



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **V. B.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 3. 2012, č. j. 3503/12-1303-703609,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci:

Žalobou, doručenou Krajskému soudu v Brně dne 14. 5. 2012, se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 3. 2012, č. j. 3503/12-1303-703609, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 5. 2011, č. j. 176401/11/303914704215 (dodatečný platební výměr) a rozhodnutí správce daně bylo potvrzeno (pozn. O odvolání žalobce sice rozhodovalo

Finanční ředitelství v Brně, které však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem). Správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 ve výši 17 800 Kč, a rozhodnutí správce daně bylo potvrzeno.

II.

Obsah žaloby:

Žalobce považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné, jelikož tímto rozhodnutím mu bylo upřeno právo uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Před ukončením daňové kontroly požádal správce daně o uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty z dokladu fakturace elektrické energie prokazatelně použité k výkonu ekonomické činnosti. V řádném daňovém přiznání jej neuplatnil z důvodu chybějícího daňového dokladu a následného opomenutí. Správce daně jeho nárok pro opožděnost neuznal. Žalobce však nesouhlasí s názorem žalovaného, že nárok na odpočet mohl být uplatněn při splnění všech základních podmínek, a to zejména bez držby daňového dokladu. Lhůta pro uplatnění nároku tak nezačala běžet ve 4. čtvrtletí 2007, ale nejdříve až v roce 2008, neboť ještě v lednu 2008 nebyl prokazatelně daňový doklad k dispozici. O této skutečnosti svědčí i kniha závazků, ve které není vedeno číslo faktury. Nemůže tedy ani obstát argument žalovaného, že požadavek odpočtu byl správcem daně předložen opožděně. Žalobce nemohl v důsledku probíhající daňové kontroly podat podle § 141 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daňové přiznání. Správce daně však v průběhu daňové kontroly měl přihlédnout ke všem skutečnostem, které v průběhu kontroly vyvstaly najevo, tudíž i k dosud neuplatněnému odpočtu. Časové omezení uvedené v § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty žalobce považuje za lhůtu upravenou v daňovém řádu (§ 141 odst. 6, § 35 odst. 3 daňového řádu). Podle žalobce se všechny lhůty po dobu probíhající daňové kontroly přerušují a neběží, proto neběžela ani lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Na podporu svých tvrzení žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006-60, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006 a nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2008, sp. zn. IV. ÚS 48/05.

III.

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný ve vyjádření odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém se podrobně se stejnými odvolacími námitkami již vypořádal. Předně žalovaný upozornil na možnou opožděnost podané žaloby, kdy žaloba došla soudu dne 14. 5. 2012 a žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 12. 3. 2012. Podle § 73 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném v rozhodné době lze nárok na odpočet uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění. Podmínka vlastnictví daňového dokladu se nevyžadovala. K uskutečnění zdanitelného plnění došlo dne 13. 11. 2007, nejdříve proto nárok na odpočet daně z přidané hodnoty mohl žalobce

uplatnit v daňovém přiznání za 4. čtvrtletí 2007. V souladu s § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty uplynula doba pro uplatnění nároku na odpočet dne 31. 12. 2010. Ani právní úprava z března roku 2011 nepodmiňovala nárok na odpočet držbou daňového dokladu. Ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu nelze vztáhnout na podmínky uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, ale vztahuje se pouze na lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání nebo lhůtu pro stanovení daně. Podle žalovaného bylo postupováno v souladu se zákonem, proto žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV.

Právní hodnocení soudu:

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání, za podmínek vyplývajících z ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

Před meritorním posouzením věci považoval soud za vhodné vyjádřit se k žalovaným namítané opožděnosti podané žaloby, neboť se jedná o podmínku řízení, kterou soud musí zkoumat před meritorním rozhodnutím o věci samé. V případě, že by námitka opožděnosti žaloby byla shledána důvodnou, musel by soud žalobu odmítnout postupem podle § 46 odst. 1 písm. b) s.ř.s.

Lhůta k podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu je stanovena v § 72 odst. 1 s. ř. s., podle kterého je možné žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon jinou lhůtu.

Podle doručky obsažené ve spisovém materiálu bylo žalobou napadené rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení rozhodnutí dne 12. 3. 2012. Žaloba byla doručena Krajskému soudu v Brně dne 14. 5. 2012, poštovní přepravou v 8:00 hodin, s datem předání zásilky k poštovní přepravě dne 11. 5. 2012. Lhůta pro podání žaloby tak byla zachována.

Hlavním předmětem sporu v nyní souzené věci je posouzení otázky včasnosti uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Dle žalobce předpokladem pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je držba daňového dokladu plnění. Rovněž namítal, že v souladu s § 141 odst. 6 daňového řádu neběží po dobu probíhající daňové kontroly veškeré lhůty. Žalovaný je naopak toho názoru, že ze zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném v rozhodné době nevyplývá požadavek držby daňového dokladu. Nárok na odpočet pak byl uplatněn opožděně.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno následující. Protokolem ze dne 9. 4. 2010, č. j. 104605/10/303935703023 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 a 2008 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2007 a 1. až 4. čtvrtletí 2008. V rámci daňové kontroly vznesl žalobce dne 22. 3. 2011 písemný požadavek na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu ve výši 103 047,66 Kč na základě daňového dokladu č. 0000001036998551, vystaveného dodavatelem ČEZ prodej s.r.o., Duhová 1/425, 140 53 Praha 4, DIČ: CZ27232433, dne 13. 11. 2007 za spotřebu elektrické energie za období od 8. 11. 2006 do 8. 11. 2007, základ daně 542 356,13 Kč, DPH 19 % 103 047,66 Kč, po odečtení záloh ve výši 464 090 Kč celkem k úhradě 181 315,50 Kč.

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a lhůty pro uplatnění nároku na odpočet byly pro rozhodné období roku 2007 stanoveny v § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

Podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, případně evidován podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Podle § 73 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata platba plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, pokud k přijetí došlo před uskutečněním zdanitelného plnění.

Podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně lze 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.

K námitce žalobce, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty bylo možné uplatnit až v okamžiku, kdy měl žalobce ve svém účetnictví zaevidovaný daňový doklad č. 0000001036998551, je třeba uvést, že zákon o dani z přidané hodnoty platný v rozhodném období 4. čtvrtletí roku 2007 nestanoví jako podmínku pro uplatnění nároku předložení daňového dokladu. Z ust. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty pouze vyplývá, že daňový subjekt nárok na odpočet daně tímto daňovým dokladem pouze prokazuje a nikoli, že se jedná o podmínku uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobce tak mohl nárokovat odpočet daně i bez případného daňového dokladu, přičemž rozhodným okamžikem by bylo uskutečnění zdanitelného plnění, které by bylo podpůrně použito ve smyslu § 73 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Pouze na okraj je třeba zmínit, že hmotněprávní úprava podmínek uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se nezměnila ani v době podání žádosti, tedy ke dni 22. 3. 2011. Podmínka držby daňového dokladu v okamžiku uplatnění nároku na odpočet

daně z přidané hodnoty byla do úpravy nároku na odpočet na dani z přidané hodnoty vnesena až novelou zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 4. 2011. Žalobcova nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se tak tato právní úprava nedotkla. Dále je třeba upozornit i na skutečnost, že daňový doklad byl vystaven dne 13. 11. 2007. Žalobce pak v žalobě sám připustil, že lhůta k uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty měla začít běžet nejdříve v roce 2008. Z toho a jeho argumentace ohledně držby dokladu lze dovodit, že v roce 2008 měl již doklad k dispozici. Aby se vyhnul uplynutí lhůty dle ust. § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, měl tudíž nárok na odpočet uplatnit již v roce 2008, případně 2009 a 2010 a bylo jeho pochybením, pokud tak učinil až v březnu 2011, po uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty (viz níže). Nezaevidování dokladu v knize závazků není pro posouzení věci rozhodné. Soud souhlasí s žalovaným, že držba daňového dokladu prokazujícího nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za plnění deklarované v daňovém dokladu nebyla v rozhodné době podmínkou, aby mohl být uplatněn nárok na odpočet DPH.

Dále se soud zabýval otázkou prekluze práva uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, která byla podle žalovaného nosným důvodem pro zamítnutí odvolání žalobce. K tomu je třeba uvést, že právní úprava obsažená v § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty stanovuje zvláštní režim prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Tato lhůta se tak použije přednostně před prekluzivní lhůtou uvedenou v § 148 daňového řádu, příp. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Důvodem tohoto postupu je specialita zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k daňovému řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009-53).

Podle poslední věty § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty právo uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty prekluduje po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Nejdříve proto bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění. Podle předloženého daňového dokladu č. 0000001036998551 došlo k uskutečnění zdanitelného plnění dne 13. 11. 2007, nejdříve tedy mohl daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet daně v daňovém přiznání za 4. čtvrtletí roku 2007. Ve smyslu § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty uplynula lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně dne 31. 12. 2010.

Další spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je otázka vlivu probíhající daňové kontroly na běh lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. otázka, zda po dobu probíhající daňové kontroly může lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty marně uplynout.

K vlivu daňové kontroly na běh lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009-53, publikováno ve Sb. NSS pod č. 2357/2011, kde bylo vysloveno: „*Provádění daňové kontroly ovšem v tomto případě vytváří otázku další, a to, zda má či nemá vliv na běh lhůty k podání dodatečného daňového přiznání, pokud se jím uplatňuje nárok na daňový odpočet. Zákon o DPH vlastní úpravu daňové kontroly nemá, stejně tak jako neupravuje její vliv na běh lhůty, kterou stanoví jako nejzazší pro uplatnění nároku na daňový odpočet. Právní*

úprava obsažená v § 73 a § 103 zákona o DPH má sice přednost před právní úpravou obsaženou v § 41 daňového řádu, ovšem logicky jen v otázkách, které upravuje. Ustanovení § 41 daňového řádu tedy není vyloučeno z aplikace zcela a platí zde záповěď podání dodatečného daňového přiznání poté, co správce daně učinil úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné daňové přiznání týkalo. Ostatně správce daně podle tohoto ustanovení také postupoval a o nemožnosti podání dodatečného daňového přiznání v průběhu kontroly stěžovatele při zahájení kontroly poučil. Neplatí zde ovšem ustanovení o lhůtách, neboť ty ve vztahu k možnosti uplatnění nároku na odpočet upravuje zákon o DPH, který ovšem nepředpokládá možnost prodloužení lhůty v důsledku přerušujících úkonů tak, jak upravuje § 47 odst. 2 daňového řádu.“

Z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu plyne, že lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se po dobu probíhající daňové kontroly nepřerušuje, jelikož úkony přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nelze na lhůtu podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty aplikovat pro specialitu tohoto ustanovení. S názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožnil a aplikoval jej i v nyní souzené věci.

Soud rovněž odmítl argumentaci žalobce, že pro přerušení lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je třeba zohlednit § 141 odst. 6 daňového řádu, neboť toto ustanovení nelze na běh lhůty podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty užít. Ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu se vztahuje výlučně na podání dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování. Rovněž judikatura uváděná žalobcem je ze stejného důvodu v souzeném případě neaplikovatelná.

Lze tak shrnout, že podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nebyly splněny. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že právo na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu v době podání žádosti o odpočet v důsledku prekluze zanikl, neboť lhůta pro uplatnění nároku podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty nebyla přerušena probíhající daňovou kontrolou. V odvolacím řízení tak nelze uznat postup žalovaného v rozporu se základními principy daňového řízení a soudní judikaturou, dále pak nebylo možné aplikovat ust. § 35 odst. 3 daňového řádu, neboť pochybnosti o zachování lhůty nevznikly. Soud tak žalobu postupem podle § 78 odst. 7 jako nedůvodnou zamítl.

V.

Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 27. 2. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu