



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobce: **P. P.**  
bytem X  
zastoupený daňovým poradcem, společností Ladislav Dvořáček s.r.o.  
sídlem Husova 2117, 256 01 Benešov

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2017, č. j. 47054/17/5300-21443-710979,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení**

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 18. 12. 2015 vůči žalobci daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období zahrnující mj. I. až IV. čtvrtletí 2011. V průběhu daňové kontroly správce daně mj. zjistil, že v uvedených obdobích žalobce nepodal řádná daňová přiznání v zákonem

stanoveném termínu, ale učinil tak až na základě výzev správce daně, konkrétně:

- za II. čtvrtletí 2011 podal daňové přiznání dne 30. 7. 2014,
- za III. čtvrtletí 2011 podal daňové přiznání dne 1. 10. 2014 a
- za IV. čtvrtletí 2011 podal daňové přiznání dne 29. 1. 2015.

V rámci výše uvedených daňových přiznání žalobce uplatnil též nárok na odpočet DPH. Správce daně nicméně dospěl k závěru, že posledním dnem lhůty pro uplatnění nároku na odpočet byl

- v případě II. čtvrtletí 2011 den 1. 7. 2014,
- v případě III. čtvrtletí 2011 den 6. 11. 2014 a
- v případě IV. čtvrtletí 2011 den 1. 1. 2015,

a proto žalobcem uplatněné nároky na odpočet za uvedená období vyhodnotil jako opožděné, tj. podané po uplynutí zákonné lhůty 3 let ve smyslu § 73 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 457/2011 Sb. (dále jen „zákon o DPH“). Současně správce daně dospěl k závěru, že u zdaňovacích období II. až IV. čtvrtletí sice uplynula obecná lhůta pro stanovení daně, ovšem v mezidobí nastaly relevantní skutečnosti (konkrétně doručení výzvy k podání řádného daňového přiznání, následné podání daňového přiznání a zahájení daňové kontroly) mající za následek přerušení této lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 267/2014 Sb. (dále jen „daňový řád“), tudíž nedošlo k prekluzi daně a mohlo být provedeno její doměření. Na základě těchto zjištění správce daně vydal:

- dodatečný platební výměr ze dne 25. 7. 2016, č. j. 3545236/16/2103-50522-204562, jímž žalobci za II. čtvrtletí 2011 doměřil DPH ve výši 838 925 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 25. 7. 2016, č. j. 3545459/16/2103-50522-204562, jímž žalobci za III. čtvrtletí 2011 doměřil DPH ve výši 774 249 Kč a
- dodatečný platební výměr ze dne 25. 7. 2016, č. j. 3545549/16/2103-50522-204562, jímž žalobci za IV. čtvrtletí 2011 doměřil DPH ve výši 696 389 Kč

(dále souhrnně jen „dodatečné platební výměry“).

2. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, v němž namítal, že § 73 odst. 3 zákona o DPH byl správcem daně aplikován nesprávně a že k zamítnutí nároku na odpočet došlo v rozporu se zákonem jen z formálních důvodů. Měl za to, že správcem daně použitý výklad je v rozporu s právem Evropské unie (dále jen „EU“), zejména s obecným principem daňové neutrality ve smyslu směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), jež nahradila směrnicí Rady 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“), a také v rozporu s judikaturou Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“). Citoval zejména z rozsudku SDEU ze dne 8. 5. 2008, ve spojených věcech C-95/07 a C-96/07 *Ecotrade* (dále jen „rozsudek *Ecotrade*“), v němž bylo dovozeno, že v režimu přenesené daňové povinnosti (tzv. „*reverse charge*“) nemůže být osoba povinná k dani připravena o nárok na odpočet DPH jen v důsledku porušení formalit pro uplatnění tohoto nároku stanovených členským státem. S odkazem na zmiňovaný rozsudek *Ecotrade* žalobce dovodil, že důsledky neuplatnění principu neutrality jsou pro plátce DPH v režimu „*reverse charge*“ i ve standardním režimu prakticky totožné. Žalobce rovněž považoval za rozporné s právem EU, aby daň mohla být vyměřena ve lhůtě delší, než je délka lhůty pro uplatnění nároku na odpočet, a opět přitom poukazoval na nutnost uplatňovat pro standardní režim stejná pravidla jako pro režim *reverse charge*. Dále namítal,

že správcem daně uplatněný postup spočívající v odeprění nároku na odpočet v konečném důsledku vede k tomu, že stanovená daň mnohonásobně přesáhne dosažený zisk, což shledával za rozporné s ústavním pořádkem a judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“). Rovněž namítal, že správcem daně použitý výklad § 73 odst. 3 zákona o DPH by vedl k tomu, že daňovému subjektu podávajícímu daňové přiznání by se mnohonásobně zvýšila daňová povinnost oproti nespolupracujícímu subjektu, jemuž by se daň stanovila podle pomůcek. Při stanovení daně podle pomůcek by správce daně musel i bez návrhu přihlížet i k okolnostem ve prospěch daňového subjektu. Žalobce tedy vyslovil přesvědčení, že v jeho případě byla lhůta 3 let pro uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 3 zákona o DPH zachována, a proto mu měl být nárok na odpočet přiznán.

3. Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 11. 2017, č. j. 47054/17/5300-21443-710979 (dále jen „napadené rozhodnutí“), odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný se ztotožnil s klíčovým závěrem správce daně, že v důsledku výzvy k podání daňového přiznání, následného podání daňového přiznání žalobcem a navazujícího zahájení daňové kontroly došlo k opakovanému přerušení a znovuoobnovení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, a proto nedošlo k prekluzi DPH za období II. až IV. čtvrtletí 2011. Navzdory tomu však žalobci nárok na odpočet DPH nevznikl, neboť žalobce jej uplatnil až po uplynutí lhůty tří let ve smyslu § 73 odst. 3 zákona o DPH. Žalovaný rovněž shledal, že tuzemská úprava § 73 odst. 3 zákona o DPH je zcela v souladu se směrnicí o DPH, jakož i s původní šestou směrnicí, a současně vyložil základní principy obou těchto směrnic. Neztotožnil se s odvolací námitkou žalobce, že by principy jím zmiňovaného režimu *reverse charge* byly aplikovatelné v každém standardním režimu, v němž vznikla povinnost odvést daň na výstupu a v němž zároveň z procesních důvodů nebylo možno aplikovat daň na vstupu. Současně podrobně vysvětlil rozdíly mezi oběma režimy. Žalovaný se dále vyjádřil k rozsudku *Ecotrade*, z něhož zdůraznil především části, v nichž bylo dovozeno, že členské státy mohou požadovat, aby k uplatnění nároku na odpočet došlo v určité lhůtě stanovené jejich vnitrostátními předpisy, přičemž jeho nepřiznání v důsledku opomenutí této lhůty osobou povinnou k dani nelze považovat za neslučitelné s režimem směrnice o DPH (potažmo dřívější šesté směrnice), pokud se tato lhůta použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené ve vnitrostátním právu i v právu EU (zásada rovnocennosti) a zároveň neznemožní nebo nadměrně neztíží uplatnění nároku (zásada efektivit). V této souvislosti žalovaný připomněl, že v rozsudku *Ecotrade* se v původním řízení jednalo o dvouletou prekluzivní lhůtu, která dle závěru SDEU zmiňovaným požadavkům směrnice o DPH vyhověla. Tím spíš musí těmto požadavkům vyhovovat i tuzemská úprava § 73 odst. 3 zákona o DPH, která stanoví lhůtu dokonce tříletou. Žalovaný dále poukázal na judikaturu správních soudů (zejména rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009 - 53, a ze dne 13. 9. 2012, č. j. 7 Afs 54/2012 - 39), která se zabývala vztahem lhůty pro uplatnění nároku na odpočet a lhůty pro stanovení daně a která dospěla k závěru, že pro určení nejzazšího termínu pro uplatnění nároku na odpočet DPH je rozhodná lhůta podle tehdy účinného § 73 odst. 11 zákona o DPH (dnes podle § 73 odst. 3 téhož zákona), která je ve vztahu ke lhůtám podle § 148 daňového řádu lhůtou speciální, a také nemůže být žádným úkonem správce daně přerušena či stavěna. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet uplatnit v dodatečném daňovém přiznání. Námitku žalobce o výhodnějším postavení v případě vyměřování podle pomůcek žalovaný vyhodnotil jako nepodloženou domněnku, neboť v posuzovaném případě ke stanovení daně podle pomůcek nedošlo, jelikož nebyly splněny podmínky podle § 98 daňového řádu, a tedy není možné vzájemně porovnat žalobcem

teoreticky dovozované rozdíly ve výši daně.

4. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žaloba byla podána původně u Městského soudu v Praze, který ji usnesením ze dne 6. 12. 2018, č. j. 3 Af 43/2018 - 27, postoupil Krajskému soudu v Praze.

## II. Obsah žaloby

5. Žalobce předně upozorňuje na chybný postup žalovaného při doručování napadeného rozhodnutí, neboť jde o okolnost mající vliv na včasnost jeho žaloby. K tomu namítá, že žalovaný napadené rozhodnutí nesprávně doručoval společnosti Kofroň, daňová kancelář, k. s., (dříve Kofroň a Dvořáček k. s.), jež zastupovala žalobce dříve, správně však mělo být napadené rozhodnutí doručeno společnosti Ladislav Dvořáček s. r. o., jež byla jeho novým zástupcem. Žalobce poukazoval na znění plné moci ze dne 3. 2. 2017, kterou udělil posledně zmiňované společnosti a kterou si žalovaný nesprávně vyložil, neboť se mylně domníval, že tato plná moc neopravňuje k přijímání písemností. Dle žalobce je však tento výklad žalovaného nesprávný, neboť je restriktivní v neprospěch daňového subjektu. V případě pochybností o rozsahu plné moci měl správce daně využít institutu dle § 28 daňového řádu. Žalobce tedy zastává názor, že napadené rozhodnutí mělo být doručováno jeho pozdějšímu zmocněnci Ladislav Dvořáček s. r. o. a teprve od data doručení tomuto zmocněnci – tj. od data 25. 9. 2018 – započala lhůta pro podání žaloby.
6. Ve vztahu k vlastnímu napadenému rozhodnutí žalobce namítá, že považuje za nesprávný žalovaným zastávaný výklad § 73 odst. 3 zákona o DPH. Dle žalobce jde o výklad formalistický, daň doměřená na základě aplikace tohoto výkladu má likvidační efekt a fakticky funguje jako trest. V důsledku žalovaným zastávaného výkladu je žalobce sankcionován za to, že dobrovolně spolupracoval se správcem daně. Pokud by totiž na spolupráci se správcem daně zcela rezignoval a byla by mu daň vyměřena podle pomůcek, ocitl by se v mnohem výhodnější pozici než za stávající situace, kdy se správcem daně spolupracoval a snažil se všechny transakce doložit. V této souvislosti žalobce s odkazem na judikaturu (konkrétně na rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87, a nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01) připomíná, že při stanovení daně podle pomůcek je správce daně povinen z úřední povinnosti přihlížet i k nákladům uplatněným na vstupu, tedy z úřední povinnosti musí přihlížet i k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. Považuje proto za nelogické, pokud by správce daně tuto povinnost neměl i při stanovení daně na základě řádného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem. Je proto přesvědčen, že žalovaný i správce daně měli při doměření DPH za období II. až IV. čtvrtletí 2011 přihlížet nejen k dani na výstupu, ale i k dani na vstupu. V opačném případě by měl totiž nespolupracující daňový subjekt, jemuž byla daň stanovena na základě pomůcek, stanovenu řádově nižší daň než subjekt, kterému byla daň doměřena na základě řádného daňového přiznání. Dle žalobce není přijatelné, aby daňový subjekt, který na spolupráci se správcem daně zcela rezignoval, byl takto upřednostňován před daňovým subjektem, který daňové přiznání podá a poskytuje správci daně plnou součinnost. Opačný výklad by byl absurdní a v rozporu se zásadou elementární spravedlnosti. Výklad žalovaného by se dle žalobce uplatnil leda v situacích, kdy daňový subjekt nárok na odpočet neuplatní, ale požaduje ho později, například na základě daňové kontroly. S touto argumentací se přitom napadené rozhodnutí nijak nevypořádává, proto jej žalobce považuje za nepřezkoumatelné.

7. Žalobce dále namítá, že výklad žalovaného je v rozporu s principem neutrality DPH ve smyslu práva EU a judikatury SDEU. V této souvislosti žalobce cituje části odůvodnění rozsudku *Ecotrade* a v něm odkazovanou judikaturu. Žalobce připouští, že rozsudek *Ecotrade* se týkal uplatnění DPH v režimu *reverse charge*, avšak byl v něm vysloven nosný závěr, že i když ustanovení směrnice o DPH a dříve šesté směrnice umožňují členským státům stanovit formalities týkající se uplatnění nároku na odpočet daně v případě přenesení daňové povinnosti, tak porušení těchto formalit nemůže osobu povinnou k dani připravit o její nárok na odpočet daně. Žalobce je přesvědčen, že v jeho případě se jedná o situaci se stejnými důsledky jako v režimu *reverse charge*, kdy příjemce uplatňuje DPH na výstupu a nárokuje současně plnění z přijatých nákupů (vstupů). Žalobce tedy dovozuje, že stanoví-li správce daně povinnost odvést DPH po lhůtě uvedené v § 73 odst. 3 zákona o DPH, ale stále ještě ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, pak je povinen přihlídnout k uplatněným vstupům všude tam, kde tyto vstupy byly daňovým subjektem uplatněny a doloženy nejpozději ve stejné lhůtě. Žalobce je proto přesvědčen, že nárokoval-li DPH na vstupu ve stejné lhůtě, kdy mu vznikla povinnost jejího odvodu, pak jej nebylo možno připravit o nárok na odpočet DPH. Dle názoru žalobce stejná pravidla pro přiznání nadměrného odpočtu jako v režimu *reverse charge* je nutno aplikovat i na standardní režim všude tam, kde vzniká povinnost odvést daň na výstupu a z procesních důvodů nebylo možno uplatnit související daň na vstupu z plnění, které jinak všechny podmínky nároku na odpočet splňují.

### III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně namítá, že žaloba nebyla podána včas. Upozorňuje na e-mailovou komunikaci s Mgr. Ing. L. D., který jednal za oba žalobcovy zástupce a který ve svém e-mailu správci daně upřesnil rozsah plné moci ze dne 3. 2. 2017 s tím, že tato plná moc není plnou mocí pro obecné doručování všech písemností. S odkazem na toto upřesnění proto žalovaný doručoval své rozhodnutí zmocněnci dřívějšímu, tedy Kofroň, daňová kancelář, k. s., (dříve Kofroň a Dvořáček k. s.), k čemuž došlo dne 12. 11. 2017, a právě od okamžiku doručení tomuto zmocněnci se měla odvíjet lhůta pro podání žaloby dle § 72 s. ř. s. Pro úplnost žalovaný uvádí, že poté, co byl zkontaktován osobou, která se označila za zmocněnce žalobce, vyhotovil dne 18. 7. 2018 přípis, jímž žalobce informoval, které účinné plné moci ve vztahu k němu eviduje a jaký je jejich rozsah, a jako přílohu tohoto přípisu připojil též vyhotovení napadeného rozhodnutí. K doručení posledně zmiňovaných písemností došlo 29. 7. 2018, a právě toto datum lze eventuálně považovat za nejzazší okamžik, od kdy se měla odvíjet lhůta pro podání žaloby. Ta však dle názoru žalovaného nebyla žalobcem dodržena. Proto žalovaný navrhuje, aby soud žalobu primárně odmítl pro opožděnost.
9. Ve vyjádření k vlastním žalobním bodům žalovaný zdůrazňuje, že žalobce ve svém odvolání proti dodatečným platebním výměrům argumenty o znevýhodnění oproti stanovení daně dle pomůcek vůbec nenamítal, tudíž nebyl dán prostor se k této námitce v napadeném rozhodnutí vyjádřit, a proto nevypovídání této otázky nemůže vést k nepřezkoumatelnosti. Současně podotýká, že žalobcem uváděné výhody při stanovení daně podle pomůcek lze zohlednit leda tehdy, pokud mají oporu v zákoně. V tomto případě by však ani stanovení daně podle pomůcek nemohlo mít za následek výhodnější postavení žalobce. Žalovaný dále připomněl, že v rozsudku *Ecotrade* bylo vyloženo, že stanovení dvouleté objektivní lhůty pro nárokování odpočtu na DPH, která je kratší nežli lhůta, kterou má správce daně k požadování úhrady DPH, je v souladu s právem EU.

Proto nelze považovat za rozpornou s právem EU českou vnitrostátní úpravu, která tuto lhůtu stanoví v délce tří let. V kontextu uvedeného je dle žalovaného irelevantní žalobcův argument, že deklaroval zájem na uplatnění nároku na odpočet, v opačném případě by existence ustanovení § 73 odst. 3 zákona o DPH pozbývala smysl a nárok na odpočet by mohl být uplatňován kdykoliv ve lhůtě podle § 148 daňového řádu. Žalovaný dále vysvětluje zásadní smysl režimu přenesené daňové povinnosti, který představuje systém s nulovým rizikem, a proto požívá v zákoně výjimku. Daň, jejíž odpočet daňový subjekt nárokuje, musí být v rámci režimu *reverse charge* odvedena tímž subjektem, tudíž nepřichází v úvahu nárokování odpočtu daně, která do státního rozpočtu nebyla vůbec odvedena. Právě z důvodu, že při přenesené daňové povinnosti je příjemcem zdanitelného plnění současně s uplatněním nároku na odpočet přiznávána i daň, není právo v režimu *reverse charge* zákonem o DPH zvláště časově omezeno. Žalobce však z jednoho zdanitelného plnění na vstupu nárokuje odpočet daně odvedené jeho dodavatelem a na druhé straně z jiných zdanitelných plnění na výstupu odvádí daň. Jeho situace je tedy pojmově odlišná, a to právě v aspektu, který určuje rizikovost celého systému a který odůvodňuje samotnou existenci prekluzivní lhůty k uplatnění nároku na odpočet. Právě s touto odlišností je dle žalovaného spojena intenzivnější potřeba umožnit ověření daňové povinnosti u dodavatele daňového subjektu v průběhu celé lhůty, ve které může být nárokován žalobcem odpočet daně. Žalovaný považuje žalobcem namítané srovnání s režimem přenesené daňové povinnosti za nepřipadné. Z uvedených důvodů navrhuje žalobu zamítnout.

#### IV. Splnění procesních podmínek a otázka včasnosti

10. Soud ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené.
11. Soud se dále blíže zaměřil na zkoumání včasnosti žaloby, neboť tato otázka je mezi stranami sporná.
12. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. „[ž]alobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.“
13. V posuzované věci připadá v úvahu hned několik sporných dat, od nichž lze běh lhůty pro podání žaloby odvíjet, neboť v průběhu daňového řízení vznikly nejasnosti ohledně rozsahu udělených zmocnění:
14. Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 13. 5. 2016 byla správci daně doručena plná moc s tímž datem, přičemž dle jejího obsahu se jednalo o generální plnou moc udělenou žalobcem společností Kofroň a Dvořáček k. s. Tato společnost žalobce následně zastupovala v průběhu daňové kontroly. Za společnost Kofroň a Dvořáček k. s. osobně jednal pan Mgr. Ing. L. D. (jakožto jednatel komplementáře), který fakticky realizoval úkony zmiňované v předchozí větě a osobně se účastnil zastoupení žalobce při ústních jednáních. Zmiňovaný pan Mgr. Ing. L. D. rovněž komunikoval s pracovníky správce daně prostřednictvím e-mailové adresy X. Dne 3. 2. 2017 byla správci daně doručena nová plná moc s tímž datem, kterou žalobce udělil společnosti Ladislav Dvořáček s. r. o., přičemž rozsah této plné moci byl vymezen následovně: „...aby za mně jednala se všemi správci daně při daňových kontrolách, postupech k odstranění pochybností a místních šetřeních na všech

*daních bez omezení období, jakož i ve všech řízeních jakkoli souvisejících a navazujících před správním soudem a jinými orgány, i v jednání s třetími osobami, a aby v jejich rámci vykonávala veškeré právní jednání, zejména aby podávala návrhy a žádosti, uzavírala smíry a narovnání, uznávala uplatnění nároků, vzdávala se nároků, podávala opravné prostředky, námitky, vzdávala se jich, vymáhala nároků, plnění nároků přijímala a potvrzovala, a uzavírala smlouvy. Zmocněnec je v rámci výše uvedeného zmocnění též oprávněn k nahlížení do daňové informační schránky a k nahlížení do daňové informační schránky a k nahlížení do spisu vedeného správcem daně“ (zvýraznění doplněno soudem). Jednatel společnosti Ladislav Dvořáček s. r. o. byl právě výše zmiňovaný pan Mgr. Ing. L. D., který vystupoval též jako statutární orgán původního žalobce zmocněnce, společnosti Kofroň a Dvořáček k. s. Ve správním spise je založen vytištěný náhled obrazovky (printscreen) zachycující e-mailovou zprávu zaslou 27. 2. 2017 z adresy X na e-mailovou adresu zaměstnankyně správce daně P. V., v němž pisatel uvádí „Dobrý den, vážená paní Váňová, na základě Vašeho dnešního telefonátu upřesňuji a potvrzuji, že dříve udělená plná moc dne 3. 2. 2017 na daňový subjekt pana P. P., nar. X, se týká zastupování při **daňových kontrolách, místních šetřeních, postupech k odstranění pochybností a v rámci tohoto zmocnění a jen v rámci něho i přijímání korespondence** od správce daně. **Tato plná moc není plnou mocí pro obecné doručování všech písemností**“ (zvýraznění doplněno soudem).*

15. Poté, co žalovaný vydal napadené rozhodnutí, tak jej zaslal do datové schránky společnosti Kofroň, daňová kancelář, k. s. (pod touto firmou od 24. 1. 2017 vystupovala společnost Kofroň a Dvořáček k. s.), přičemž k doručení došlo dne **12. 11. 2017** (*od tohoto data by se měl odvíjet běh žalobní lhůty dle názoru žalovaného – pozn. soudu*). Žalovaný dále dne 18. 7. 2018 vydal přípis, jímž žalobce informoval, že byl kontaktován Mgr. Ing. L. D. s žádostí o zaslání napadeného rozhodnutí, avšak odmítl s ním jednat s poukazem na obsah e-mailu ze dne 3. 2. 2017, a tento přípis zaslal do datové schránky žalobce společně s napadeným rozhodnutím, přičemž k doručení došlo fikcí ke dni **29. 7. 2018** (*od tohoto data by se měl odvíjet běh žalobní lhůty dle názoru žalovaného pro případ, že by se neodvíjelo od primárně uváděného data – pozn. soudu*). V období srpna až září 2018 žalovaný reagoval na podání žalobce a společnosti Ladislav Dvořáček s. r. o., v rámci něhož se pokoušel obhájit svůj předchozí postup ohledně doručování. Teprve v reakci na podání žalobce ze dne 12. 9. 2018, ve kterém žalobce výslovně sdělil, že plnou moc ze dne 3. 2. 2017 považuje za účinnou a že s interpretací žalovaného ohledně doručování nesouhlasí, přikročil žalovaný k zaslání napadeného rozhodnutí společnosti Ladislav Dvořáček s. r. o., které bylo toto doručeno dne **25. 9. 2018** (*od tohoto data by se měl odvíjet běh žalobní lhůty dle názoru žalobce – pozn. soudu*).
16. Soud konstatuje, že je-li rozsah plné moci ze dne 3. 2. 2017 specifikován tak, že se vztahuje na daňovou kontrolu a jiné související kontrolní postupy a na veškerá navazující řízení před správními soudy a jinými orgány, pak se *a maiori ad minus* musí logicky vztahovat také na odvolací řízení před žalovaným, jakož i na doručení všech rozhodnutí vycházejících z výsledků zmiňovaných kontrolních postupů. Jakkoliv tato formulace není zcela přesná a mohla by při striktním jazykovém výkladu svádet k úvaze, že navazujícími řízení žalobce rozumí jen řízení před správními soudy a orgány jinými než jsou správci daně a správní soudy, takový výklad by byl nelogický, jelikož by vynechával přirozené mezičlánky mezi okamžikem projednání daňové kontroly a podáním správní žaloby. Byť ani takto formulovanou plnou moc nelze vyloučit, taková vůle zmocnitele by si vyžadovala přesnější a jednoznačnější vyjádření, aby převážila nad logickým výkladem. Předmětná plná moc naproti tomu nedopadá na doručování jiných písemností, tj. těch,

kteřé vůbec nenavazují na kontrolní postupy správce daně (tj. např. rozhodnutí o vyměření pokut za pozdě podaná přiznání a hlášení, výzvy k podání daňového přiznání apod.). Právě k tomuto vysvětlení zjevně směřoval obsah e-mailu Mgr. Ing. L. D. ze dne 27. 2. 2017, v němž mj. zazněla slova „...*plná moc není plnou mocí pro obecné doručování všech písemností.*“ Toto zdůraznění soud považuje toliko za neobratné vyjádření, popř. za nedorozumění v komunikaci, nikoliv za částečné vypovězení či jiné zúžení plné moci, jak si jej patrně vykládal žalovaný, jelikož opět jednoznačným způsobem nepopírá doručování ve vztahu k úkonům navazujícím na skončení daňové kontroly a předcházejícím podání správní žaloby (doručení platebních výměrů, doručování v odvolacím řízení). Plná moc ze dne 3. 2. 2017 se tedy jednoznačně vztahovala i na doručování napadeného rozhodnutí, jež navazovalo na výsledky daňové kontroly. Žalovaný se tudíž zmýlil, vycházel-li z úvahy, že na doručování v odvolacím řízení se tato plná moc neměla vztahovat.

17. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu „[m]á-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.“
18. Jelikož zástupcem žalobce v odvolacím řízení byla společnost Ladislav Dvořáček s. r. o., mělo být napadené rozhodnutí (v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu) doručováno právě této společnosti, a nikoliv společnosti Kofroň, daňová kancelář, k. s. Doručení napadeného rozhodnutí společnosti Kofroň, daňová kancelář, k. s. (datum 12. 11. 2017) tudíž nevyvolalo žádné procesní účinky. Stejně tak ovšem nevyvolalo žádné procesní účinky ani následné doručení napadeného rozhodnutí do datové schránky žalobce coby účastníka řízení (datum 29. 7. 2018), neboť jak dovozují konstantní judikatura, doručení rozhodnutí správního orgánu přímo zastoupenému účastníkovi, a nikoli jeho zástupci způsobuje vadu doručení, která je ovšem odstranitelná řádným doručením zástupci (srov. zejm. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004 - 78, vztahující se k doručování ve správním řízení, jeho závěry jsou však aplikovatelné i pro doručování v řízení daňovém, viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 1 Afs 164/2014 - 75, bod 11, nebo rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2019, č. j. 4 Afs 353/2018 - 37, body 8 až 15). V tomto případě **došlo k odstranění vady v doručení napadeného rozhodnutí** (a tedy k jeho řádnému doručení) až dne **25. 9. 2018**, kdy bylo napadené rozhodnutí doručeno do datové schránky společnosti Ladislav Dvořáček s. r. o. Právě datum 25. 9. 2018 je nutno považovat za datum účinného oznámení rozhodnutí a právě **od tohoto data je třeba odvíjet běh lhůty dvou měsíců pro podání žaloby** (§ 72 odst. 1 s. ř. s.).
19. Z připojeného záznamu z elektronické podatelny Městského soudu v Praze (jemuž byla žaloba původně zaslána) vyplývá, že k odeslání žaloby uvedenému soudu došlo dne 24. 11. 2018. Toto datum je třeba považovat za den podání žaloby (§ 40 odst. 3 s. ř. s.), přičemž jde o datum nacházející se v rozmezí dvou měsíců od data účinného oznámení napadeného rozhodnutí (25. 9. 2018). Žaloba je tedy včasná.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

20. Po ověření splnění procesních podmínek soud přistoupil k vlastnímu přezkumu napadeného rozhodnutí. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

21. Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť žalobce vyslovil s takovým postupem souhlas, přičemž u žalovaného se souhlas presumuje, jelikož ani na výzvu soudu nesdělil, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasil (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu.
22. Soud předně konstatuje, že napadené rozhodnutí je zcela přezkoumatelné. V jeho odůvodnění je přehledně a srozumitelně popsán zjištěný skutkový stav a je připojeno podrobné právní hodnocení, které nezavdává pochyb o tom, jak žalovaný vypořádal žalobcovy odvolací námitky a jaké stanovisko zaujal k závěrům správce daně. Ostatně i sám žalobce se závěry žalovaného věcně polemizuje a klade vůči nim oponenturu, což by v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí zpravidla nepřipadalo v úvahu. Namítal-li žalobce nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, pak tím spíše myslel (jak lze usuzovat z kontextu žaloby) nesouhlas s vyslovenými právními závěry žalovaného, a nikoliv tvrzení o absenci těchto závěrů. Je-li v žalobě namítáno, že žalovaný nereagoval na odvolací námitky upozorňující na porovnání se situací daňového subjektu při stanovení daně podle pomůcek (viz str. 7 žaloby), pak s tímto soud nesouhlasí, neboť žalovaný se v napadeném rozhodnutí této problematice explicitně věnoval (viz body 57 a 58 na str. 15 a 16 napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že se danou problematikou nezaobíral i z pohledu argumentů rozvíjených poprvé až v žalobě, nemůže zakládat nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. I zde se ze strany žalobce jedná o polemiku s právními závěry žalovaného, a nikoliv o přesvědčení o jejich absenci.
23. Soud se proto zaměřil na posouzení podstaty sporné právní otázky, zda v situaci, kdy daň byla stanovena až po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, avšak v důsledku skutečností předvídaných § 148 odst. 3 daňového řádu nenastala prekluze daňové povinnosti, mohl být žalobci přiznán nárok na odpočet, když k jeho uplatnění rovněž došlo až po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, tedy po uplynutí lhůty podle § 73 odst. 3 zákona o DPH. Na to navazuje sporná otázka, zda nepřiznání odpočtu za této situace není v rozporu s právem EU (zejména s principy směrnice o DPH) a zda se žalobce neocitl v horším postavení, než jaké by měl v případě nespolupráce se správcem daně a při stanovení daně podle pomůcek.
24. Nutno zdůraznit, že mezi stranami není sporné, že lhůta pro stanovení daně byla zachována, neboť výzva k podání daňových přiznání, jejich následné podání žalobcem a následné zahájení daňové kontroly vyvolaly opětovná přerušení této lhůty (soud rovněž konstatuje, že k prekluzi vlastní daňové povinnosti skutečně nedošlo). Mezi stranami také není sporné, že k uplatnění nároku na odpočet DPH za II. až IV. čtvrtletí roku 2011 došlo až po uplynutí tří let od konce jednotlivých zdaňovacích období, a stejně tak nejsou sporná data podání jednotlivých daňových přiznání spojených s uplatněním nároku na odpočet. Jádrem sporu je otázka, zda za dané situace byli žalovaní a správce daně při vyměření daně povinni přiznat též odpočet daně na vstupu, nebo zda jej již přiznat nemohli vzhledem k uplynutí zákonných lhůt pro jeho uplatnění (§ 73 odst. 3 zákona o DPH).
25. Soud shledal, že při posuzování vztahu lhůt podle § 73 odst. 3 zákona o DPH a § 148 daňového řádu žalovaný vyšel ze správné úvahy, že lhůta k uplatnění nároku na odpočet DPH má odlišný režim než lhůta pro stanovení daně, tedy že je lhůtou speciální (viz bod 47 na str. 13 až 14 napadeného rozhodnutí). V této souvislosti žalovaný velmi přílehavě odkázal na závěry rozsudku NSS ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 54/2012 - 39, který k této otázce vyložil: „Vyslovenému závěru krajského soudu (tj. závěru přezkoumávaného rozsudku

Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2012, č. j. 31 Af 90/2011 - 36; pozn. zdejšího 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 mylí, 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**“ (zvýraznění doplněno zdejším soudem). V citovaném rozsudku NSS navázal na závěry své starší judikatury vztahující se k někdejšímu zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinnému do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní“), ve které dovodil, že stanoví-li zákon o DPH v § 73 výslovně lhůty, v nichž lze uplatnit nárok na odpočet daně, pak je vyloučeno posouzení běhu lhůt podle § 47 zákona o správě daní, viz rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009 - 53, publ. pod č. 2357/2011 Sb. NSS. Platnost tohoto výkladu a jeho použitelnost i ve vztahu k § 148 daňového řádu (který od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní) potvrdila i pozdější soudní praxe, viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2016, č. j. 3 Afs 243/2015 - 28.

26. Od výše zmiňovaného judikatorního výkladu není důvod se v nyní posuzované věci odchýlovat. Soud proto konstatuje, že žalovaný správně odlišil režim lhůty podle § 73 odst. 3 zákona o DPH od režimu lhůty podle § 148 daňového řádu, neboť jde o samostatné lhůty upravující odlišné povinnosti. Lhůta k uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 73 odst. 3 zákona o DPH představuje nejzazší lhůtu, ve které byl žalobce oprávněn vyjádřit a sdělit správci daně svůj nárok na odpočet DPH, vůči žalobci jde tedy o lhůtu „propadnou“. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, která je rovněž lhůtou „propadnou“, avšak vůči správci daně (potažmo k žalovanému), neboť představuje nejzazší lhůtu, ve které je správce daně oprávněn daň vyměřit. Ustanovení o lhůtě k uplatnění práva na odpočet podle § 73 odst. 3 zákona o DPH má tedy speciální režim, a proto její běh nelze posuzovat podle úpravy lhůt obsažených v § 148 daňového řádu. Na běh lhůty podle § 73 odst. 3 zákona o DPH tudíž nemělo vliv, že správce daně adresoval žalobci výzvu k podání daňových přiznání, ani že žalobce tato daňová přiznání následně podal

a ani že u žalobce byla zahájena daňová kontrola. Tyto skutečnosti měly ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu za následek toliko přerušení (opětovný běh) lhůty k vyměření daně, nikoliv však již lhůty k uplatnění nároku na odpočet DPH. Z uvedených důvodů nelze přisvědčit názoru žalobce, že by správce daně měl nárok na odpočet DPH přiznávat z úřední povinnosti, neboť uplatnění nároku na odpočet DPH představuje akt související s výkonem práva žalobce coby daňového subjektu (plátce DPH). Bylo tedy na obezřetnosti žalobce, aby svůj nárok na odpočet DPH uplatnil zavčasu.

27. Shora vyslovený závěr, že lhůta, kterou má k dispozici správce daně pro vyměření DPH, podléhá odlišnému režimu a může být celkově i delší než lhůta, kterou má k dispozici daňový subjekt pro uplatnění nároku na odpočet DPH, není v rozporu s právem EU. Naopak žalobcem zdůrazňovaný rozsudek *Ecotrade* při výkladu otázky, zda je v souladu s unijním právem taková vnitrostátní (v souzené věci italská) úprava umožňující vnitrostátnímu (italskému) správci daně vymáhat DPH v delší lhůtě než jakou poskytuje daňovému subjektu k uplatnění nároku na odpočet, uvedl následující: „Je třeba rovněž přezkoumat, zda tento závěr není vyvrácen skutečností, že podle vnitrostátní právní úpravy má daňová správa k dispozici pro požadování úhrady DPH lhůtu, která je delší nežli lhůta, kterou mají osoby povinné k dani pro požadování jejího odpočtu. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že daňová správa zná údaje potřebné pro stanovení částky splatné DPH a částky odpočtů, které má provést, až od okamžiku, kdy obdrží daňové přiznání osoby povinné k dani. V případě nesprávnosti přiznání nebo pokud se toto ukáže neúplným, je to tedy až od tohoto okamžiku, kdy může správa provést opravu tohoto přiznání a případně vymáhat neuhrazenou daň (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 19. listopadu 1998, SFI, C-85/97, Recueil, s. I-7447, bod 32). Situace daňové správy nemůže být tudíž srovnávána se situací osoby povinné k dani (výše uvedený rozsudek SFI, bod 32). Jak totiž již rozhodl Soudní dvůr, **skutečnost, že prekluzivní lhůta začíná vůči daňové správě běžet od pozdějšího data, než je datum počátku běhu prekluzivní lhůty vůči osobě povinné k dani pro uplatnění jejího nároku na odpočet daně, nemůže narušit zásadu rovnocennosti** (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek SFI, bod 33). Taková prekluzivní lhůta, o jakou se jedná ve věci v původním řízení [tj. dvouletá prekluzivní lhůta k uplatnění nároku na odpočet DPH podle italského práva; pozn. zdejšího soudu], **tudíž neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně, na základě pouhé skutečnosti, že daňová správa má k dispozici pro vymáhání neuhrazené DPH lhůtu, která je delší nežli lhůta, kterou má osoba povinná k dani pro uplatnění takového nároku**“ (zdůraznění doplněno zdejším soudem). Jakkoli výklad podaný rozsudkem *Ecotrade* se vztahoval k otázce souladnosti vnitrostátního práva s principy původní šesté směrnice, není důvod se domnívat, že by neodpovídal požadavkům, které na vnitrostátní úpravy členských zemí kladou ustanovení pozdější směrnice o DPH. V kontextu závěrů vyjádřených ve výše citované části rozsudku *Ecotrade* proto nemůže být v rozporu s právem EU postup žalovaného a správce daně, jestliže nepřihlédl k nároku na odpočet, který žalobce uplatnil až po lhůtě stanovené § 73 odst. 3 zákona o DPH, třebaže k samotnému doměření daně došlo ve lhůtě, který byla v důsledku aplikace § 148 odst. 3 daňového řádu celkově delší. Jak ostatně správně poznamenal žalovaný, lhůta podle § 73 odst. 3 zákona o DPH je dokonce tříletá, tedy delší než lhůta pro uplatnění nároku na odpočet ve věci řešené rozsudkem *Ecotrade* (zde posuzovaná lhůta byla dle italského práva pouze dvouletá). Tím spíš zde tedy nelze uvažovat o rozporu předmětné normy s principy harmonizačních směrnic, potažmo o nesprávné transpozici směrnice. Soud naopak nemůže přisvědčit názoru žalobce, že by na základě závěrů rozsudku *Ecotrade* bylo možno dovozovat povinnost orgánů daňové správy přihlížet k uplatněným nárokům na odpočet

ve všech případech, kdy k jejich uplatnění došlo ve stejné lhůtě, kterou měl k dispozici správce daně pro stanovení daně.

28. Citoval-li žalobce na podporu své argumentaci z rozsudku *Ecotrade* části, v nichž SDEU uváděl, že „[j]akmile má tedy daňová správa k dispozici údaje potřebné k tomu, aby stanovila, že osoba povinná k dani je, jakožto odběratel dotčených služeb, povinna odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok této osoby na odpočet uvedené daně, další podmínky, které by mohly vést k tomu, že tento nárok by nebylo možné uplatnit“ a „...i když platí, že toto ustanovení umožňuje členským státům, aby stanovily formality týkající se uplatnění nároku na odpočet daně v případě přenesení daňové povinnosti, porušení těchto formalit osobou povinnou k dani ji nemůže připravit o její nárok na odpočet daně...“ (jde o výňatky z bodů 64 a 65 rozsudku *Ecotrade*), pak žalobce patrně přehlíží, že tyto části se již týkaly poněkud odlišné otázky. SDEU se zde vyjadřoval k otázce, zda v režimu přenesené daňové povinnosti může vnitrostátní úprava sankcionovat daňový subjekt odepráním nároku na odpočet DPH za to, že v podaném daňovém přiznání chybně zaeviduje některá plnění jako plnění osvobozená od DPH. Ve věci řešené v rozsudku *Ecotrade* se tedy nejednalo o případ opožděně podaného daňového přiznání spojeného s nárokem na odpočet (jako v případě žalobce), nýbrž o případ, kdy daňový subjekt podal včasné přiznání k DPH s nárokem na odpočet, leč některé faktury vystavené od svých dodavatelů mylně vykázal jako plnění osvobozená od DPH (přičemž se jednalo o plnění v rámci režimu *reverse charge*, tudíž jejich nesprávné vykázání by u něj vedlo ke snížení daně na výstupu). A právě tato situace – tj. chybné vykázání dílčího nákupu v daňovém přiznání jakožto plnění osvobozeného od DPH – byla SDEU vyhodnocena jako případ porušení vnitrostátní normou stanovené formality, jež nemůže vést k odeprání nároku na odpočet. Situace žalobce je však diametrálně odlišná, neboť v jeho případě se nejednalo o omyl při vyplňování včasného přiznání k DPH, ale o opakovaná prodlení s podáním přiznání k DPH hned za tři po sobě následující zdaňovací období, jejichž důsledkem bylo (rovněž opakované) opožděné uplatňování nároků na odpočet. Rozsudek *Ecotrade* ve své úvodní části vymezující okruh přezkoumávaných otázek ostatně výslovně predestřel, že „[z] předkládacího usnesení ale vyplývá, že spor v původním řízení má svůj původ v účetní nesrovnalosti způsobené *Ecotrade*, tedy v chybném zaregistrování dotčených plnění pouze do evidence nákupů osvobozených od DPH, přičemž tato nesrovnalost se dotkla i daňových přiznání týkajících se DPH vyhotovených touto společností, což vedlo Agenzia k provedení oprav těchto přiznání. Tento případ je zjevně odlišný od případu, kdy osoba povinná k dani ví o zdanitelném charakteru dodávky a opomene z důvodu prodlení nebo nedbalosti požádat o odpočet DPH odvedené na vstupu ve lhůtě stanovené vnitrostátní právní úpravou“ (zvýraznění doplněno zdejším soudem). Jednání žalobce spadá právě do druhého z případů zmiňovaných v citované pasáži, tedy do opomenutí požádat o odpočet DPH ve lhůtě stanovené tuzemskou právní úpravou, zde konkrétně § 73 odst. 3 zákona o DPH. Soud se žalobcem souhlasí leda potud, že výklad dovozený rozsudkem *Ecotrade* ohledně nemožnosti odeprít nárok na odpočet při porušení formalit stanovených vnitrostátní normou jistě neplatí výhradně pro režim *reverse charge* a lze jej aplikovat i pro režim standardní. Jak ovšem vyplývá z výše citované části rozsudku *Ecotrade*, do kategorie „nedodržení formalit“ zjevně nespadá opomenutí žádosti o odpočet z důvodu prodlení či nedbalosti při samotném podání daňového přiznání, jak se snaží argumentovat žalobce. Ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet je to totiž primárně daňový subjekt, kdo nese důkazní břemeno (srov. rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 - 32, ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 45/2012 - 17, či ze dne 8. 11. 2007,

č. j. 5 Afs 172/2006 - 115), a tedy kdo odpovídá i za včasnost uplatnění tohoto svého nároku.

29. Soud rovněž nesouhlasí s výkladem žalobce, že prekluze nároku na odpočet by se uplatnila například jen v situacích, kdy daňový subjekt nárok na odpočet neuplatní, ale požaduje ho později například na základě výsledků daňové kontroly. Při takovém výkladu by se smysl lhůty dle § 73 odst. 3 zákona o DPH v podstatě vyprázdnil.
30. Soud nepřisvědčuje ani žalobní argumentaci o výhodnějším postavení v případě nespolutpráce a vyměření daně podle pomůcek. Zásada rovnocennosti, jejíž splnění tento žalobní bod nepřímou zpochybňuje, vyžaduje, aby se propadná lhůta použila stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu (jsou-li takové), stejně jako na ty, které jsou založeny na právu EU. Žalobce však přehlíží, že tříletá prekluzivní lhůta by se uplatnila shodně i v situaci stanovení daně podle pomůcek, neboť jestliže by příslušný daňový subjekt v tříleté lhůtě žádný nárok na odpočet neuplatnil, pak by i při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek bylo nutné § 73 odst. 3 zákona o DPH aplikovat a dovodit, že daňový subjekt včas o žádný odpočet nepožádal (kromě případných výjimek upravených v poslední větě daného ustanovení, kdy vzniká nárok na odpočet daně společně s daňovou povinností, jako je tomu v případech *reverse charge*, přijetí zdanitelného plnění z jiného členského státu a dovozu). S jiným, čistě vnitrostátním daňovým institutem se přitom žalobce nesrovnává, soudu tedy nepřisluší mimo rámec žalobních bodů takové instituty vyhledávat a hodnotit, zda jsou srovnatelné a neposkytují daňovým subjektům výhodnější režim uplatnění daňového nároku.
31. Žalobce se v každém případě nemůže srovnávat se subjektem, který by nárok na odpočet uplatnil včas v tříleté lhůtě, nebyl by však schopen uplatněný nárok spolu s rozsahem své daňové povinnosti doložit účetnictvím či povinnou evidencí do té míry, že by u něj bylo nutné daň vyměřit podle pomůcek. Srovnání za účelem vyhodnocení splnění zásady rovnocennosti předpokládá srovnání obdobných situací. Pozice daňového subjektu, který nárok na odpočet uplatnil včas, a daňového subjektu, který v tříleté lhůtě daňové přiznání s odpovídajícím požadavkem nepodal, však zcela zjevně není totožná. Soud nadto souhlasí se žalovaným, že nebyly-li splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, lze tvrzení žalobce o „řádově nižší dani“ v případě jejího doměření podle pomůcek považovat toliko za spekulativní.

## V. Závěr a náklady řízení

32. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
33. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyl procesně úspěšný. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly (výrok II).

**Poučení:**

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

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

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

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

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

Praha 26. dubna 2021

JUDr. Věra ŠIMŮNKOVÁ, v. r.  
předsedkyně senátu