



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **A. Š. Š.**, zast. obchodní společností ARIADNA s.r.o., Bořivojova 21, Praha 3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. června 2011, čj. 3662/11-1300-601246, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2005. Napadené rozhodnutí bylo dle jejího názoru vydáno v rozporu s právními předpisy a proces jeho vydání vykazuje podstatné vady.

Uvedla, že tvrzení žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí neodpovídá skutečnosti, když žalovaný pouze zneužívá toho, že správce daně nepořídil z ústního

jednání v rozporu s ust. § 12 odst 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) protokol o ústním jednání. Žalovaný se tak dle jejího názoru snaží navodit nepravdivým tvrzením dojem, že žalobkyně prostřednictvím svého zástupce neuplatnila v průběhu daňové kontroly nárok na odpočet již v roce 2008. Zástupcem žalobkyně naopak bylo při předmětných jednáních poukazováno na to, že již v roce 2008 uplatnila dodatečný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a že správce daně měl k dispozici opravenou záznamní povinnost k této dani. Žalobkyně uvedla, že dne 12. 6. 2009 podala žádost o uplatnění nároku na odpočet daně v písemné formě právě z toho důvodu, že z jednání dne 23. 3. 2009 a 10. 4. 2009 bylo zřejmé, že správce daně nemínil zohlednit ústní požadavek na odpočet daně z přidané hodnoty, jak byl jejím zástupcem učiněn již v roce 2008 a doložen opravenou záznamní povinností a příslušnými doklady.

Žalobkyně dále konstatovala, že ve svém odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru s odkazem na ust. § 72 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) konstatovala, že uplatněním odpočtu daně při daňové kontrole je i předložení opravené záznamní povinnosti a k tomu z její strany došlo ještě před uplynutím tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. To ostatně dosvědčil i svědek M. K., její tehdejší zástupce v daňovém řízení, který konstatoval: „každopádně jsem se bavili o tom, že se tam dodávají nové daňové doklady. To byl důvod, proč se účetnictví předělávalo.“ Žalobkyně považovala za zřejmé, že tento zástupce takto uplatnil z nových daňových dokladů nárok na odpočet daně, jinak by jeho počínání ztrácelo smysl. Pokud správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvádí, že pracovníci správce daně nepotvrdili, že by tento zástupce opravenou záznamní povinností na zdaňovací období leden až prosinec 2005 předal, nebo že by uvedl, že by chtěl uplatnit při daňové kontrole nárok na odpočet daně, pak k tomuto tvrzení není ve spise založen žádný důkaz a to ani ve formě úředního záznamu. Žalobkyně považovala za logické, že její zástupce, M. K., opravenou záznamní povinnost pracovním správce daně předal, neboť rekonstrukci účetnictví včetně záznamní povinnosti dělal právě pro účely daňové kontroly a bylo by nesmyslné, aby výsledky své činnosti správci daně nepředal. Písemnou žádost o uznání nároku na odpočet žalobkyně posléze podávala proto, že správce daně na předání záznamní povinnosti a tedy na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nereagoval. Uvedla dále, že správce daně svědeckou výpověď M. K. nevyvrátil, jeho hodnocení důkazních prostředků je účelové, když posléze pracovníci správce daně svým nezákonným a ničím neodůvodnitelným postupem se postaraly o to, aby další důkazní prostředky nemohly být při nahlížení do spisu nalezeny. Žalobkyně upozornila, že nárok na odpočet daně se prokazuje daňovým dokladem vystaveným plátcem. Žalobkyně také doklady k uplatněnému nároku na odpočet správci daně v průběhu daňové kontroly předložila. Měla zato, že prokázala, že nárok na odpočet daně uplatnila před uplynutím tvrzené prekluzivní lhůty a správce daně tím, že nárok na uplatněný odpočet daně nepřiznal, postupoval v rozporu s ust. § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobkyně jako důkaz navrhla v podaném odvolání protokoly o výslechu svědka M. K.. Uvedla dále, že nezákonný postup pracovníků správce daně, při

kterém byly z daňového spisu vyřazeny důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobkyně, je dle veřejného přiznání jednoho z vedoucích pracovníků, ing. K., u správce daně obvyklou praxí, a to patrně z toho důvodu, že na výši doměrků závisí hodnocení pracovníků správce daně. Tato záležitost přitom nebyla nestranně přešetřena. Žalobkyně proto k prošetření celého případu navrhla výslech pracovníka správce daně ing. Kopřivy a daňového poradce JUDr. J. K., se sídlem v Praze 3, Bořivojova 21.

Žalobkyně zdůraznila, že se žalovaný některými důvody uvedenými v odvolání vůbec nezabýval, takže postupoval v rozporu s ust. § 50 odst. 7 zákona a napadené rozhodnutí tak trpí vadou nepřezkoumatelnosti. Žalovaný v rozhodnutí cituje pouze první výslech svědka M. K. a přitom druhý výslech, kterým bylo potvrzeno, že u správce daně uplatnila žalobkyně nárok na odpočet daně včas, nijak nehodnotí ani nezmiňuje, ačkoli jej jako žalobkyně navrhla ve smyslu ust. § 48 odst. 4 písm. e/ zákona jako důkazní prostředek. Žalovaný se také nijak nezabýval námitkou, že o tvrzení pracovníků správce daně ohledně nepředložení opravené záznamní povinnosti není v daňovém spise založen žádný důkazní prostředek. Rovněž námitka, že správce daně svědeckou výpověď M. K. nevyvrátil, zůstala bez povšimnutí.

Dále žalobkyně uvedla, že její zástupce při nahlížení do spisu dne 6. 1. 2010 hodlal prokázat, že jeho výslech potvrdil, že správci daně předal opravenou záznamní povinnost za zdaňovací období roku 2005 včetně souvisejících dokladů, která se v tomto spisu tedy měla nacházet. Správce daně však svým nezákonným postupem prokázání této skutečnosti znemožnil. Žalobkyně se proto v podaném odvolání ze dne 21. 1. 2010 proti rozsahu, v jakém bylo jejímu zástupci umožněno nahlédnutí do daňového spisu, bránila, že mu při nahlížení nebyly zpřístupněny žádné kopie dokladů, které si pracovnice správce daně pořídily od žalobkyně při jednáních, z nichž se nepořizoval protokol ani úřední záznam. Zástupci žalobkyně bylo umožněno nahlédnutí do spisu pouze v rozsahu, v jakém byl zpracován soupis písemností daňového spisu. Svůj postup správce daně odůvodnil tím, že zpřístupnění těchto písemností není možné. Žalobkyně tak vyslovila domněnku, že účelem takového postupu byla skutečnost, že se mezi těmito listinami vyskytovaly důkazní prostředky svědčící o tom, že její zástupce včas uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty, jak ostatně i potvrdil při výslechu, a že pracovnice správce daně hodlaly tyto důkazní prostředky ze spisu odstranit. Postup správce daně dle žalobkyně odporoval ust. § 23 zákona. Žalobkyně proto v odvolání proti nahlížení do spisu upozornila, že takový postup správce daně vykazuje znaky trestné činnosti.

Dle žalobkyně žalovaný kryje nezákonný postup správce daně, o čemž svědčí jeho vyjádření k navrhovaným výslechům svědků ing. K. a daňového poradce JUDr. J. K., které považoval za nadbytečné.

Žalobkyně považovala za zřejmé, že svoje důkazní břemeno unesla a že nárok na odpočet daně uplatnila před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty. K názoru žalovaného, že nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí tříleté lhůty od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nejdříve uplatněn, pak dále uvedla, že

s ním nemůže souhlasit. Vyslovila přesvědčení, že daňový subjekt má právo uplatnit odpočet daně při vyjádření se k výsledku uvedenému ve zprávě daňové kontrole, takže v takovém případě dojde k přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona. Navzdory tomuto názoru žalobkyně zdůraznila, že nevyčkala až na projednání zprávy o daňové kontrole a odpočet daně uplatnila prostřednictvím svého zástupce při předání opravené záznamní povinnosti k dani z přidané hodnoty.

Závěrem žalobkyně uvedla, že tříletá prekluzivní lhůta dle ust. § 73 odst. 12 zákona o DPH se vztahuje pouze na uplatnění daňového odpočtu plátcem daně, nikoliv však na přiznání nároku na odpočet správcem daně. Pro přiznání nároku na odpočet správcem daně platí ust. § 47 odst. 1 a 2 zákona. Lhůta pro přiznání nároku na odpočet se tedy zcela jednoznačně přerušuje ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona. Podle ust. § 2 odst. 3 zákona při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Při daňové kontrole přitom zcela jednoznačně vyšlo najevo, že žalobkyně neuplatnila v řádných daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období roku 2005 nárok na odpočet daně, správce daně tedy měl za povinnost k tomu přihlídnout a žalobkyni nárok přiznat z úřední povinnosti. Žalobkyně upozornila, že správce daně i žalovaný se dopustili v daňovém řízení závažných pochybení, postup byl v rozporu s ust. § 50 odst. 5 zákona, když zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek splněny nebyly a naopak zde byly podmínky pro zrušení dodatečného platebního výměru.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že u žalobkyně byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2005 a kontrola daně z příjmů za rok 2005. Žalobkyně byla následně vyzvána k prokázání skutečností, rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Na tuto výzvu reagovala dne 2.4.2008 písemným vyjádřením, ve kterém uvedla, že rozdíly v přiznání k dani z příjmů fyzických osob a v daňové evidenci dle § 7b, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění není schopna doložit z důvodu, že byla provedena rekonstrukce daňové evidence a tuto evidenci předkládá správci daně. Protože žalobkyně nedoložila všechny skutečnosti, ke kterým byla vyzvána, správcem daně byla zaslána opakovaná výzva k dokazování. Na tuto reagovala písemným vyjádřením ze dne 15.5.2008, kde vznesla požadavek, aby správce daně při stanovení daňové povinnosti přihlédl i k rozdílu v příjmech uvedených v daňovém přiznání a v daňové evidenci, která prošla rekonstrukcí. Ani v jedné z těchto reakcí se však žalobkyně nezmínila o skutečnosti, že by chtěla v rámci probíhající daňové kontroly dodatečně uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který neuplatnila v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2005, či za jiné kontrolované zdaňovací období. Jediným požadavkem na provedení důkazu byl návrh na výslech svědka, jednatele společnosti BESTBAU s.r.o., M. B., který měl potvrdit, že přijaté stavební práce uvedená společnost provedla a na výstupu oprávněně uplatnila sníženou sazbu daně. Správce daně proto provedl dožádání u místně příslušného správce daně uvedené společnosti o provedení výslechu svědka. S ohledem na nekontaktnost uvedené společnosti a jejího jednatele byla svědecká výpověď uskutečněna až v prosinci roku 2008 a to Finančním úřadem v Liberci. Svědeckou

výpověď správce daně osvědčil za dostačující k prokázání toho, že žalobkyně deklarované služby přijala a že byla oprávněně použita snížená sazba daně.

Správce daně žalobkyni následně dne 23.3.2009 předběžně seznámil s dosavadním průběhem a výsledkem daňové kontroly a s jeho požadavky, které nebyly dosud splněny ani na základě zmiňovaných výzev. Při tomto jednání žalobkyně (resp. její zástupce Mgr. Š.) požádala, aby byla s dosavadními výsledky kontroly seznámena ještě jednou dne 10.4.2009, za přítomnosti daňového poradce M. K.. Zmiňované jednání se uskutečnilo dne 24.4.2009. Při jednáních Mgr. Š. uvedl, že by chtěl uplatnit ještě nějaký nárok na odpočet daně týkající se roku 2005, ale neuvedl, o jaký konkrétní nárok, v jaké výši a o jaké zdaňovací období by se mělo jednat. Vzhledem k tomu, že se jednalo o předběžné seznámení a vzhledem k tomu, že nepožadoval toto jednání zaprotokolovat, nebyl z tohoto jednání pořízen protokol o ústním jednání či úřední záznam.

Před seznámením se zprávou o daňové kontrole žalobkyně doručila správci daně dne 12.6.2009 žádost o uplatnění nároku na odpočet DPH. V této žádosti uvedl v tabulce cca 60 dokladů (v členění na číslo dokladu, variabilní symbol, název firmy, základ daně, DPH, cena včetně daně) v celkové výši ZD 3.549.915,11 Kč + DPH 674.571,76 Kč, ze kterých požadovala uplatnit nárok na odpočet daně za zdaňovací období prosinec 2005. Správce daně žalobkyni následně dne 1.7.2009 seznámil s výsledkem daňové kontroly, do které zapracoval vyjádření k vznesenému požadavku. K tomuto uvedl, že nárok na odpočet daně za zdaňovací období prosinec 2005 již nelze uplatnit s odkazem na ust. § 73 odst. 12 zákona o DPH s tím, že již uplynula tříletá lhůta pro jeho uplatnění.

Žalovaný dále konstatoval, že dle ustanovení § 72 odst. 3 zákona o DPH lze nárok na odpočet daně uplatnit v daňovém přiznání, nebo při daňové kontrole. Novelou zákona o DPH č. 302/2008 tak plátcům přibyla možnost uplatnění nároku na odpočet daně i při daňové kontrole. S ohledem na absenci přechodných ustanovení bylo možno tento postup použít i na nárok na odpočet daně, který vznikl před touto změnou. Samotný nárok na odpočet daně se řídí dle pravidel ust. § 72 až § 79 zmiňované právní úpravy, tedy splněním obecných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Mezi hlavní podmínku pak patří přijetí zdanitelného plnění od plátce a jeho použití v rámci své ekonomické činnosti. Tento nárok však nelze uplatnit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být uplatněn nejdříve (§ 73 odst. 12 zákona o DPH). S ohledem na ust. § 47 odst. 1 a 2 zákona tato lhůta neběží znovu, přestože by byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Tzn. že plátce, který by v průběhu daňové kontroly zjistil, že si neuplatnil nárok na odpočet v běžném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém nárok vznikl, je stále limitován tříletou lhůtou, ve které může nárok na odpočet uplatnit, přestože byl učiněn úkon, který směřuje k dodatečnému stanovení daně – v tomto případě zahájení daňové kontroly. Dané ust. § 72 odst. 3 při uplatnění nároku na odpočet daně při daňové kontrole odkazuje v poznámce pod čarou na ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona, které upravuje práva daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně, v písm. f) tohoto ustanovení je zakotveno právo daňového subjektu

vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Tento odkaz však nelze vykládat striktně, ale lze ho považovat za prostředek pro zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu formou legislativní pomůcky, která z povahy věci nemůže odůvodnit rozšiřující nebo zužující výklad zákonného ustanovení. Dle žalovaného lze nárok na odpočet daně uplatnit v průběhu celé daňové kontroly, tedy od jejího zahájení až po její ukončení, ovšem za splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně – tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok na odpočet nejdříve uplatněn.

Žalovaný uvedl, že tuto skutečnost potvrzujete žalobkyně i ve svém odvolání. Na jednu stranu striktně odkazuje na ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona, tedy že neměla možnost nárok na odpočet uplatnit dříve a že toto právo měla až v rámci vyjádření k výsledku daňové kontroly, na druhou stranu tvrdí, že vznesla požadavek pro uplatnění nároku na odpočet v roce 2008, resp. 12.6.2009 a chce tento nárok uplatnit. V konečném důsledku tak připouští, že nárok na odpočet daně lze uplatnit kdykoliv v průběhu daňové kontroly. Žalovaný k tomu uvádí, že zákon o DPH neřeší, jakým způsobem by měl být vznesen požadavek na uplatnění nároku na odpočet daně, proto je nutné tuto formu dovodit z procesního zákona. V obecné rovině by měl být projev vůle uplatnit si nárok na odpočet při daňové kontrole dostatečně srozumitelný a seznatelný z daňového řízení. Z ust. § 21 odst. 3 zákona pak lze dovodit, že jiná podání v daňových věcech, jako jsou oznámení, žádosti, návrhy, námítky, odvolání apod., lze učinit buď písemně nebo ústně do protokolu nebo prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem či za použití jiných přenosových technik (dálhopis, telefax apod.). Toto žalobkyně také učinila, avšak dne 12.6.2009, tedy po uplynutí tříleté lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně.

Ve světle výše uvedených skutečností tak žalovaný nepřisvědčil názoru, že žalobkyně vznesla požadavek na uplatnění nároku na odpočet již v roce 2008. Toto tvrzení má dokládat svědecká výpověď a opakovaná svědecká výpověď Michala Kseňáka, který ji v průběhu daňového řízení zastupoval (plná moc zrušena dne 7.7.2008). Ten ve své výpovědi tvrdí, že „Každopádně ústně jsme se bavili o tom, že tam dodávají nové daňové doklady. To byl důvod, proč se účetnictví předělávalo.“ Na základě tohoto ústního sdělení pak měl dle názoru žalobkyně správce daně dovodit, že si chce uplatnit nějaký nárok na odpočet daně. Tyto výpovědi však zůstávají pouze v rovině tvrzení, neboť neexistuje jediný důkaz o tom, že žalobkyně svůj projev vůle uplatnit si nárok na odpočet daně vznesla dostatečně srozumitelným a seznatelným způsobem. Pokud tak neučinila, správce daně nemohl domýšlet z výše uvedeného obecného sdělení (bez konkretizace období, identifikace poskytovatele plnění, daňového identifikačního čísla dodavatele, základu daně a výše daně, dne uskutečnění zdanitelného plnění atd.), že si tímto chce žalobkyně uplatnit nárok na odpočet daně.

Žalovaný zdůraznil, že správce daně při svém rozhodování v daňovém řízení hodnotil důkazní prostředky, nikoliv ničím nepodložená tvrzení. Z předloženého daňového spisu jasně vyplývá, že se v něm nenachází žádná písemnost, prokazující

tvrzení žalobkyně o existenci důkazního prostředku svědčícího o tom, že její někdejší zástupce M. K. v roce 2008 uplatnil nárok na odpočet daně v průběhu daňové kontroly. Existence takového důkazního prostředku, a to včetně doložení převzetí případného dokumentu, či dokumentů pracovníkem správce daně, nebyla ze strany žalobkyně prokázána, proto žalovaný označil tuto námitku za nepřezkoumatelnou. Pokud je žalobkyně přesvědčena, že M. K. správci daně tvrzené zrekonstruované účetnictví předal, bylo na žalobkyni, aby tuto skutečnost prokázala.

K požadavku žalobkyně na provedení výslechu svědka Ing. K. a JUDr. J. K. žalovaný uvedl, že tyto důkazní prostředky neprovede, neboť jsou s ohledem na průběh daňového řízení nadbytečné. Otázkou sporu je, zda žalobkyně vznesla požadavek na uplatnění nároku na odpočet daně v roce 2008. Tuto skutečnost však nemohou potvrdit osoby, které se na prováděné daňové kontrole nijak neúčastnily.

V písemném vyjádření k žalobě odkázal žalovaný v plném rozsahu na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobkyně i žalovaný vyslovili s tímto postupem ve smyslu ust. § 51 s.ř.s. souhlas. Žalobkyně svůj souhlas podmínila tím, že jí bude dána možnost vyjádřit se písemně ke stanovisku žalovaného k žalobě. Vzhledem k tomu, že žalovaný ve svém vyjádření pouze odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí a další nové skutečnosti neuvedl, nepovažoval krajský soud za důvodné jí s tímto stanoviskem seznamovat a považoval tak za zřejmý její souhlas s rozhodnutím soudu bez nařízení jednání. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak krajský soud dospěl k následujícím zjištěním a právním závěrům.

V podané žalobě vyslovila žalobkyně přesvědčení, že svoje právo na nadměrný odpočet daně uplatnila před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty. Nesouhlasila přitom s názorem žalovaného, že nárok nelze uplatnit po uplynutí tříleté lhůty od konce zdaňovacího období, v němž mohl být nejdříve uplatněn, neboť dle jejího názoru může právo na odpočet uplatnit při vyjádření se k výsledkům daňové kontroly, takže v tomto případě dojde k přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona. S tímto názorem se krajský soud nemohl ztotožnit.

Při posouzení dané otázky vycházel především z ust. § 73 odst. 11 zákona o DPH, dle něhož 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 uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Při výkladu tohoto ustanovení ve vazbě na daňový řád vycházel krajský soud z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyjádřené v jeho rozsudku ze dne 5. 2. 2009,

č.j. 9 Afs 58/2008-97: „Jakkoliv lze konstatovat, že uplatnění nároku na odpočet daně v řádném či dodatečném přiznání k dani je nejčastějším způsobem uplatnění tohoto nároku, není způsobem jediným. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty lze bezesporu uplatnit jak prostřednictvím řádných opravných prostředků (odvolání), tak prostřednictvím mimořádných opravných prostředků. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty lze uplatnit i v průběhu daňové kontroly, a to ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 zákona.“ V dalším rozsudku ze dne 28. 8. 2009, čj. 2 Afs 32/2009-53 pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „je třeba nejprve vážit vztah daňového řádu a zákona o DPH. Lze přisvědčit krajskému soudu v názoru, že daňový řád je obecným procesním předpisem upravujícím správu daní a poplatků, přičemž zvláštní zákony mohou obsahovat vlastní speciální právní úpravu. Vztah mezi těmito zákony, není-li v nich výslovně upraven, je třeba posuzovat prostřednictvím obvyklých výkladových metod. Ve vzájemném vztahu pak norma speciální má přednost před normou generální (lex specialis derogat generali). Pokud tedy zvláštní zákon, zde zákon o DPH, upravuje některé procesní otázky odlišně od daňového řádu, je třeba vycházet ze zákona o DPH, jako zákona speciálního, pokud vztah těchto zákonů v rozhodné otázce není výslovně upraven jinak. Zákon o DPH oproti daňovému řádu výslovně upravuje podávání daňových přiznání (§ 101), a to včetně podávání dodatečných daňových přiznání (§ 103). Je pravdou, že zákon o DPH v § 103 odst. 2 obsahuje odkaz na zvláštní zákon, jímž míní daňový řád, při stanovení lhůty k podání dodatečného daňového přiznání, ovšem pouze pro případ snížení daňové povinnosti souhrnem oprav. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, jsou pak obsaženy samostatně v § 73 zákona o DPH. Stanoví-li zákon o DPH výslovně lhůty, v nichž daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet (§ 73 odst. 11), pak je vyloučeno posuzovat tyto lhůty podle daňového řádu.“ Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že „důvodová zpráva k ustanovení § 73 zákona o DPH k příčinám stanovení speciální lhůty k uplatnění nároku na odpočet daně mlčí. Obecně jsou však odlišnosti od základního pravidla vždy odvozeny od specifika upravovaného předmětu, zde od specifického nároku na daňový odpočet, a lze připustit, že důvodem pro omezení lhůty pro uplatnění tohoto nároku je možnost spekulací při možnosti jeho uplatnění v delším časovém období. Citované ustanovení tak s uplynutím lhůty tří let počítané od první možnosti uplatnění nároku na odpočet spojuje zánik této možnosti. 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. 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.“

Krajský soud tak na základě shora uvedeného musel označit žalobní námitku ohledně přerušení prekluzivní lhůty pro uplatnění práva na nadměrný odpočet za nedůvodnou. Ve smyslu závazné judikatury Nejvyššího správního soudu tak považoval za zřejmé, že žalobkyně svůj nárok na odpočet daně nemohla uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nejdříve uplatněn, neboť tato lhůta nemohla být žádným úkonem tedy ani daňovou kontrolou, přerušena.

Dále se krajský soud zabýval žalobní námitkou, dle níž lze za uplatnění odpočtu daně při daňové kontrole považovat i předložení opravené záznamní povinnosti. K tomuto předložení přitom došlo dle jejího názoru ještě před uplynutím shora vzpomínaných tří let. Ani s touto námitkou se nemohl krajský soud ztotožnit. Pod pojmem „uplatnění“ jakéhokoliv nároku lze nepochybně spatřovat projev vůle toho kterého daňového subjektu směřující k tomu, aby mu v daňovém řízení byla uznána pro něho výhoda a to za splnění zákonem stanovených podmínek. Taký projev vůle však musí být určitý a zřejmý, musí z něho tento úmysl nepochybně vyplývat. Aby tedy podmínky uplatnění mohly být takto naplněny, musí být takový projev uplatněn přímo, tedy buď ústně do protokolu nebo písemně. Pokud žalobkyně tvrdí, že její zástupce pouze předložil opravenou záznamní povinnost, z níž mělo být zřejmé, že jí nárok na odpočet vznikl, nelze tento akt předání účetních záznamů v žádném případě považovat za projev vůle, z něhož by vyplynul samotný požadavek nárok na odpočet daně uplatnit. Navíc krajský soud podotýká, že mezi účastníky řízení nebylo najisto postaveno, zda k tomuto samotnému předání opravené záznamní povinnosti vůbec došlo.

Nelze ani přisvědčit námitce, že by správce daně měl přiznat žalobkyni nárok na odpočet daně z moci úřední pouze na základě předložených dokladů. Pokud ust. § 72 odst. 2 zákona o DPH hovoří výlučně o nároku plátce daně na uplatnění odpočtu, je tak nepochybné, že takový odpočet je tomuto plátcovi daně přiznán v případě jeho projevu vůle a to buď v daňovém přiznání nebo při daňové kontrole (ust. § 72 odst. 3 této právní úpravy). Správci daně nepřísluší, aby nárok na odpočet daně přiznal plátcovi bez tohoto uplatnění, a to z moci úřední.

Mezi účastníky řízení bylo dále sporné, zda projev vůle zástupce žalobkyně učiněný v průběhu daňové kontroly lze nesporně označit za uplatnění nároku na nadměrný odpočet. Ke svému tvrzení navrhla žalobkyně výslech svědka M. K., který byl následně na její žádost zopakován. Krajský soud tedy posoudil obsah těchto svědeckých výpovědí s následujícími závěry. Při svědecké výpovědi konané dne 2. 11. 2009 svědek uvedl, že se domnívá, že uplatnění jeho požadavku na nadměrný odpočet bylo zřejmé z podané záznamní povinnosti, neboť z ní byl zřejmý rozdíl oproti původně předloženému daňovému přiznání. Domníval se tedy, že je tam vše napsané a že rozdíly jsou patrné. Ve své další svědecké výpovědi uskutečněné k datu 13. 5. 2010 svědek uvedl, že začátkem roku 2008 předal ve své kanceláři správci daně kompletně zrekonstruované účetnictví včetně všech dokladů, peněžního deníku, záznamní povinnosti a inventárních karet. Při předání žádal zohlednit rozdíl v příjmech a výdajích peněžního deníku a současně uplatnit nárok na odpočet dodatečně dodaných daňových dokladů. Dále konstatoval, že se

s pracovními správce daně bavil o tom, že se dodávají nové daňové doklady, to byl i důvod, proč se účetnictví předělávalo. Na otázku, zda svědek požádal správce daně o uplatnění nároku na odpočet daně, uvedl, že tak učinil ústně, přičemž protokol o ústním jednání s ním sepsán nebyl. Z uvedených svědeckých výpovědí tak nepochybně vyplývá tvrzení zástupce žalobkyně, že požadavek na uplatnění nároku na nadměrný odpočet byl z jeho strany vznesen ústně a protokol o této skutečnosti s ním sepsán nebyl. Z ničeho nelze rovněž dovodit, že by na sepsání tohoto protokolu trval a že by ze strany správce daně nebylo jeho požadavku vyhověno. Z výpovědi svědka je rovněž patrné jeho tvrzení o předání záznamní povinnosti a dalších účetních dokladů správci daně. Z těchto důkazů lze rovněž nepochybně dovodit, že požadavek žalobkyně na uplatnění nároku na odpočet daně nebyl vznesen ze strany jejího zástupce ani ze strany její písemnou formou a ani o případném ústním projevu nebyl sepsán protokol. Krajský soud se tedy za tohoto důkazního stavu přiklonil k názoru žalovaného prezentovanému v odůvodnění napadeného rozhodnutí, tedy že podání lze ve smyslu ust. § 21 odst. 3 zákona učinit pouze písemně nebo ústně do protokolu či prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem za použití přenosových techniky. Z dostupných důkazních prostředků nepochybně vyplývá, že žalobkyně svůj požadavek na uznání nadměrného odpočtu nevznesla kvalifikovaným způsobem a tím se dostala do důkazní nouze. Tento nedostatek nelze nahradit svědeckou výpovědí. Pokud zástupce žalobkyně vznesl její požadavek ústně, nelze takový projev vůle považovat adekvátní požadavkům daňového řízení. Bylo tak na tomto zástupci, aby požadoval zanesení jeho požadavku do protokolu, který by byl o tomto ústním jednání sepsán. To se však nestalo, žalobkyně tak svoje důkazní břemeno ohledně tvrzení, že nárok na odpočet daně byl z její strany řádně vznesen, neunesla.

Nelze ani přisvědčit jejímu názoru, že se žalovaný řádně nevypořádal s odvolacími námitkami a tím zatížil svoje rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Lze připustit, že se žalovaný hodnocením výpovědi svědka zabýval poměrně stručně, nicméně požadavky na hodnocení tohoto důkazu je možno považovat za splněné. Pokud žalovaný konstatoval, že svědecké výpovědi zůstávají pouze v rovině tvrzení, neboť neexistuje jediný důkaz o tom, že žalobkyně svůj projev vůle uplatnit si nárok na odpočet daně vznesla dostatečně srozumitelným způsobem, nelze než tomuto závěru přisvědčit. Žalovaný se sice v odůvodnění napadeného rozdupnutí podrobně nezabýval jednotlivými tvrzeními svědka a to jak v první tak ve druhé svědecké výpovědi, nicméně z prezentace jeho názorů je patrné, že přihlédl k oběma svědeckým výpovědím a to se závěrem shora vzpomínaným. Z odůvodnění žalovaného je tedy patrné, že svědecká výpověď M. K. byla hodnocena v souladu s zásadou volného hodnocení důkazů a krajský soud se závěry žalovaného vyplývajících z jeho odůvodnění ztotožnil. Nemohl rovněž přisvědčit názoru žalobkyně, že žalovaný a správce daně pochybili, když nevyhotovili o výpovědi pracovníků týkající se sdělení o nepředání záznamní povinnosti zástupcem žalobce, úřední záznam. Dle ust. § 13 zákona totiž takový úřední záznam zachycuje skutečnosti mající vztah k daňovým spisům jinde neuvedené. Lze tedy připustit, že úřední záznam, jehož obsahem by bylo konstatování pracovníka správce daně, že žádné účetní doklady od zástupce daňového subjektu neobdržel, by mohl obsah správního spisu tvořit. Je však nutno zdůraznit, že jeho existence by neměla žádný

vliv na důkazní pozici žalobkyně, neboť by ji v žádném případě neposílila. Jinak řečeno, na tvrzení pracovníků správce daně, že žádné doklady od žalobkyně či jejího zástupce nepřevzali, by se nic nezměnilo. Na druhou stranu je nepochybné, že žalobkyně jejich předání neprokázala, když o tomto úkonu nepředložila žádný písemný důkaz. Krajský soud se rovněž přiklonil k názoru žalovaného, že jeho důkazní pozici by nemohly posílit ani navrhované svědecké výpovědi Ing. K. a JUDr. J. K., neboť tyto osoby nebyly daňové kontrole účastny. Předmětem sporu je totiž vyjasnění otázky, zda žalobkyně vznesla včas nárok na uplatnění odpočtu daně. Navrhovaní svědci se však neúčastnili ani daňové kontroly ani úkonů žalobkyně, které této kontrole předcházely. Lze tak uzavřít, že jejich výslech by nemohl vnést do projednávané věci žádné nové světlo. Žalovaný ani správce daně tedy nepochybili, když jejich výslech neprovedli. Ze správního spisu ani krajský soud nezjistil, že by postup správce daně vykazoval žalobkyní namítané znaky nezákonnosti.

Poslední žalobní námitka se dotýkala otázky rozsahu nahlížení do daňového spisu. Žalobkyně sama uvedla, že o nahlížení do spisu bylo v daňovém řízení správcem daně rozhodnuto a proti tomuto rozhodnutí podala odvolání, jemuž správce daně vyhověl s konstatováním, že žalobkyni umožní nahlédnout i do písemností, které uvádí ve svém odvolání, tedy kopií dokladů a písemností, které si pracovnice správce daně pořídily, popř., které obdržely od žalobkyně v průběhu daňové kontroly a do kterých jí nebylo umožněno nahlížet dne 6. 1. 2010 při ústním jednání. Přesto žalobkyně v podané žalobě namítá nezákonný postup pracovníků správce daně, které jí původně nahlížení do spisu neumožnily, se zdůrazněním, že již není možné s delším časovým odstupem přezkoumat, jaké listiny v době jejího nahlížení byly součástí tohoto spisu. Postup těchto pracovníků označila za účelový. Připustila, že v daném okamžiku již nelze zjednat nápravu a uvedla, že toto jednání nese znaky trestného činu zneužívání pravomoci veřejného činitele. Žalovaný dle jejího názoru zcela opominul nezákonný postup, který žalobkyni znemožnil prokázat, že se v jejím daňovém spise nachází předaná opravená záznamní povinnost a případně i fotokopie souvisejících daňových dokladů. K tomu krajský soud uvádí, jak ostatně již bylo shora konstatováno, že žalobkyně žádným hodnověrným důkazem nedoložila, že by pracovnícím správce daně zmiňované daňové doklady předala a dále ani neprokázala, že by nárok na odpočet daně kvalifikovaným způsobem uplatnila. K popisovanému způsobu nahlížení do spisu nelze než konstatovat, že v odvolacím řízení správce daně zcela požadavku žalobkyně vyhověl. Ta naopak neprokázala a to ani náznakem, že by ve spise při jejím nahlížení byly důkazy, které by následně po jejím úspěšném odvolacím řízení již ve spise být neměly. Naznačovaná nezákonnost postupu správce daně proto nemůže být v tomto řízení krajským soudem nijak posuzována.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Ze správního spisu nevyplývá, že by žalovanému v řízení před krajským soudem náklady vznikly.

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 nejblíže 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.

V Hradci Králové dne 30. dubna 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu