



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **BRUPOS akciová společnost**, se sídlem Slovenská 4, Bruntál, zastoupeného Janem Kozákem, advokátem se sídlem Riegrova 12, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2006, č. j. 6042/130/2006, ve věci vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 3. 2008, č. j. 22 Ca 478/2006 - 64,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 3. 2008, č. j. 22 Ca 478/2006 - 64, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se společnost BRUPOS, akciová společnost (dále jen „stěžovatel“), domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2006, č. j. 6042/130/2006, ve věci vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že v souzené věci je zjevné, že stěžovateli žádný přeplatek na dani z přidané hodnoty z titulu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v souvislosti s převodem nemovitostí od společnosti VaK Bruntál, a. s., nevznikl, a to již z toho důvodu, že jej stěžovatel v příznání k dani neuplatnil. Dle názoru soudu lze nárok na odpočet daně

uplatnit výhradně formou daňového přiznání a ne jiným způsobem. Pokud tedy stěžovatel nárok na odpočet daně v příslušném daňovém přiznání v rámci zákonem stanovených lhůt neuplatnil, nemohou finanční orgány žádným postupem tento nárok zohlednit. Takovým postupem by totiž finanční orgány nepřipustným způsobem nahrazovaly vůli daňového subjektu. Se stěžovatelem ze strany finančních orgánů nebylo vedeno žádné daňové řízení, správce daně se stěžovatelem nejednal jako s daňovým subjektem, což je patrné z obsahu protokolů o ústním jednání ze dne 8. 11. 2000 a ze dne 28. 11. 2000, přičemž řízení ohledně sporného nároku nebylo ve smyslu ustanovení § 21 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) se stěžovatelem nikdy zahájeno. Z daňového spisu ani nelze dovodit, že by správce daně stěžovatele k prokázání sporného nároku na odpočet DPH vyzval. Z daňového spisu nelze dovodit ani to, že by správce daně učinil vůči stěžovateli jakýkoliv úkon ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Při rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku nemohl být stěžovatel na svých právech krácen, neboť s ohledem na skutečnost, že stěžovatel žádný nárok neuplatnil, nevznikl mu ani přeplatek s tímto nárokem souvisící. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani stěžovatelův poukaz na osobní jednání s tehdejšími řediteli Finančního úřadu v Bruntále (dále také „správce daně“) Ing. Šrubařem, jehož obsah sice není znám, ale ať už by byl jakýkoliv, nemůže ovlivnit to, že pokud stěžovatel sporný nárok neuplatnil, nemohl mu být ani na základě jeho žádosti vrácen. Ostatně stěžovatel ani ve svých skutkových tvrzeních netvrdí, že by při jednání s tehdejšími řediteli správce daně příslušné přiznání k dani z přidané hodnoty podal. Z tohoto důvodu bylo nadbytečné vyslechnout Ing. Šrubaře provádět. Ohledně žádosti stěžovatele o obnovu řízení, podanou současně s odvoláním, krajský soud uvedl, že žalovaný postupoval v souladu s ustanovením § 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, když vyhodnotil podání stěžovatele dle jejich obsahu jako odvolání, neboť stěžovatel se domáhal přezkoumání nepravomocného rozhodnutí správce daně. Stěžovatelovy námítky směřující do ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků jsou nedůvodné, neboť stěžovatel žádné přiznání k dani, vůči kterému mohlo být vedeno vytýkácí řízení, nepodal, přestože o této možnosti byl správcem daně poučen. Skutečností je, že na osobním daňovém účtu stěžovatele žádný přeplatek nevznikl, a proto mu nemohl být k jeho žádosti vrácen.

V kasační stížnosti podané proti rozsudku krajského soudu v zákonné lhůtě z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vyjádřil stěžovatel nesouhlas se závěry krajského soudu. Namítal zejména, že krajský soud řádně nevyhodnotil důkazy uvedené v žalobě, které svědčily o nezákonnosti již prvostupňového rozhodnutí. Stěžovatel zdůraznil, že krajský soud se vůbec nezabýval konkrétními okolnostmi případu, což byla při zachování principu práva na spravedlivý proces jeho povinnost. Soud nesprávně vyhodnotil postup žalovaných, neboť nepřihlédl k tomu, že správní orgány rozhodovaly s pouhým odkazem na uvedený právní předpis. Z obsahu spisu je zřejmé, že senát, který ve věci jednal a rozhodoval, v daném případě nevyžadoval založení spisového přehledu, a tento nedostatek nebyl odstraněn ani po stížnosti stěžovatele (viz úřední záznam ze dne 5. 3. 2008). Stěžovatel odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí ze dne 9. 10. 2007, č. j. 6042/130/2006, ve kterém se správce daně návrhem svědků (všech ve věci činných zaměstnanců správce daně) vůbec nezabýval. Spisový materiál byl nekompletní, neboť v předkládací zprávě k odvolání

ze dne 24. 3. 2006 se nenacházejí přílohy, později předložené odvolacímu orgánu pod č. 4 a 5, a samotný protokol ze dne 8. 11. 2000 má 11 příloh.

Soud měl zkoumat faktické okolnosti věci a dát je do přímé souvislosti s podanými námitkami. Ze všech shora uvedených důvodů pak stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že z obsahu samotné stížnosti není úplně zřejmé, jakého z rozhodnutí správních orgánů se námitky směřující do nepřezkoumatelnosti rozhodnutí týkají. Dle názoru žalovaného by stěžovatel měl uvést, s jakým právním předpisem je napadené rozhodnutí v rozporu. Žalovaný se domnívá, že v souzené věci nedošlo k chybné aplikaci hmotného či procesního práva, nedošlo ani k nesprávnému posouzení právní otázky. Správce daně aplikoval související právní normy přiměřeně ke zjištěnému stavu.

K námitce stěžovatele ohledně rozporu napadeného rozhodnutí s platným právním řádem žalovaný uvedl, že dle ustanovení § 99 zákona o správě daní a poplatků se při správě daní zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, nepoužije, s výjimkou postupu dle § 175 správního řádu, tj. při vyřizování stížností. Žalovaný se zabýval odvoláním proti rozhodnutí ve věci žádosti o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty, a proto dle správního řádu vůbec nepostupoval. Stěžovatelem navržené výsledky zaměstnanců správce daně činných ve věci nebyly provedeny, neboť stěžovatel neuvedl, kteří konkrétní zaměstnanci a z jakých důvodů mají být jako svědci vyslechnuti, popř. jaké nové důkazy ve věci by tyto výsledky mohly přinést. Žalovaný měl navíc pro své rozhodnutí dostatek důkazů. Žalovaný přihlédl i k předloženým záznamům telefonních hovorů. Původně nepostoupené přílohy č. 4 a 5 týkající se osobního jednání stěžovatele s tehdejšími řediteli správce daně, byly na vyžádání žalovaného správcem daně postoupeny později. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na své vyjádření k žalobě a konstatuje, že z obsahu spisu není zřejmé, zda jednání proběhlo a co bylo jeho obsahem, z těchto důvodů se žalovaný nemohl k věci vyjádřit. Ani sám žalobce neuvedl, že by byl o tomto jednání sepsán protokol. Jednání však nemohlo ovlivnit skutečnost, že sporný nárok na odpočet daně nebyl stěžovatelem uplatněn. Pokud jde o komplexnost předkládací zprávy, ta dle žalovaného obsahuje všech 11 příloh. Přílohy se týkaly převodu nemovitostí ze společnosti Vak Bruntál, a. s., které nebyly v řízení využity, neboť jejich relevantnost by přicházela v úvahu až po uplatnění sporného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Další námitky stěžovatele jsou obsahově nejasné. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel mohl uplatnit nárok na odpočet daně pouze v daňovém přiznání, což však neučinil, trvá žalovaný na zákonnosti svého postupu.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisu krajského soudu a přiloženého správního spisu kasační soud zjistil následující skutečnosti, které jsou ve věci rozhodné:

Stěžovateli byly společností VaK Bruntál, a. s., na základě kupní smlouvy o převodu nemovitostí ze dne 5. 12. 1994 převedeny nemovitosti a pozemky za vzájemně sjednanou cenu 13 000 000 Kč. Převážná část převáděných nemovitostí nebyla ke dni převodu zkolaudována a nepodléhala tak osvobození od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 25 a § 30 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o DPH“). Vklad byl zapsán do katastru nemovitostí dne 23. 1. 1998, právní účinky vkladu práva vznikly dnem 6. 3. 1995. Rozhodnutí o právních účincích vkladu bylo prodávajícímu doručeno dne 31. 1. 1998. Z uskutečněního převodu nemovitostí nebyla prodávajícím odvedena daň z přidané hodnoty. Stěžovatel se stal plátcem DPH ke dni 1. 5. 1998, se čtvrtletním zdaňovacím obdobím, a odpočet DPH v rámci změny režimu (z neplátce na plátce) ve smyslu ustanovení § 5 zákona o DPH nebyl v prvním řádném přiznání k DPH, tedy v přiznání za druhé čtvrtletí roku 1998, stěžovatelem uplatněn.

Dne 8. 11. 2000 se Josef Medek, předseda představenstva stěžovatele, sám z vlastní iniciativy dostavil do sídla správce daně, tj. na Finanční úřad v Bruntále. Důvodem jeho návštěvy bylo ústní podání nazvané „*podání daňového subjektu ústně do protokolu*“ (viz protokol o ústním jednání z 8. 11. 2000, č. j. 79268/00/358922/7667). Podání se týkalo nároku na odpočet daně z přidané hodnoty daňového subjektu BRUPOS, akciová společnost, z pořízení nemovitostí od společnosti VaK Bruntál, a. s. Stěžovatel do protokolu uvedl, že na základě provedení auditu požádal odbor výstavby a životního prostředí Městského úřadu Bruntál o vystavení potvrzení o kolaudaci objektů nacházejících se v bývalém areálu Vak Bruntál, a. s. Dne 2. 11. 2000 uvedený stavební úřad potvrdil, že objekty umístěné v k. ú. Bruntál Město, na parc. číslech 1440/05, 1440/07, 1440/03, 1440/4, 1030/4, 4235, nebyly dosud předmětem kolaudačního řízení (s výjimkou budovy skladu). S ohledem na tyto informace vyzval stěžovatel prodávajícího k vystavení daňového dokladu, neboť dle jeho názoru zákon o DPH, konkrétně ustanovení § 19 tohoto zákona, umožňuje prokázat nárok na odpočet DPH pouze na základě daňového dokladu. V případě, že tento doklad neobsahuje požadované náležitosti, prokazuje plátce nárok na odpočet daně dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Prodávající však odmítá daňový doklad vystavit. V protokolu je výslovně uvedeno: „*Obracíme se proto na správce daně s požadavkem o provedení dokazování v této věci, hlavním důvodem tohoto podání je skutečnost, že daňovému subjektu BRUPOS, akciová společnost, končí v dubnu 2001 lhůta pro uplatnění odpočtu z nakoupených, dosud nezkolaudovaných staveb*“.

Dále je v protokolu uvedeno, že daňový subjekt byl správcem daně upozorněn na možnost podání dodatečného přiznání, kde by ve vytýkacím řízení proběhlo dokazování a lhůta by se prodloužila o 3 roky. Stěžovatel správce daně požádal, aby v případě, že prodávající nadále nesplní svoji povinnost nepeněžitě povahy vyplývající z ustanovení § 12 zákona o DPH, využil veškeré prostředky dle § 37 zákona o správě daní a poplatků, v krajním případě i pozastavení činnosti dle § 38 citovaného zákona, a to s ohledem na podezření z úmyslného jednání. Současně byly správci daně předloženy dokumenty prokazující uvedená tvrzení (potvrzení stavebního úřadu, žádost o vystavení daňového dokladu, informace akcionářům, propočet pořizovací ceny majetku, znalecký

posudek k převodu nemovitostí, kolaudační rozhodnutí na budovu skladu, kupní smlouva a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 1997, č. j. 22 Ca 2/97 - 19, kterým uvedený soud k návrhu stěžovatele zrušil rozhodnutí Katastrálního úřadu v Bruntále, jímž byl zamítnut návrh na vklad vlastnických práv do katastru nemovitostí ohledně kupní smlouvy na převod nemovitostí z VaK Bruntál, a. s.

Ve spisu je dále založen protokol o ústním jednání ze dne 28. 11. 2000, č. j. 77081/00/358930/4152, jehož předmětem je sepsání zápisu z jednání předsedy představenstva daňového subjektu BRUPOS, akciová společnost, s pracovníci správce daně, Ing. L., dne 27. 11. 2000. V záhlaví protokolu je uvedeno, že daňový subjekt se k jednání dostavil po předchozí telefonické dohodě z iniciativy správce daně. Obsahem protokolu je podrobné vylíčení obchodního případu mezi daňovým subjektem a společností VaK Bruntál, a. s. Stěžovatel opakovaně upozornil správce daně na skutečnost, že jedině správce daně může prodávajícímu v přiměřené lhůtě uložit povinnost vystavit daňový doklad, neboť tato nepeněžitá povinnost je stanovena v § 12 zákona o DPH a její nesplnění může být sankcionováno dle § 37 zákona o správě daní a poplatků, s tím, že lhůta pro uložení sankce končí dle názoru stěžovatele 31. 12. 2000. Pokud nebude prodávajícímu hrozit sankce, daňový doklad nevystaví. Správce daně má povinnost v této věci konat, a to dle § 2 zákona o správě daní a poplatků. Dále stěžovatel s odvoláním na názor Ing. T., pracovníka Finančního ředitelství v Ostravě, uvedl, že bez daňového dokladu jim nebude ani při podání dodatečného daňového přiznání správcem daně nárok na odpočet DPH uznán. Stěžovatel poté, kdy se dne 27. 11. 2000 telefonicky spojil s vedoucí kontrolního oddělení a dozvěděl se, že od jeho podání dne 8. 11. 2000 do 27. 11. 2000 správce daně neučinil žádný úkon směřující k zajištění jeho práva, konstatoval, že správce daně postupuje nezákonně. Stěžovatel uvedl, že nesouhlasí s názorem pracovníka správce daně Ing. F., který mu sdělil, že správce daně se nebude v žádném případě angažovat v soudních sporech mezi daňovými subjekty, a naopak se domnívá, že je jedině v kompetenci správce daně zasadit se o dodržování daňových zákonů.

Dále je ve spisu založena žádost stěžovatele ze dne 4. 12. 2000 o urychlené osobní jednání s ředitelem Finančního úřadu, a to ve věci oznámení do protokolu ze dne 8. 11. 2000, č. j. 79268/00/358922/7667, a písemné potvrzení přijetí této žádosti ze dne 6. 12. 2000, č. j. 84014/00/358010/806284, se stanovením data jednání na 11. 12. 2000.

Ve spisu je také založena zpráva o daňové kontrole, provedené Finančním úřadem v Bruntále ve dnech 10. 10. 2000 až 18. 12. 2000 u společnosti VaK Bruntál, a. s., ze které mimo jiné vyplývá doměření daně z přidané hodnoty ve výši 327 661 Kč z důvodu porušení ustanovení § 30 zákona o DPH, neboť uvedená společnost převedla kupní smlouvou ze dne 5. 12. 1994 na společnost BRUPOS, akciová společnost, nedokončené stavby, u kterých neodvedla DPH. Datum uskutečnění zdanitelného plnění při převodu nemovitostí je dnem doručení rozhodnutí o právních účincích vkladu do katastru nemovitostí, v daném případě 31. 1. 1998.

Další podání, které je založeno ve spisu, je podání stěžovatele ze dne 12. 10. 2005, dle něhož se stěžovatel na základě neověřených informací dozvěděl o doměření DPH ve věci shora popsaného převodu nemovitostí u společnosti VaK Bruntál, a. s. V podání

současně opakovaně upozornil správce daně, že daňový doklad nebyl prodávajícím vydán a dle dostupné judikatury je tento doklad pro uplatnění odpočtu nezbytný. Stěžovatel uvedl, že protokolem ze dne 8. 11. 2000 bylo dle jeho názoru se stěžovatelem zahájeno ve smyslu ustanovení § 21 zákona o správě daní a poplatků daňové řízení, které přerušilo zákonnou lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet DPH. V souvislosti s jednáním u Okresního soudu v Šumperku ve věci zaplacení kupní ceny za uvedené nemovitosti požádal stěžovatel s ohledem na uplatněnou kompenzační námitku správce daně o informaci, v jaké fázi se daňové řízení nachází a o poskytnutí veškerých rozhodnutí dále konstatoval, že daňový subjekt v této věci dosud žádné rozhodnutí ze strany správce daně neobdržel. Závěrem požádal o převedení přeplatku na DPH ve výši 327 661 Kč na účet Okresního soudu v Šumperku.

Správce daně přípisem ze dne 3. 11. 2005 stěžovateli sdělil, že jeho podání ze dne 8. 11. 2000 bylo vyhodnoceno jako oznámení o skutečnostech vztahujících se k obchodnímu případu mezi stěžovatelem a společností VaK Bruntál, a. s., zejména o problému s vystavením daňového dokladu, s tím, že dané oznámení využil správce daně k případnému dalšímu řízení. Rozhodnutí v daňovém řízení vydává správce daně v souladu s ustanovením § 32 zákona o správě daní poplatků, v případě, že jimi ukládá povinnosti nebo přiznává práva. Rozhodnutí tedy nevydává ke každému podání, které daňový subjekt doručí či sdělí ústně do protokolu správci daně. Z tohoto důvodu nebylo na základě podání ze dne 8. 11. 2000 vydáno žádné rozhodnutí. Podstatou předmětné věci, kterou daňový subjekt řešil, bylo uplatnění odpočtu daně dle tehdy platného ustanovení § 19 zákona o DPH. Předseda představenstva byl do protokolu o ústním jednání č. j. 79268/00/358922/7667 upozorněn na možnost předložení dodatečného přiznání, kde by případný nárok byl předmětem dokazování. Nárok mohl být uplatněn v souladu s ustanovením § 19 odst. 3 zákona o DPH i v daňovém přiznání, a to ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo přijetí zdanitelného plnění. Nárok však nebyl ze strany daňového subjektu uplatněn. K žádosti stěžovatele o informace či rozhodnutí správce daně uvedl, že údaje, které se týkají jiných daňových subjektů, není oprávněn v souladu s povinností mlčenlivosti sdělit, žádná rozhodnutí ve věci nevydal, a o žádosti o vrácení přeplatku rozhodne samostatně.

Rozhodnutím ze dne 6. 1. 2006, č. j. 1070/06/358912/7667, byla žádost o vrácení přeplatku zamítnuta. O podaném odvolání, jehož součástí byla i žádost o obnovu všech řízení specifikovaných jednacímí čísly protokolů či sdělení, bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím.

Z protokolu o jednání před krajským soudem ze dne 5. 3. 2008 vyplývá, že stěžovatel trval na tom, že argumentace žalovaných správních orgánů ohledně řízení, které předcházelo vydání napadených rozhodnutí, je v rozporu se spisovým materiálem. Stěžovatel zdůraznil, že po jednání s tehdejšími řediteli Finančního úřadu v Bruntále nabyt jistoty, že úkon, který byl proveden 28. 11. 2000, staví lhůty, znemožňuje podat dodatečné přiznání, s tím, že stěžovateli bylo výslovně sděleno, že má vyčkat. Ke svým tvrzením navrhl výslech bývalého ředitele, jakož i všech pracovníků správce daně, se kterými v předmětné věci jednal.

K výše uvedenému krajský soud konstatoval, že na jeho závěru nemůže nic změnit ani stěžovatelův poukaz na osobní jednání s tehdejším ředitelem správce daně, Ing. Šrubařem, jehož obsah sice není znám, ale ať už by byl jakýkoliv, nemůže ovlivnit to, že pokud stěžovatel sporný nárok neuplatnil, nemohl mu být ani na základě jeho žádosti vrácen.

Z výše uvedeného shrnutí skutkového stavu je zřejmé, že v dané věci není sporu o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, tedy ani o tom, že k převodu nezkolaudovaných nemovitostí mezi společnostmi VaK Bruntál, a. s., a stěžovatelem skutečně došlo, a že tento převod podléhá dani z přidané hodnoty. Dále je zcela nesporné, že DPH z tohoto převodu byla správcem daně prodávajícímu vyměřena z úřední povinnosti, a to poté, co správce daně disponoval s informacemi poskytnutými stěžovatelem.

Stěžovatel a žalovaný odvolací orgán nepovažují za sporné uskutečnění zdanitelného plnění, nýbrž skutečnost, zda stěžovatel projevil vůli nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění uplatnit. Stěžovatel trvá na tom, že ohledně předmětného nároku s ním bylo zahájeno řízení ve smyslu § 21 zákona o správě daní a poplatků, které přerušilo veškeré zákonem stanovené lhůty pro jeho uplatnění, a současně tvrdí, že řízení, které vydání napadených rozhodnutí předcházelo, bylo zatíženo vadami takového charakteru, že tyto vady ovlivnily zákonnost žalobou napadených rozhodnutí. Na podporu svého tvrzení odkazuje mimo jiné na osobní jednání s ředitelem Finančního úřadu v Bruntále, o kterém však není ve spisovém materiálu žádný záznam. Žalovaný i krajský soud dospěli shodně k závěru, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty lze uplatnit pouze v příslušném přiznání k dani, a protože stěžovatel žádné přiznání, ve kterém by předmětný nárok uplatnil, nepodal (i když byl o této možnosti správcem daně poučen), nemohl mu ani z tohoto titulu žádný vratitelný přeplatek vzniknout.

Nejvyšší správní soud předně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty lze uplatnit pouze v přiznání k dani z přidané hodnoty. Uplatnění nároku na odpočet daně v řádném či dodatečném přiznání k dani je nejčastějším způsobem uplatnění tohoto nároku, není však 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 o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud považuje v dané věci za zásadní, že stěžovatel vůli uplatnit nárok na odpočet daně projevil, a to při všech jednáních probíhajících se správcem daně v období listopad až prosinec roku 2000. Tvrzení krajského soudu, že protokoly o ústním jednání ze dne 8. 11. 2000 a ze dne 28. 11. 2000 prokazují, že se stěžovatelem nebylo ze strany správce daně jednáno jako s daňovým subjektem, a tudíž ze strany správce daně nebylo se stěžovatelem zahájeno žádné řízení, nemá oporu ve spisovém materiálu. Již z prvního protokolu o ústním jednání ze dne 8. 11. 2000, č. j. 79268/00/358922/7667, je nepochybné, že se stěžovatelem bylo jednáno jako s daňovým subjektem. Vyplývá to nejen z názvu protokolu (podání daňového subjektu do protokolu), ale zejména z obsahu protokolu, ve kterém je výslovně uvedeno: „*Obracíme se proto na správce daně*

s požadavkem o provedení dokazování v této věci, hlavním důvodem tohoto podání je skutečnost, že daňovému subjektu BRUPOS, akciová společnost, končí v dubnu 2001 lhůta pro uplatnění odpočtu z nakoupených, dosud nezkolaudovaných staveb.“ Ve druhém protokolu je pak uplatněn požadavek stěžovatele, aby správce daně ve věci konal, a to dle § 2 zákona o správě daní a poplatků.

Z obsahu obou protokolů tak nejen vyplývá, že se stěžovatelem bylo ze strany správce daně jednáno jako s daňovým subjektem, ale i vůle stěžovatele uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a to z nakoupených nezkolaudovaných staveb od společnosti VaK Bruntál, a. s.

V souladu s ustanovením § 21 zákona o správě daní a poplatků je řízení zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně, nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili. Pro řízení je rozhodující obsah podání, i když je nesprávně označeno. Z podání musí být patrné, kdo je činí, čeho se týká, a co navrhuje. Řízení, ve kterém daňový subjekt projevil vůli uplatnit odpočet daně, tak bylo zahájeno již 8. 11. 2000. Pokud měl správce daně ohledně tohoto podání jakékoliv pochybnosti, měl stěžovatele vyzvat k doplnění náležitostí ve smyslu ustanovení § 21 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Ze spisového materiálu je nepochybné, že obsahu podání učiněného do protokolu dne 8. 11. 2000 správce daně rozuměl. Svědčí o tom jednak tvrzení obsažené v předkládací zprávě k odvolání ze dne 24. 3. 2006, č. j. 21217/06/358912/7079, ve kterém je zrekapitulováno řízení, předcházející vydání napadeného rozhodnutí. Dále je pak ve spisu založená zpráva o daňové kontrole, provedená Finančním úřadem v Bruntále ve dnech 10. 10. 2000 až 18. 12. 2000, u společnosti VaK Bruntál, a. s., na základě které byla této společnosti z předmětné transakce doměřena DPH ve výši 327 661 Kč. Postup, kdy správce daně posoudil podání stěžovatele jednostranně jako pouhé oznámení o skutečnostech vztahujících se k obchodnímu případu mezi stěžovatelem a společností VaK Bruntál, a. s. (viz předkládací zpráva k odvolání), a současně využil uvedené informace pouze k doměření neodvedené DPH u prodávajícího (viz zpráva o daňové kontrole provedené Finančním úřadem v Bruntále ve dnech 10. 10. 2000 až 18. 12. 2000, jakož i předkládací zpráva k odvolání) je v rozporu s vůlí projevenou stěžovatelem při všech jednáních se správcem daně, s principem neutrality samotné DPH, s principem legitimního očekávání a je také v rozporu se základními zásadami daňového řízení, jakož i s ústavně zaručeným právem na spravedlivý proces.

Jedním ze základních principů daně z přidané hodnoty je princip neutrality daně, kdy pozice osoby povinné k dani musí být neutrální. Základním smyslem tohoto principu je neutralita vybírané daně z přidané hodnoty vzhledem k délce řetězce plátců daně, pro něž by daň z přidané hodnoty neměla být nákladem, tj. daňová povinnost jednoho plátce daně by měla být následována nárokem na odpočet daně druhého plátce daně. Obecně totiž platí, že proti odpočtu daně na vstupu existuje daň na výstupu. Pokud daňový subjekt projeví vůli odpočet DPH uplatnit, byť ústně do protokolu, je povinností správce daně se takovým podáním zákonem stanoveným způsobem zabývat a postupovat s daňovým subjektem v úzké součinnosti.

Správce daně v souzené věci postupoval nezákonně a navíc s neznalostí věci. Jestliže stěžovatel správci daně v souvislosti s nárokem na odpočet daně již při prvním jednání dne 8. 11. 2000 předal dokumentaci, ze které je zřejmé, že teprve v roce 2000 bylo ve spolupráci se stavebním úřadem zjištěno, že převáděné nemovitosti nebyly zkolaudovány, proto jejich převod podléhá DPH a stěžovatel má tedy nárok na odpočet daně, přičemž toto zjištění bylo v rozporu s kupní smlouvou, znaleckým posudkem a zápisem v katastru nemovitostí, a dále, že prodávající odmítá stěžovateli vystavit daňový doklad, měly být sdělené skutečnosti vyhodnoceny jako skutečnosti zakládající důvod pro obnovu řízení ve smyslu ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, tedy skutečnosti, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Dodatečné daňové přiznání, jehož podání v obecné rovně doporučoval stěžovateli správce daně, nebylo v dané věci přípustné, neboť ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků znemožňuje dodatečné daňové přiznání podat, jsou-li splněny podmínky pro použití mimořádných opravných prostředků.

V této souvislosti je vhodné připomenout, že institut dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost byl v obecné formě zaveden zákonem č. 323/1996 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon o správě daní a poplatků, kdy byla vedle řady jiných ustanovení novelizována též věta první v § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, takže po novele zněla: *„Dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak.“* Před novelou provedenou zákonem č. 323/1996 Sb. platilo, že *„dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, je-li to výslovně stanoveno buď jiným daňovým zákonem (tak tomu bylo např. u DPH viz § 38a zákona o DPH, pozn. Nejvyššího správního soudu) nebo v případech vymezených v § 102b“*. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu tohoto zákona uvádí: *„Navrhuje se připustit univerzálně možnost podat přiznání k dani na nižší daň nebo na vyšší daňovou ztrátu, což odpovídá logice rovnosti práv občana a státu a složité situaci v uplatňování daňové legislativy. Tento princip rovněž odpovídá běžným zvyklostem v zemích EU a posouvá tak vpřed postupnou konvergenci naší legislativy. Návrh dává přitom daňovému subjektu možnost učinit tak ve lhůtě dané tímto zákonem (míněn zákon o správě daní a poplatků – pozn. Nejvyššího správního soudu) pro vyměření či doměření daně nebo pro přiznání nároku na daňový odpočet. Nesmí však být porušen princip běžných opravných prostředků, a proto lze tento specifický daňový postup uplatnit pouze tehdy, nelze-li stejného výsledku dosáhnout obecně uplatňovaným právním postupem řádných a mimořádných opravných prostředků.“*

Skutečnost, že byl stěžovatel o možnosti předložit dodatečné daňové přiznání poučen, jakkoliv zákon o správě daní a poplatků tuto možnost nepřipouštěl, pak nemůže být v předmětu sporu žádným způsobem relevantní. Ze zákonné úpravy navíc jednoznačně vyplývá, že správce daně je povinen zahájit obnovu řízení i bez návrhu, tj. z úřední povinnosti. Stanoví-li zákon, že nastanou-li podmínky zákonem předpokládané, řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví (viz § 54 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.), nedává správnímu orgánu na výběr, zda tak učiní či nikoli, ale správní orgán je povinen takové řízení zahájit, tedy rozhodnout o povolení (nařízení)

pravomocně ukončeného řízení, a to až již z podnětu účastníka nebo ex offio, zjistí-li naplnění podmínek sám. Při naplnění zákonných podmínek má daňový subjekt na povolení obnovy řízení právní nárok.

V dané věci podstatné je i to, že podmínkou pro uplatnění odpočtu v souzené věci navíc nebyly pouze daňové doklady, ale k prokázání nároku na odpočet daně postačovaly i jakékoliv doklady, které vystavil prodávající a které obsahovaly cenu včetně daně. Stěžovatel se totiž stal plátcem daně z přidané hodnoty s účinností od 1. 5. 1998, a to plátcem se zdaňovacím období kalendářní čtvrtletí. Nárok na odpočet DPH ze staveb pořízených před účinností registrace tedy mohl uplatnit v rámci změny režimu ve smyslu ustanovení § 5 odst. 7 zákona o DPH. Ve smyslu uvedeného ustanovení je osoba podléhající dani, která se stane plátcem, mimo jiné oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně u majetku, a to ze zůstatkové ceny pořízeného hmotného a nehmotného majetku zjištěné podle zvláštního předpisu ke dni účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci. Odpočet daně je možno uplatnit pouze u majetku pořízeného nejpozději 12 měsíců před dnem účinnosti osvědčení o registraci. Nárok se uplatní v daňovém přiznání za první zdaňovací období po dni účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci. Podmínkou pro uplatnění odpočtu jsou daňové doklady nebo doklady vystavené plátcem, které obsahují cenu včetně daně.

Správce daně měl posoudit podání stěžovatele učiněné do protokolu jako návrh na obnovu řízení o vyměření DPH za druhé čtvrtletí roku 1998, neboť v tomto období si mohl daňový subjekt v řádném přiznání k dani předmětný nárok na odpočet daně poprvé uplatnit a nebyl si jist všemi obsahovými náležitostmi. Správce daně měl postupovat zákonem stanoveným způsobem a stěžovatele vyzvat k doplnění tohoto podání. Pokud tak neučinil, porušil princip legitimního očekávání stěžovatele, tedy očekávání, že orgány státu budou jednat způsobem, který zákon stanoví (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dále jen „Listina“). Z podstaty právního státu vyplývá, že stát jedná vůči osobám podléhajícím jeho moci v souladu s povinnostmi, které sám sobě stanovil. Tyto osoby jsou na základě principu právní jistoty, který je také jedním z atributů právního státu, oprávněny očekávat postup vyplývající z procesněprávních předpisů (srovnej např. náleží Ústavního soud sp. zn. I. ÚS 822/06, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Ze shora popsaných skutkových okolností není vyloučeno, že stěžovatel dokladem vystaveným prodávajícím, který obsahoval cenu včetně daně již v listopadu 2000, skutečně disponoval. Takovým dokladem nemusí být nutně faktura, byt' jde o doklad nejčastější. Kasační soud nesdílí stanovisko žalovaného, že správci daně stěžovatelem předložené dokumenty mohly být relevantní pouze za situace, že by stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně výhradně formou předloženého daňového přiznání. Naopak tyto dokumenty prokazovaly faktické uskutečnění zdanitelného plnění a v souvislosti s vůlí projevenou stěžovatelem do protokolů o ústním jednání včetně jeho upozornění na tříletou prekluzivní lhůtu měly být správcem daně zákonem stanoveným způsobem vyhodnoceny. Dle kasačního soudu správce daně svým postupem zcela pomínil právem chráněné zájmy daňového subjektu, neboť veškeré sdělené informace využil pouze k doměření daňové povinnosti prodávajícímu a na podání daňového subjektu učiněná do protokolu žádným způsobem nereagoval. Takový postup ze své podstaty nemohl vést k vydání zákonných rozhodnutí.

V této souvislosti je vhodné připomenout také judikaturu Ústavního soudu, ze které vyplývá, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci práva státu na výběr daní je totiž nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Pokud nebyl v souvislosti se stanovením daňové povinnosti stěžovatele dodržen ze strany správních orgánů zákonný postup, jehož nedostatky nebyly soudy, které se ztotožnily s právními závěry finančních orgánů, napraveny, přičemž se jednalo o závažné porušení zásad daňového řízení, došlo k porušení principu spravedlivého procesu (např. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>).

Správce daně se nemůže nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, jež je zakotvena v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, současně pak přitom chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Pokud tedy správce daně dovedl na základě stěžovatelova podání učiněných do protokolu dostatek důvodů pro učinění závěru o tom, že prodávající byl povinen odvést z uskutečněného plnění daň z přidané hodnoty na výstupu (viz předkládací zpráva k odvolání) a tuto DPH doměřil, není žádný ospravedlnitelný důvod vycházet pro účely vrácení odpočtu z jiných úvah, a dospět k závěru, že podání stěžovatele ve věci jeho nároku na odpočet DPH bylo pouhým sdělením informací k obchodnímu případu, které správce daně využil pro jiné daňové řízení, tedy pouze pro řízení o doměření daně u prodávajícího. Primát jednotlivce před státem (čl. 1 Listiny) je třeba respektovat i při střetu základních práv s obecným zájmem státu. Podle věty první a druhé prvního odstavce článku 11 Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedeného ustanovení Listiny nelze žádnou interpretací dovést zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka.

Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za nutné konstatovat také určitou pasivitu na straně stěžovatele, neboť zatímco ke konci roku 2000 si stěžovatel aktivně střežil svá zákonná práva, po jednání s tehdejšími ředitelem Finančního úřadu v Bruntále v prosinci 2000 v této aktivitě na dlouhou dobu ustal. Obsah jednání stěžovatele s ředitelem tohoto finančního úřadu však není zaznamenán, což považuje Nejvyšší správní soud za další vadu řízení, jakož i projev libovůle ze strany správních orgánů. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel tvrdí, že po jednání s tehdejšími ředitelem Finančního úřadu v Bruntále nabyt jistoty, že úkon, který byl proveden 28. 11. 2000 je úkonem přesahujícím lhůtu pro uplatnění odpočtu daně a při tomto jednání mu bylo výslovně sděleno, že má vyčkat, přičemž k tomuto tvrzení navrhl výslech bývalého ředitele správce daně, který nebyl ani žalovaným ani krajským soudem proveden, nezbyvá než přičíst tuto pasivitu k již popsaným vadám řízení, které vydání napadených rozhodnutí předcházelo.

Nejvyšší správní soud tak po podrobném přezkoumání zejména skutkového stavu dospěl k závěru, že správce daně byl povinen vyhodnotit stěžovatelovo podání jako projev vůle uplatnit nárok na odpočet daně a umožnit mu řádně prokázat nárok

na odpočet daně podle zákona o dani z přidané hodnoty podle příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Neučinil-li tak, zatížil řízení, které předcházelo vydání napadených rozhodnutí, natolik závažnými vadami, že tyto mohly ovlivnit zákonnost konečných rozhodnutí. Žalovaný i krajský soud vycházeli při posouzení věci z čistě formálního hlediska, neboť dospěli k rozhodnutí, že neuplatnil-li stěžovatel nárok na odpočet daně v příslušném přiznání k DPH, nemohl mu ani vzniknout žádný přeplatek a proto je jeho žaloba nedůvodná.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 5. února 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu