ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Mgr. A. Š. Š.,** zastoupena JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Osovec 6, Osov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2012, č. j. 31 Af 90/2011 - 36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - Mgr. A. Š. Š. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2012, č. j. 31 Af 90/2011 - 36, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 30. 4. 2012, č. j. 31 Af 90/2011 - 36, zamítl žalobu Mgr. A. Š. Š., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále také „žalovaný“ nebo „finanční ředitelství“) ze dne 28. 6. 2011, č. j. 3662/11-1300-601246, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu ve Svitavách (dále též „finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 11. 10. 2010, č. j. 68044/10/263911608545, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2005 ve výši 538.621 Kč.

Krajský soud především neshledal opodstatněnou žalobní námitku, že žalobkyně uplatnila svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 674.571,76 Kč za zdaňovací

období prosinec 2005 ještě před uplynutím prekluzivní lhůty. Vyšel při tom z dikce ust. § 73 odst. 11 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“), podle kterého platí, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být tento nárok uplatněn nejdříve. Toto ustanovení o lhůtě k uplatnění práva je speciálním ustanovením vůči lhůtám stanoveným zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“) a vylučuje posouzení lhůty k uplatnění nároku na odpočet daně podle lhůt obsažených v zákoně o správě daní a poplatků. Nic na tom nemění ani skutečnost, že u žalobkyně byla zahájena daňová kontrola, která jinak způsobuje přerušení lhůty k vyměření daně a její opětovný běh podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že za uplatnění nároku na odpočet daně při daňové kontrole lze považovat i předložení „opravené záznamní povinnosti“, ke kterému mělo dojít ještě před uplynutím zákonem stanovené lhůty 3 let. Aby bylo možno hovořit o úkonu, který vyjadřuje význam slova uplatnění, tak tento úkon musí být určitý, zřejmý, a musí z něj jednoznačně vyplývat úmysl jednajícího (zde žalobkyně) uplatnit si konkrétní nárok. Takový úkon musí být uplatněn zákonem předpokládaným způsobem, tedy buď ústně do protokolu nebo písemně. Akt předání účetních záznamů (záznamní evidence) za takový úkon považovat nelze. Mezi účastníky není ani na jisto postaveno, zda k takovému předání vůbec došlo. Nelze též přisvědčit žalobkyni, že by měl požadovaný nárok na odpočet daně přiznat správce daně z úřední povinnosti, když ve své podstatě jde o uplatnění práva žalobkyně jako daňového subjektu (plátce daně z přidané hodnoty). Správci daně totiž nepřísluší jakkoliv nahrazovat vůli žalobkyně. Ze svědeckých výpovědí Michala Kseňáka lze dovozovat, že zástupce žalobkyně měl správci daně v průběhu kontroly předat rekonstruované účetnictví (doklady, peněžní deník, záznamní evidence a inventární karty) a ústně k němu vyslovit požadavek na zohlednění rozdílu v příjmech a výdajích peněžního deníku a nárok na odpočet daně z dodatečně dodaných daňových dokladů. Současně ale z výpovědi ze dne 13. 5. 2010 a správního spisu vyplývá, že o tomto předání dokladů i prohlášení svědka jako zástupce žalobkyně neexistuje žádný materiální důkaz, když o něm nebyl sepsán žádný protokol. Za tohoto stavu, kdy v předloženém spisovém materiálu není obsažen jediný důkaz svědčící uvedenému tvrzení svědka (zástupce stěžovatelky), přisvědčil krajský soud závěru žalovaného, že deklarovaný projev vůle zástupce žalobkyně nelze považovat za úkon, jímž by bylo možno uplatnit nárok na odpočet daně a že se ohledně této otázky žalobkyně dostala do důkazní nouze. Nelze přisvědčit ani závěru žalobkyně, že se žalovaný řádně nevypořádal s odvolacími námitkami, a tím zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Lze připustit, že se žalovaný hodnocením výpovědí svědka Michala Kseňáka zabýval poměrně stručně, nicméně zákonné požadavky na hodnocení tohoto důkazu je možno považovat za splněné. Žalovaný zřetelně konstatoval, že svědecké výpovědi (obě) zůstávají pouze v rovině tvrzení, když současně neexistuje jediný důkaz o tom, že žalobkyně svůj projev vůle uplatnit si nárok na odpočet daně skutečně vyjádřila. Je tedy zřejmé že žalovaný hodnotil obě svědecké výpovědi původního zástupce žalobkyně. Není ani vadou řízení, že nebyl učiněn záznam o výpovědi pracovnic správce daně, že jim nebyla předána záznamní povinnost žalobkyně. Jeho existence by totiž neměla žádný vliv na důkazní pozici žalobkyně, nebo by ji nijak neposílila. Bylo totiž jen věcí žalobkyně, aby prokázala, že nárok uplatnila řádně a včas. To však neučinila. Důkazní pozici žalobkyně by neposílily ani navrhované výpovědi Ing. K. a JUDr. J. K. Je tomu tak proto, že nebyli přítomni prováděné daňové kontrole a nemohou proto svou výpovědí osvědčit, zda úkon

byl proveden, či nikoliv. Žalovaný ani správce daně proto nepochybili, pokud jejich výpovědi neprovedli. Důvodná není ani poslední žalobní námitka ohledně rozsahu nahlížení do daňového spisu. O nahlížení do tohoto spisu bylo v daňovém řízení správcem daně rozhodnuto, proti čemuž se žalobkyně odvolala. Tomuto odvolání správce daně vyhověl s konstatováním, že umožní žalobkyni, aby nahlédla do písemností, které si pracovnice správce daně pořídily, či je obdržely od žalobkyně (jejího zástupce) v průběhu kontroly. Žalobkyni pak bylo umožněno nahlížet do daňového spisu dne 6. 1. 2010 při ústním jednání. Pokud správce daně zcela vyhověl žádosti žalobkyně o nahlížení do daňového spisu, byť se tak stalo až v odvolacím řízení, nelze z toho dovozovat, že se jedná o vadu řízení nebo o jednání mající znaky trestného činu zneužití pravomoci veřejného činitele. Tímto způsobem nebylo žalobkyni ani znemožněno prokázat skutečnost, že se v daňovém spise nachází rekonstruovaná záznamní povinnost. Právě naopak, bylo tím na jisto postaveno, že ve skutečnosti žalobkyně, resp. její bývalý zástupce nepředal správci daně zmiňované daňové doklady a tím mimo jiné neprokázala, že by požadovaný odpočet daně řádně uplatnila (formou předpokládanou zákonem). Krajský soud proto podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka předně namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku prekluze jejího práva uplatnit si odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění. Správní soud vadně dovodil, že nárok na odpočet daně si mohla uplatnit jen v tříleté lhůtě od konce zdaňovacího období, v němž mohl být uplatněn nejdříve a že tato lhůta nebyla přerušena daňovou kontrolou. Nesprávně tak vyložil ust. § 73 odst. 11, § 103 a ust. § 72 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 47 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že pokud jí zákon o dani z přidané hodnoty umožňoval uplatnit si odpočet DPH i při provádění daňové kontroly, a to konkrétně podle odkazu pod čarou při vyjádření se k výsledku kontroly uvedenému ve zprávě, pak i pro uplatnění odpočtu DPH musí mít provedení úkonu – zahájení daňové kontroly účinky podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jinak by uvedené ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nedávalo smysl, resp. by jinak bylo nevykonatelné. Zákon totiž nestanoví správci daně k sepisu zprávy o kontrole žádnou lhůtu. K projednání zprávy o daňové kontrole téměř vždy dochází, s ohledem na dobu zahájení kontroly (oproti vytýkacímu řízení) a délce jejího trvání, až po uplynutí základní lhůty k uplatnění odpočtu DPH. Postrádá tak smysl, aby na straně jedné měla právo uplatnit si odpočet DPH při seznámení s výsledky kontroly a na straně druhé, aby k tomuto okamžiku bylo již její právo prekludováno. V této věci nadto nevyčkala projednání zprávy o kontrole a odpočet daně uplatnila prostřednictvím svého zástupce hned při předání opravené záznamní povinnosti k DPH a souvisejících dokladů správci daně. Je proto nesprávný a ústavně nekonformní závěr podaný Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009 - 53. Je tomu tak jednak z důvodu samotné dikce zákona [§ 72 odst. 3 ZDPH ve vazbě na § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP], kdy by na straně jedné úkon správce daně prodlužoval lhůtu k doměření daně, ale na druhé straně by neumožňoval uplatnit si nárok na odpočet daně. Takový postup a výklad by byl v rozporu s požadavkem správného stanovení daně, jak to vyplývá z ust. § 1 odst. 2 ZSDP. Krajský soud došel rovněž k nesprávnému závěru, že předložením záznamní

povinnosti ještě neuplatnila svůj nárok na odpočet daně, což se může stát jedině výslovným projevem vůle – tedy buď ústně do protokolu, nebo písemně. Stejně tak je nesprávný závěr krajského soudu, který dovodil, že nebylo najisto postaveno, zda vůbec jako daňový subjekt předala žalovanému opravenou záznamní povinnost, či nikoliv. Správci daně předávala, resp. Michal Kseňák předával správci daně řadu písemných dokumentů, avšak pracovník správce daně o tom nesepisoval žádný protoko, což byla běžná praxe. Toto upřesnil Michal Kseňák při svém druhém výslechu, když uvedl, že požadavek na uplatnění odpočtu DPH vznesl, neboť jinak by neměla rekonstrukce účetnictví smysl. Nemůže jí jít proto k tíži, že správce daně úmyslně o předání záznamní povinnosti a o uplatnění odpočtu daně nesepsal protokol. Krajský soud nesprávně posoudil i žalobní námitku, že se prekluzivní lhůta dle ust. § 73 odst. 12 ZDPH vztahuje jen na uplatnění nároku a nikoliv i na vyměření daně – přiznání tohoto nároku správcem daně. Pro přiznání tohoto nároku (vyměření uplatněného nároku) platí obecná prekluzivní lhůta k vyměření či doměření daně dle § 47 odst. 1 a 2 ZSDP. Lhůta pro přiznání/vyměření nároku se tedy jednoznačně přerušuje podle § 47 odst. 2 ZSDP. Správce daně je podle § 2 odst. 3 a § 16 odst. 8 ZSDP povinen přihlédnout ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, tedy i k nově zjištěným okolnostem – nově uplatňovanému nároku. I kdyby tedy Michal Kseňák neuplatnil odpočet DPH před uplynutím prekluzivní lhůty § 73 ZDPH, měl tak učinit sám správce daně z úřední povinnosti s poukazem na ust. § 16 odst. 8 ZSDP, neboť při provádění kontroly zjistil, že tento nárok uplatňuje daňový subjekt (nejpozději písemně dne 12. 6. 2009, když se dozvěděla, že uplatňovaný nárok správce daně do zprávy o daňové kontrole nezařadil). Krajský soud se proto nesprávně nepřiklonil k jejímu stanovisku, že nárok byl vznesen ústně, a že o něm nebyl sepsán protokol. Tuto skutečnost pak potvrdil svědek. Vadně a ve shodě s žalovaným za tohoto důkazního stavu vyslovil, že podání ve smyslu ust. § 21 odst. 3 ZSDP lze učinit pouze písemně nebo ústně do protokolu, či prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem. V rozporu se zákonem je též závěr krajského soudu, že žalovaný nepochybil, pokud neprovedl navrhovanou výpověď svědků JUDr. J. K. a Ing. K. s tím, že tyto osoby nebyly účastny provádění daňové kontroly a údajného doložení rekonstruovaného účetnictví spolu se záznamní povinností. Navrhovaný výslech měl totiž prokázat, že utajování důkazních prostředků před daňovými subjekty i odvolacím orgánem je často zneužívaná praxe správce daně, k níž se vedoucí pracovník tohoto správce veřejně přihlásil. Krajský soud nesprávně posoudil i otázku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, který se v rozporu s ust. § 50 odst. 7 ZSDP nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání. Tato skutečnost má potom za následek, že je i rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Žalovaný citoval pouze z prvního výslechu svědka Kseňáka, ale druhý výslech tohoto svědka, při kterém Michal Kseňák potvrdil, že u správce daně uplatnil včas nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nijak nehodnotil, ač byl výslech navržen jako důkazní prostředek. Krajský soud tuto námitku odmítl a pouze povšechně uvedl, že z prezentace názorů žalovaného je patrné, že odvolací správní orgán přihlédl k oběma svědeckým výpovědím. Toto však není důkazem o tom, že se žalovaný hodnocením druhého z výslechů zabýval. Krajský soud se rovněž nezabýval její námitkou, že žalovaný nereflektoval na její odvolací výtku o absenci úředního záznamu o prohlášení pracovnic správce daně Ing. M. B. a Z. Z. Totéž platí i o tvrzení, že Michal Kseňák předal správci daně opravenou záznamní povinnost za zdaňovací období leden až prosinec 2005 nebo o tom, že chtěl uplatnit při daňové kontrole nárok na odpočet daně týkající se roku 2005, ačkoliv to správci daně ukládá § 13 zákon o správě daní a poplatků. Krajský soud se nezabýval ani otázkou, že žalovaný nehodnotil její námitku o nevyvrácení svědecké

výpovědi svědka Michala Kseňáka. Rozsudek krajského soudu se také nezabýval její výtkou o tom, že pracovníci správce daně před daňovým subjektem zatajovali část spisu, resp. důkazních prostředků, které jim předal její původní zástupce Kseňák. Také z tohoto důvodu je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, a to i ve vztahu k poslední žalobní námitce, týkající se výtky o rozsahu povoleného nahlížení do spisu, když jí nebylo původně umožněno nahlížet do svého daňového spisu. Nyní již nelze zpětně zjistit, co bylo obsahem spisu a zda tam byla či nebyla sporná opravená dokumentace. Tvrzení správního soudu v tomto směru neodpovídá skutečnosti. Byla to totiž právě výpověď svědka Kseňáka, v níž uvedl, že správci daně předal rekonstruované účetnictví včetně záznamní povinnosti. Jeho tvrzení má pak logiku, neboť toto účetnictví i záznamní povinnost předělával právě z toho důvodu. Byl to právě zákon o archivnictví, podle něhož byl správce daně povinen vše archivovat a převzaté dokumenty označit č.j. (§ 64 odst. 1 zák. č. 499/2004 Sb.,) což se má vyznačit v podacím deníku (odst. 2) a potvrdit jeho převzetí (odst. 3). Pokud pak jde o dokumenty předané mimo podatelnu, je třeba aby je ten, kdo je převzal, je předal bez zbytečného odkladu na podatelnu (§ 2). Má tedy za to, že pracovníci při výkonu spisové služby postupovali v rozporu se zákonem, když rekonstruované účetnictví nepředali na podatelnu k vyznačení čísla jednacího.

Žalované Finanční ředitelství v Hradci Králové považuje kasační stížnost za nedůvodnou, a proto navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Jelikož podaná kasační stížnost obsahuje shodné námitky, které stěžovatelka uváděla již ve své žalobě a odvolání, v podrobnostech zcela odkazuje na své vyjádření k žalobě a na obsah žalobou napadeného rozhodnutí. Jinak navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a při tom dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu podané kasační stížnosti vyplývá, že se stěžovatelka domáhá zrušení rozsudku krajského soudu z důvodů podřaditelných ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení, pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, a pro nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Za tohoto stavu se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že pokud by byl rozsudek krajského soudu skutečně nepřezkoumatelný, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se kasační soud při svém rozhodování zabýval nejprve otázkou namítaného nesprávného právního posouzení věci samé, či vytýkanými vadami při zjišťování skutkového stavu věci.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a

usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je* i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupný na www.nssoud.cz, pak tento soud vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*“.

Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Z napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé, z jakého skutkového stavu (zjištěného správními orgány) krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Z odůvodnění rozsudku je rovněž zřejmé, proč považuje právní závěry stěžovatelky za liché, mylné a vyvrácené. V přezkoumávaném rozsudku krajský soud zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů došel k závěru, že stěžovatelka zmeškala zákonnou lhůtu k uplatnění nároku na odpočet daně stanovenou v § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty. Z uvedeného rozsudku také vyplývá, od jakých skutečností dovozuje správní soud nemožnost aplikovat pro uplatnění nároku na odpočet lhůtu obsaženou v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Je z něj také dostatečně zřejmé, na základě jakých skutkových okolností k tomuto závěru došel a jak posoudil správními orgány shromážděné důkazní prostředky. Vyslovený názor krajského soudu je nejen přezkoumatelným, ale i věcně správným.

Krajský soud sice ve svém rozsudku - ohledně znemožnění důkazu o přítomnosti opravené záznamní evidence v daňovém spise stěžovatelky, které mělo nést až znaky trestného činu zneužívání pravomoci veřejného činitele – uvedl, že naznačovaná nezákonnost postupu správce daně nemůže být v tomto řízení správním soudem nijak posuzována (str. 11 odst. 2 věta poslední). Takový způsob vypořádání se stížnostní argumentací stěžovatelky může skutečně zdánlivě navozovat dojem, že se krajský soud s předestřenou argumentací o nezákonnosti postupu správce daně řádně nevyrovnal. Tak tomu ale ve skutečnosti není. Jak krajský soud uvedl v předešlých pasážích svého rozsudku, stěžovatelce bylo posléze (v odvolacím řízení proti rozhodnutí o neumožnění nahlížet do daňového spisu) zcela vyhověno a bylo jí umožněno do spisu nahlížet a činit si z něj výpisy či kopie. Její námitka o tom, že jí bylo zabráněno prokázat své tvrzení je tedy zcela neopodstatněná.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že se v případě této odvolací a žalobní argumentace stěžovatelky (o zatajení části daňového spisu) jednalo o prostou spekulaci, založenou na výpovědi jejího bývalého smluvního zástupce, která však byla obsahem správního spisu vyvrácena (nebyla prokázána). Pokud se proto k této námitce krajský soud vyslovil tak, že stěžovatelka neprokázala předání zmiňovaných daňových dokladů správci daně a že ani neprokázala uplatnění nároku na odpočet daně kvalifikovaným způsobem, nelze tomuto způsobu vypořádání se s domněnkami stěžovatelky ničeho vytknout.

Neobstojí ani námitka stěžovatelky, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro to, že neshledal nepřezkoumatelným rozhodnutí žalovaného pro nevypořádání se se všemi důvody uvedenými v odvolání.

V souvislosti s touto námitkou stěžovatelky je třeba nejprve konstatovat a objasnit, že odvolacím důvodem je podle zákona o správě daní a poplatků jen kvalifikovaný důvod ve smyslu ust. § 48 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, a nikoliv každé tvrzení obsažené v opravném prostředku (odvolání). Je jím tedy jen namítaný rozpor s právním předpisem (porušení konkrétního ustanovení zákona) nebo jiný důvod svědčící o nezákonnosti napadeného prvostupňového správního rozhodnutí, který však musí být doplněn k tomu se vztahujícím důkazem [§ 48 odst. 4 písm. e) téhož zákona]. To znamená, že se stěžovatelka mýlí, pokud dovozuje, že byl žalovaný povinen reagovat na všechny její argumenty a tvrzení obsažené v odvolání a pokud tak neučinil, že je jeho rozhodnutí z tohoto důvodu nepřezkoumatelné.

Z rozsudku krajského soudu je dostatečně zřejmé, že správní soud při svém rozhodování posuzoval přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného i ve světle poukazovaných odvolacích důvodů, s nimiž se neměl žalovaný správní orgán vypořádat. Neshledal, že by tato žalobní výtka byla opodstatněná a své závěry blíže rozepsal na str. 9, 10 a 11 napadeného rozsudku. Krajský soud při své přezkumné činnosti vyslovil závěr, že žalovaný posuzoval i druhou z výpovědí svědka Kseňáka, byť tak učinil stručně a že tato svědecká výpověď byla hodnocena v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Současně ve svém rozsudku také vyslovil, že nemohl přisvědčit názoru stěžovatelky, že žalovaný a správce daně pochybili, pokud nevyhotovili o výpovědi pracovnic, týkající se sdělení o nepředání záznamní povinnosti zástupcem stěžovatelky, úřední záznam a tento svůj závěr tamtéž i blíže rozvedl.

Ze všech uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný a není ani zatížen jinou vadou řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Podle názoru stěžovatelky krajský soud nesprávně posoudil otázku prekluze práva uplatnit si odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, neboť dovodil, že nárok na odpočet daně si mohla stěžovatelka uplatnit jen v tříleté lhůtě od konce zdaňovacího období, v němž mohl být uplatněn nejdříve, a že tato lhůta nebyla přerušena daňovou kontrolou. Správní soud tak měl nesprávně vyložit ust. § 73 odst. 11, § 103 a ust. § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 47 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků.

Podle ust. § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty 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.

Podle ust. § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2009, odpočet daně lze uplatnit v daňovém přiznání, nebo při daňové kontrole.

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní poplatků, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle ust. § 97 zákona o správě daní a poplatků, ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona se použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Podle ust. § 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve znění pozdějších předpisů, platí, že tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.

Podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu, daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

Podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

Vyslovenému závěru krajského soudu, že pro určení nejzazšího termínu pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodná lhůta určení podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty a nikoliv lhůta k vyměření daně obsažená v § 47 zákona o správě daní a poplatků, resp. lhůta podle § 148 odst. 3 daňového řádu, nelze ničeho vytknout. Je tomu tak proto, že lhůta obsažená v ust. § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty je ve vztahu k lhůtám obsaženým v poukazovaném ust. § 47 lhůtou speciální. Svou povahou vyjadřuje určení nejzazšího termínu, kdy je plátce daně (DPH) – stěžovatelka oprávněna uplatnit si vůči státnímu rozpočtu nárok na odpočet daně, mj. u přijatých zdanitelných plnění. Jde tedy o lhůtu, ve které je oprávněn plátce DPH vyjádřit a sdělit svou vůli správci daně, že v konkrétní výši vznáší veřejnoprávní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Jedná se tedy o „propadnou lhůtu“ svědčící daňovému subjektu. Zmeškání této lhůty pak nelze prominout a znamená zánik práva plátce daně na uplatnění odpočtu daně.

Oproti tomu lhůta upravená v zákoně o správě daní a poplatků v § 47, resp. § 148 daňového řádu je sice taktéž lhůtou propadnou, ale lhůtou svědčící správci daně. Tato lhůta naopak stanoví nejzazší termín, ke kterému je správce daně oprávněn, resp. povinen rozhodnout o daňové povinnosti daňových subjektů – tedy i plátce daně – stěžovatelky za jednotlivá zdaňovací období roku 2005. Jde tedy o samostatné lhůty upravující jiné povinnosti. Z dikcí ustanovení upravujících tyto lhůty vyplývá, že lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně nemůže uplynout dříve, nežli lhůta k vyměření daně. Je tedy v souladu se zákonem právní závěr krajského soudu, že lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je speciální lhůtou vůči lhůtě podle § 47 zákona o správě daní poplatků. Stěžovatelka se tedy mýlí, pokud dovozuje a domáhá se toho, aby žalovaný posuzoval nejzazší okamžik k uplatnění jejího nároku na odpočet daně právě podle § 47 zákona o správě daní poplatků.

Ve světle uvedeného nemůže ani obstát domněnka stěžovatelky, že bylo povinností správce daně, aby k uplatněnému nároku na odpočet přihlédl z úřední povinnosti

Pokud se v projednávané věci jednalo o nárok na odpočet DPH u stěžovatelkou přijatých plnění v prosinci roku 2005 (§ 73 zákona o dani z přidané hodnoty), který mohl být uplatněn nejpozději v řádném daňovém přiznání za měsíc prosinec roku 2005 (§ 73 odst. 11 věta prvá téhož zákona), zanikl tento nárok podle věty třetí téhož ustanovení nejpozději ke dni 31. 12. 2008. Jelikož z obsahu předložených spisů jednoznačně vyplývá, že stěžovatelka prokazatelně doručila správci daně žádost o uplatnění nároku na odpočet daně za zdaňovací období prosinec 2005 (ve výši 674.571,76 Kč) až dne 12. 6. 2009, nelze dospět k jinému závěru než takovému, že tak učinila po marném uplynutí prekluzivní lhůty k tomu stanovené zákonem (zákonem o dani z přidané hodnoty), kterou nelze prodloužit ani navrátit zpět.

Totožnému závěru o lhůtě k uplatnění nároku na odpočet daně svědčí, jak ostatně ve svém rozsudku potvrdil již krajský soud, i dřívější konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Konkrétně např. rozsudek ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009 - 53, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2357/2011, vyslovil, že: „*Stanoví-li zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v § 73 odst. 11 výslovně lhůty, v nichž lze uplatnit nárok na odpočet daně, pak je vyloučeno posouzení běhu lhůt podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků*“. Tento rozsudek a v něm vyslovený právní názor pak obstál i na poli ústavnosti, když Ústavní soud usnesením ze dne 22. 7. 2010, sp. zn. II. ÚS 2787/09, které je dostupné na www.nalus.usoud.cz, odmítl ústavní stížnost podanou k této otázce. Nejvyšší správní soud jednající v této věci neshledal jakéhokoliv důvodu, aby se od svého dřívějšího názoru odchýlil a dospěl k rozdílnému a pro stěžovatelku příznivějšímu závěru.

Stěžovatelka se rovněž mýlí, pokud dovozuje, že lhůta podle § 73 zákona o dani z přidané hodnoty měla být obdobně jako lhůta podle § 47 zákona o správě daní a poplatků přetržena úkonem správce daně – zahájením daňové kontroly dne 21. 1. 2008. Rovněž tato otázka byla krajským soudem posouzena - obdobně jako v poukazované věci sp. zn. 2 Afs 32/2009 - tak, že úkon správce daně – zahájení daňové kontroly a kontrola samotná nemá za následek přetržení či stavění lhůty podle § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty. Je tomu tak proto, že uvedený zákon toto neupravuje a ust. § 47 odst. 2

zákona o správě daní a poplatků nelze na lhůtu k uplatnění nároku na odpočet daně vztahovat.

Stěžovatelka vytýká krajskému soudu nesprávnost závěru, že k uplatnění nároku na odpočet daně může dojít jedině výslovným projevem vůle – tedy buď ústně do protokolu, nebo písemně, a nikoliv předáním záznamní povinnosti správci daně.

Krajský soud výslovně uvedl (str. 9 odst. 2 rozsudku), že „*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*". Tento svůj názor po té rozvedl na straně 10 v odstavci prvém, když uvedl, že tomu tak může být i „*....prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem za použití přenosové techniky*".

Tomuto závěru není co vytknout.

Pokud zákon o dani z přidané hodnoty nestanovil oproti daňovému přiznání konkrétní právní formu úkonu, kterým by měl být uplatněn nárok na odpočet daně při kontrole (srov. § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty), je nutno vyjít z toho, že tak může učinit jakýmkoliv jiným úkonem – jiným podáním. Toto jiné podání a jeho náležitosti jsou pak blíže rozvedeny v ust. § 21 odst. 3 a násl. zákona o správě daní a poplatků, resp. v § 71 daňového řádu. Je tak nutno konstatovat, že krajský soud správně při posouzení této otázky vyšel z ust. § 21 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Z ust. § 21 zákona o správě daní a poplatků tak jednoznačně vyplývá, že ani jiný úkon - úkon uplatnění nároku na odpočet daně - nemohl mít libovolnou formu (předání účetnictví či záznamní evidence), ale musel být po formální stránce proveden buď písemně nebo ústně do protokolu nebo datovou zprávou.

Pokud pak jde o obsahovou stránku tohoto úkonu, zákon o správě daní a poplatků stanovil, že z něj musí být patrno, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. Z předložených spisů, ani z poukazovaných výpovědí nevyplývá, že by stěžovatelka nebo její smluvní zástupce (s právní odpovědností) vůči správci daně učinili takový úkon, v němž by nejen výslovně uvedli, čeho se domáhá (čeho se podání týká) a co se navrhuje (přiznání nároku na odpočet daně v konkrétní výši).

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že prosté předložení záznamní povinnosti správci daně, nelze považovat za úkon, jímž by mohl být uplatněn nárok na odpočet daně. Takovým úkonem mohl být jen prokazatelně učiněný úkon plátce daně (stěžovatelky) vůči správci daně, učiněný po formální stránce v souladu s § 21 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, který po obsahové stránce splňuje požadavky ust. § 21 odst. 6 téhož zákona (jednoznačně z něj vyplývá, kdo jej činí, čeho se týká a co se jím navrhuje (uplatnění nároku na odpočet daně v konkrétní výši).

V projednávané věci nadto nebylo ani prokázáno, že by takový úkon stěžovatelky nebo jejího zástupce Kseňáka došel do sféry vlivu správce daně dříve než dne 12. 6. 2009.

Tuto okolnost neprokazují ani výpovědi svědka Kseňáka, který měl při zastupování stěžovatelky postupovat s péčí řádného hospodáře, ani tomu neodpovídá obsah předloženého správního a soudního spisu. Obstojí proto i v tomto směru již vyslovený závěr krajského soudu i žalovaného, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH za přijatá plnění v zdaňovacím období prosinec 2005 ve výši 674.571,76 Kč až dne 12. 6. 2009, a že se tak stalo po marném uplynutí pro jeho uplatnění.

V žádném případě pak nemůže obstát domněnka stěžovatelky, že správce daně byl povinen přihlédnout k nároku na odpočet daně z úřední povinnosti. Je tomu tak pro to, že uplatnění nároku na odpočet daně je výlučně věcí úvahy toho kterého plátce daně a správci daně nepřísluší tuto vůli nahrazovat. Pokud si tedy chtěla stěžovatelka uplatnit nárok na odpočet DPH za prosinec roku 2005 v průběhu daňové kontroly, měla tak učinit sama nebo prostřednictvím svého zástupce a měla tak učinit v zákonné lhůtě. O tom však ve spise důkaz není. Chtěla-li pak stěžovatelka prokázat, že svůj nárok skutečně vznesla, a že tak učinila v zákonné lhůtě, měla o tom předložit relevantní důkaz (např. protokol o ústním jednání, kopii podaného dodatečného či řádného daňového přiznání, potvrzení o převzetí podání, atd). Toto však stěžovatelka neučinila. Nelze se proto nyní domáhat toho, aby byla nečinnost stěžovatelky (či jí odpovědného zástupce) přičítána správci daně. Uplatnění odpočtu DPH je právem stěžovatelky a nikoliv povinností, ke které by měl správce daně přihlížet z úřední povinnosti.

Obstojí i závěr krajského soudu, že z provedených důkazů není na jisto ani postaveno, zda vůbec stěžovatelka správci daně opravenou záznamní povinnost předala, či nikoliv. Opírá-li se stěžovatelka o tvrzenou skutečnost, že se běžně u správce daně předávaly listiny a jiné dokumenty, aniž by o tom současně byl sepsán protokol, nutno konstatovat, že bylo věcí stěžovatelky a odpovědnosti jejího bývalého zástupce Michala Kseňáka, daňového poradce, zda dbali a využívali práv daňového subjektu v daňovém řízení, či nikoliv. Je pak věcí stěžovatelky a nikoliv správce daně, že stěžovatelka není sto prokázat doručení určitých listin či podání správci daně, zvláště jde-li o nárok ve výši cca 700.000 Kč. Je výrazem její odpovědnosti, zda využívá svých práv (právo požádat o vydání potvrzení o podání) při správě svých daňových povinností (srov. § 21 odst. 7 věta prvá zákona o správě daní a poplatků). Stěžovatelka tvrdila, že předala správci daně rekonstruovanou záznamní povinnost a uplatnila i nárok na odpočet daně v daňové kontrole, a to s poukazem na výpověď svědka Kseňáka. V projednávané věci dodatečně – ve své druhé výpovědi svědek Kseňák (bývalý zástupce stěžovatelky, který jí i jinak odpovídal za způsobenou škodu) skutečně uvedl, že „předložil“ počátkem roku ve své kanceláři správci daně kompletně zrekonstruované účetnictví, včetně záznamní povinnosti k DPH a, že požádal ústně správce daně o uplatnění nároku na odpočet daně, ale že o tom nebyl sepsán protokol. Tento důkaz však nesvědčí tomu, že bylo rekonstruované účetnictví předáno do sféry správce daně. Současně z jiného důkazu – správního spisu - vyplývá, že tomu tak nebylo, neboť toto rekonstruované účetnictví, včetně rekonstruované záznamní povinnosti není součástí správního spisu stěžovatelky. Pokud proto chtěla stěžovatelka tuto okolnost prokázat, mohla tak učinit například potvrzením podle § 21 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, či poukazem na obsah veřejné listiny. Toto však neučinila a neunesla tak důkazní břemeno o tom, že rekonstruovaná záznamní povinnost byla správci daně předána. Za této skutkové situace obstojí závěr krajského soudu, že není na jisto postaveno, zda stěžovatelka žalovanému opravenou záznamní povinnost předala, či nikoliv. Stejné pak platí i o tvrzení stěžovatelky stran uplatnění

nároku na odpočet daně. Obstojí také závěr, že nebylo prokázáno uplatnění nároku stěžovatelky na odpočet daně z plnění za měsíc prosinec 2005 v daňové kontrole do 12. 6. 2009.

Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že je nesprávný právní závěr krajského soudu, který neshledal v rozporu se zákonem postup žalovaného, jenž neprovedl navrhovanou výpověď svědků JUDr. J. K. a Ing. K. V této souvislosti je třeba nejprve předeslat, že pokud současně stěžovatelka v podané žalobě nenamítá nedostatečně zjištěný skutkový stav věci a nedomáhá se opakování nebo provedení důkazů, které byly žalovaným odmítnuty, což může proběhnout jen při jednání, spočívá posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí odvolacího správního orgánu pouze v přezkoumání zákonnosti úvahy o neprovedení navrhovaných důkazů. Zkoumá tedy, zda při své správní úvaze o neprovedení důkazů žalovaný nevybočil z mezí správního a logického usuzování. Takto krajský soud také postupoval. Ztotožnil se při tom s žalovaným, že provedení navrhovaných výpovědí by nevneslo do věci ničeho nového, neboť tito navrhovaní svědci nebyli přítomni provádění daňové kontroly a údajnému doložení rekonstruovaného účetnictví spolu se záznamní povinností. Takovému závěru krajského soudu pak nelze ničeho vytknout.

Řízení před Nejvyšším správním soudem je podle ustanovení § 109 s. ř. s., obdobně jako řízení před krajskými soudy (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), založeno na dispoziční zásadě. Podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti; to neplatí, je-li na napadeném výroku závislý výrok, který napaden nebyl, nebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné. Podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Podle ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. pak zakotvuje zásadu, podle níž kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud došel k závěru o nepřípustnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) námitky stěžovatelky, jež vytýká nezákonnost rozhodnutí žalovaného i správce daně z toho důvodu, že pracovníci správce daně při provádění daňové kontroly postupovali v rozporu se zákonem č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů.

Je tomu tak proto, že tuto - nyní nově v kasační stížnosti obsaženou námitku - mohla stěžovatelka uplatnit již v řízení před krajským soudem. Uvedeným způsobem však stěžovatelka nepostupovala a tuto svou námitku v žalobě nevznesla. Neučinila tak ostatně ani v řízení před správním orgánem, v jehož průběhu měla objasňovat skutkové okolnosti prokazující její tvrzení o tom, že správci daně předložila rekonstruovanou záznamní povinnost k DPH a uplatnila si nárok na odpočet této daně za zdaňovací období prosinec 2005.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2012, č. j. 31 Af 90/2011 - 36, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 13. září 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu