



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Zdeňka Kühna a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **P. P.**, zastoupeného advokátem Mgr. Ing. Ladislavem Dvořáčkem, Husova 2117, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2017, čj. 47054/17/5300-21443-710979, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2021, čj. 54 Af 1/2019-49,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

[1] V této věci dospěl soud k závěru, že žalobce požádal o odpočet daně z přidané hodnoty až po uplynutí lhůty k uplatnění nároku. Tato lhůta se neřídí stejnými pravidly jako lhůta ke stanovení daně, a každá ze lhůt tak může uplynout v různou dobu.

**1. Popis věci**

[2] Žalobce (nyní vystupuje jako *stěžovatel*) se ve druhém až čtvrtém čtvrtletí roku 2011 zabýval nákupem a prodejem ojetých osobních vozidel. Při tom mu vznikla povinnost odvést daň z přidané hodnoty a také právo si odečíst daň zaplacenou v přijatých plněních. Stěžovatel ale nepodal daňové přiznání. Finanční úřad pro Středočeský kraj jako správce daně jej proto v srpnu a listopadu 2011 a v březnu 2012 vyzval, aby tak učinil. Stěžovatel

podal daňová přiznání až se značným odstupem: přiznání za druhé čtvrtletí podal v červenci 2014, za třetí čtvrtletí v listopadu 2014 a za čtvrté čtvrtletí v lednu 2015.

[3] Správce daně poté provedl u stěžovatele kontrolu daně z přidané hodnoty za období druhého až čtvrtého čtvrtletí roku 2011. Zjistil, že stěžovatel podal daňová přiznání za toto období až po uplynutí lhůty, ve které lze uplatnit nárok na odpočet daně. Nárok na požadovaný odpočet daně tedy zanikl ještě předtím, než jej stěžovatel uplatnil. Správce daně proto daň doměřil, aniž uznal stěžovateli odpočet. Stěžovatel podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, která však žalovaný zamítl. Stěžovatel se proti tomuto rozhodnutí bránil u Krajského soudu v Praze, ani s žalobou ale neuspěl.

## 2. Kasační řízení

### *Kasační stížnost*

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost. Trvá na tom, že nárok na odpočet uplatnil včas. Lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně se řídí podobnými pravidly jako lhůta ke stanovení daně – začne tedy běžet znovu, pokud daňový subjekt dostal výzvu k podání daňového přiznání. Výklad finančních orgánů i krajského soudu, podle kterého nelze lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daně prodloužit, má stěžovatel za formalistický a popírající jeho základní práva. Do výsledné daně nelze promítnout jen daň na výstupu a zcela opomenout daň na vstupu. Takto stanovená daň by totiž převyšovala dosažený zisk a byla by pro stěžovatele likvidační. Stěžovatel proto považuje stanovení takové daně za nepřiměřený a nespravedlivý trest. Stěžovatel je přesvědčen také o tom, že by dosáhl výhodnějšího postavení, pokud by s finančními orgány nespolečně pracoval. Daň by pak totiž byla stanovena podle pomůcek a musel by se vzít v úvahu i stěžovatelův nárok na odpočet daně.

[5] Výklad finančních orgánů a krajského soudu odporuje také principu neutrality daně podle unijního práva. Na lhůty k uplatnění nároku na odpočet daně a ke stanovení daně by se mělo pohlížet tak, že běh obou lhůt končí ve stejnou dobu. Podobně se vyjádřil i Soudní dvůr Evropské unie – ten sice rozhodoval ve věcech s režimem přenesené daňové povinnosti, ale jeho závěry by měly dopadat i na daň v běžném režimu, o jejíž výši nejsou pochybnosti. Krajský soud však z těchto závěrů nevycházel, ani se nezabýval skutkovou podobností této věci s judikáty Soudního dvora.

### *Vyjádření ke kasační stížnosti*

[6] Žalovaný souhlasí se závěry krajského soudu. Připomíná, že daň není trestem za pochybení: stěžovatel je k její platbě povinen ze zákona. Finanční orgány proto daň stanoví vždy, pokud jsou splněny zákonné podmínky. Při tom nemohou dělat nedůvodné rozdíly, například s ohledem na majetkové poměry daňového subjektu. Stěžovatel není ani v horším postavení, než kdyby s finančními orgány nespolečně pracoval. Je-li daň stanovena podle pomůcek, lze vzít v úvahu jen výhody, které mají oporu v zákoně a které by stěžovatel mohl skutečně uplatnit. Takovou výhodou ale nemůže být nárok na odpočet daně, který už zanikl.

pokračování

[7] Žalovaný dále podotýká, že smyslem principu neutrality daně není umožnit stěžovateli nárok na odpočet, ale zajistit neutralitu celého systému DPH (tedy že odpočtu bude odpovídat daň). S tím je nutně spojena i potřeba neumožnit odpočet daně u odběratele poté, co již nelze zkontrolovat daň odvedenou u dodavatele. To nemohou změnit ani závěry, které Soudní dvůr vyslovil ve věcech s režimem přenesené daňové povinnosti. Nelze je totiž přenášet na věci v běžném daňovém režimu, a tak na stěžovatelovu situaci nedopadají.

### 3. Právní hodnocení

[8] Kasační stížnost není důvodná. Stěžovatel vychází z nesprávného předpokladu, podle kterého se běh lhůty k uplatnění nároku na odpočet daně řídí podobnými pravidly jako běh lhůty ke stanovení daně. Tak tomu však není.

[9] Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí tři roky. Lhůta začne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl (§ 73 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

[10] Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Lhůta začne 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 (§ 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Pokud byla před uplynutím lhůty zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta znovu ode dne tohoto úkonu (§ 148 odst. 3 daňového řádu).

[11] Každá ze lhůt, o jejichž podobnost či odlišnost je tu spor, se vztahuje k jinému jednání. Lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně určuje nejzazší termín, kdy může daňový subjekt uplatnit odpočet daně. Lhůta ke stanovení daně naproti tomu určuje nejzazší termín, kdy může správce daně stanovit daň. Režim těchto lhůt je odlišný z dobrých důvodů: daňový subjekt nepotřebuje k uplatnění nároku ničí součinnost ani žádné úřední postupy (vychází jen z vlastního účetnictví), kdežto správce daně může stanovit daň až tehdy, když k tomu bude mít dostatek informací od daňového subjektu a když si tyto informace i sám prověří. Na běh lhůty k uplatnění nároku na odpočet proto nemají vliv úkony, které přetrhují lhůtu ke stanovení daně a započínají běh lhůty nové (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2009, čj. 2 Afs 32/2009-53, č. 2357/2011 Sb. NSS; a ze dne 13. 9. 2012, čj. 7 Afs 54/2012-39). Tato delší lhůta slouží správci daně, nikoli daňovému subjektu, který nevyužil možnost včas uplatnit své právo, i když mu v tom nic nebránilo.

[12] Výklad finančních orgánů a krajského soudu nelze považovat za formalistický či porušující stěžovatelova základní práva. Lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně běžela tři roky od prvního dne v měsíci následujícím po zdaňovacím období, ve kterém stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně. Výzva k podání daňového přiznání neměla na běh této lhůty žádný vliv. Po uplynutí této lhůty tak nárok na odpočet daně zanikl. Finanční orgány proto správně promítly do výsledné daně jen plnění na výstupu, nikoliv však plnění na vstupu:

- Odpočet daně za období druhého čtvrtletí roku 2011 bylo možné uplatnit od 1. 7. 2011 do 1. 7. 2014. Stěžovatel nárok uplatnil až 30. 7. 2014, ačkoli byl k podání daňového přiznání vyzván už v srpnu 2011.
- Odpočet daně za období třetího čtvrtletí roku 2011 bylo možné uplatnit od 1. 10. 2011 do 1. 10. 2014. Stěžovatel nárok uplatnil až 6. 11. 2014, ačkoli byl k podání daňového přiznání vyzván už v listopadu 2011.
- Odpočet daně za období čtvrtého čtvrtletí roku 2011 bylo možné uplatnit od 1. 1. 2012 do 1. 1. 2015. Stěžovatel nárok uplatnil až 29. 1. 2015, ačkoli byl k podání daňového přiznání vyzván už v březnu 2012.

[13] Tento závěr nemohou změnit ani námitky, podle kterých stanovená daň převyšovala stěžovatelův zisk a byla pro něj likvidační. Tím stěžovatel zpochybňuje, že bude schopen daň zaplatit. Soud ale nyní zkoumá jen to, zda je daň stanovena ve správné výši. Úhradu daně lze řešit teprve poté, co je daň stanovena (stěžovatel potom může namítnout likvidační dopady stanovené daně a požádat například o posečkání s úhradou nebo o rozložení úhrady na splátky).

[14] Stanovení daně nelze považovat za trest. Správně zjistit, stanovit a vybrat daň je základním cílem správy daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Pokud tedy finanční orgány daň stanovily, šlo o naplňování cílů správy daně, nikoliv o trest. Daň navíc nelze považovat za nepřiměřenou či nespravedlivou proto, že se do ní nepromítl požadovaný odpočet daně. Pokud by správce daně zahrnul včas neuplatněný odpočet do výsledné daně, stanovil by daň v rozporu se zákonem.

[15] NSS dále nepřisvědčil námitce, že by bylo pro stěžovatele výhodnější, pokud by mu daň byla stanovena podle pomůcek. Tato námitka je jen hypotetická, neboť stěžovatel se správcem daně spolupracoval, a tak mu daň byla správně stanovena dokazováním.

[16] Stěžovatelova situace by však byla stejná, i kdyby mu daň byla stanovena podle pomůcek. Pokud by správce daně stanovil daň tímto způsobem, přihlédl by k okolnostem ve stěžovatelův prospěch (§ 98 odst. 2 daňového řádu). Takovou okolností by ale nebyl odpočet daně, protože na ten by stěžovatel již nárok neměl: lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně běží stejně, ať už je daň stanovena dokazováním, nebo podle pomůcek. Zmeškání lhůty vede v obou případech k zániku práva na uplatnění odpočtu. Správce daně by proto nepřihlédl k zaniklému nároku na odpočet daně, ani pokud by daň stanovil podle pomůcek. To správně uvedl už krajský soud.

[17] Neobstojí ani tvrzení, že výklad, jemuž se stěžovatel brání, odporuje principu neutrality daně. Tento princip spočívá v tom, že příjemce zdanitelného plnění má nárok na odpočet daně, kterou zaplatil jako součást ceny svému dodavateli a kterou tento dodavatel odvedl správci daně. Daňová povinnost u dodavatele by tedy měla být následována nárokem na odpočet daně u odběratele.

[18] Možnost uplatnit odpočet daně je časově omezena tříletou lhůtou. Tu ovšem nelze zaměňovat se lhůtou ke stanovení daně, protože režim těchto lhůt je odlišný. Podobně se vyjádřil i Soudní dvůr. Lhůty podle něj běží různým způsobem, neboť nelze srovnávat postavení finančních orgánů s postavením osoby povinné k dani. Tato osoba totiž získá informace potřebné pro stanovení daně či odpočtu nejpozději koncem zdaňovacího

pokračování

období. Naopak finanční orgány obvykle nemají přístup k těmto informacím dříve, než osoba povinná k dani podá daňové přiznání. O dani či odpočtu tak mohou rozhodnout až od tohoto okamžiku. Žádná právní zásada tak nebrání tomu, aby lhůta ke stanovení daně začala běžet později než lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně a zároveň i později uplynula (rozsudky ve věci C-85/97, *SFI*, body 32 a 33; nebo ve věcech C-95/07 a C-96/07, *Ecotrade*, bod 54).

[19] Běh zkoumaných lhůt proto nemůže být stejný a nemůže končit ve stejnou dobu. Lhůta ke stanovení daně bude vždy končit později než lhůta k uplatnění nároku na odpočet: zatímco uplatnit nárok na odpočet lze od prvního dne následujícího měsíce (*v prvním z případů, o něž tu jde, tedy od 1. 7. 2011; lhůta skončí 1. 7. 2014*), začátek běhu lhůty ke stanovení daně je navázán až na poslední den lhůty k podání daňového přiznání (*zde tento den připadá na 25. 7. 2011; lhůta, pokud by se nepřetrhla, by skončila 25. 7. 2014*). Často skončí lhůta ke stanovení daně i výrazně později než lhůta k uplatnění nároku na odpočet, protože se přetrhne a začne běžet znovu: ať už v důsledku podání řádného daňového tvrzení, výzvy k jeho podání nebo zahájení daňové kontroly (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Finanční orgány musejí mít totiž dostatek času, aby prověřily takto uplatněná daňová tvrzení či svá nová zjištění.

[20] Stěžovatel odkazuje také na závěry rozsudku *Ecotrade*. Soudní dvůr v něm zkoumal otázku, zda společnost *Ecotrade* uplatnila nárok na odpočet včas, pokud včas přiznala výdaje jako osvobozené od daně, ale odpočet daně z těchto výdajů uplatnila až po uplynutí lhůty, a to na základě zjištění finančních orgánů, že výdaje podléhají dani v režimu přenesené daňové povinnosti. Soudní dvůr považoval odpočet za včasný, neboť společnost nárok včas zaregistrovala a dopustila se jen účetního pochybení. NSS opakuje, že společnost *Ecotrade* uplatňovala spornou daň v režimu přenesené daňové povinnosti. Sama tedy daň platila i žádala o její odpočet, její výsledná daňová povinnost tak byla nulová. Správce daně proto nemusel prověřovat, zda odpočet daně navazoval na řádně přiznanou daňovou povinnost a zda nehrozí narušení neutrality systému DPH.

[21] Stěžovatelova situace je však jiná. Nejde o žádné účetní pochybení: stěžovatel neuplatnil svůj nárok na odpočet včas jen vlivem vlastní nedbalosti. Stěžovatel navíc žádá o odpočet daně, která podléhá běžnému daňovému režimu. Zaplatil tedy daň jako součást ceny svému dodavateli a ten ji měl odvést správci daně. Protože ale stěžovatel přiznal přijaté zdanitelné plnění, z něhož žádá odpočet, poprvé až po uplynutí tříleté lhůty k uplatnění nároku na odpočet, nemohl správce daně včas prověřit, zda stěžovatelův dodavatel přiznal odpovídající daň. Pokud by tedy správce daně odpočet přiznal bez dalšího prověřování, riskoval by odpočet daně, která nebyla nikdy přiznána. Na rozdíl od věci *Ecotrade* zde tedy hrozí narušení neutrality systému DPH. Finanční orgány sice neuvedly konkrétní pochybnosti o nároku jako takovém či o jeho výši, to však není podstatné právě proto, že nárok na odpočet daně zanikl ještě před jeho uplatněním. Finanční orgány tak neměly důvod tento neexistující nárok jakkoliv dále zkoumat. Závěry rozsudku *Ecotrade* – pro uvedené skutkové i právní rozdíly – tak na stěžovatelovu věc nedopadají.

#### 4. Závěr a náklady řízení

[22] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. března 2023

Michaela Bejčková  
předsedkyně senátu