



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Nidec Deutschland GmbH**, DIČ CZ684095591, se sídlem Eschborner Landstrasse 168, Frankfurt nad Mohanem, Spolková republika Německo, zast. Mgr. Martinem Kolářkem, advokátem, se sídlem Trnová 56, okr. Praha-západ, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2023, č. j. 6656/23/5300-22442-713231, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 1. 2024, č. j. 22 Af 13/2023-49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 9. 2020, č. j. 3364791/20/3201-52523-809589, žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden 2020 ve výši 0 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr správce daně.

[3] Krajský soud nadepsaným rozsudkem zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Připomenul, že žalobce podal dne 14. 5. 2020 dodatečné daňové přiznání na DPH za zdaňovací období leden 2020, v němž uplatnil nárok na odpočet daně ve výši

13.151.625 Kč. Žalobce v něm uvedl, že v září 2019 přijal pět opravných daňových dokladů od společnosti Moteurs Leroy Somer, DIČ CZ681672613, která původně žalobci vystavila daňové doklady za zdaňovací období říjen 2016 až únor 2017 bez DPH. Správní orgány odmítly žalobci uznat nárok na odpočet daně uplatněný v dodatečném daňovém přiznání za únor 2020 s odkazem na § 73 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“), který stanoví lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daně v délce tří let od prvního dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém vznikl plátcí nárok na odpočet. Tato lhůta v době podání dodatečného daňového přiznání žalobcem pro předmětné odpočty uplynula.

[4] Krajský soud tyto závěry žalovaného považoval za správné. Naopak žalobcem odkazované rozsudky Soudního dvora EU ze dne 21. 3. 2018 ve věci C-533/16, *Volkswagen*, a ze dne 12. 4. 2018 ve věci C-8/17, *Biosafe*, na projednávanou věc nedopadají. Dodavatel žalobce opravné daňové doklady vydal dne 19. 8. 2019 a žalobce je dle svého tvrzení obdržel „v září 2019“. V každém případě žalobci nic nebránilo v uplatnění nároku na odpočet z těchto opravných daňových dokladů, a to až do zániku práva tak učinit. Dodavatel žalobce, který je s žalobcem spojenou osobou, ostatně ve vztahu k předmětným opravným daňovým dokladům v říjnu 2019 podal dodatečná daňová přiznání k příslušným zdaňovacím obdobím, v nichž byla zdanitelná plnění poskytnuta. Prekluzivní lhůta k uplatnění nároku na odpočet žalobcem uplynula 1. 11. 2019 ve vztahu k plnění přijatému v říjnu 2016, 2. 12. 2019 ve vztahu k plnění přijatému v listopadu 2016, 2. 1. 2020 ve vztahu k plnění přijatému v prosinci 2016, 3. 2. 2020 ve vztahu k plnění z ledna 2017 a 2. 3. 2020 ve vztahu k plnění z února 2017. Pokud odpočty z těchto plnění žalobce uplatnil až 14. 5. 2020, je zmeškání lhůty pouze k jeho tíži. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet byla zákonem stanovena za účelem právní jistoty. Z rozsudku SDEU ve věci *Volkswagen* sice lze dovodit výjimku z požadavku na dodržení lhůty pro uplatnění nároku na odpočet, té se však daňový subjekt může dovolat pouze, jestliže v důsledku jejího uplynutí by mu bylo zcela znemožněno nárok na odpočet uplatnit. To však není případ žalobce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že odůvodnění napadeného rozsudku je natolik strohé, že je dána jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Soud opomenul vypořádat argumentaci stěžovatele obsaženou v replice ze dne 9. 8. 2023, týkající se aplikační přednosti, resp. přímého a nepřímého účinku práva EU.

[6] Stěžovatel má oproti krajskému soudu za to, že na jeho případ dopadají závěry rozsudku SDEU ve věci *Volkswagen*. V uvedené věci dodavatel společnosti Volkswagen vystavil v roce 2010 opravné daňové doklady k plněním poskytnutým v letech 2004 až 2006, přičemž slovenský správce daně odmítl vyhovět žádostem o vrácení DPH uplatněným následně touto společností z důvodu uplynutí lhůty pro vrácení stanovené zákonem na Slovensku na 5 let. Stěžovatel upozorňuje, že mezi doklady v případě *Volkswagen* byly jak takové, u nichž lhůta pro uplatnění žádosti o vrácení DPH uplynula již předtím, než Volkswagen obdržel opravné doklady vystavené jeho dodavatelem, tak i takové, u nichž v době jejich obdržení lhůta pro vrácení daně dosud neuplynula, ale

skončila až v mezidobí předtím, než Volkswagen tyto žádosti podal. Taková (druhá) situace nastala i v nyní posuzované věci. SDEU přitom mezi oběma kategoriemi opravných daňových dokladů a z nich vyplývajících práv na odpočet nijak nerozlišoval. SDEU v rozsudku globálně uvedl, že slovenská právní úprava vylučující uplatnění žádostí o vrácení daně po uplynutí lhůty je v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

[7] Ve věci posuzované Soudním dvorem EU společnost Volkswagen zkoumala opravné daňové doklady delší dobu než stěžovatel v nyní posuzované věci a žádosti o vrácení daně uplatnila 6 až 18 měsíců po jejich obdržení.

[8] Stěžovatel dále analyzuje českou právní úpravu obsaženou v zákoně o DPH a poukazuje na to, že příjemce zdanitelného plnění je zcela závislý na plnění povinností spojených s přiznáním a vybráním daně poskytovatelem zdanitelného plnění. Pokud poskytovatel své povinnosti nesplní (tj. určité plnění v rozporu se zákonem nezatíží daní, tuto daň příjemci neúčtuje a nevystaví na ni daňový doklad), příjemce zdanitelného plnění nemá žádné prostředky, jak tuto situaci napravit. Bez daňového dokladu není oprávněn daňový odpočet uplatnit. Pokud pak poskytovatel zdanitelného plnění splní své povinnosti až na konci tříleté lhůty, příjemce zdanitelného plnění se dostane zcela bez vlastního zavinění do situace, kdy již nárok na odpočet daně nestihne uplatnit. Plátce daně, který přijal zdanitelné plnění a byl mu doručen daňový doklad, má řadu povinností, které musí splnit předtím, než nárok na odpočet uplatní. Musí přijaté daňové doklady přezkoumat a ověřit, zda zdanitelná plnění vskutku přijal a použil je pro plnění s nárokem na odpočet daně (§ 72 odst. 1 zákona o DPH) a zda DPH byla správně vyčíslena, včetně kontroly měnového kursu v případě daňových dokladů vystavených v cizí měně). Situace, kdy plátce daně obdrží daňový doklad až se značným časovým odstupem, není zákonem nijak zohledněna. Příjemce zdanitelného plnění tak může být v důsledku zbaven svého práva uplatnit nárok na odpočet daně. Proto je právní úprava, podle níž lhůta pro uplatnění odpočtu začíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, kdy vznikl nárok na uplatnění odpočtu, nelogická, rozporná s principem daňové neutrality a diskriminační.

[9] Vedle rozsudku SDEU ve věci *Volkswagen* se stěžovatel dovolává též rozsudku Soudního dvora ve věci *Biosafe*. V té byla rovněž posuzována situace podobná situaci v nyní rozhodované věci, kdy společnost Biosafe dodávala zdanitelná plnění svému odběrateli, avšak omylem tato plnění zatěžovala sníženou sazbou daně, ačkoli měla být odběrateli účtována daňová sazba vyšší. Na základě daňové kontroly poté byla společnost *Biosafe* doměřena daň odpovídající vyšší sazbě, avšak odběratel zdanitelných plnění daň odmítl uhradit, neboť v mezidobí uplynula lhůta pro uplatnění odpočtu daně. Soudní dvůr i v tomto rozsudku konstatoval, že pokud odběratel zdanitelných plnění nejednal zneužívajícím způsobem, nelze mu odeprít nárok na odpočet jenom proto, že před jeho uplatněním uplynula lhůta s počátkem stanoveným od poskytnutí původního zdanitelného plnění, jestliže odpočet nemohl uplatnit, protože nedisponoval před uplynutím příslušné lhůty správným daňovým dokladem.

[10] Stěžovatel dále poukazuje na další rozhodnutí SDEU, která zdůrazňují, že osobě povinné k dani nesmí být odpočet DPH odepřen z důvodu nesplnění formalit stanovených vnitrostátním právem (rozsudek ze dne 8. 5. 2008 ve spojených věcech C-95/07 a C-96/07, *Ecotrade*) či z důvodu opožděného odvedení daně (rozsudek ze dne 12. 7. 2012, ve věci C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*) a že uplatnění nároku na odpočet daně je spojeno s okamžikem obdržení faktury (rozsudek ze dne 21. 10. 2021 ve věci C-80/20, *Wilo Salmson France*), resp. že vznik nároku na odpočet je svázán se vznikem daňové povinnosti k DPH, a nikoli s uskutečněním zdanitelného plnění (rozsudek ze dne 10. 2. 2022 ve věci C-9/20, *Kollausstrasse*). Z judikatury Soudního dvora tak vyplývá, že ačkoli unijní právo nestanoví konkrétní lhůtu, kterou musí mít osoby povinné k dani k dispozici pro uplatnění nároku na odpočet, musí se jednat o dostatečný prostor, aby osoba povinná k dani, která není podvodník nebo osoba nedbalá, měla reálnou možnost nárok na odpočet uplatnit. Tento časový prostor musí být stanoven pro všechny daňové subjekty stejně, jinak by to byla nepřipustná diskriminace.

[11] I komentářová literatura připouští prolomení lhůty pro uplatnění práva na odpočet stanoveného zákonem o DPH judikaturou SDEU (Brandejs, T. a kol.: Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 8. vydání. Praha, Wolters Kluwer 2019, str. 798). V případě, že jednoznačné ustanovení vnitrostátního zákona vylučuje postupovat v souladu se směrnicí, je třeba aplikovat unijní právo (přímý účinek směrnice) namísto práva vnitrostátního. Pokud by NSS měl pochybnost o aplikovatelnosti závěrů vyslovených v judikatuře Soudního dvora na projednávanou věc, měl by povinnost předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku dle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.

[12] Žalovaný ve **vyjádření ke kasační stížnosti** uvedl, že argumentace uvedená stěžovatelem nově v replice k vyjádření žalovaného k žalobě byla opožděně uplatněná po lhůtě k podání žaloby, tudíž není přípustná. Krajský soud proto nepochybil, pokud se jí nezabýval. Přímý účinek směrnice ve věci lhůty na uplatnění odpočtu ovšem není nijak třeba řešit, neboť právní úprava uvedená v § 73 odst. 3 zákona o DPH je v souladu s unijním právem. Stěžovatel údajný nesoulad pouze konstruuje, aby zhojil své pochybení, když lhůtu zmeškal. Judikatura SDEU prolomení lhůty dovodila pouze v případě, kdy osoba povinná k dani objektivně nemohla právo na odpočet v běhu lhůty uplatnit. Rozsudek krajského soudu je dostatečně odůvodněn a není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[13] Pokud zákonodárce stanovil v § 73 odst. 3 zákona o DPH tříletou lhůtu pro uplatnění odpočtu, postupoval v souladu s obecným principem právní jistoty. Naproti tomu názor stěžovatele, že by počátek běhu lhůty měl být odvozován od okamžiku, kdy plátce DPH disponuje s daňovým dokladem, by byl v rozporu s principem právní jistoty. Lhůta pro uplatnění odpočtu by pak mohla začít běžet až mnoho let po uskutečnění zdanitelného plnění. Potřebu respektovat zásadu právní jistoty zdůraznil rovněž Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/18 (správně C-332/15, pozn. NSS), *Giuseppe Astone*. V jeho bodě 33 uvedl, že absence omezení práva na odpočet lhůtou by byla v rozporu se zásadou právní jistoty. Proto Soudní dvůr rozhodl, že vnitrostátní úprava omezující právo na uplatnění odpočtu dvouletou lhůtou je v souladu s unijním

pokračování

právem, jsou-li respektovány zásady efektivity a rovnocennosti. K tomu cituje žalovaný stejný komentář, jež se dovolává rovněž stěžovatel s tím, že vzhledem k potřebě mít pro uplatnění práva na odpočet daňový doklad, bude často faktická lhůta pro uplatnění odpočtu kratší než 3 roky. V této souvislosti žalovaný upozornil, že námitku týkající se principu neutrality daně stěžovatel poprvé uplatnil v kasační stížnosti, proto není přípustná.

[14] Stěžovatel se nenacházel ve srovnatelné situaci jako osoba povinná k dani ve věcech řešených Soudním dvorem v rozsudcích *Volkswagen* a *Biosafe*. Stěžovatel měl objektivně dostatečný časový prostor pro uplatnění odpočtu na základě obdržených opravných daňových dokladů. Pokud stěžovatel tento nárok uplatnil až s odstupem mnoha měsíců 14. 5. 2020, nepočínal si s náležitou péčí. Krajský soud správně zohlednil i to, že stěžovatel a jeho dodavatel byli personálně propojeni. Žalovaný připouští, že mohou nastat případy, kdy v důsledku aplikace lhůty pro uplatnění odpočtu se může daňový subjekt bez svého zavinění dostat do neřešitelné situace, ovšem takové případy jsou právě řešitelné prolomením lhůty v souladu s cit. rozsudky SDEU. Z bodu 28 rozsudku SDEU *Volkswagen* vyplývá, že se Soudní dvůr zabýval pouze těmi odpočty (resp. nároky na vrácení daně), u nichž lhůta pro jejich uplatnění uplynula již před obdržením opravených daňových dokladů, totéž se týká též namítaného rozsudku *Biosafe*. Ostatní stěžovatelem uváděné judikáty neřeší problematiku posuzovanou v této věci.

[15] **Stěžovatel v replice** k vyjádření žalovaného odmítl, že by argumentace přednostní aplikací unijního práva, kterou v řízení o žalobě uvedl v replice, představovala opožděné uplatnění nových žalobních bodů po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Jednalo se totiž o rozvinutí včas uplatněných žalobních bodů. České soudy jsou povinny aplikovat unijní právo samy o sobě. Stěžovatel též odmítá, že by argument principem neutrality daně uplatnil poprvé v kasační stížnosti. Nesdílí ani názor žalovaného, že si nepočínala s náležitou péčí, když odpočty dle opravných daňových dokladů uplatnila až s mnohaměsíčním odstupem. Naopak by si počínal v rozporu s péčí řádného hospodáře, pokud by odpočty bez důkladného prověření opravných daňových dokladů uplatnil před koncem lhůty stanovené v § 73 odst. 3 zákona o DPH. Akceptování názoru žalovaného by znamenalo diskriminaci těch plátců DPH, kteří by v důsledku vystavení opravných daňových dokladů měli kratší čas pro uplatnění odpočtu. Pokud by stěžovatel obdržel opravné daňové doklady jeden den po uplynutí lhůty pro uplatnění odpočtu, judikatura SDEU prolamující tuto lhůtu by se uplatnila, zatímco pokud by je obdržel den před uplynutím lhůty, tato judikatura by se aplikovat neměla. To pokládá stěžovatel za absurdní.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu

a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Jak je již shora uvedeno, stěžovatel mimo jiné namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože v něm krajský soud neuvedl vlastní argumentaci k žalobním bodům uplatněným stěžovatelem, nýbrž pouze přitakal posouzení věci žalovaným, a k části argumentace, kterou stěžovatel uplatnil v rámci repliky, se nevyjádřil. Jedná se tedy o namítanou nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je přitom vadou tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítl.

[19] Nejvyšší správní soud ve své bohaté judikatuře k nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů vysvětlil, že tuto vadu vykazují zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[20] Nejvyšší správní soud ověřil, že krajský soud v napadeném rozsudku popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení, předeštlé relevantní a ucelené právní závěry, kterými vypořádal jádro žalobní argumentace. Byť je napadený rozsudek velmi stručný, je z něj patrné, k jakým závěrům krajský soud stran stěžejní sporné otázky (zda bylo možné nárok stěžovatele na odpočet daně odmítnout z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty dle § 73 odst. 3 zákona o DPH) v nyní projednávané věci dospěl a proč nepovažoval žalobní argumentaci stěžovatele za důvodnou. Úvahy v něm obsažené jsou co do formy logické, vnitřně nerozporné. Judikatura kasačního soudu rovněž vychází z názoru, že „je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“ (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130). Tak tomu bylo i v projednávané věci, kdy stěžovatel uplatnil v žalobě prakticky stejnou argumentaci jako předtím v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, přičemž žalovaný se touto argumentací důkladně zabýval. Vypořádání některých námitek stěžovatele vyplývá

pokračování

těž z celého kontextu odůvodnění napadeného rozsudku: např. měl-li krajský soud za to, že žalovaný neporušil unijní právní úpravu a stěžovatelem namítané rozsudky SDEU pro posuzovanou věc nejsou relevantní, pak by logicky bylo nadbytečné, pokud by detailně vypořádával argumentaci přímým a nepřímým účinkem unijních směrnic, kterou stěžovatel uplatnil v replice k vyjádření žalovaného v žalobním řízení.

[21] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, zkoumal dále, zda je důvodná argumentace stěžovatele dovozující nezákonnost rozsudku z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem. Podstata sporu spočívá v tom, zda v posuzované věci správní orgány správně odepřely stěžovateli možnost uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z důvodu uplynutí lhůty stanovené v § 73 odst. 3 věty první zákona o DPH.

[22] Podle § 73 odst. 3 věty první zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2024, *nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně počne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl.*

[23] Podle čl. 273 první pododstavec směrnice o DPH, *členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.*

[24] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně reflektuje ustálenou judikaturu Soudního dvora EU, podle níž „*představuje nárok na odpočet daně základní zásadu společného systému DPH, který nemůže být v zásadě omezen a uplatňuje se přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43, jakož i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 30 a 31). Účelem tohoto systému je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH*“ (např. rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2024, č. j. 10 Afs 147/2024-53).

[25] Soudní dvůr ovšem upozornil v bodech 31 až 34 svého rozsudku ve věci *Giuseppe Astone*, že:

„(...) Nárok na odpočet se v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, tedy v okamžiku vzniku daňové povinnosti.

32. Osoba povinná k dani však podle článků 180 a 182 této směrnice může být oprávněna k provedení odpočtu, i když neuplatnila svůj nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl, avšak s výhradou dodržení určitých podmínek

a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami (rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 46 a citovaná judikatura).

33. *Možnost uplatnit nárok na odpočet daně bez časového omezení by však byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 44, jakož i ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 48).*

34. *Soudní dvůr již v kontextu aplikace mechanismu přenesení daňové povinnosti tedy rozhodl, že prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankci uloženou osobě povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že pozbude nárok na odpočet daně, nelze považovat za neslučitelnou s režimem stanoveným směrnicí o DPH, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a dále v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivity).“*

[26] Ačkoli tedy směrnice o DPH sama časové omezení pro uplatnění nároku na odpočet daně nestanoví, její stanovení, které v zásadě vyžaduje zásada právní jistoty, je v souladu s čl. 273 směrnice o DPH na členských státech. Český zákonodárce tak učinil v § 73 odst. 3 zákona o DPH v relevantním znění. Toto ustanovení tak není samo o sobě v rozporu se směrnicí ani je nelze považovat za neproporcionální. Jistě by bylo možné tuto lhůtu, jejíž počátek zákonodárce spojuje s *prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl*, konstruovat i jiným způsobem (Nejvyšší správní soud ovšem k tomu poznamenává, že svázání počátku lhůty se vznikem nároku na odpočet spojuje její běh s objektivními a ověřitelnými okolnostmi, zatímco případné stanovení začátku běhu lhůty ode dne doručení daňového dokladu by poskytovalo prostor pro možné manipulace a podvody). Není však úlohou Nejvyššího správního soudu, aby rozvíjel úvahy *de lege ferenda*. V souvislosti s rozhodováním této věci ovšem je nezbytné posoudit, zda v posuzovaném případě aplikace § 73 odst. 3 věty první zákona o DPH na stěžovatele nepředstavovala porušení zásad rovnocennosti a efektivity, jak vyžaduje cit. rozsudek Soudního dvora. Stěžovatel se totiž domáhá právě neaplikace § 73 odst. 3 zákona o DPH na jeho případ cestou přímého účinku směrnice o DPH. Vyhovět stěžovateli aplikací nepřímého účinku směrnice, tedy výkladem zákona o DPH způsobem souladným se směrnicí, totiž není možné s ohledem na jasné znění odkazovaného ustanovení zákona o DPH.

[27] Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že pokud by bylo porušeno právo stěžovatele na uplatnění odpočtu zaručené směrnicí, bylo by namíste použít přímý účinek směrnice a neaplikovat s ní rozporné ustanovení českého zákona (k podmínkám přímého účinku směrnice o DPH srov. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2009, čj. 5 Afs 53/2009-63, č. 1986/2010 Sb. NSS). Takový případ nastal ve věci posuzované Soudním dvorem v rozsudku *Volkswagen*, jež se dovolává stěžovatel, kde zásada efektivity, resp. i zásada

daňové neutrality byla porušena. Je totiž v rozporu s právem na uplatnění odpočtu daně na vstupu (resp. v případě posuzovaném Soudním dvorem, na vrácení daně), pokud plátce DPH (terminologií směrnice osoba povinná k dani), který může fakticky toto právo uplatnit v okamžiku, kdy obdrží příslušný (opravný) daňový doklad, již v tomto okamžiku právo na jeho uplatnění pozbyl v důsledku uplynutí právem členského státu stanovené prekluzivní lhůty. Soudní dvůr k tomu v bodě 50 právě citovaného rozsudku uvedl: *„Až v návaznosti na tuto opravu byly totiž splněny hmotněprávní věcné a formální požadavky zakládající nárok na odpočet DPH, a společnost Volkswagen tedy mohla požádat o sejmutí zatížení DPH, která byla splatná nebo byla zaplacená v souladu se směrnicí 2006/112 a se zásadou daňové neutrality. Jelikož tedy společnost Volkswagen nejednala s nedostatkem řádné péče ani nedošlo ke zneužití nebo uzavírání podvodných koluzních dohod se společnostmi Hella, nebylo možno proti nároku na vrácení DPH uplatnit prekluzivní lhůtu, která začala běžet od data dodání zboží a v případě některých období uplynula před touto opravou.“*

[28] Nejvyšší správní soud se proto dále zaměřil na to, zda stěžovateli byl v rozporu se směrnicí o DPH odepřen nárok na odpočet daně, tedy zda v posuzované věci stěžovateli aplikace lhůty pro uplatnění práva na odpočet dle § 73 odst. 3 první věty zákona o DPH zabránila v možnosti tento odpočet reálně uplatnit.

[29] Z tvrzení stěžovatele vyplývá, že opravné daňové doklady datované 19. 8. 2019 obdržel od svého dodavatele Moteurs Leroy Somer (který je součástí stejného koncernu jako stěžovatel a je se stěžovatelem personálně propojen) „v září 2019“. Stěžovatel přitom nespecifikoval (a nedoložil) přesnější datum, kdy se tak mělo stát. Stěžovatel ani soudu nepředestřel konkrétnější důvody, pro které byly opravné daňové doklady vystaveny, aby případně mohl soud zohlednit argumentaci stěžovatele, že nemohl nijak prověřit správnost postupu svého dodavatele (str. 7 doplnění kasační stížnosti), který původně vystavil faktury bez daně. Stěžovatel soudu blíže nevysvětlil ani důvody, které mu bránily v uplatnění odpočtů na základě opravných daňových dokladů dříve než 14. 5. 2020, kdy tak učinil (v kasační stížnosti to velmi obecně zdůvodňuje nutností ověřování naplnění podmínek pro uplatnění odpočtu). Nejvyšší správní soud ovšem musí poukázat na to, že z opravných daňových dokladů, které stěžovatel obdržel „v září 2019“, muselo být patrné, že přinejmenším ve vztahu k plnění přijatému v říjnu 2016 se blíží konec lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně (do 1. 11. 2019). Tomu měl stěžovatel přizpůsobit svůj postup, a to i vzhledem k tomu, že byl měsíčním plátcem DPH, a tudíž své povinnosti týkající se DPH ve vztahu k daňové správě plnil periodicky v měsíčním intervalu. Za těchto okolností je pro Nejvyšší správní soud obtížně pochopitelné, proč stěžovatel neuplatnil alespoň odpočet za zdanitelné plnění přijaté v říjnu 2016 např. v řádném daňovém přiznání za září 2019, které byl povinen podat do 25. 10. 2019. Nejvyšší správní soud má za to, že jestliže takováto doba, kterou měl stěžovatel reálně k dispozici, je přiměřená pro podání řádného daňového přiznání, byla též dostačující a přiměřená i pro uplatnění nároku na odpočet daně dle doručených opravných daňových dokladů. K tomu soud poukazuje na to, že dle bodu 31 rozsudku SDEU ve věci *Giuseppe Astone* „nárok na odpočet se v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, tedy v okamžiku vzniku daňové povinnosti“.

[30] Požadavek na uplatnění práva na odpočet ve lhůtě zbývajících stěžovateli v projednávaném případě není ani v rozporu se zásadami rovnocennosti a efektivity akcentovanými Soudním dvorem EU. Lze totiž poukázat na jiné (obdobné) lhůty stanovené vnitrostátním právem. Např. podle § 141 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daňová povinnost, je povinen podat dodatečné daňové přiznání *do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil*. Právě takovou lhůtu měl v době obdržení opravných daňových dokladů stěžovatel ještě k dispozici pro uplatnění nároku na odpočet daně. Nutnost uplatnění nároku na odpočet ve lhůtě odpovídající lhůtě pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období, v němž plátce daně obdržel opravné daňové doklady, nelze ani považovat za v praxi znemožňující nebo nadměrně ztěžující uplatnění nároku na odpočet daně (tedy rozporné se zásadou efektivity). To platí tím spíše při vystavení opravného daňového dokladu mezi propojenými osobami, jako tomu bylo v posuzované věci, neboť mezi nimi lze rozumně očekávat vyšší míru spolupráce a koordinace při řešení nápravy nedostatků při původní fakturaci a při ověřování údajů uvedených v opravných daňových dokladech.

[31] V posuzovaném případě tedy stěžovatel měl reálně k dispozici dobu, tj. zbytek lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně, odpovídající přinejmenším lhůtě pro podání řádného daňového přiznání na DPH za zdaňovací období, v němž obdržel opravné daňové doklady (ve skutečnosti ještě o několik dní delší). Tento časový prostor daňovému subjektu jednajícímu s řádnou péčí musel postačovat pro uplatnění nároku na odpočet. Zásada rovnocennosti a efektivity tudíž nebyla porušena a nebylo namístě aplikovat přímý účinek směrnice o DPH, jak stěžovatel navrhoval. Z uvedeného důvodu na posuzovanou věc nelze bez dalšího aplikovat závěry vyplývající z rozsudků SDEU ve věcech *Volkswagen* a *Biosafe*, v nichž aplikace lhůty pro uplatnění nároku na odpočet způsobila, že osoby povinné k dani bez svého zavinění nemohly účinně svůj nárok na odpočet uplatnit (na tomto závěru nic nemění ani to, že ve věci Volkswagen některé opravné daňové doklady osobě povinné k dani byly doručeny ještě před uplynutím lhůty, jak na to poukazoval stěžovatel). Další judikáty Soudního dvora, na které se odvolával stěžovatel, nejsou pro odlišnost řešených právních otázek pro posuzovanou věc relevantní.

[32] Nejvyšší správní soud dodává, že nebyla porušena ani zásada rovnosti, tj. nedošlo k diskriminaci stěžovatele, který měl k dispozici stejnou tříletou lhůtu pro uplatnění daňového odpočtu jako kterýkoli jiný plátce daně, v důsledku objektivních okolností (které však dostatečně nevysvětlil, a tudíž je Nejvyšší správní soud nemůže posuzovat) ovšem měl jeho uplatnění prakticky ztíženo tím, že opravné daňové doklady obdržel až v závěru této lhůty. Ovšem, jak výše vysvětlil Nejvyšší správní soud, stěžovateli i tak zbýval dostatečný časový prostor pro uplatnění nároku na odpočet. Nejvyšší správní soud odmítá jako extrémní výklad předestřený stěžovatelem, podle nějž by každé zmeškání lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bylo porušením zásady neutrality daně. Za porušení uvedeného principu lze považovat pouze takové odepření odpočtu, které je spojeno s administrativními překážkami či vnitrostátním právem stanovenými omezeními uplatnění takového práva, které jsou v rozporu se zásadami

pokračování

proporcionality, efektivnosti a rovnocennosti, nikoli případy, kdy zmeškání lhůty zavinil sám plátcé daně tím, že nepostupoval s náležitou péčí.

[33] Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU dle čl. 267 Smlouvy o fungování EU. Jak bylo totiž výše vysvětleno, posuzovaný případ je možné řešit na základě dosavadní judikatury Soudního dvora EU, resp. výklad unijních předpisů neponechává prostor pro žádnou rozumnou pochybnost, což znamená, že kasační soud nemá povinnost předběžnou otázku podat (rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 10. 1982 ve věci 283/81, *Cilfit a další*, bod 21; či ze dne 6. 10. 2021 ve věci C-561/19, *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi a Catania Multiservizi*, bod 66).

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[34] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[35] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 16. prosince 2025

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu