



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Terezy Matuškové v právní věci

žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, IČ 26710170
se sídlem Tyršova 68, 281 26 Týnec nad Labem
zastoupená společností vykonávající daňové poradenství AUDAKA
s.r.o.
se sídlem Husitská 344/63, 130 00 Praha

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2023, č. j. 33265/23/7100-30116-010212

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podstatou nyní posuzované věci je otázka plynutí prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v případě, že daňový subjekt nárok uplatňuje opětovně

poté, co jej již jednou uplatnil, ale s ohledem na pochybnosti o uznatelnosti tohoto nároku změnil výši své daňové povinnosti tak, že ji o tento nárok snížil (tedy jej uplatnil, poté „vzal zpět“ a následně znovu uplatnil).

2. V záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí ze dne 12. 12. 2022, č. j. 45850/22/5300-22444-707622 (dále jen „rozhodnutí o přezkumu“), kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) nařídilo přezkoumání platebních výměrů Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 5. 2022 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad až prosinec 2017, duben až červen 2018, srpen až prosinec 2018 a leden až duben 2019. V rozhodnutí o přezkumu OFŘ dospělo k závěru, že žalobkyně si v dodatečných daňových přiznáních na DPH uplatnila nárok na odpočet této daně v rozporu s § 73 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Žalobkyně přitom nesouhlasila s důvody pro nařízení přezkumného řízení, a proto podala proti napadenému rozhodnutí žalobu u zdejšího soudu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Žalobkyně tvrdí, že si uplatnila nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od dodavatele – společnosti Muramax RP Holding s.r.o. (dále jen „Muramax“). V rámci daňové kontroly prováděné u společnosti Muramax správce daně obvinil společnost Muramax z účasti na daňovém podvodu a dále zjistil, že společnost Muramax neprokázala přijetí deklarovaných zdanitelných plnění v uvedeném rozsahu dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně se o těchto skutečnostech, a tedy že probíhá prověřování, zda společnost Muramax spáchala zvláště závažný zločin krácení daně, dozvěděla ze žádosti policejního orgánu o součinnost, kterou obdržela dne 27. 11. 2019. Tím došlo k aktivaci povinné obezřetnosti žalobkyně. Proto podala dodatečná daňová přiznání k DPH, v nichž neuplatnila nároky pravděpodobně zasažené daňovým podvodem, a zvýšila si tak svoji daňovou povinnost. V roce 2022 se ukázalo, že správce daně doměřil společnosti Muramax DPH nezákonně. Proto žalobkyně podala reverzní dodatečná daňová přiznání a nárok na odpočet si opět uplatnila.
4. Žalobkyně v odvolání namítala především nesprávný výklad § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, který neupravuje žádné skutečnosti, jež staví nebo přerušují speciální lhůtu, a proto dopadá pouze na první uplatnění nároku na odpočet. Žalobkyně dovozuje, že smyslem lhůty je vymezení časového prostoru k uplatnění nároku na odpočet DPH, a nelze proto do ní započítat i dobu, po kterou žalobkyně nárok na odpočet uplatnila. Tuto námitku žalovaný opomněl vypořádat.
5. Zároveň se žalovaný nevypořádal s druhou námitkou, že uplatnění nároku na odpočet bránila žalobkyni skutečnost, že ji Policie ČR a správce daně informovali, že plnění od společnosti Muramax je stiženo daňovým podvodem. Takový nárok proto uplatnit nelze [viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38]. Tato překážka odpadla až rozhodnutím OFŘ ze dne 17. 3. 2022. Na to žalovaný reagoval nedostatečně tak, že uplatnění nároku na odpočet DPH je na vůli daňového subjektu. Právě v odvolání však žalobkyně namítala, že uplatnění nároku na odpočet na její vůli nebylo, protože zde byla objektivní překážka v podobě informací o existenci daňového podvodu. Bez jakékoliv odezvy zůstal i poukaz na skutečnost, že neuplatnění nároku na odpočet způsobil svým nezákonným jednáním správce daně.

6. Žalobkyně dodržela lhůtu podle § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. K tomu odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále též „Soudní dvůr“) ze dne 21. 3. 2018, věc C-533/16, *Volkswagen AG*, podle něž osoba povinná k dani může být oprávněna k provedení odpočtu, i když neuplatnila svůj nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl. Avšak prekluzivní lhůta, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, pozbytím nároku na odpočet DPH, je slučitelná s unijní úpravou. Obdobně rozhodl Soudní dvůr i v rozsudku ze dne 14. 10. 2021, věc C-45/20 a C-46/20, *E. v. Finanzamt N a Z v. Finanzamt G*, a NSS v rozsudku ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Afs 189/2021-40, podle kterého byla příčinou neuplatnění nároku na odpočet nedbalost daňového subjektu.
7. Daňový subjekt musí mít možnost si odpočet uplatnit v rámci lhůty, která mu v tom nebrání či mu uplatnění nároku nadměrně neztěžuje. Pokud tedy existuje objektivní překážka pro uplatnění nároku, platí lhůta jen pro první uplatnění nároku na odpočet a další uplatnění již nepodléhá časovému omezení podle § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyni bránil uplatnění nároku na odpočet již jednou uplatněný nárok na odpočet (tedy jej lze v jednom okamžiku uplatnit jen jednou) a informace o daňovém podvodu.
8. Žalobkyně byla pečlivá, protože po podání dodatečných daňových přiznání podala dne 4. 2. 2020 žalobu o zaplacení částky odpovídající daním, které odevzdala formou dodatečných přiznání správci daně. V ní navrhovala, aby soud provedl tzv. Axel Kittel test a tím ověřil, zda existoval daňový podvod a zda tedy společnost Muramax způsobila žalobkyni škodu. Jediným důvodem pro podání dodatečných daňových přiznání v roce 2019 na daň vyšší byla obezřetnost žalobkyně. Proto lhůta pro uplatnění nároku na odpočet neuplynula, neboť k jejímu uplynutí může dojít pouze na základě nedbalosti osoby uplatňující nárok na odpočet (viz rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Afs 189/2021-40).
9. Žalobkyně navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí přesvědčivě vysvětlil, z jakého důvodu považuje argumentaci žalobkyně za nedůvodnou. Ačkoliv žalobkyně tvrdila, že se žalovaný nevyjádřil k druhé odvolací námitce, že uplatnění nároku na odpočet bránila žalobkyni informace o stížení plnění daňovým podvodem, odvolání takovou námitku neobsahuje. Totéž platí pro námitku, že neuplatnění nároku na odpočet způsobil svým nezákonným jednáním správce daně. V odvolání žalobkyně pouze stručně shrnula okolnosti, které ji vedly k podání dodatečných daňových přiznání k DPH ze dne 10. 12. 2019, kterými snížila odpočet daně o částky plynoucí z dokladů od společnosti Muramax, a následně k podání dodatečných daňových přiznání ze dne 29. 4. 2022, kterými opětovně nárok na odpočet uplatnila. Nekonkretizovala, co z daných okolností dovozuje, a žalovaný neměl povinnost právní argumentaci za žalobkyni domýšlet.
11. Se žalobkyní nebylo zahájeno žádné řízení, ve kterém by byla zpochybněna oprávněnost jejího nároku na odpočet DPH uplatněného na základě dokladů od společnosti Muramax. Žalobkyně odpočet daně sama snížila podáním dodatečných daňových přiznání. Nedůvodný je pak argument, že důvodem k tomuto kroku byla aktivace povinné obezřetnosti. Ve vztahu ke společnosti Muramax OFŘ v rozhodnutí ze dne 17. 3. 2022, č. j. 10220/22/5300-

22441-708274, konstatovalo, že správce daně neuznal nárok na odpočet DPH, neboť kontrolovaný daňový subjekt neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění (služeb) deklarovanými dodavateli v souladu s daňovými doklady, a proto nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. OFŘ pak v odvolacím řízení naopak uzavřelo, že společnost Muramax důkazně břemeno unesla. Správce daně nemohl přistoupit ke zkoumání skutečnosti, zda se subjekt zapojil do daňového podvodu, jestliže podle něj nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet.

12. S odkazem na rozsudky NSS ze dne 21. 3. 2017, č. j. 1 Afs 427/2017, a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017, žalovaný uvedl, že obezřetnost, která je nutná při uzavírání obchodních případů a důležitá v otázce vědomosti o daňovém podvodu, se nevztahuje na pochybnosti žalobkyně, které v ní vyvolala žádost o součinnost ze strany policejního orgánu. Skutečnost, že společnost Muramax byla prověřována stran spáchání zločinu kráčení daně, nelze považovat za objektivní překážku, která by žalobkyni bránila v uplatnění nároku na odpočet. Na daňová řízení vedená u jednotlivých článků řetězce je nutno pohlížet odděleně a ze závěrů správce daně u subdodavatelů nelze dovozovat důsledky i pro daňové řízení vedené se žalobkyní (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46). Informace o tom, zda probíhá u dodavatele šetření daňového podvodu, je objektivní skutečností, která by měla vést obchodní partnery k obezřetnosti při sjednávání obchodů. Nelze však přisvědčit tomu, že by se jednalo o překážku bránící uplatnění odpočtu DPH z plnění, která se uskutečnila v minulosti. Pouze skutečnosti, které byly žalobkyni známy v době uskutečňování transakcí, jí mohou být přičítány k tíži v rámci vědomostního testu o zapojení do daňového podvodu. Pokud uplynula lhůta podle § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze žalobkyni umožnit opětovně uplatnit nárok na odpočet daně poté, co již patrně odpadly její obavy, že správce daně odpočet zpochybní.
13. Zcela absurdní je námitka, že pokud již jednou žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, pak do doby, než takový nárok vyloučí formou dodatečného daňového přiznání, nemůže běžet lhůta k uplatnění nároku na odpočet podle § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Odpočet daně ve vztahu k určitému dokladu může být uplatněn pouze v tříleté objektivní lhůtě, přičemž pokud žalobkyně nárok „vezme zpět“, musí si být vědomá, že opětovně jej lze uplatnit pouze v oné tříleté lhůtě, která začíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vznikl nárok na odpočet (tj. okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost daň přiznat). Rovněž nelze souhlasit s tvrzením, že k marnému uplynutí lhůty může dojít jen na základě nedbalosti osoby, která uplatňuje nárok na odpočet daně. Prekluze práva je založena na dvou právních skutečnostech – na uplynutí doby a neuplatnění práva v této době. Po uplynutí stanovené lhůty se již práva nelze dovolávat, ať už k jeho neuplatnění došlo nedbalostí nebo úmyslně.
14. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

15. Žaloba byla podána včas [§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
16. Soud ve věci nařídil jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích. Nad rámec toho žalovaný konstatoval, že při nařízení přezkumu nehodnotí OFŘ otázku nezákonnosti

dodatečných platebních výměrů definitivně, neboť věc má být dále předmětem posouzení v novém rozhodnutí správce daně. Žalobkyně s tímto výkladem nesouhlasila, neboť správce daně byl právním názorem OFŘ v dalším řízení vázán.

17. Žalobkyně při jednání navrhla provedení důkazů žádostí policejního orgánu o součinnost, kterou obdržela dne 27. 11. 2019, a rozhodnutím OFŘ ze dne 17. 3. 2022, č. j. 10220/22/5300-22441-708274. Krajský soud návrhům žalobkyně nevyhověl, neboť rozhodnutí OFŘ je součástí správního spisu a provádět k důkazu žádost policejního orgánu shledal soud nadbytečným, k čemuž se podrobněji vyjádří dále.
18. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
19. Žalobkyně nejprve v řádných daňových přiznáních uplatnila nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti Muramax za zdaňovací období listopad až prosinec 2017, duben až červen 2018, srpen až prosinec 2018 a leden až duben 2019. Později dne 10. 12. 2019 tento nárok „vyjmula“ („vzala zpět“) formou dodatečných daňových přiznání a poté dne 29. 4. 2022 jej opětovně uplatnila. Ve shodě s uvedenými údaji v dodatečném daňovém přiznání, ve kterých žalobkyně nárok na odpočet DPH uplatnila podruhé, doměřil správce daně DPH a uplatněný nárok na odpočet daně uznal. Dne 29. 9. 2022 podal podnět nadřízenému daňovému orgánu k přezkoumání platebních výměrů o doměřené dani. OFŘ rozhodnutím o přezkumu nařídilo přezkoumání platebních výměrů ze dne 18. 5. 2022 a uvedlo, že tyto dodatečné platební výměry byly vydány (mimo jiné) v rozporu s § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání po marném uplynutí lhůty pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Žalovaný rozhodnutí o nařízení přezkumu potvrdil napadeným rozhodnutím.
20. Předmětem nyní projednávané žaloby je s ohledem na žalobní námitky posouzení otázky včasnosti uplatnění nároku na odpočet DPH.
21. Krajský soud posoudil nejprve námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť v případě, že by shledal tuto námitku důvodnou, nebylo by dále třeba zabývat se dalšími námitkami poukazujícími na jeho nezákonnost. V této souvislosti podotýká, že důvody pro nařízení přezkumu byl žalovaný povinen řádně posoudit a své rozhodnutí přezkoumatelně zdůvodnit, jeho argumentaci předestřenou při ústním jednání (že se jedná pouze o předběžné posouzení) proto soud shledal bezpředmětnou. Dle tvrzení žalobkyně je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť nebyly ze strany žalovaného vypořádány všechny odvolací námitky, konkrétně že a) do lhůty pro uplatnění nároku na odpočet podle § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nelze počítat dobu, kdy byl nárok na odpočet daně uplatněn; b) nárok na odpočet daně nelze uplatnit pro podezření z daňového podvodu u dodavatele; c) neuplatnění nároku na odpočet daně způsobil správce daně.
22. V obecné rovině platí, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů. Z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/1992-23, nebo rozsudky NSS ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je též rozhodnutí,

v němž se správní orgán nevypořádá s námitkami účastníků řízení, ledaže je z odůvodnění jako celku zřejmé, jaký má správní orgán náhled na ty aspekty dané věci, na které poukázali účastníci řízení (viz např. rozsudky NSS ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53). Námitka nepřezkoumatelnosti je navíc vyhrazena pro ty nejzávažnější vady, které způsobují, že nelze zjistit, z jakého důvodu odmítl správní orgán námitku účastníka správního řízení.

23. Napadené rozhodnutí netrpí takovými nedostatky, které by činily rozhodnutí nepřezkoumatelným ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud z obsahu odvolání zjistil, že námitky shrnuté shora pod písm. b) a c) [v bodě 20 tohoto rozsudku] žalobkyně neuplatnila, jak tvrdí v žalobě. Pouze popsala, jaké okolnosti ji vedly k podání prvního dodatečného daňového přiznání a zvýšení daňové povinnosti. Nenamítala však, že nárok na odpočet v době šetření u společnosti Muramax nemohla uplatnit či že by jej nemohla uplatnit z důvodu postupu správce daně. Nemůže tudíž žalovanému vytýkat, že na takové námitky nereagoval.
24. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, že se žalovaný zabýval povahou lhůty pro uplatnění nároku na odpočet a vysvětlil, že po uplynutí tříleté zákonné lhůty již z důvodu nastolení právní jistoty nelze nárok na odpočet DPH uplatnit. Tím reagoval na podstatu odvolací námitky, že se do lhůty nezapočítává doba, po kterou nárok na odpočet uplatňovala. Byť krajský soud uznává, že vypořádání této námitky je pouze implicitní, neshledal, že by napadené rozhodnutí trpělo vadou nepřezkoumatelnosti. Z ucelené argumentace žalovaného lze seznat jeho názor, ze kterého plyne, proč námitku žalobkyně odmítl. Z celkového kontextu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný neshledal jakoukoliv překážku k uplatnění odpočtu, která by žalobkyni bránila tento nárok uplatnit. Žalovaný výslovně uvedl, že poté, co se žalobkyně dozvěděla o možnosti uplatnit odpočet daně, započala jí běžet lhůta a bylo pouze na ní, zda nárok na odpočet jako subjektivní právo uplatní, či nikoliv. Tuto lhůtu pak nemohla nijak překročit.
25. Žalobkyně v odvolání v návaznosti na citaci judikatury Soudního dvora uvedla, že byla dostatečně obezřetná (tedy nebyla ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet nedbalá), proto se na opakované uplatnění nároku na odpočet DPH již tříletá prekluzivní lhůta nevztahuje. Na to žalovaný reagoval, když uvedl, že z judikatury citované žalobkyní nelze vyvozovat, že by se prekluzivní lhůta měla vztahovat jen na první uplatnění nároku na odpočet DPH. Upozornil, že takový výklad by vedl k časově neomezené možnosti nárok uplatňovat, což také s ohledem na judikaturu Soudního dvora nelze akceptovat. Nelze proto souhlasit, že by žalovaný námitky žalobkyně nevypořádal. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je tudíž nedůvodná.
26. Podle § 73 odst. 3 věty první a druhé zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném do 31. 12. 2024) *[n]árok 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.*
27. Ustanovení § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty vymezuje časový rámeček, v němž může plátc DPH uplatnit nárok na odpočet daně. Tato lhůta se dle dikce zákona odvíjí od okamžiku, kdy nárok na odpočet vznikl. Jinými slovy nárok na odpočet daně vzniká v okamžiku, kdy plátc daně vzniká daňová povinnost, a to v návaznosti na přijetí zdanitelného plnění, které plátc použije ke své ekonomické činnosti. Nejdříve proto bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve

kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění. O okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění není v tomto případě sporu. Žalobkyně přijala zdanitelná plnění od společnosti Muramax dle daňových dokladů č. 20170005, 20170010, 2018007, 20180013, 20180018, 20180033, 20180040, 20180045, 20180046, 20180053, 20180057, 20190003, 20190009 a 20190011, přičemž zdanitelná nárokovala v dotčených zdaňovacích obdobích (listopad až prosinec 2017, duben až červen 2018, srpen až prosinec 2018 a leden až duben 2019). Tříletá lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně ve vztahu k výše uvedeným daňovým dokladům uplynula dne 1. 11. 2020, 1. 12. 2020, 1. 4. 2021, 1. 5. 2021, 1. 6. 2021, 1. 8. 2021, 1. 9. 2021, 1. 10. 2021, 1. 11. 2021, 1. 12. 2021, 1. 1. 2022, 1. 2. 2022, 1. 3. 2022 a 1. 4. 2022. Žalobkyně však podala dodatečná daňová přiznání až dne 29. 4. 2022 po marném uplynutí lhůt pro uplatnění nároku na odpočet daně.

28. Podle žalobkyně lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně neběžela ode dne, kdy byl nárok na odpočet daně uplatněn v řádných daňových přiznáních poprvé do dne jejich „zpětvzetí“ formou dodatečných daňových přiznání. Lhůta dále nemohla uplynout z důvodu, že žalobkyně nemohla nárok na odpočet uplatnit, neboť byl prověřován daňový podvod u jejího dodavatele. S tím se soud neztotožnil.
29. Obecně totiž platí, že nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí tři roky. Jedná se o nejzazší termín, kdy může daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet daně. Využít svého práva může v určitém časovém rozmezí a je pouze na jeho vůli, zda takové právo uplatní, či nikoliv. Objektivní lhůta pro uplatnění odpočtu daně proto započala běžet od prvního dne v měsíci následujícím po zdaňovacím období, ve kterém žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně, a skončila uplynutím tří let (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Afs 189/2021-40, cit.: „[n]árok 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.“). Z ničeho nelze dovodit, že by lhůta neběžela v době, kdy byl nárok na odpočet uplatněn, do dne jeho „zpětvzetí“. Takový výklad nemá oporu v zákoně. Z toho, že zákon stavění či přerušování lhůty neupravuje, plyne, že se lhůta nestaví, ani nepřerušuje. Nelze z toho ani logicky vyvozovat, že lhůta dopadá pouze na první uplatnění nároku na odpočet.
30. Jak správně upozornil žalovaný, výklad zastávaný žalobkyní by v praxi vedl k tomu, že jednou uplatněný nárok na odpočet by bránil uplynutí lhůty, a možnost uplatnit nárok na odpočet by tak byl časově neomezený, což jistě nebylo úmyslem zákonodárce. Skutečnost, že nárok na odpočet byl již jednou uplatněn a poté byl „vzat zpět“, tedy neznamená, že objektivní tříletá lhůta neuplyne. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet se odvíjí od okamžiku, kdy vznikl nárok na odpočet a právo zaniká jejím marným uplynutím. Důsledkem uplynutí lhůty je přitom zánik práva, které již nelze přiznat, bez ohledu na důvody, které vedly k neuplatnění práva ve lhůtě. Prekluze práva je závažná skutečnost s dopadem do majetkové sféry daňového subjektu, proto počátek běhu lhůty, od něhož bude odvozována prekluze, je nutno stanovit způsobem předvídatelným, jednoznačným, nevzbuzujícím pochybnosti ani možnosti nejednoznačného výkladu (viz rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 158/2005-73).
31. Soud nesdílí ani názor, že k marnému uplynutí lhůty může dojít pouze na základě nedbalosti osoby uplatňující nárok na odpočet daně. Správce daně není povinen zkoumat, z jakého důvodu daňový subjekt nárok na odpočet neuplatnil. Lhůta plyne bez ohledu na to, zda neuplatnění práva bylo úmyslné, či nikoliv. Žalobkyně odkázala na rozsudek ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Afs 189/2021-40, avšak v něm NSS pouze konstatoval, že v jeho případě nešlo

o účetní nesrovnalost jako v případě rozsudku Soudního dvora ze dne 8. 5. 2008, věci C-95/07 a C-96/07, *Ecotrade*, a doplnil, že závěry rozsudku Soudního dvora nelze aplikovat na případ, kdy daňový subjekt z vlastní nedbalosti opomene požádat včas o odpočet DPH. Žádné obecné závěry ohledně plynutí lhůty z důvodu nedbalosti z tohoto rozsudku NSS neplynou. Naopak z něj plyne, že nárok na odpočet DPH musí daňový subjekt uplatnit v rámci tříleté prekluzivní lhůty. Po jejím uplynutí právo na jeho uplatnění zaniká. Rozsudek ve věci *Ecotrade* pak potvrzuje, že časové omezení práva na uplatnění nároku na odpočet DPH je v souladu s unijní úpravou.

32. V rozsudku ve věci C-533/16, *Volkswagen AG*, Soudní dvůr dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH v zásadě nemůže být omezen, avšak k jeho uplatnění je nutno dodržet požadavky a podmínky hmotněprávní i formální povahy. Možnost uplatnit nárok na odpočet DPH bez časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty. S odkazem na své dřívější rozhodnutí Soudní dvůr konstatoval, 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 2006/112, 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 efektivit)*“. Z rozsudku tedy vyplývá, že opatření, která omezují uplatnění nároku na odpočet, nesmí systematicky zpochybňovat nárok na odpočet, avšak samotná lhůta spojená s prekluzí práva uplatnit odpočet DPH je slučitelná s právem Evropské unie. Ve věci řešené u Soudního dvora se jednalo právě o případ, kdy osobě povinné k dani bylo znemožněno uplatnit nárok na odpočet DPH, a to z důvodu, že faktury s vyúčtováním DPH byly ve vztahu k některým zdaňovacím obdobím vystaveny až po 5 letech od dodání. Nárok na vrácení DPH v onom případě nevznikl v okamžiku dodání zboží, ale po vyúčtování DPH prostřednictvím vystavené faktury. To je však situace zcela odlišná od případu žalobkyně.
33. Lhůta podle § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty neodporuje výše zmíněným zásadám rovnocennosti a efektivit. O takovou situaci by se podle Soudního dvora jednalo pouze tehdy, pokud by jednání vnitrostátních orgánů spolu s existencí prekluzivní lhůty vedlo k tomu, že by daňový subjekt ztratil jakoukoli možnost uplatnit nárok na odpočet daně, nebo by uplatnění nároku bylo nadměrně ztíženo. Na situaci žalobkyně však tyto závěry nedopadají. Žalobkyni totiž nebránila objektivní překážka v uplatnění nároku na odpočet. Skutečnost, že si nebyla jistá, zda by případně prokázala jeho oprávněnost, nelze považovat za objektivní překážku. Je totiž na daňovém subjektu, aby tvrdil správnou výši daně a případně shromáždil důkazy, kterými oprávněnost nároku na odpočet daně prokáže. Pokud se tedy žalobkyně rozhodla, že nárok na odpočet neuplatní, přestože daňovými doklady prokazujícími uskutečnění plnění disponovala, musela počítat s tím, že nárok po uplynutí tříleté lhůty zaniká. Žalobkyni přitom přijetím zboží od společnosti Muramax vznikl nárok na odpočet DPH a bylo pouze na její vůli, zda jej v rámci zákonné tříleté lhůty uplatní, či nikoliv (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009-53). V daňovém řízení nese důkazní břemeno ohledně oprávněnosti uplatněného nároku daňový subjekt, tzn. je na daňovém subjektu, aby sám odhadl, zda je jeho nárok oprávněný a zda bude schopen v řízení předložit přesvědčivé důkazy a dokázat skutečné přijetí deklarovaných zdanitelných plnění v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH.

34. Podle rozsudku NSS ze dne 16. 12. 2025, č. j. 4 Afs 60/2024-45, lze za porušení zásady neutrality daně 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 proporcionality, efektivnosti a rovnocennosti.
35. Žalobkyni nebylo znemožněno uplatnit svůj nárok na odpočet ve smyslu výše uvedené judikatury Soudního dvora a NSS. Takovým důvodem nemohou být pochybnosti daňového subjektu o uplatňovaném nároku z důvodu vyšetřování společnosti Muramax. Skutečnost, že probíhá daňové (či trestní) šetření u dodavatele, zásadně nemůže být překážkou pro uplatnění nároku na odpočet. Je sice pravda, že pokud by dodavatel spáchal daňový podvod a žalobkyně o něm věděla nebo měla vědět, nárok na odpočet by jí nebyl přiznán.
36. Nicméně vědomost o daňovém podvodu se posuzuje k okamžiku, kdy byla uskutečněna transakce související s daňovým podvodem (a ve vztahu ke skutečnostem, které k transakci vedly). Proto jakékoliv okolnosti, které se staly později, jako právě obdržení informace o šetření u dodavatele, nemohou být překážkou pro uplatnění nároku na odpočet daně. Jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, nárok na odpočet není dotčen, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Irelevantní jsou tedy skutečnosti, které se staly později (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2023, č. j. 8 Afs 168/2022-48, cit.: „[...] v případě vědomosti o daňovém podvodu jistě nelze klást k tíži daňového subjektu okolnosti, které v době uskutečnění určité transakce ještě nenastaly [...]). Pokud tedy v době přijetí zdanitelných plnění od společnosti Muramax žalobkyně o žádném podvodu nevěděla a vědět nemohla, neměla by skutečnost, že dochází k podvodnému jednání u dodavatele, na nárok žalobkyně žádný vliv. V každém případě riziko odepření nároku na odpočet není objektivní překážkou pro jeho uplatnění. Je výhradně na daňovém subjektu, aby s ohledem na všechny jemu známé skutečnosti toto riziko zvážil a sám si rozhodl, zda nárok na odpočet DPH uplatní.
37. Z judikatury tedy nijak nevyplývá, že marné uplynutí prekluzivní lhůty může bránit uplatnění nároku na odpočet DPH pouze v situacích, kdy byl plátce daně nedbalý. Pokud zákonné podmínky daňovému subjektu objektivně nebrání nárok uplatnit, pak může lhůta uplynout i v důsledku vlastního rozhodnutí daňového subjektu, byť jej učinil z opatrnosti, a nikoliv z nedbalosti. Soud se proto ztotožnil s názorem žalovaného, že právo na uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu v době podání dalšího dodatečného daňového přiznání v důsledku prekluze zaniklo, neboť lhůta pro uplatnění nároku podle § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty marně uplynula. Možnost uplatnit nárok na odpočet daně přitom žalobkyni nebyla upřena.
38. S ohledem na vše shora uvedené nebylo rozhodující, co konkrétně bylo obsahem žádosti policejního orgánu, z níž se žalobkyně měla dozvědět, že společnost Muramax je prověřována pro podezření ze spáchání zločinu kráčení daně. Pro posouzení rozhodných otázek byla tato tvrzení žalobkyně irelevantní, proto soud návrhu na provedení dokazování nevyhověl.

V. Závěr a náklady řízení

39. Soud shledal, že žaloba není důvodná. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, soud žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
40. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 4. března 2026

Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu