



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Krupičkové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Lukáše Pišvejce v právní věci žalobkyně: **M. J.**, správkyňe pozůstalosti R. J., zastoupená Mgr. Janou Juříčkovou, advokátkou se sídlem Na Střelnici 1212/39, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 11. 9. 2025, č. j. 65 Af 24/2024-49,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] R. J. (dále jen „plátce“) si jako podnikající fyzická osoba uplatnil v přiznáních k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019 až 3. čtvrtletí 2020 nárok na odpočet daně. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vydal na základě daňových přiznání platební výměry, v nichž nárok na odpočet uznal. Dne 27. 6. 2022 zahájil správce daně daňovou kontrolu, při které plátce nepředložil k nároku na odpočet žádný doklad. Proto správce daně vydal dodatečné platební výměry, jimiž mu doměřil DPH ve výši 4 615 929 Kč celkem. Proti dodatečným platebním výměrům brojil plátce odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 15. 9. 2023. Dne 29. 11. 2023 podal plátce za výše uvedená zdaňovací období dodatečná daňová přiznání, ve kterých opětovně uplatnil nárok na odpočet DPH na základě stejných přijatých zdanitelných plnění, která byla předmětem daňové kontroly. Správce daně rozhodnutím ze dne 26. 1. 2024

zastavil řízení o dodatečných daňových přiznáních, neboť v souladu s § 73 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2024 (dále jen „ZDPH“) bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně v případě posledního zdaňovacího období (3. čtvrtletí 2020) nejpozději dne 1. 10. 2023. Dne 29. 1. 2024 plátce zemřel. Žalovaný dále vedl řízení o odvolání s žalobkyní jakožto správkyňi jeho pozůstalosti. Rozhodnutím ze dne 6. 11. 2024 odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci nejprve odmítl usnesením ze dne 9. 1. 2025. Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud usnesení o odmítnutí žaloby zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Ten žalobu věcně projednal a poté v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Zdůraznil v něm, že lhůta pro uplatnění nároku na odpočet podle § 73 odst. 3 ZDPH má samostatný režim, odlišný od lhůty pro stanovení daně podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Na její běh nemají vliv úkony, které přetrhují lhůtu pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně přitom slouží správci daně, nikoliv daňovému subjektu, který nevyužil možnosti včas uplatnit své právo, i když mu v tom nic nebránilo. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Afs 189/2021-40. Dále uvedl, že v posuzované věci plátce uplatnil nárok na odpočet daně již v řádných daňových přiznáních. V daňové kontrole jej však neprokázal, proto mu byl tento nárok pravomocně odepřen. Uplatnil-li nárok na odpočet daně znovu v dodatečném daňovém přiznání, stalo se tak po lhůtě k jeho uplatnění stanovené v § 73 odst. 3 ZDPH. Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, že by první zmínka o odpočtu v řádném daňovém přiznání měla tuto lhůtu zachovat i pro případná další řízení (např. doměřovací). Nebyl-li daňový subjekt při obhájení nároku na odpočet úspěšný, může jej uplatnit znovu pouze za splnění zákonných podmínek, k nimž patří právě lhůta podle § 73 odst. 3 ZDPH. Tuto podmínku plátce v projednávané věci nesplnil, což je pro její posouzení rozhodující. Podle krajského soudu není důvodná ani námitka narušení neutrality daně, neboť plátce neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu opět kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá v ní, že daň z přidané hodnoty lze stále platně stanovit, neboť neuplynula lhůta dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Odkaz krajského soudu na rozsudek č. j. 10 Afs 189/2021-40, odmítá jako nepřípadný, neboť v nyní projednávané věci plátce podal řádné daňové přiznání, a nárok na odpočet tak uplatnil včas. Krajský soud na nastalou situaci nahlíží tak, jako by šlo o první uplatnění nároku na odpočet daně v dodatečných daňových přiznáních a jeho uplatnění v řádných daňových přiznáních nemělo žádný význam. To není podle stěžovatelky správné. Poukazuje na to, že plátce podal řádné i kontrolní hlášení, v nichž nárok na odpočet rovněž uplatnil, včetně identifikace dodavatele a zdanitelného plnění. Dodatečná daňová přiznání proto nelze chápat zcela izolovaně. Navazují právě na již dříve podaná řádná daňová přiznání i kontrolní hlášení, a nejde tak o „nově uplatněný“ nárok na odpočet po uplynutí lhůty podle § 73 odst. 3 ZDPH. Krajský soud kvalifikuje tuto situaci jako „znovuuplatnění“ a automaticky dovozuje, že se jedná o totéž jako „uplatnění“. Ve skutečnosti jde však o předložení důkazních prostředků k již jednou řádně uplatněnému nároku (uplatněným daňovým dokladům). Plátce nepodal

pokračování

nová kontrolní hlášení, ale toliko odkazuje na řádná, ze kterých správce daně měl a mohl ověřit, zda dodavatelé plátce přiznali a odvedli daň. V dodatečném daňovém přiznání uplatňuje stejnou výši odpočtu a k tomu doplňuje další údaje ve smyslu § 141 odst. 4 daňového řádu. Dále stěžovatelka poukazuje na to, že podání dodatečného daňového přiznání není podmíněno uvedením nových dokladů, které dosud nebyly bez zavinění daňového subjektu uplatněny. Postačí, že byl nárok na odpočet uplatněn v řádném přiznání a tytéž doklady budou posuzovány znovu v doměřovacím řízení. Právě tímto uplatněním dojde k zachování lhůty podle § 73 odst. 3 ZDPH. Při opačném pohledu dojde k vyloučení možnosti jakékoliv nápravy nesprávně stanovené daně (obnova řízení, přezkoumání rozhodnutí, opakovaná daňová kontrola). Porušení neutrality daně stěžovatelka spatřuje v tom, že pokud dodavatelé daň zaplatili, měli správci daně k dispozici kontrolní hlášení a mohli si tuto skutečnost ověřit. Ačkoliv stěžovatelka již v žalobě poukazovala na to, že jí žalovaný nezákonně vytkl nedoložení dokladů k uplatnění nároku na odpočet současně s dodatečnými daňovými přiznáními, krajský soud se touto otázkou nezabýval a toliko stroze konstatoval, že stěžovatelka dezinterpretovala rozhodnutí žalovaného. Závěrem podotýká, že povinnosti plátce tíživě dopadají na jeho dědice, kteří se snaží celou situaci napravit. Podotýká, že v řízení nebylo žádné podezření na existenci daňového podvodu apod. Pro výše uvedené navrhuje stěžovatelka zrušit rozsudek krajského soudu a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že rozsudek č. j. 10 Afs 189/2021-40 míří na vysvětlení rozdílu mezi lhůtou pro stanovení daně a lhůtou pro uplatnění odpočtu daně. V tomto ohledu jde o zcela přílehlavý rozsudek. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně určuje nejzazší termín pro jeho uplatnění plátcem, zatímco lhůta pro stanovení daně určuje nejzazší termín pro její stanovení správcem daně. Na lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daně nemají vliv úkony, které přetrhují lhůtu pro stanovení daně. Plátce v souzené věci uplatnil nárok na odpočet, který mu však byl pravomocně odepřen. Dodatečnými daňovými přiznáními uplatnil tentýž nárok na odpočet daně po lhůtě k tomu určené. Nejedná se o předložení důkazních prostředků k již dříve uplatněnému nároku na odpočet, neboť příslušné doměřovací řízení již skončilo. Zákon nezná žádnou lhůtu pro obhájení nároku na odpočet, pouze lhůtu pro jeho uplatnění. Tu zákonodárce striktně svázal třemi roky a po jejím uplynutí nárok zanikl. Krajský soud přitom svým výkladem nijak nevyloučil možnost nápravy nesprávně stanovené daně, řešil jen prekluzi nároku na odpočet daně. Žalovaný pak neopíral své rozhodnutí o to, zda plátce doložil doklady relevantní pro nárok na odpočet daně, ale ustál na hodnocení včasnosti uplatnění tohoto nároku. Proto žalovaný navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo

by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, např. nálezy ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena.*“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, vyslovil, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“.

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k názoru, že výše citovaným požadavkům vyhovuje. Stěžovatelka spojovala nepřezkoumatelnost s nedostatečností odůvodnění v části týkající se nedoložení dokladů k uplatnění nároku na odpočet. Krajský soud tuto námitku posoudil jako nedůvodnou, neboť podle něj stěžovatelka v tomto směru dezinterpretovala závěr žalovaného. K tomu uvedl, že žalovaný neodůvodnil zastavení řízení dřívější pasivitou plátce ani nedoložením dokladů k řešeným dodatečným daňovým tvrzením. Tento závěr je nejenom odůvodněný ve vztahu k žalobnímu bodu, ale nadto správný. Rozsudek krajského soudu proto není v této části nepřezkoumatelný.

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

[10] Dle § 73 odst. 3 věta první a druhá ZDPH *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.*

[11] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že problematika daně z přidané hodnoty je harmonizována na úrovni Evropské unie. Dotčené ustanovení ZDPH je proto třeba vykládat v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Směrnice o DPH však přímo neobsahuje zvláštní ustanovení ke lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně. Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) se touto otázkou již nicméně opakovaně

pokračování

zabýval. V rozsudku ze dne 7. 7. 2022 ve věci C-194/21, *Staatssecretaris van Financiën*, konstatoval, že „možnost uplatnit nárok na odpočet DPH bez časového omezení by 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; ze dne 12. července 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 48; jakož i ze dne 12. dubna 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 36 a citovaná judikatura). [...] Soudní dvůr již rozhodl, že prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že pozbude nárok na odpočet DPH, nelze považovat za neslučitelnou s režimem upraveným 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 ztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivit) (rozsudky ze dne 8. května 2008, *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 46 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 12. dubna 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 37 a citovaná judikatura).“ Již v dřívějším rozsudku ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, SDEU shrnul, že „pokud jde v projednávaném případě o zásadu rovnocennosti, jak již konstatoval Soudní dvůr ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 8. května 2008, *Ecotrade* (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 47), která se týkala zejména stejné prekluzivní lhůty, jako je ta, o kterou se jedná v původním řízení, ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplyvá, a ostatně to ani nikdo před Soudním dvorem netvrdil, že prekluzivní lhůta stanovená v čl. 19 odst. 1 nařízení č. 633 nedodrží tuto zásadu. [...] Pokud jde o zásadu efektivit, Soudní dvůr již rovněž konstatoval, že taková dvouletá prekluzivní lhůta, jako je prekluzivní lhůta, o kterou se jedná v původním řízení, nemůže sama o sobě v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat uplatnění nároku na odpočet daně, vzhledem k tomu, že články 167 a čl. 179 první pododstavec směrnice o DPH umožňují, aby členské státy vyžadovaly po osobě povinné k dani, aby uplatnila svůj nárok na odpočet daně v průběhu téhož období, během kterého vznikl tento nárok (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. května 2008, *Ecotrade* (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 48).“

[12] Z výše uvedeného jasně vyplývá, že i česká lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovená v citovaném § 73 odst. 3 ZDPH je souladná s principy a normami evropského práva. Ostatně SDEU v rozsudku ze dne 12. 7. 2012 ve věci C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport OOD*, uvedl, že i tříměsíční prekluzivní lhůta k uplatnění nároku na odpočet není v rozporu se směrnicí o DPH.

[13] Pokud lze aplikovat prekluzivní tříletou lhůtu na situace, kdy daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně poprvé, nelze považovat za včasné ani uplatnění nároku na odpočet ze stejných přijatých zdanitelných plnění podruhé, došlo-li k němu po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené pro uplatnění nároku na odpočet. Je tomu tak proto, že k uplatnění nároku na odpočet daně dochází v daňovém přiznání. Tímto podáním se zahajuje dílčí nalézací řízení [§ 134 odst. 3 písm. a) ve spojení s § 91 odst. 1 daňového řádu], v němž správce daně rozhoduje o nárokovaném odpočtu. Ukončí-li dílčí nalézací řízení věcně, tedy vydáním platebního výměru, je v příslušném platebním výměru obsaženo také rozhodnutí správce daně o uplatněném nároku na odpočet (byť i v části), a to v podobě stanovené daně (ta se stává poslední známou daní).

[14] Stěžovatelky fakticky vychází z toho, že již jednou včas uplatnila nárok na odpočet, tudíž si „zafixovala“ lhůtu stanovenou v § 73 odst. 3 ZDPH, a každé další uplatnění nároku na odpočet z týchž přijatých zdanitelných plnění po dobu plynutí lhůty pro stanovení daně bude vždy včasné. Tato teze je však absurdní s ohledem na účel prekluzivní lhůty a cíl (účel) řízení týkajícího se uplatnění nároku na odpočet daně. Prekluzivní lhůta reprezentuje princip právní jistoty, který, je-li nárok na odpočet daně uplatněn bez zavinění daňového subjektu po lhůtě k tomu stanovené, fakticky přebíjí i neutralitu daně, která není pravidlem primárního práva (o tom blíže níže). Po uplynutí této lhůty již nelze uplatnit nárok na odpočet daně, který je právem (nikoliv povinností) daňového subjektu. Nárok na odpočet daně se podle unijního práva v zásadě uplatňuje v průběhu téhož období, ve kterém vznikl (což vyplývá ze znění čl. 167 a čl. 179 prvního pododstavce směrnice o DPH, srov. rozsudek *Giuseppe Astone*, bod 31). Uplatnění nároku po této lhůtě již naráží právě na výhradu dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami (srov. rozsudek *EMS-Bulgaria Transport OOD*, body 46 a násl.), zejména vnitrostátní úpravou stanovené lhůty. Řízení pak většinou končí právě rozhodnutím o uplatnění nároku v rámci vydaného platebního výměru, kterým je konzumován celý návrh na zahájení řízení. O obsahově tomtéž nároku se pak již nevede stejné řízení, ale jedná se o nově uplatněný nárok na odpočet daně v dalším daňovém přiznání zahajujícím samostatné dílčí nalézací řízení, přičemž pro jeho uznání musí být mezi jinými splněna časová podmínka stanovená v § 73 odst. 3 ZDPH.

[15] V projednávané věci došlo k včasnému uplatnění nároku na odpočet daně v řádném daňovém přiznání. Řízení o tomto nároku skončilo pravomocným vyměřením daně. Tentýž nárok na odpočet se poté stal předmětem dílčího nalézacího doměřovacího řízení vedeného z moci úřední (na základě výsledků daňové kontroly). Toto řízení skončilo pravomocným doměřením daně, neboť plátce nárok na odpočet daně neprokázal, což stěžovatelka nezpochybňuje. Zastavení dalšího řízení vyvolaného plátcem ve vztahu k odpočtu daně z týchž zdanitelných plnění za stejná zdaňovací období po uplynutí vnitrostátní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně nelze považovat za porušení zásady neutrality daně. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, že daň mohla být stanovena v jiné výši. Na pravomocné rozhodnutí o stanovení daně se až do jeho případné změny či zrušení nahlíží jako na bezvadné, tedy požívá presumpci správnosti. Jeho změna či zrušení se pak případně děje v rámci zákonem stanovených procesů, které jsou limitovány vlastními prekluzivními lhůtami.

[16] Jde-li o zásadu daňové neutrality, ta není pravidlem primárního práva, nýbrž výkladovou zásadou, která se musí použít souběžně s jinými zásadami, mezi něž patří zásada právní jistoty (obdobně viz rozsudky SDEU *Deutsche Bank* bod 45, či ze dne 9. 3. 2017, ve věci C-573/15, *Oxycure Belgium SA*). Zásada daňové neutrality nemůže vytvořit právo „opravit“ nárok na odpočet, který nebyl uplatněn před uplynutím prekluzivní lhůty (srov. rozsudek *Staatssecretaris van Financiën*, bod 50). V rozsudku *Staatssecretaris van Financiën* SDEU k výše uvedenému dodal, že „pokud jde o neexistenci podvodu nebo zneužití práva či nepříznivé důsledky pro daňové příjmy dotyčného členského státu, tyto skutečnosti nemohou být důvodem k tomu, aby osoba povinná k dani mohla obejít prekluzivní lhůtu. Takový výklad by byl v rozporu se zásadou právní jistoty.“ Ani v souzené věci tak nelze aplikaci prekluzivní

pokračování

lhůty prolomit s odkazem na neutralitu daně. Skutečnost, že nešlo o daňový podvod, není relevantní pro prekluzi uplatnění nároku na odpočet.

[17] Nejvyšší správní soud neshledává nepřiléhavým ani odkaz krajského soudu na rozsudek č. j. 10 Afs 189/2021-40, ve kterém kasační soud oddělil prekluzivní lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu a prekluzivní lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 3 ZDPH. V citovaném rozsudku zdůraznil účel obou lhůt a jejich plynutí (teleologicky odlišil jejich plynutí). Zejména (s odkazem na SDEU) poukázal na to, že „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 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). Informační asymetrie mezi správcí daně a daňovými subjekty, v níž správce daně čeká na daňový subjekt, který mu zpětně sděluje všechny informace podstatné pro stanovení daně, je jistě důvodem pro jiný charakter prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně a lhůty pro stanovení daně správcem daně.

[18] Jde-li o řízení o obnově, přezkumné řízení, či opakovanou daňovou kontrolu, jedná se o řízení (resp. postup), která vede správce daně, a řídí se proto lhůtou pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Správce daně neuplatňuje odpočet daně, ale jednoduše rozhoduje o stanovení daně. Polemika stěžovatelky stran aplikace § 73 odst. 3 ZDPH na tato řízení (resp. postup) je proto nepřipadná. V souzené věci se ani nejedná o případ spadající do aplikačního rámce § 141 odst. 4 daňového řádu. Plátce podal dodatečná daňová přiznání na daň nižší (uplatnil odpočet daně) než poslední známá daň, kterou doměřil správce daně po proběhlé daňové kontrole. Nejednalo se tedy o případ, kdy plátce pouze měnil údaje dříve tvrzené, jak předpokládá § 141 odst. 4 daňového řádu.

[19] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci založené na podaném kontrolním hlášení a pojmosloví (tvrzená obhajoba nároku). Řádné kontrolní hlášení a případné změny v jeho obsahu (či naopak jeho „původní znění“) nemá žádný vliv na otázku včasnosti uplatnění nároku na odpočet daně. Obdobně irrelevantní kasační soud shledal slovní ekvilibristiku stran pojmu *uplatnění*, resp. *obhájení* nároku. Zákon, který vyhovuje unijní legislativě, jasně stanoví, že nárok na odpočet daně se musí **uplatnit** ve tříleté prekluzivní lhůtě. Jeho **obhájení** je již eventuálně předmětem konkrétního nalézacího řízení zahájeného buďto přímo podaným daňovým tvrzením nebo následně z moci úřední, který zahrnuje vyhodnocení uplatněného nároku. Nárok pak přirozeně nelze obhajovat, je-li uplatněn po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 73 odst. 3 ZDPH. Uplatnění a obhájení nejsou pojmy, které lze zaměňovat (používat *promiscue*).

[20] Soud si je vědom lidské roviny posuzované věci, tedy skutečnosti, že nárokováný odpočet stěžovatelka vnímá jako pozůstalost po zemřelém plátcí, panu R. J. Daný stav věci však zapříčinil právě pozůstalý svou pasivitou. Stěžovatelka se dobrovolně rozhodla vstoupit

do jeho práv a povinností, tedy i „převzít“ projednávané, nejprve neprokázané, a nyní v části (jen co do některých zdaňovacích období) prekludované uplatnění nároku na odpočet. Prekluze nastala před úmrtím plátce, a stěžovatelka s ní tak již nemohla nic udělat. Nastoupení do práv a povinností zemřelého není důvodem pro popření právní jistoty. Soud tedy vnímá i lidskou rovinu celé věci, ale sám je vázán zákonem a principy právního státu.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[22] 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. tak, že žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal. Stěžovatelka neměla 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 12. března 2026

Mgr. Lenka Krupičková
předsedkyně senátu