsobem, který mohl ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného. Žalobce se domáhal poskytnutí soupisu obsahu spisu, jež musí být obsahem jednotlivých částí spisu v souladu s § 65 odst. 5 daňového řádu. Soud nepopírá, že by žalobce toto právo uplatnit nemohl, ovšem upozorňuje na to, že zmíněné právo na poskytnutí stejnopisu, opisu či kopie listin, jež jsou součástí spisu daňového subjektu (samozřejmě těch, do nichž může daňový subjekt nahlížet), a to případně i distančně, je odvozené od práva nahlížet do spisu a je jeho součástí v širším smyslu. Toto právo však nedosahuje takové intenzity, když nijak zásadně neovlivňuje postavení daňového subjektu v řízení, a nezákonné odmítnutí realizovat toto právo ze strany správce daně obvykle nezasahuje do procesních ani hmotných práv daňového subjektu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, dostup. na <http://nalus.usoud.cz>, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2014, č. j. 8 Afs 2/2013-48). Za rozhodující soud považuje, že žalobce do příslušného daňového spisu nahlížel, jak ostatně připustil v doplnění odvolání ze dne 23. 6. 2014. Byl si tak jeho obsahu vědom, byl s ním řádně seznámen prostřednictvím realizace svého práva ve smyslu § 66 odst. 1 daňového řádu. Potvrdil, že jsou zde založeny veškeré důkazní prostředky, které správci daně předložil, a uplatnil výhrady proti způsobu, jakým s nimi správce daně naložil. Zda je spis kompletní či nikoli, mohl žalobce jednoznačně zjistit podle toho, zda jsou součástí spisu veškeré podání a listiny, které správci daně v řízení předložil, a písemnosti správce daně, které mu byly v průběhu řízení doručeny, stejně jako ty, ze kterých správce daně vycházel dle obsahu úředního záznamu o kontrolních zjištěních a obsahu zprávy o daňové kontrole.
53. Z vyrozumění žalovaného ze dne 23. 3. 2015 pak plyne, že žalobci byl poskytnut soupis obsahu odvolacího spisu k jeho požadavku uplatněnému dne 16. 3. 2015.
54. K požadavku nahlížení do odvolacího spisu u místně příslušného Finančního úřadu pro Liberecký kraj soud uvádí následující. Jak již bylo zmíněno, v souladu s § 66 odst. 1, odst. 2 daňového řádu daňovému subjektu nepochybně svědčí právo nahlížet u správce daně do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, s výjimkou části vyhledávací, zde má pouze možnost nahlédnout do soupisu písemností obsažených v této části spisu.

Za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech. Od práva nahlížet do spisu je odvozeno právo daňového subjektu na pořízení stejnopisu, opisu či kopie listin ze spisu podle § 67 odst. 3 daňového řádu. Judikatura správních soudů dovodila, že k realizaci tohoto práva nemusí dojít pouze v rámci nahlížení do spisu u příslušného správce daně v úředních hodinách (případně mimo ně, pokud to správce daně připustí ve smyslu § 66 odst. 4 daňového řádu), ale lze ho realizovat i „distančně“, resp. „korespondenčně“, tedy zasláním stejnopisu, opisu či kopie listin, jež jsou součástí spisu, daňovému subjektu (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2013,

č. j. 45 Af 15/2012-29, dostupný na www.nssoud.cz). Ovšem ani z uvedeného rozsudku nevyplývá absolutní povinnost správce daně každému požadavku daňového subjektu na distanční poskytnutí listin z daňového spisu vyhovět, když citovaný rozsudek zmiňuje možné mantinely pro uplatnění tohoto dílčího práva, např. právě nákladnost takového postupu.

55. Popsanou formu distančního zpřístupnění listin obsažených ve spisu daňovému subjektu však nelze zaměňovat se zasláním celého spisového materiálu jinému správci daně, před kterým již neprobíhá řízení, v souvislosti s nímž má být nahlížení do spisu realizováno. Protože právě toho, nikoli přímo distančního poskytnutí stejnopisu, opisu či kopie listin ze spisového materiálu ve smyslu shora uvedeného rozsudku, na který žalobce ve svých žádostech o nahlížení do spisu přímo odkazoval, se žalobce v podstatě domáhal.
56. Žalobci muselo být z průběhu daňového řízení zřejmé, kde se daňový spis týkající se dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za květen, červen a červenec 2007 v tu kterou chvíli nachází. Je logické, že spisový materiál se po postoupení spolu s odvoláním žalobce nacházel v průběhu odvolacího řízení v sídle žalovaného. Podle názoru soudu žalovaný neporušil relevantní zákonná ustanovení daňového řádu, pokud požadavku na zaslání spisového materiálu správci daně do Liberce nevyhověl. Žalovaný jako odvolací orgán vedoucí odvolací řízení má spis daňového subjektu ve svém sídle, kde do něj může žalobce v souladu s § 66 odst. 1, odst. 4 daňového řádu nahlédnout, a není povinen jej postoupit zpět prvostupňovému správci daně či dokonce jiného územnímu pracovišti správce daně, dle požadavku daňového subjektu. Žalovaný zároveň v souladu se zásadou vzájemné spolupráce ve smyslu § 6 odst. 2 daňového řádu a také zásadou hospodárnosti řízení ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu upozornil žalobce v již zmíněném podání ze dne 23. 3. 2015, že kompletní spisový materiál včetně důkazních prostředků shromážděných správcem daně v průběhu odvolacího řízení je uložen v kopii u správce daně na územním pracovišti v Semilech a je žalobci k nahlédnutí. Tato informace spolu s poskytnutím obsahu odvolacího spisu byla plně postačující k realizaci žalobcových procesních práv. Lze dodat, že uložení kopie veškerého spisového materiálu (včetně odvolacího spisu) žalovaný žalobci znovu připomenul i v dalším průběhu odvolacího řízení (viz. rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 22. 4. 2015).

57. Pokud tedy žalobce uvádí, že v důsledku nezaslání spisu správci daně se stalo projednání nového právního názoru žalovaného pouze formální, neboť neměl možnost se seznámit ke všem písemnostem, které byly shromážděny v odvolacím řízení, soud s tímto tvrzením nemůže souhlasit. Obsáhlé sdělení výsledků odvolacího řízení a právní názor žalovaného podle přesvědčení soudu žalobci bezesporu umožnily se k věci vyjádřit, případně reagovat návrhem na doplnění dokazování. Žalobce namítá zkrácení svého práva dle čl. 38 odst. 2 listiny základních práv a svobod, aniž by zároveň rozvedl, jaké skutkové okolnosti či rozhodné právní skutečnosti nemohl v důsledku rozporovaného postupu žalovaného uplatnit. Zcela pomíjí důvody, na kterých žalovaný již v průběhu odvolacího řízení postavil svůj závěr, že není na místě doměřit daň z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období dle tvrzení žalobce obsažených v podaném dodatečném daňovém přiznání z důvodu uplynutí zákonných lhůt. A zcela pomíjí, že žalovaný vycházel ze skutečností tvrzených a dokládaných žalobcem.
58. Soud také nepovažuje za porušení procesních práv žalobce ani za porušení zásady součinnosti a šetření práv a oprávněných zájmů daňových subjektů, pokud správce daně a posléze žalovaný neinformovali žalobce k jeho žádostem (žalobce zmiňuje svou žádost ze dne 3. 3. 2013, tedy podanou ještě před zahájením daňové kontroly) o tom, kam je právě zasílán jeho daňový spis týkající se řízení ve věci předmětné daně za dané zdaňovací období, pokud to zároveň nepředstavovalo zkrácení žalobce na jeho právu nahlížet do tohoto spisu. Takové skutečnosti však ze spisu neplynou. Žalobce uplatnil námitku zcela v obecné rovině, aniž by specifikoval, jak mu popisovaný postup konkrétně bránil v seznámení se s důkazními prostředky.
59. Soud tak uzavírá tím, že žalobce nebyl zkrácen procesním postupem žalovaného způsobem, který by mohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a seznámení se zjištěními v rámci odvolacího řízení a právními závěry žalovaného nelze považovat pouze za formální.

V. Závěr a náklady řízení

60. Ze shora uvedených důvodů vyhodnotil soud žalobní námitky jako nedůvodné a žalobu zamítl postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s. Krajský soud nepřehlédl, že v rozsudku ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016 - 84, Nejvyšší správní soud konstatoval, že pokud žalobce uplatnil nárok na odpočet daně po uplynutí prekluzivní lhůty, měl žalovaný, případně krajský soud, dodatečný platební výměr zrušit, neboť po uplynutí lhůty pro uplatnění nároku vůči správci daně, není správce daně oprávněn daň stanovit. Sám však nepovažoval za nutné rozsudek krajského soudu, který žalobu zamítl, ani rozhodnutí žalovaného a správce daně rušit. Správce daně totiž prostřednictvím dodatečných platebních výměrů deklaroval, že žalobce nemá nárok na odpočet ani snížení uskutečněných zdanitelných plnění, když dodatečnými platebními výměry žalobci doměřil daň ve výši 0 Kč. Soud proto postupoval shodně

jako ve věci sp. zn. 59 Af 30/2015, když dospěl k závěru, že žalobce nebyl napadenými rozhodnutím zkrácen na svých právech.

61. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
62. V souzené věci byl úspěšný žalovaný, ten náhradu nákladů nakonec neuplatňoval, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti správního orgánu nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec dne 31. srpna 2018

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu