



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové, soudce JUDr. Jaromíra Klepše a soudce JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobce: **Wine Management podfond s.r.o., IČO: 07175302**
sídlem Jindřišská 941/24, 110 00 Praha 1 – Nové Město
zastoupená advokátem Mgr. Robertem Novotným
sídlem Jeseniova 1151/55, 130 00 Praha 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.6.2024, č. j. 17895/24/5300-22444-711887,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 14.8.2024 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6.6.2024, č.j. 17895/24/5300-22444-711887, (dále také „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „prvostupňový správce daně“), ze dne 12.2.2024, č.j. 854100/24/2001-52524-104172.
2. Podstatou sporu je posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného, kterým zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí prvostupňového správce daně a jeho rozhodnutí potvrdil. Konkrétně jde o to, zda je možné, aby totožný daňový subjekt nárokoval odpočet daně z plnění, z nichž již nárok na odpočet v minulosti uplatňoval a tento mu nebyl přiznán.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jako odvolací orgán podle ustanovení § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, přezkoumal ve smyslu § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu odvoláním napadené rozhodnutí prvostupňového správce daně ze dne 12.02.2024, č. j. 854100/24/2001-52524-104172 – platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterým byl za zdaňovací období měsíce prosince roku 2022 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 4 881 836 Kč (dále také „napadené rozhodnutí prvostupňového správce daně“) a podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), ve věci odvolání žalobkyně, podaného dne 11.03.2024 pod č. j. 1760455/24 (dále jen „odvolání“) proti shora uvedenému rozhodnutí, rozhodl o zamítnutí odvolání a potvrzení napadeného rozhodnutí prvostupňového správce daně.
4. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve stručně zrekapituloval dosavadní průběh řízení.
5. Žalobkyně podala dne 31.1.2023 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce prosince roku 2022, v němž si nárokoval nadměrný odpočet ve výši 10 053 871 Kč. V návaznosti na to došlo prvostupňovým správcem daně k zahájení postupu k odstranění pochybností podle daňového řádu za účelem prověření nesouladu v kontrolním hlášení žalobkyně, a to doručením výzvy dne 3.3.2023. Na základě tohoto postupu došlo k zahájení daňové kontroly dne 04.09.2023, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Prvostupňový správce daně ze zprávy o daňové kontrole (č.j. 793924/24/2001-61593-107917) zjistil, že část z nárokovaného odpočtu daně si žalobkyně uplatňovala již v předchozích zdaňovacích obdobích. Konkrétně se jednalo o zdaňovací období měsíce prosince roku 2021 a měsíců března a dubna roku 2022 (daňové doklady č. 101201823, 101203681, 412204496 a 21008556), kdy předmětem těchto plnění byl nákup investičních vín v celkové hodnotě základu daně 24 628 738 Kč. Tyto nároky však prvostupňový správce daně neuznal, neboť žalobkyně neprokázala jejich oprávněnost. Platební výměry za tato zdaňovací období nabyly právní

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

moci, aniž odvolatel proti nim uplatnil opravné a dozorčí prostředky, které daňový řád dává v § 108 k dispozici. A protože podle jeho názoru k opakovanému uplatnění nároku na odpočet daně z identických plnění nemůže dojít, část nárokovaného odpočtu daně ve výši 5 172 035 Kč nepřiznal. Prvostupňový správce daně tak vydal platební výměr za zdaňovací období prosince roku 2022, v němž odvolateli vyměřil nadměrný odpočet ve výši 4 881 836 Kč, oproti žalobkyni nárokovanému nadměrnému odpočtu ve výši 10 053 871 Kč, přičemž rozdíl činí právě částka 5 172 035 Kč.

6. Žalovaný následně vypočítává hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně, které upravuje § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a formální podmínky vzniku nároku na odpočet daně v § 73 ZDPH. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že plátce uplatnil odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použil k uskutečňování plnění uvedených ve výčtu § 72 odst. 1 ZDPH (hmotněprávní podmínka je splněna), a zároveň disponoval daňovými doklady a zdanitelné plnění uplatnil ve lhůtě tří let od prvního dne následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl (splněna formální podmínka). O tom mezi stranami není sporu. Z těchto pravidel však podle žalovaného nevyplývá možnost daňového subjektu uplatňovat stejný nárok vícekrát. Jelikož bylo o nárocích, které jsou předmětem sporu, pravomocně rozhodnuto, aniž by žalobkyně uplatnila jak řádné, tak mimořádné opravné prostředky, nelze ignorovat nevyužití opravných prostředků a uplatňovat stejný nárok opakovaně až do uplynutí tříleté lhůty podle § 73 odst. 3 ZDPH.
7. Žalovaný poté v rozhodnutí vylicil právní základ, žalobkyni předložené důkazy a vypořádal se s odvolacími důvody.

III. Žaloba

8. Žalobkyně soustřeďuje žalobní námitky primárně do jednoho ústředního okruhu, kdy spatřuje nesprávnost rozhodnutí žalovaného v důsledku chybné interpretace překážky věci rozhodnuté v daňovém řízení. Podle ní výše citované platební výměry překážku věci rozhodnuté nezaložily a žalobkyně tedy byla oprávněna k opakovanému uplatnění nároku na odpočet DPH z týchž daňových dokladů za jiné zdaňovací období.
9. Svá tvrzení opírá o starší judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“), konkrétně o rozhodnutí č. j. 7 Afs 193/2006-79, publikovaném pod č. 2329/2011 Sb. NSS, které se vztahuje k již neúčinnému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož *„uplatnění nároku v daňovém přiznání a jeho vyměření správcem daně I. stupně jistě nemůže samo o sobě založit překážku rei iudicatae. Zákon o správě daní a poplatků v ust. § 46 odst. 7 (pozn. dnes § 143 odst. 1 DŘ) totiž výslovně stanoví, že právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímú dodatečnému stanovení na překážku. Tuto překážku nemůže založit ani samotné provedení vytykácího řízení, neboť se jedná pouze o procesní úkon, resp. o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení výše daně.“* Tento právní názor NSS několikrát potvrdil i za účinnosti daňového řádu, např. rozsudek ze dne 18.11. 2010, č. j. 5 Afs 8/2012-138 či rozsudek ze dne 26.10.2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, publikovaný pod č. 3646/2017 Sb. NSS – z tohoto rozhodnutí též plyne, že překážka věci pravomocně rozhodnuté se v daňovém řízení obecně neuplatňuje. Jestliže překážka věci rozhodnuté nevzniká v situaci, kdy nárok na odpočet je uplatněn a správcem daně vyměřen, tím spíše nevzniká v situaci, kdy ho správce daně nevyměří.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10. V citovaném rozhodnutí pod č. 2329/2011 Sb. NSS dále Nejvyšší správní soud dovozuje tři podmínky totožnosti věci v daňovém řízení. Pokud nedojde k jejich kumulativnímu splnění, překážka věci rozhodnuté se zde nemůže uplatnit. Jedná se o totožnost předmětu, časového období a posuzované otázky. Žalobkyně uznává, že v jejím případě je sice dána totožnost předmětu (DPH) a uplatňovaného nároku (nárok na odpočet), nesouhlasí však s tím, že by se jednalo o totožné časové období (prosinec 2022 oproti prosinci 2021, březnu 2022 a dubnu 2022). Navíc, i kdyby došlo ke splnění všech třech podmínek, překážka věci rozhodnuté je přípustná pouze tehdy, bylo-li o nároku na odpočet daně rozhodnuto na základě podkladů a posouzení učiněných odvolacím orgánem. V případě žalobkyně ale nároky na odpočet citované v tomto bodě odvolací orgán věcně vůbec neposuzoval, tím spíš by překážka rei iudicatae neměla nastat.
11. Oprávněnost nároku navíc vyšla najevo při daňové kontrole za období prosinec 2022, když se při místním šetření v rámci porovnání skladové evidence se skutečným stavem skladových zásob ukázalo, že dané lahve se ve skladu skutečně nacházejí.
12. Doslovné znění ZDPH přitom opakované uplatňování nároku na odpočet daně v případě jeho neuznání výslovně nezakazuje. Z aplikace zásady legální licence vyjádřené v ústavním pořádku České republiky žalobkyně dovozuje, že daný postup není zákonem zakázaný, tudíž je dovolený.
13. Ke konečnosti uplatňovaných nároků nemůže vést ani nabízející se jazykový výklad ustanovení § 73 odst. 2 ZDPH, který volí formulaci „uplatnit,“ nikoli „uplatňovat.“ Takovouto argumentací žalobce rezignuje na základní zásadu daňového řízení, totiž správně zjistit daň (§ 1 odst. 2 DŘ a rozsudek NSS č.j. 2 Afs 234/2014-47 ze dne 10.6.2015). NSS ve své judikatuře zdůrazňuje základní účel daňového řízení, kterým je stanovení a vybrání daně ve správné výši, jakožto zásada, k níž by měly všechny orgány finanční správy při své činnosti směřovat (rozsudek ze dne 10.6.2015, č.j. 2 Afs 234/2014-47) a také mnohokrát vyslovenou tezi o tom, že současně DŘ upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (srov. rozsudky ze dne 27.2.2014, č.j. 9 Afs 41/2013-33 a ze dne 23.8.2013, č.j. 5 Afs 83/2012-56). Tím, že žalovaný obhajuje své rozhodnutí principy právní jistoty a legitimního očekávání, pouze ospravedlňuje svou rezignaci na správné zjištění daně.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě a další podání účastníků

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout. Dále shrnuje průběh řízení před orgány finanční správy a žalobní námitky žalobkyně.
15. Co se týče citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 193/2006-79 ze dne 25.10.2007, žalovaný částečně odkazuje na své rozhodnutí o odvolání, když za zásadní považuje skutečnost, že se týkalo doměřovacího řízení, kde skutečně platí tvrzení žalobkyně, což podporuje i odkazem na § 141 DŘ. V doměřovacím řízení skutečně obecně platí nemožnost založit překážku věci rozhodnuté pouze na základě pravomocného rozhodnutí o původním vyměření daně. Danou situaci ovšem nelze ztotožnit s právě řešeným problémem – žalobkyně nepodala dodatečné daňové přiznání, pouze uplatnila též nárok na daňový odpočet v dalším zdaňovacím období. Rovněž rozsudek ze dne 26.10.2017 č.j. 5 Afs 27/2017-45 se vztahoval k doměřovacímu řízení.
16. K podpoře svého tvrzení poukazuje žalovaný na rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 26/2017-55 ze dne 23.7.2018, které zdůrazňuje, že k přezkumu rozhodnutí

v daňovém řízení slouží zejména řádné a mimořádné prostředky, popř. navazující soudní přezkum, nikoli opětovné podání návrhu, o kterém již bylo pravomocně rozhodnuto. Ztotožňuje se též s argumentací Krajského soudu v Ostravě odkazující na § 106 odst. 1 DŘ, podle nějž zakládá jakékoli meritorní rozhodnutí o uplatněném nároku na odpočet překážku věci rozhodnuté pro případná další řízení s identickým předmětem, časovým obdobím a posuzovanou otázkou, a to i v doměřovacím řízení. Proto ani v tomto řízení není zákaz uplatnit zásadu věci rozhodnuté absolutní. Žalovaný si je vědom následného zrušení tohoto rozsudku Nejvyšším správním soudem. K tomu však došlo z odlišných důvodů, možnost použít překážku věci rozhodnuté zde nebyla zpochybněna, navíc byla následně potvrzena v Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 8.12.2023 pod č.j. 5 Afs 43/2021-91.

17. To, že správce daně původními platebními výměry nárok na odpočet nepřiznal, neznamená existenci negativního rozhodnutí o této otázce. Žalovaný uvádí, že platební výměr je rozhodnutím o dani a nelze jej považovat za negativní rozhodnutí čistě z důvodu nestanovení daně v nárokované výši. Žalovaná tím směřuje k vyvrácení argumentu o tom, že negativní rozhodnutí není s to založit překážku věci rozhodnuté. Své závěry podporuje odkazem na rozsudek NSS ze dne 26.9.2019, č.j. 2 Afs 316/2018-35.
18. Namítá-li žalobkyně nesplnění jedné z kumulativních podmínek k tomu, aby se dalo uvažovat o vzniku překážky věci rozhodnuté, konkrétně totožnost časového období, nejde dle žalovaného o to, ve kterém zdaňovacím období byl nárok uplatněn, ale o to, kdy se zdanitelné plnění, související s konkrétním odpočtem, uskutečnilo.
19. Zásadu legální licence, jakožto právní princip, je třeba vykládat v kontextu ostatních právních principů, s nimiž může přijít do konfliktu. Takovým principem je též zásada ne bis in idem, používaná téměř ve všech správních řízeních. K námitce žalobkyně ve vztahu k jazykovému výkladu § 73 odst. 3 ZDPH žalovaný uvádí následující. Vnímá i jeho teleologickou rovinu, kdy účelem tříleté lhůty k uplatnění nároku je podle něj poskytnout beneficium daňovým subjektům v situacích, kdy daňový subjekt odpočet dříve uplatnit opomněl nebo nebyl schopen shromáždit potřebné doklady. Opakované uplatňování totožných plnění pak může dle jeho mínění hraničit se zneužitím práva.
20. Konečně žalovaný nezpochybnuje základní zásadu daňového řízení, totiž správně vyměřit a vybrat daň s důrazem na hledisko materiální spravedlnosti. Na druhé straně je nutné stanovit v každém řízení určitá procesní omezení, jež mohou mít podobu lhůt či překážek řízení, a ty je třeba dodržovat. Materiální spravedlnosti mohla žalobkyně dosáhnout uplatněním ať řádných, či mimořádných opravných prostředků.
21. V replice žalobce k vyjádření žalovaného ze dne 17.9.2024 žalobce nejdříve stručně shrnuje hlavní argumenty ve vyjádření žalovaného a konstatuje, že žádný z nich není relevantní. Obsáhleji se vyjadřuje k rozsudku Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 26/2017-55, který podle něj není přílehlavý na zde řešenou situaci. Navíc je třeba setrvat na konstantním požadavku tří základních znaků totožnosti věci – ty v posuzované věci splněny nejsou. Dále žalobce poukazuje na to, že i kdyby se jednalo o překážku věci rozhodnuté, žalobou naříkané rozhodnutí je přesto nezákonné, protože odpůrce by měl v takovém případě řízení zastavit podle § 106 odst. 1 písm. d) DŘ. Žalobkyně nadřazuje zásadu materiální spravedlnosti nad princip právní jistoty, kdy účelem prekluzivní tříleté lhůty je podle ní správné zjištění a vyměření daně, a až po uplynutí této lhůty se dostává do popředí zásada legitimního očekávání a právní jistoty.

22. Na repliku žalobce reagoval žalovaný svým vyjádřením ze dne 30.4.2025, v němž setrval na svém názoru, který podpořil odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Af 16/2024-34, ze dne 14.3.2025, v němž se soud s názorem žalovaného ztotožnil.
23. Na vyjádření žalobce reagoval žalovaný replikou č. 2, v níž zastává názor o nepřiléhavosti odkazovaného rozhodnutí na daný případ a setrává na svém stanovisku.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

24. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba byla podána včas osobou k tomu oprávněnou.
25. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž žalobce a žalovaný souhlasili (§ 51 odst. 1 s.ř.s.) Žalobce na výzvu podle § 51 odst. 1 s.ř.s. ve lhůtě dvou týdnů od doručení nereagoval, proto se má za to, že souhlas byl udělen. Žalovaný k výzvě soudu dle § 51 odst. 1 s. ř. s. vyjádřil výslovný souhlas s takovým projednáním věci ve svém vyjádření k žalobě ze dne 17.9.2024. Soud neshledal důvod nařídít jednání ani z důvodu dokazování. Veškeré pro věc podstatné podklady potřebné pro rozhodnutí věci vyplývají z předloženého správního spisu žalovaného, přičemž tím se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS z 29. 1. 2009).
26. Žaloba není důvodná.
27. Soud rekapituluje, že žalobce dne 31.1.2023 podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec roku 2022. V něm uplatňoval nárok na nadměrný odpočet ve výši 10 053 871 Kč. Žalovaný v průběhu postupu k odstranění pochybností podle § 89 DŘ zjistil důvody pro zahájení daňové kontroly podle § 85 an. DŘ, na jejímž základě zjistil, že část nárokovaného odpočtu v daňovém přiznání ze dne 31.1.2023 již byla žalobcem uplatněna, a z tohoto důvodu mu nárok na nadměrný odpočet nepřiznal. Esenciální pro vyřešení předestřené sporu je otázka, zdali je možné v daňovém řízení uplatnit opětovně stejný nárok na odpočet daně za totožné plnění v případě, kdy tento nárok v minulosti nebyl uznán. Soud považuje za vhodné nejprve poukázat na širší kontext daňového řízení jako specifického správního řízení.
28. Obecným „kodexem“ správního řízení je zákon č. 500/2004 Sb., správní řád (dále též „SŘ“). Upravuje mimo jiné základní zásady správního řízení, správní řízení jako takové, jednotlivé druhy forem správní činnosti a další nezbytné oblasti pro fungování veřejné správy. Tento zákon v ustanovení § 177 odst. 1 uvádí, že obecné zásady, které jsou vymezeny v §§ 2-8 SŘ, se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. Účelem této úpravy je zastřešit správní řízení obecnými zásadami napříč širokým spektrem veřejné správy. Zákon č. 500/2004, správní řád, se jakožto obecný použije subsidiárně v případě, kdy speciální zákon neupravuje danou oblast. Oním speciálním předpisem je v projednávaném případě daňový řád. Ten ve svém § 262 obsahuje právní normu, která při správě daní vylučuje použití správního řádu. Jelikož daňový řád obsahuje i svůj vlastní systém zásad (§§ 5-9 DŘ), využití správního řádu bude skutečně v tomto případě zcela ojedinělé. Cílem této úvahy je naznačit, že daňové řízení má v systému veřejné správy specifické postavení a jako takové je na něj třeba nahlížet.

29. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že základním účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně, což vychází z § 1 odst. 2 DŘ, jakož i ze základních zásad obsažených v § 5 a následujících DŘ. Tohoto cíle by se měly správní orgány snažit dosáhnout přednostně. Tato zásada však není bezbřehá a je třeba nahlížet daňové řízení jako celek, který mimo jiné obsahuje vlastní systém rozhodnutí, fází rozhodování, jakož i řádných a mimořádných opravných prostředků. Správní soudnictví ovládá mimo jiné zásada subsidiarity soudní ochrany vyjádřená v § 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „SŘS“). Na tento fakt konstantě poukazuje i Nejvyšší správní soud: *Nejvyšší správní soud v předchozím odstavci poukázal na účel subsidiarity soudního přezkumu, jenž má nastoupit až po vyčerpání řádných opravných prostředků uvnitř veřejné správy. Soudní ochrana činnosti veřejné správy je totiž projevem systému vzájemných brzd a vyvažování jednotlivých složek veřejné (státní) moci, který umožňuje, aby konkrétní výsledky činnosti (ale i nečinnosti) moci výkonné byly podrobeny nezávislé soudní kontrole. Jde však až o následnou kontrolu a o následné poskytnutí soudní ochrany dotčeným právům. Správní soudy proto nemohou nahrazovat roli správního orgánu a rozhodovat namísto něj. Jejich úkolem je naopak kontrola správnosti a zákonnosti postupů veřejné správy ze strany nezávislé moci soudní. Požadavek na předchozí uplatnění řádných opravných prostředků má tedy sloužit k tomu, aby veřejná správa sama mohla napravit svá případná pochybení a aby soudy řešily pouze ty případy, v nichž se žalobci správní ochrany nedostalo.* (3 As 195/2023-39)
30. Správní soudnictví nemá a ani nemůže suplovat vnitřní mechanismy veřejné správy. Platební výměr je rozhodnutím, což plyne z § 147 odst. 1 písm. a) DŘ. Proti rozhodnutí lze podle daňového řádu podat odvolání, a to podle § 108 odst. 1 písm. a) DŘ. Jestliže si žalobce odpočet daně nárokoval již v rámci jiných daňových přiznání (za období prosinec 2021 a březen a duben 2022) a tento mu nebyl přiznán, nic mu nebránilo v tom se proti těmto rozhodnutím správce daně bránit opravnými prostředky, které daňový řád nabízí. K podpoře tohoto tvrzení lze odkázat na rozhodnutí zdejšího soudu, který podobnou situaci řešil již v minulosti: *[ž]alobci proto nemohl být přiznán nárok na odpočet daně (ani při opakovaném uplatnění nároku) z předmětného zdanitelného plnění v případě, kdy žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z dokladů, z nichž již shodný nárok uplatňoval v předchozích zdaňovacích obdobích v rámci postupů k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen a červen 2011. Za situace, kdy správce daně tyto postupy k odstranění pochybností ukončil tak, že nárok na odpočet daně z těchto daňových dokladů nebyl uznán z důvodu závěru o neuskutečnění tvrzených obchodních transakcí, a kdy žalobce proti platebním výměrům vydaným za daná zdaňovací období v návaznosti na výsledek postupů k odstranění pochybností nebrojil žádnými opravnými prostředky, nemohl soud žalobci přisvědčit v jeho závěru, že by možnost uplatnit tento nárok znovu přesto, že již o něm bylo pravomocně rozhodnuto, vyplývala z jím obecně odkazovaných ustanovení § 72 a 73 ZDPH“* (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24.5.2018, č.j. 9 Af 72/2015). Na správný procesní postup žalobce rezignoval, místo toho celou věc „přenesl“ do budoucna a totožné nároky uplatnil znovu. Mezitím ale platební výměry, které zcela stejné nároky neuznaly, nabyly právní moci. Svou rezignací však žalobce de facto uznal původní právní hodnocení správce daně. Pokud by soud připustil argumentaci žalobce o možnosti totožné nároky uplatňovat několikrát, souhlasil by s obcházením celého systému řádných i mimořádných opravných prostředků v daňovém řízení, které by se tímto výkladem vyprázdnily. Celá věc by se tak posunula do roviny náhody v tom smyslu, že bude-li se daňový subjekt dostatečně dlouho pokoušet o uplatnění určitého nároku, třeba mu to jednou v tříleté prekluzivní lhůtě podle § 73 odst. 3 DŘ vyjde. Ostatně podobnou otázku řešily soudy již v minulosti. V této

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

souvislosti lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 23.7.2010, č.j. 2 Afs 22/2010-77, v němž Nejvyšší správní soud dovodil nepřipustnost opakovaného uplatňování nároku na odpočet daně z totožného zdanitelného plnění. K tomu též shodně novější rozsudek NSS ze dne 20.7.2024 č.j. 10 Afs 340/2022: „V nyní řešených zdaňovacích obdobích leden a únor 2014 pak stěžovatelka tatáž přijatá zdanitelná plnění uplatnila znovu, tedy duplicitně. Nárok na odpočet daně z jednoho přijatého zdanitelného plnění však nelze uplatňovat opakovaně.“

31. Soud si je vědom specifického pojetí překážky věci rozhodnuté v daňovém řízení. Má však za to, že žalobcem tvrzená judikatura se na tento případ nevztahuje, jelikož řeší typově jiné situace než tu, která nastala v posuzovaném případě. Zatímco zmíněná judikatura se týká buď doměřovacího nebo odvolacího řízení, v případě žalobce žádné takové řízení nebylo vyvoláno, a to z důvodu jeho vlastní pasivity. Nelze se tak odvolávat na rozhodnutí vztahující se k jinému typu řízení. Jak již bylo konstatováno, připuštění konstrukce žalobce by učinilo systém opravných prostředků v daňovém řízení nadbytečným. Proto má soud za to, že v tomto konkrétním případě musí převážít zásada *vigilantibus iura* (tedy právo patří bdělým) nad speciálním pojetím překážky věci rozhodnuté v daňovém řízení. Nelze aprobovat obcházení řádných (i mimořádných) opravných prostředků postupem opětovného uplatňování totožných zdanitelných plnění s odvoláním na to, že není založena překážka věci rozhodnuté. Právě tento argument je podle úvahy soudu pro celou věc klíčový. Je třeba zachovat základní smysl přezkumu správních rozhodnutí, vnitřní koherenci a nezávislost veřejné správy. Užití soudní ochrany přichází v úvahu až po vyčerpání možností obrany, které systém veřejné správy, zde daňový řád, nabízí. Je sice pravdou, že daňový řád opětovné uplatnění totožného odpočtu výslovně nezakazuje. Avšak ani žalobcem tvrzené zásady legální licence a příznivějšího výkladu pro daňový subjekt nemůže v tomto případě obstát – nelze je zneužít k ospravedlnění vlastní pasivity při správě vlastních veřejných subjektivních práv. Roli správních soudů při přezkumu rozhodnutí v daňovém řízení lze vyčíst i z rozhodnutí NSS ze dne 16.3.2010, č.j. 1 Afs 10/2010-80, když „[j]akkoliv obecně může správní soud doplňovat dokazování ve správním řízení (§ 77 s. ř. s.), nemůže tato skutečnost popřít jeden ze základních principů daňového řízení, jímž je povinnost daňového subjektu prokázat to, co tvrdí, případně k čemu je správcem daně vyzván, a nemůže současně posouvat správní soudy do role jakési třetí a čtvrté instance v rámci daňového řízení.“ Je pravdou, že závěry tohoto rozhodnutí se sice primárně dotýkají unesení důkazního břemene v daňovém řízení. Soud má ovšem za to, že závěry z toho vyvozené lze aplikovat i na nynější situaci, protože správním soudům nepřísluší role prodloužené ruky veřejné správy. To, že se zdanitelné plnění, tedy nákup investičních lahví, reálně uskutečnilo, nic nemění na tom, že uplatnění daňových příznání za zdaňovací období měsíce prosince roku 2021 a měsíců března a dubna roku 2022 spolu s následnou pasivitou žalobkyně zapříčinilo zkonsumování jejího práva. Nesouhlasila-li s rozhodnutím správního orgánu, mohla se proti nim bránit.
32. Co se týče povahy tříleté lhůty k uplatnění odpočtu, soud se ztotožňuje s názorem žalovaného. Účelem není poskytnout daňovému subjektu prostor pro stále opakující se uplatňování totožných nároků, nýbrž umožnit mu moderaci vlastní činnosti po delší dobu. „Z uvedeného textu vyplývá, že si plátce daně může v průběhu zákonné lhůty zvolit řádné daňové příznání za jakékoli zdaňovací období, ve kterém nárok na odpočet daně uplatní. V praxi se pozdější uplatnění nároku na odpočet daně využívá v rámci daňového plánování“ (VONDRAŠ, P., PANTUČEK, I. Zákon o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář).
33. V replice žalobkyně namítaná případná nezákonnost rozhodnutí s odkazem na to, že správní orgán měl v případě shledání překážky věci rozhodnuté řízení zastavit podle § 106 odst. 1

písm. d) DŘ, nemůže mít na výsledek daňového řízení a důsledky pro žalobkyni vliv. V tomto bodě lze především odkázat na § 71 odst. 2 s.ř.s., který připouští rozšíření žaloby o nové žalobní body pouze ve lhůtě pro podání žaloby. Ta činí podle § 72 odst. 1 s.ř.s. dva měsíce poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení. Jelikož napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 17.6.2024, lhůta k předestření nových žalobních bodů uplynula dne 17.8.2024 (§ 40 odst. 2 s.ř.s.).

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

34. Mezi účastníky řízení bylo nesporné, že žalobkyně uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH za zdanitelná plnění nejdříve ve zdaňovacích obdobích za měsíce prosinec 2021, březen 2022 a duben 2022, a poté totožná zdanitelná plnění ve zdaňovacím období pro měsíce prosinec 2022. Nesporné je rovněž dodržení tříleté prekluzivní lhůty podle § 73 odst. 3 ZDPH, a to v obou případech
35. Spor se vedl o to, zda zákonná úprava umožňuje daňovému subjektu opakovaně uplatnit nárok na nadměrný odpočet v případě, kdy tento nárok uplatnila již v předchozích zdaňovacích obdobích a o těchto nárocích bylo pravomocně rozhodnuto.
36. Soud uzavírá, že žalovaný se ke všem okolnostem případu i k tvrzením žalobce vyjádřil a přiléhavě je vypořádal. Daňový subjekt nemůže uplatnit opětovně stejný nárok na odpočet daně za totožné plnění v případě, kdy tento v minulosti nebyl uznán. Pokud daňový subjekt nesouhlasí s platebním výměrem, zákon mu umožňuje užít opravných prostředků a rozhodnutí správce daně zvrátit. Tento postup nelze obcházet tím, že totožný nárok bude uplatňován pořád dokola. Vzhledem k tomu soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
37. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovaným nevznikly žádné náklady nad rámec jejich obvyklé úřední činnosti, proto jim soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 9. září 2025

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.

předsedkyně senátu