



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci žalobce: **INTER EUROPE TRADING spol. s r.o.**, se sídlem Nábřeží 578, Zlín, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem, se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 4. 7. 2011, č. j. 8538/11-1303-710806, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 8. 2013, č. j. 30 Af 135/2011 - 48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d ň ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla jako nedůvodná zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 4. 7. 2011, č. j. 8538/11-1303-710806, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno celkem 15 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty vydaných Finančním úřadem ve Zlíně dne 8. 11. 2010 a 10. 11. 2010 za zdaňovací období měsíců duben, květen, červen, srpen, září, říjen, listopad a prosinec roku 2007, za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2008 a za zdaňovací období 1. - 3. čtvrtletí roku 2009, jimiž byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 1 908 549 Kč včetně zákonné povinnosti uhradit penále v celkové výši 381 704 Kč.

[2] Dodatečnými platebními výměry správce daně byla podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), stěžovateli doměřena daň na základě zjištění z daňové kontroly, že stěžovatel

v daňových příznáních za shora uvedená zdaňovací období uplatnil odpočty daně z dokladů týkajících se rekonstrukce nemovitosti čp. 308 „Liškova vila“, ačkoliv po dokončení rekonstrukce nemovitost nesloužila stěžovateli k pronájmu, tedy ke zdanitelnému plnění s nárokem na odpočet daně. Nemovitost byla před dokončením rekonstrukce prodána a tím bylo uskutečněno plnění podle § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tj. plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Tím dle žalovaného stěžovatel v rozporu s ust. § 72 odst. 1 a 2 zákona o DPH neoprávněně uplatnil odpočty daně z přidané hodnoty, o které mu správce daně po provedené kontrole zvýšil daňovou povinnost a předepsal související penále. Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovateli nárok na odpočet nevznikl ex tunc, neboť je nerozhodné, že k prodeji nemovitosti došlo bez použití ke zdanitelnému plnění poté, kdy již byly nároky na odpočet daně uplatněny. Žalovaný dovozoval, že podmínky pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH musí být splněny po celou dobu existence nároku na odpočet daně, tj. pod dobu tří let od konce zdaňovacího období, v němž mohl být nárok na odpočet uplatněn nejdříve (§ 73 odst. 11 zákona o DPH), a pokud splněny nebyly a stěžovatel zjistil, že vzhledem ke změně podnikatelského záměru (prodeji nemovitosti) nebude schopen dostat splnění podmínek stanovených zákonem o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně, měl si sám prostřednictvím dodatečného daňového příznání dříve nárokované odpočty daně snížit.

[3] Předmětem sporu před krajským soudem se nestala otázka skutková, neboť účastníci řízení nezpochybnili, že stěžovatel prováděl rekonstrukci vlastní nemovitosti, jako plátce daně uplatňoval odpočty daně z přidané hodnoty ze stavebních a souvisejících přijatých zdanitelných plnění a očekával, že přijatá zdanitelná plnění mu budou sloužit pro vlastní zdanitelná plnění, tj. k pronájmu nemovitosti podle smlouvy o budoucí nájemní smlouvě ze dne 15. 10. 2003 uzavřené mezi ním a společností TAJMAC – ZPS, a.s. Je rovněž nepochybné, že následně nebyla nájemní smlouva realizována a došlo k prodeji nemovitosti, který byl osvobozen od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o DPH. Podaná žaloba se dále netýkala rozsahu doměření daně v částkách 704 Kč ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2008, 1 596 Kč ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2 008, 495 Kč ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2008 a 1 498 Kč ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2008, u nichž stěžovatel uznal oprávněnost doměření a dlužné částky uhradil.

[4] Předmětem sporu mezi účastníky řízení se stala otázka právní, vyvolaná názorem stěžovatele, že chybí právní důvod pro vrácení částky odpočtu daně, neboť stěžovatel měl za původního stavu věci zákonný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, protože proti nim reálně očekával vlastní zdanitelná plnění (nájemné s daní z přidané hodnoty) a změnu tohoto zákonného nároku by bylo možné provést opět jen na základě zákona s přihlédnutím ke směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), jejíž obsah je do zákona o DPH implementován. Změnu zákonného nároku však dle stěžovatele připouští zákon o DPH jen pro případy podle § 78 (jen pro tam uvedený investiční majetek), resp. podle § 79 (vyrovnání odpočtu daně). Obě uvedená ustanovení na daný případ nedopadají a jiná úprava, jež by ukládala povinnost úpravy původního legálního odpočtu daně z přidané hodnoty z nedokončené investice, v zákoně o DPH nebyla obsažena. Skutečnost, že právní důvod pro vrácení daně chybí, není dle stěžovatele v rozporu s principem neutrality daně z přidané hodnoty; ten se uplatňuje ke dni posuzování nároku na odpočet daně, tj. ke dni, ke kterému vznikla povinnost daň přiznat. Pozdější změna objektivních skutečností předchozí nárok na odpočet daně nemění, což stěžovatel dovozoval též odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dříve Evropského soudního dvora), konkrétně na rozsudek ze dne 29. 2. 1996 ve věci C-110/94, *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO)* a na rozsudek ze dne 3. 3. 2005 ve věci C-32/03 I/S *Fini H.*

[5] Stěžovatel poukazoval na to, že jeho právní názor na posuzovanou věc je obecně zažitý, sjednocený odbornou veřejností a publikovaný v odborných časopisech. Dovoľával se správní

praxe, kdy byl jeho právní názor akceptován a k vrácení daně nedošlo. Zákon o DPH nezakládá povinnost po již provedeném odpočtu dodržovat stejné podmínky odpočtu další tři roky a stejně jako směrnice 2006/112/ES nezná ani jinou možnost případné úpravy nároku na odpočet daně než ex nunc. Uvedenému nebrání princip neutrality daně z přidané hodnoty, neboť ten se uplatňuje ke dni nároku na odpočet daně. Poukazoval na to, že jeho názoru výrazně svědčí nové ustanovení § 77 zákona o DPH, účinné od 1. 4. 2011, které se zabývá vyrovnáním odpočtu daně. Z citovaného ustanovení, jakož i z důvodové zprávy a odborné literatury, je zřejmé, že před 1. 4. 2011 neexistoval – s výjimkou § 78 případně § 79 zákona o DPH – korekční mechanismus úpravy odpočtu daně na vstupu při změně původních podmínek pro nárokování odpočtu. Proto ho zákonodárce nově instaloval, nikoli však zpětně.

II. Posouzení věci krajským soudem

[6] Krajský soud ve svém rozsudku vyložil princip fungování daně z přidané hodnoty a nároku na odpočet daně dle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je základním principem odpočtu daně vrácení té daně, kterou plátce uhradil prodejci za přijatá zdanitelná plnění, a vazba těchto přijatých zdanitelných plnění na další ekonomickou činnost plátce. Ekonomická činnost plátce daně, umožňující nárokovat odpočet daně v plné výši, je taxativně vymezena v ust. § 72 odst. 2 zákona o DPH a činnost, umožňující nárokovat odpočet ve zkrácené výši, je uvedena v § 72 odst. 4 cit. zákona. Od úpravy vazby této podmínky na ekonomickou činnost plátce daně pak krajský soud odlišil právní úpravu okamžiku, ke kterému nárok na uplatnění odpočtu vzniká, a uvedl, že tyto principy jsou v souladu se směrnicí 2006/112/ES, potažmo předcházející tzv. šestou směrnicí 77/388/EHS. Za klíčové pro daný případ považoval ustanovení § 75 odst. 1 zákona o DPH, které zapovídalo nárok na uplatnění odpočtu daně v případě přijetí zdanitelných plnění, která plátce použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Krajský soud proto považoval za podstatné, že k prodeji nemovitosti stěžovatele došlo, nikoliv skutečnost, že k tomuto prodeji došlo poté, kdy již stěžovatel uplatňoval odpočet daně. Krajský soud vycházel také z rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu s tím, že tento soud výše uvedené vyslovil v rozsudku ze dne 9. 6. 2011, č. j. 9 Afs 23/2010 – 60, jakkoli v něm byl předmětem přezkumu případ, kdy byl od počátku, tj. od přijetí zdanitelných plnění, znám úmysl plátce uskutečnit dále plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Krajský soud má za to, že i v případě, kdy dopředu není znám úmysl plátce daně nepoužít přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti, je daňový subjekt povinen ust. § 75 odst. 1 dostát. V opačném případě by toto ustanovení zcela postrádalo smysl, neboť daňové subjekty by s uskutečněním osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně vždy vyčkalý až na uplynutí okamžiku, ke kterému je nutno nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění uplatnit, a tento nárok by pak bez dalšího uplatňovaly. Dle krajského soudu není tedy rozhodný úmysl plátce daně, nýbrž rozhodné je znění § 75 odst. 1 zákona o DPH, v návaznosti na § 72 odst. 1, 2 a 4 téhož zákona, jehož smyslem a účelem je neumožnit odpočet daně v případě zdanitelného plnění, na které nenavazuje další zdanitelné plnění, ale plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Tento zákaz odpočtu odpovídá principu neutrality vybírané daně z přidané hodnoty v řetězci plátců daně, který znamená, že daň z přidané hodnoty nemá být nákladem, a proto náklad na uhrazení daně jinému plátcovi – dodavateli by měl být vyrovnán odpočtem daně z vlastní daňové povinnosti druhého plátce.

[7] Krajský soud odmítl názor stěžovatele, opírající se o judikaturu Soudního dvora Evropské unie ve věcech INZO (C-110/94) a I/S Fini H. (C-32/03), že oprávněnému odpočtu daně na vstupu nemusí nutně odpovídat daň na výstupu. Dle krajského soudu nešlo o stejnou situaci jako u stěžovatele, nýbrž o případ, kdy proti dani na vstupu nebylo žádné plnění (ani zdanitelné, ani osvobozené), neboť plátce ukončil svoji ekonomickou činnost a vstoupil do likvidace.

[8] Krajský soud odmítl názor stěžovatele, že v době vzniku nároku na odpočet se jednalo o odpočet oprávněný a že zákon neumožňuje nárok změnit. Uvedl, že jestliže stěžovatel předpokládané předání nemovitosti do nájmu nikdy neuskutečnil, namísto toho nemovitost prodal fyzické osobě a uskutečnil tak toliko plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, byl uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty neoprávněný od samého počátku (ex tunc). Pro vrácení původně uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty ze strany stěžovatele zde byl důvod, jakož i procesní nástroj v podobě dodatečného daňového přiznání, který však stěžovatel nevyužil, a proto mu byla daň z přidané hodnoty doměřena.

[9] Krajský soud nepovažoval za relevantní námitku stěžovatele poukazující na nové ustanovení § 77 zákona o DPH, neboť nejde o ustanovení účinné v době rozhodné pro posuzovanou věc - zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009, nadto, i přes změnu pravidel pro uplatnění nároku na odpočet daně a pravidel pro úpravu odpočtu daně, nejde o úpravu, která by vyloučila závěry správce daně. Ty vycházejí jednak z právní úpravy účinné v posuzovaném období, zejména z ust. § 72 odst. 1, 2, a 4 ve spojení s § 75 odst. 1 zákona o DPH, a jednak z obecného smyslu a účelu fungování daně z přidané hodnoty.

[10] Taktéž stěžovatelem namítané nedodržení správní praxe nepovažoval krajský soud za důvodné, neboť stěžovatel poukazoval pouze na názory v odborném tisku, avšak konkrétně nedoložil, že ve smyslu závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS, jde o názory aplikované ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činností orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů, neboť jen taková praxe může zakládat legitimní očekávání a zavazovat správní orgán.

III. Kasační stížnost

[11] Stěžovatel v podané kasační stížnosti namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Zásadní kasační námitkou, k níž se vztahují veškeré další kasační výhrady vůči rozhodování krajského soudu a žalovaného, je námitka, že krajský soud chybně posoudil těžiště sporu, neboť se zabýval přiznáním nároku na odpočet daně namísto toho, aby posuzoval ztrátu (zánik) nároku na odpočet daně. Krajský soud nezohlednil ust. § 72 odst. 1, větu druhou, zákona o DPH, podle které nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a podle kterého byly v dané věci podmínky pro přiznání nároku stěžovatele na odpočet daně nepochybně splněny.

[13] Stěžovatel namítá, že k doměření daně z přidané hodnoty za posuzovaná zdaňovací období došlo, aniž by zde existoval zákonný důvod pro zánik původního nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění – rekonstrukce nemovitosti pořízené pro další ekonomickou činnost stěžovatele. Stěžovatel je toho názoru, že podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně byly původně nepochybně splněny, což uznal správce daně i žalovaný, neboť daň byla vyměřena, odpočet vyplacen a stav byl ověřen místním šetřením. Spor mezi účastníky řízení vznikl až v důsledku pozdějších změn podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, kdy nedošlo k použití zrekonstruované nemovitosti pro další ekonomickou činnost stěžovatele a nemovitost byla prodána. To je situace, která měla být posouzena z hlediska zániku nároku na odpočet daně, neboť oprávněnost nároku na odpočet daně se dle § 72 odst. 1 zákona o DPH posuzuje ke dni, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Pokud později dojde ke změně podmínek pro vznik nároku na odpočet, pak zákon zná opatření o úpravě odpočtu daně dle § 78, popřípadě

vyrovnání odpočtu daně dle § 79 zákona o DPH, tato zákonná ustanovení se však nevztahují na případ stěžovatele. Stěžovatel nicméně z existence těchto zákonných možností úpravy odpočtu vyvozuje nesprávnost závěru krajského soudu, neboť pokud by platil názor krajského soudu, že nárok byl od počátku neoprávněný, nemusela by opravná opatření existovat.

[14] Stěžovatel vytýká, že krajský soud pro svou argumentaci zvolil nevhodný judikát Nejvyššího správního soudu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 23/2010 zmíněný krajským soudem řeší odlišný případ, a sice v tom, že v té věci stěžovatelka od počátku zamýšlela, že přijaté zdanitelné plnění použije k uskutečnění plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet a uplatnění odpočtu provedla neoprávněně. V odkazovaném případě tedy stěžovatelka zjevně neoprávněně nárokovala odpočet daně, zatímco v případě stěžovatele šlo o oprávněný odpočet.

[15] Stěžovatel namítá, že názor soudu na princip neutrality daně z přidané hodnoty je nepřesný. Stěžovatel princip neutrality uznává, nicméně nevyvozuje z něj, že vždy musí existovat přímý vztah mezi daní na vstupu a daní na výstupu. To vyplývá i z judikatury Evropského soudního dvora ve věci C- 378/02, aplikující čl. 17 odst. 1 původní směrnice 77/388/EHS (tzv. „šestá směrnice“). Je toho názoru, že princip neutrality daně se uplatňuje ke dni, ke kterému vznikla povinnost priznat daň na výstupu, tedy k okamžiku vzniku nároku na odpočet daně. Pokud později dojde ke změně podmínek upravujících nárok na odpočet daně, pak stěžovatel v souladu s nyní platnou směrnicí 2006/112/ES, o systému daně z přidané hodnoty, a v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty rozlišuje 2 skupiny případů úpravy odpočtu daně, opravy odpočtu dle čl. 184 a čl. 187 směrnice implementované do § 78 zákona o DPH a případy, kdy se dle směrnice v důsledku krádeže, zničení, ztráty, nezaplacení plnění původně uplatněný odpočet nevrací. Sám však následně dovozuje, že tato opatření se na případ stěžovatele nevztahují, čímž argumentuje, že není dán právní titul k vrácení odpočtu.

[16] Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právního důvodu pro zánik již priznaného nároku dle § 75 odst. 1 zákona o DPH z důvodu, že toto ustanovení pokrývá jen případy vzniku nároku a nikoliv zánik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stěžovatel tvrdí, že uvedené ustanovení poskytuje právní úpravu pro případ reálně očekávané absence daně na výstupu, dle stěžovatele nejde o korekční ustanovení při změně podmínek, nýbrž o ustanovení upravující prvotní nárok. Ten zůstává zachován, změna podmínek má vliv pouze na úpravu odpočtu daně od okamžiku, kdy došlo ke změně podmínek, tj. ex nunc. Právní názor krajského soudu, že ust. § 75 odst. 1 zákona o DPH je důvodem pro dodatečné posouzení nároku na odpočet daně zpětně, ex tunc, je v rozporu se zákonem o DPH i čl. 184 a § 185 odst. 1 platné směrnice ES, z nichž stěžovatel dovozuje, že lze odlišit situaci existence počátečního odpočtu, následné změny podmínek a možnosti opravy odpočtu, což představuje zvláštní úpravu odlišnou od úpravy nároku na odpočet. Stěžovatel považuje ust. § 75 odst. 1 zákona o DPH za pravidlo jedině pro zjištění vzniku nároku na odpočet i z hlediska systematického výkladu sledu ust. § 72 až 76 zákona o DPH, věnovaných odpočtu daně, a následných ustanovení (§ 77 a násl. zákona o DPH) o opravě, úpravě a vyrovnání odpočtu daně. Poukazuje i na výklad teleologický, tj. výklad záměrem směrnice, která odděluje odpočet a korekci odpočtu. V souvislosti s uvedeným stěžovatel tvrdí, že zákon o DPH korekční mechanismus nemá.

[17] Stěžovatel namítá, že krajský soud vykládá ust. § 75 odst. 1 zákona o DPH v rozporu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu, která sice doposud nevyložila aplikaci ust. § 75 odst. 1 cit. zákona ve znění účinném do konce roku 2009, avšak vyložila ust. § 19 a § 19a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 4. 2004. Stěžovatel poukazuje na téměř identická znění těchto ustanovení a na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, z něhož citací zdůrazňuje náhled

Nejvyššího správního soudu na zvláštní podmínky nároku na odpočet daně dle § 19 a zvláštní negativně vymezené podmínky nároku dle § 19a zákona o DPH. Dle stěžovatele jde stále o podmínky vzniku nároku na odpočet a nikoliv jeho zániku. A z uvedeného dovozuje, že i ust. § 75 odst. 1 obdobně upravuje podmínky vzniku nároku na odpočet, nikoliv jeho zániku.

[18] Za zásadní argument ve prospěch svého názoru stěžovatel považuje nové znění § 77 zákona o DPH účinné od 1. 4. 2011. Toto ustanovení považuje za korekční a dle důvodové zprávy k zákonu pokrývá případy, kdy plátce poté, co uplatnil nárok na odpočet daně, tento majetek použije jiným způsobem, pro jiné účely, než které byly zohledněné v okamžiku uplatnění odpočtu daně, včetně osvobozeného plnění. Z tohoto titulu mu vznikne povinnost původně uplatněnou výši odpočtu daně vyrovnat. K tomu stěžovatel cituje z odborné literatury, podle které neměl plátce daně až do března 2011 k dispozici korekční mechanismus, který by mu umožnil opravit původní odpočet u jiného než dlouhodobého majetku při změně účelu jeho použití ve srovnání s původně zamýšleným použitím. Doměření původně nárokováného odpočtu je tak dle stěžovatele možné až od 1. 4. 2011, nikoliv dříve.

[19] Na základě uvedených stížných bodů stěžovatel shrnul, že před 1. 4. 2011 pro jeho případ neexistoval korekční mechanismus úpravy odpočtu daně na vstupu při změně původních podmínek pro nárok na odpočet daně a tím neexistovala povinnost vrátet daň.

[20] Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[21] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na shodnost kasačních námitek s námitkami žaloby a podaným odvoláním v daňovém řízení, odkázal na své vyjádření k žalobě a ztotožnil se se závěry krajského soudu založené na aplikaci ust. § 75 odst. 1 zákona o DPH zapovídajícího nárok na uplatnění odpočtu daně v případě přijetí zdanitelného plnění, které plátce daně posléze použije k plnění osvobozených od daně, bez nároku na odpočet daně, a to i pro případ, kdy k osvobozenému plnění bez nároku na odpočet daně dojde až následně, po uplatnění nároku na odpočet daně.

[22] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného vyjádřil nesouhlas s tím, že by žalovaný zastával souladný názor s krajským soudem. Poukázal na rozdílnost přístupu žalovaného a krajského soudu k řešení právní otázky, spočívající v tom, že zatímco žalovaný ve svém rozhodnutí považoval nárok stěžovatele na odpočet daně za oprávněný s tím, že až později vznikla povinnost jej vrátit, krajský soud shledal, že v důsledku později nastalé skutečnosti se stal nárok na odpočet daně od počátku neoprávněný a tyto skutečnosti měly vést stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud tak v podstatě postavil dodatečné daňové přiznání na úroveň obnovy řízení jako mimořádného opravného prostředku a odstraňuje tím dřívější konkludentní rozhodnutí o jednotlivých daních, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle které nelze pravomocné rozhodnutí o dani odstraňovat cestou dodatečného daňového přiznání.

V. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšší správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí

správního orgánu nicotné. Nejvyšší správní soud v dané věci neshledal žádnou z uvedených vad, kterými je povinen se zabývat i bez návrhu.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] V daném případě je předmětem sporu zákonnost doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období v letech 2007 - 2009, jejíž posouzení se odvíjí od výkladu nároku na odpočet daně za situace, kdy po jeho uplatnění stěžovatelem v daňovém přiznání nastaly skutečnosti, které mění náhled na oprávněnost nároku na odpočet daně.

[26] V dané věci ze zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 9. 2010 a z dalších podkladů daňového řízení vyplývá a mezi účastníky řízení je nesporné, že stěžovatel dodavatelsky realizoval rekonstrukci stavby tzv. Liškovy vily (čp. 308) v kat. území Kudlov, obec Zlín, která byla v jeho vlastnictví, a že v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 zákona o DPH uplatňoval z přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně. Není také sporu o tom, že předmětem podnikání stěžovatele byl pronájem nemovitostí a že stěžovatel očekával, že rekonstruovanou vilu použije pro svou podnikatelskou činnost a oproti nárokovanému odpočtu daně bude povinen k dani na výstupu z ceny nájmu. Uvedené stěžovatel v daňovém řízení prokazoval smlouvu o budoucí nájemní smlouvě ze dne 15. 10. 2003 uzavřenou s budoucím nájemcem – společností TAJMAC-ZPS, a.s. Plnění od dodavatele v rámci rekonstrukce tedy byla přijata se záměrem použít předmětný objekt pro další ekonomickou činnost stěžovatele, a proto stěžovatel měl ve zdaňovacím období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění (dodávka prací), možnost uplatnit nárok na odpočet daně z těchto přijatých plnění. Při daňové kontrole však bylo zjištěno a stěžovatelem doloženo, že kupní smlouvou ze dne 27. 11. 2009 došlo k prodeji nemovitostí čp. 308 jako nedokončené stavby.

[27] Na základě uvedených zjištění je třeba vyjít z relevantní právní úpravy nároku na odpočet daně.

[28] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH ve znění v rozhodné době *nárok na odpočet daně má plátec, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.*

[29] Podle § 73 odst. 2 zákona o DPH ve znění platném pro rok 2009 *nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata úplata, pokud z této úplaty plátcí vznikla povinnost přiznat daň.*

[30] Podle § 73 odst. 2 zákona o DPH ve znění platném pro roky 2007 a 2008 *nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata platba plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, pokud k přijetí došlo před uskutečněním zdanitelného plnění.*

[31] Podle § 73 odst. 11 zákona o DPH ve znění platném pro roky 2007 a 2008 *nárok na odpočet daně lze uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.*

[32] Podle § 73 odst. 12 zákona o DPH ve znění platném pro rok 2009 *nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Po uplynutí této*

lhůty je však plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, u kterých mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, pokud daň na výstupu z těchto plnění přiznal.

[33] Podle § 75 odst. 1 zákona o DPH ve znění platném v rozhodné době *nárok na uplatnění odpočtu daně nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51, a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud tento zákon nestanoví jinak.*

[34] Podle § 51 odst. 1 písm. e) zákona o DPH ve znění platném v rozhodné době *při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 je od daně bez nároku na odpočet daně osvobozen převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56).*

[35] Z citované zákonné úpravy vyplývá, že nárok na odpočet daně je dán jediné za podmínky, že plátce přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění vyjmenovaných v § 72 uvedeného zákona (dále také plnění s nárokem na odpočet). K tomu, aby daň z přidané hodnoty byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, která zatížila pořizování zboží nebo služeb na vstupu, také předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořizování jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet. Zároveň z této úpravy také vyplývá, že *uplatnění nároku na odpočet daně zákon spojuje s okamžikem, který může časově předcházet splnění uvedené podmínky.* Uvedená podmínka je formulována slovem „použije“, tedy v budoucím čase, a ze sledu ekonomických činností je také logické, že plátce daně zdanitelné plnění nejprve přijme a teprve poté je může použít pro uskutečnění následných plnění. To znamená, že zákon umožňuje uplatnění nároku na odpočet daně (rozumí se možnosti odečíst si daň na vstupu v daňovém přiznání) dříve, než dojde k prokázání splnění věcné podmínky pro nárok na odpočet, tj. vůbec ke zjištění oprávněnosti nároku. Zákon stanoví, že nárok na *uplatnění* odpočtu daně vzniká současně s povinností přiznat daň na výstupu (§ 72 odst. 1 cit. zákona), avšak zároveň dává na výběr plátcům daně, kdy tak učiní, totiž nejdříve za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění (§ 73 odst. 2 cit. zákona), a nejspíše ve lhůtě stanovené v § 73 odst. 11 (odst. 12). Stěžovatel této možnosti využil, a proto nebylo žádného zákonného důvodu, aby správce daně tuto jeho volbu neuznal a k uplatněnému odpočtu nepřihlédl, zvláště jestliže stěžovatel vyvíjel podnikatelskou činnost a plnění ze stavby této podnikatelské činnosti odpovídalo. Pokud tedy zákon připouští, aby plátce daně nárok na odpočet uplatnil předem, než splní věcnou podmínku nároku, pak je třeba uplatnění nároku na odpočet daně považovat za oprávněné, to však nemusí znamenat, že plátcům daně, který nárok v souladu se zákonem uplatnil, tento nárok skutečně vznikl autonomně jednou pro vždy, bez ohledu na pozdější splnění podmínky, s níž je nárok na odpočet daně evidentně spojen.

[36] Oprávněnost nároku na odpočet daně nemůže být z povahy věci, kdy je tento nárok podmíněn dalším zákonem kvalifikovaným použitím přijatých plnění, posuzována izolovaně jediné k době, kdy je nárok uplatňován. Oprávněnost nároku na odpočet má celistvý, věcný význam, nelze jej redukovat pouze na právo uplatnit si odpočet daně na vstupu v daňovém přiznání, ostatně to zákon v dikci ust. § 72 odst. 1 odlišuje ve slovním vyjádření: „nárok na odpočet daně“ a „nárok na uplatnění odpočtu daně“. Podmíněnost nároku na odpočet daně použitím přijatých plnění v souladu se zákonem je předpokladem pro neutralitu daně, která dává smysl nároku na odpočet. Krajský soud náležitě vyložil podstatu neutrality daně z přidané hodnoty, spočívající v možnosti odečítat daň na vstupu v daňovém přiznání během části nebo celé doby hospodářské činnosti plátce v řetězci dodavatelů tak, aby daň na vstupu, kterou musí plátce zaplatit u přijatých zdanitelných plnění jinému plátcovi jako součást ceny přijatých plnění, plátce daně nezatěžovala a měl nárok na její vrácení stejně tak jako jiný plátce, jemuž následně poskytuje přijaté zdanitelné plnění. V uvedeném

smyslu daňová povinnost jednoho plátce by měla být následována nárokem na odpočet u druhého plátce tak, aby pozice osob povinných k dani byly neutrální. Princip neutrality je nejen vyjádřen v ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH v tom, že věcnou podmínkou nároku na odpočet daně je použití přijatých plnění pro další ekonomickou činnost plátce, neboť v ní se uplatňuje daň na výstupu a princip odpočtu daně u dalšího plátce, ale i v ust. § 75 odst. 1 zákona, jehož účelem je neumožnit odpočet daně v případě zdanitelného plnění, na které nenavazuje další zdanitelné plnění, ale plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Z uvedeného je zřejmé, že zásadu neutrality daně z přidané hodnoty nelze vztahovat toliko k okamžiku jejího praktického projevu, spočívajícího v odpočtu daně na vstupu v rámci podání daňového priznání daně na výstupu, jak míní stěžovatel, nýbrž ve vztahu k celému běžnému rámci ekonomické činnosti plátců daně, v němž systém daně z přidané hodnoty vytváří neutralitu v daňové zátěži navazujících ekonomických činností daňových subjektů a za podmínky, že tyto činnosti dani z přidané hodnoty podléhají. Zásada neutrality daně je proto narušena, jestliže na přijatá zdanitelná plnění nenavazují žádné ekonomické činnosti zdanitelné toutéž daní. Zákon o dani z přidané hodnoty proto v ust. § 75 odst. 1 definoval nárok na odpočet daně rovněž negativním vymezením, kdy tento nárok nevzniká za situace, kdy plátce daně použije přijatá zdanitelná plnění k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Proto vznik nároku na odpočet daně v jeho smyslu a účelu je třeba posuzovat dle vzájemné provázanosti a celistvosti ust. § 72 odst. 1, § 73 a § 75 odst. 1 zákona o DPH, neboť každý jiný, izolovaný výklad těchto ustanovení by byl v rozporu se zásadou neutrality daně.

[37] Z uvedených důvodů je stěžovatelovo „hledání“ zákonného podkladu pro zánik (ztrátu) nároku na odpočet daně nadbytečné, neboť výklad nároku na odpočet daně dle ust. § 72 až § 75 odst. 1 zákona o DPH nelze vést k rozlišování vzniku nároku na odpočet daně a zániku (ztráty) nároku na odpočet daně. Takové rozlišení nemá oporu v zákoně, zákon o DPH zřetelně stanoví, kdy je dán nárok na odpočet daně (za hmotněprávní podmínky v § 72 odst. 1), kdy jej lze uplatnit procesním způsobem - v podání, jímž je daňové priznání (ust. § 72 odst. 1 a 73 odst. 11) a dále negativním vymezením, kdy nárok na odpočet daně dán není (§ 75 odst. 1). Zákon neupravuje zánik nároku na odpočet daně, protože k takovému zániku nedochází, plátce daně buď má nebo nemá nárok na odpočet daně a takové situace jsou zpravidla plátcům daně při výkonu své běžné podnikatelské činnosti známy. Nelze jistě vyloučit, že obdobně jako u stěžovatele mohou nastat situace, kdy plátce daně z důvodu nějakých okolností nemůže jím přijatá plnění použít a splnit tak věcnou podmínku pro nárok na odpočet daně. Ani v takovém případě však nelze hovořit o zániku (ztrátě) nároku na odpočet daně, a to proto, že takový nárok dle ust. § 72 odst. 1 zákona nemůže vůbec vzniknout. Nárok mohl být dle § 73 odst. 2 zákona dopředu uplatněn, avšak ve svém věcném pojetí vůbec nevznikl. Nevznikne-li nárok na odpočet daně, nejsou-li splněny podmínky jeho vzniku, nemůže dojít ani k zániku (ztrátě) nároku na odpočet daně. Výchozí premisa stěžovatele rozlišující vznik a zánik (ztrátu) nároku na odpočet daně tedy neodpovídá znění ani smyslu zákona, a proto nemůže opodstatněně vést k úvaze o vzniku nároku na odpočet daně k jinému okamžiku než ex tunc a k úvaze o samostatné existenci daně na vstupu bez vázanosti na daň na výstupu, která by tak popřela systém fungování daně. Takovou mylnou úvahu lze vysledovat z tvrzení stěžovatele o oprávněnosti odpočtu daně i za situace, kdy dani na vstupu neodpovídá daň na výstupu.

[38] Výklad krajského soudu o oprávněnosti odpočtu daně, vycházející nejen ze znění zákona o DPH, ale i ze systému fungování daně z přidané hodnoty a zásady neutrality daně, není v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, se směrnicí 2006/112/ES ani s judikáty Evropského soudního dvora, jichž se stěžovatel dovolává. Ve vztahu k uvedené judikatuře považuje Nejvyšší správní soud v souzené věci tvrzení stěžovatele obsažené v kasační stížnosti za poněkud zavádějící.

[39] Předně částečně zavádějící je tvrzení, že krajský soud zvolil na podporu svých závěrů nevhodný judikát Nejvyššího správního soudu, neboť má zato, že v rozsudku ze dne 9. 6. 2011, č. j. 9 Afs 23/2010 – 60, jde o odlišný případ. Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku zabýval výkladem ust. § 75 odst. 1 zákona o DPH na bázi situace, kdy stěžovatelka od počátku zamýšlela, že přijaté zdanitelné plnění nepoužije k uskutečnění zdanitelných plnění, a proto správce daně a krajský soud byl oprávněn hodnotit, že podmínky pro aplikaci § 75 odst. 1 zákona o DPH byly splněny již při neoprávněném uplatnění odpočtu daně a mohl shledat, že stěžovatelka nebyla podle citovaného ustanovení oprávněna nárok na odpočet daně uplatnit. Tento případ byl tedy soudy hodnocen tak, že stěžovatelce nejenže nevznikl nárok na odpočet daně z důvodu zřejmého nepoužití přijatých plnění pro její další ekonomickou činnost, ale nevznikl jí ani nárok na uplatnění odpočtu daně v okamžiku, který zvolila pro uplatnění odpočtu, neboť v tento okamžik již bylo zřejmé, že podmínky nároku na odpočet nesplní. Nicméně odhlédnuto od této specifické situace, nelze nepostřehnout, že Nejvyšší správní soud se následně vyslovil i k tomu, že pro posouzení nároku na odpočet daně nemusí k faktickému uskutečnění záměru (tj. k použití či nepoužití přijatých plnění pro další ekonomickou činnost) dojít k okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně, k čemuž směřovala v té věci argumentace stěžovatelky. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvedl, že i v takovém případě (tj. dojde-li k plnění později, než je uplatněn nárok na odpočet daně) jsou daňové subjekty povinny ustanovení § 75 odst. 1 zákona o DPH dostat (tedy smířit se s tím, že nemají nárok na odpočet daně). Nejvyšší správní soud k tomu uvedl to, z čeho vycházel výslovně i krajský soud v této souzené věci, totiž, že v opačném případě by toto ustanovení zcela postrádalo smysl, neboť daňové subjekty by s uskutečněním plnění osvobozeným bez nároku na odpočet daně vždy vyčkaly až na uplynutí okamžiku, ke kterému je nutno nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění uplatnit, a tento nárok by pak bez dalšího uplatňovaly.

[40] Z uvedeného je zřejmé, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2011, č. j. 9 Afs 23/2010 – 60, byť formulované v jiném specifickém případě, vycházejí ze shodného vymezení vzniku nároku na odpočet daně včetně ust. § 75 odst. 1 zákona o DPH, a proto jsou použitelné i na daný případ.

[41] Nejvyšší správní soud nepovažuje za zcela případnou ani kasační argumentaci stěžovatele poukazující na judikaturu Evropského soudního dvora, demonstrující legální případy odpočtu daně na vstupu a jeho ponechání i při absenci daně na výstupu. Tuto svoji argumentaci v případě nedokončených investic stěžovatel již uplatňoval v daňovém řízení k výzvě správce daně a v podané správní žalobě, nicméně nejde o zcela srovnatelné případy s případem stěžovatele. To také odůvodnil krajský soud tím, že šlo o případy, kdy oproti dani na vstupu nebylo na výstupu žádné plnění, zatímco v případě stěžovatele šlo výslovně o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že ust. § 75 odst. 1 zákona o DPH je ustanovením vnitrostátního práva, souladným s výše vyloženým principem neutrality, vyjádřeným v čl. 17 dříve platné směrnice 77/338/EHS, z níž vycházely oba stěžovatelem zmíněné rozsudky ve věcech INZO C-110/94 a I/S Fini.H (C-32/03). Rozsudky se týkaly výkladu čl. 4 odst. 1 až 3 uvedené směrnice k druhému v pořadí vedenému rozsudku Evropského soudního dvora. Nejvyšší správní soud podotýká, že tento rozsudek se týkal výkladu osoby povinné k dani a typu hospodářské činnosti vzhledem ke konkrétnímu plátcí, který vstoupil do likvidace, avšak pokračoval v provozní činnosti, přičemž přijímal služby nájmu a měl provozní výdaje z placení nájmu a poplatků z prostor sloužících k této činnosti, tedy za účelem a v souvislosti s ukončením hospodářské činnosti.

[42] Nejvyšší správní soud nenalezl podporu pro právní názor stěžovatele ani ve výkladu ust. § 19 a § 19a dříve platného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který vyjádřil v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64, jenž obstál před rozšířeným senátem (srov. rozsudek ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155). Uvedená judikatura svědčí názoru

krajského soudu i Nejvyššího správního soudu v této věci, že nárok na odpočet daně je třeba posuzovat v celku všech podmínek, které zákon pro vznik nároku stanoví, v té věci tedy dle § 19 i § 19a zákona č. 588/1992 Sb. shodně jako v souzené věci dle § 72 odst. 1, § 73 a § 75 odst. 1 platného zákona o DPH. Stěžovatel z těchto rozsudků pouze dovozuje, že z posuzovaných ustanovení zákona o DPH vyplývají toliko podmínky nároku na odpočet a nikoliv podmínky ztráty. Toto tvrzení stěžovatele je klíčové a pravdivé. Jsou to totiž jediné podmínky, které zákon stanoví jako rozhodující pro posouzení nároku na odpočet daně, ztrátu odpočtu zákon neupravuje, proto neoprávněnost nároku na odpočet daně nelze hledat v neexistující úpravě o ztrátě nároku, nýbrž je jí třeba posuzovat dle podmínek nároku. Podmínky právní účinnosti určitých úkonů, plnění či událostí jsou běžně v právních předpisech koncipovány a ve vztahu k jejich naplnění je pak posuzováno, zda právní následky takových skutečností nastaly.

[43] Závěry krajského soudu a uvedený výklad nároku na odpočet daně ob stojí i z hlediska stěžovatelem namítané novelizace ust. § 77 zákona o DPH provedené zákonem č. 47/2011 Sb. s účinností od 1. 4. 2011. Uvedenou novelou byl zaveden korekční mechanismus způsobu vyrovnání odpočtu daně pro případ, kdy je původně nárokován odpočet daně, avšak plátce přijaté plnění (krátkodobý obchodní majetek) v rámci svých ekonomických činností použije pro jiné účely. Důvodová zpráva k novelizaci ust. § 77 uvádí, že půjde o drobný majetek, zásoby a že bude pokrývat případy, kdy plátce předpokládal, že přijaté zdanitelné plnění použije pro uskutečnění zdanitelného plnění, uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši, avšak po uplatnění odpočtu přijaté plnění použil pro osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně. Z tohoto titulu mu vznikne povinnost původně uplatněnou výši odpočtu daně vyrovnat ve výši rozdílu mezi výší nároku na odpočet daně v okamžiku použití majetku a výší původního uplatněného odpočtu. Toto ustanovení však na daný případ odpočtů za roky 2007-2009 a prodeje nemovitosti věcně ani časově nedopadá a pro danou věc je irelevantní.

[44] Nejvyšší správní soud proto k právní úpravě dané zákonem o DPH shrnuje, že krajský soud nepochybil ve svém právním posouzení, že na dříve uplatněný nárok na odpočet daně je potřeba v důsledku událostí, které se uskutečnily v budoucnu a které nárok na odpočet daně vylučují, nahlížet jako na neoprávněný nárok na odpočet daně, a to samozřejmě od samého počátku, neboť v okamžiku jeho uplatnění nebylo možné zhodnotit naplnění věcné podmínky pro uplatnění nároku a ta je nepochybně obligatorním znakem oprávněnosti nároku na odpočet daně. Není tedy rozporu v posouzení věci mezi závěry žalovaného a krajského soudu. Oba tyto rozhodující orgány shodně konstatovaly nesplnění podmínky pro vznik nároku na odpočet daně, žalovaný pouze hodnotil, že stěžovatel byl oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně předem a krajský soud zhodnotil, že ve výsledku posouzení plnění nelze na tento nárok pohlížet jako na nárok oprávněný. Je-li nárok na odpočet daně podmíněn určitým plněním, musí být nárok, který je shledán jako neoprávněný pro nesplnění takové podmínky, posuzován jako neoprávněný od samého počátku (ex tunc). V takovém případě nemůže být plátcí daně zachován odpočet daně, a proto bylo na něm, aby svou daňovou povinnost vypořádal zákonem stanovenými prostředky. Protože instituty opravy a úpravy daně ani vyrovnání daně dle ust. § 77, 78 a 79 zákona o DPH, ve znění pro předmětná zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009, jak ostatně sám stěžovatel uznává, na případ stěžovatele nedopadají, jedinou zákonnou a existující možností po zjištění, že stěžovatel nesplnil podmínku pro nárok na odpočet daně, bylo podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší. Protože stěžovatel dodatečné daňové přiznání nepodal, správce daně mu daň z přidané hodnoty včetně penále doměřil po právu.

[45] K replice stěžovatele, v níž začal uplatňovat námitky nedotknutelnosti pravomocného rozhodnutí o původně vyměřené dani, a to ani cestou dodatečného daňového přiznání, a zmínil i možnost obnovy řízení s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zdejší soud konstatuje, že jde o námitky, které nebyly uplatněny v zákonné lhůtě pro podání žaloby, a proto je

kasační stížnost v rozsahu těchto kasačních námitek dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny, promítly-li se do námitek kasačních. Stěžovatel byl v předcházejícím řízení před krajským soudem v postavení žalobce, po kterém lze spravedlivě žádat, aby soustředil veškeré námitky již v žalobním tvrzení před krajským soudem. Pokud tak neučinil, nemůže se v řízení o kasační stížnosti domáhat přezkumu soudního rozhodnutí v otázce, která nebyla předmětem jeho žaloby a tím tedy ani argumentace krajského soudu. Nicméně Nejvyšší správní soud nemůže na tyto námitky, jsou-li uváděny silně zavádějícím způsobem na rozdíl od obsahu a podstaty věci v uvedeném rozsudku tohoto soudu, nereagovat. Stěžovatel si totiž v replice k citaci pasáže z uvedeného rozsudku, která správně zní: „*Pravomocné rozhodnutí je odstranitelné pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví ke podané žalobě proti tomuto rozhodnutí správního orgánu*“, připojil na závěr vlastní dovětek ve znění: „*nikoliv však prostřednictvím dodatečného daňového přiznání*“, ačkoliv takové hodnocení v souvislosti s dotčeností pravomocného rozhodnutí o vyměření daně Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku neučinil. Stěžovatel pominul, že citovaná pasáž souvisela s tím, „*že při předložení dodatečného daňového přiznání se pravomoc správce daně zjišťovat skutkový stav vztahuje jen na ty skutečnosti, jež jsou významné pro posouzení pravdivosti a případné právní relevance tvrzení daňového subjektu uvedených v dodatečném daňovém přiznání a pokud jde o zjišťování a prověřování jiných skutečností, pak se musí jednat o takové skutečnosti, které jednak nenaplní některý z důvodů pro použití mimořádných opravných prostředků (§ 41 zákona o správě daní a poplatků) a dále o skutečnosti, které nebyly v dosavadním řízení správními orgány posuzovány*“. V souzené věci stěžovatele by v dodatečném daňovém přiznání šlo o posouzení podmínky nároku na odpočet daně dle události pozdější – prodeje nemovitosti, která nebyla ani nemohla být předmětem posouzení při uplatnění nároku na odpočet, avšak byla (z hlediska obnovy řízení) od počátku známa. Zákon o dani z přidané hodnoty stanoví již výše vyložený systém daně z přidané hodnoty a jemu odpovídající způsob uplatňování a prokazování nároku a zákon o správě daní a poplatků připouštěl dodatečné daňové přiznání. Tím připouštěl i další rozhodnutí o dani vydané na základě dodatečného daňového přiznání, v němž se posuzují skutečnosti rozhodné pro doměření daně oproti poslední známé daňové povinnosti.

VI. Závěr a náklady řízení

[46] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou kasační námitku nesprávného právního posouzení věci, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.).

[47] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ust. § 60 odst. 1 5 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu nenáleží 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 agendy nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu