

:



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců
Lubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **PREVENTADO s.r.o.**, IČ: 037 38 116
sídlem nám. T. G. Masaryka 588, 760 01 Zlín
zastoupena společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2024, č. j. 5420/24/5300-22441-701296,

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. Předmětem sporu je otázka, zda se při opravě daně při podání dodatečných daňových přiznání za již vypořádaný kalendářní rok promítá změna nároku na odpočet daně v krácené výši, vyvolaná novým vypořádacím koeficientem, do jednotlivých opravovaných zdaňovacích období, anebo se souhrnně zohlední až v ročním vypořádání za poslední zdaňovací období tohoto roku.
2. V dané věci byl mezi účastníky spor o výklad § 76 odst. 7 a 9 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

II. Skutkové okolnosti a rozhodnutí správních orgánů

3. Žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období duben až prosinec 2021, neboť dodatečně vykázala plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet (na řádku 50 daňového přiznání), která původně mylně považovala za plnění nepodléhající dani. Žalobkyně současně v dodatečných daňových přiznáních ponechala na řádku 52 zálohový koeficient platný pro kalendářní rok 2021 ve výši 92 %, přičemž vypořádací koeficient na řádku 53 neuvedla. Vypořádání koeficientu provedla až v dodatečném daňovém přiznání za prosinec 2021.
4. Žalobkyně po opravách v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2021 ponechala v těchto obdobích zálohový koeficient platný pro rok 2021 a nové vypořádání provedla až v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2021. Žalovaný tento postup označil za nesprávný a požadoval, aby přepočet nároku na odpočet v krácené výši byl promítnut již do jednotlivých opravovaných zdaňovacích období. Jinými slovy, sporný je postup žalobkyně, která provedla vypořádání koeficientu až v posledním zdaňovacím období kalendářního roku – prosinec 2021.
5. Žalovaný doměřil žalobkyni dne 4. 5. 2023 devíti dodatečnými platebními výměry DPH s tím, že vypořádací koeficient uvedl ve vztahu ke každému zdaňovacímu období, tedy nepoužil koeficient zálohový, ale již promítl změnu výše koeficientu v každém období zvlášť. Vzhledem k tomu, že žalobkyně tento vypořádací koeficient v rámci vyúčtování použila v posledním zdaňovacím období roku 2021, výsledná daň se doměřením nelišila. Doměření ze strany správce daně znamenalo pro žalobkyni pouze dřívější vznik příslušenství daně v podobě úroku z prodlení, který se nyní odvíjí od původního dne splatnosti daně, nikoliv od vyúčtování na konci roku.

III. Argumentace žalobkyně

6. Žalobkyně uvedla, že použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“), tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši, odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně. Tento rozsah stanoví koeficient, který se vypočítává podle § 76 odst. 3 ZDPH.
7. Koeficient se vypořádává vždy v souladu s § 76 odst. 7 ZDPH z údajů za celé vypořádávané období, tj. za celý kalendářní rok. Tento vypořádací koeficient se poté ve zdaňovacích obdobích následujícího kalendářního roku používá jako tzv. zálohový koeficient. Zálohový koeficient platný u daňového subjektu pro rok 2021 byl ve výši již zmíněných 92 % (jednalo se tedy o vypořádací koeficient z roku 2020). Tento zálohový koeficient žalobkyně uvedla

v dodatečných daňových přiznáních a zákonem předpokládané vypořádání koeficientu provedla až v posledním zdaňovacím období.

8. Žalovaný naopak tvrdí, že vypořádání mělo být provedeno vždy v měsíci, za který se podává dodatečné daňové přiznání. Podle žalobkyně § 76 odst. 9 ZDPH nelze vykládat izolovaně, ale v souvislosti s § 76 odst. 7 ZDPH, který je obecnějším pravidlem. Z toho podle ní plyne, že vypořádávaným obdobím se rozumí všechna zdaňovací období daného kalendářního roku s tím, že vypořádání kráceného odpočtu se má provádět za celý kalendářní rok jako celek. Žalobkyně tak postupovala – podala všechna dodatečná daňová přiznání v rámci roku 2021 a následně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání provedla opravu vypořádání za zdaňovací období prosinec téhož roku.
9. Žalovaný oproti tomu zvolil takový postup, kdy do konkrétního opravovaného zdaňovacího období promítl již koeficient nový. Žalovaný tvrdil, že v době podávání předmětných dodatečných daňových přiznání byl již aktuální rok 2022, nikoliv 2021, proto nebylo možné postupovat podle § 76 odst. 7 ZDPH. Žalobkyně má za to, že ZDPH v žádném ze svých ustanovení nedefinuje, který rok je rokem aktuálním a který nikoli. ZDPH nedefinuje například to, že dosud nevypořádaný rok je rokem aktuálním a již vypořádaný rok už naopak rokem aktuálním není.
10. Žalovaný vytýkal, že je neřešitelná situace, kdy by žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání za jakékoli zdaňovací období již vypořádaného kalendářního roku vyjma prosince, v němž by provedla takovou opravu uskutečněných plnění, která by vedla při vypořádání provedeném až za zdaňovací období prosinec k dodatečnému zvýšení nároku na odpočet daně. Neměla totiž dle žalovaného povinnost podat dodatečné daňové přiznání za prosinec. Žalobkyně by však byla sama proti sobě, kdyby nepodala dodatečné daňové přiznání i za prosinec kalendářního roku, neprovedla by vypořádání a připravila by se o vrátnou na dani.
11. Žalovaný ve svých úvahách dle žalobkyně pochybil, pokud ignoroval § 76 odst. 6 ZDPH, podle něhož platí, že dojde-li k opravě vypořádacího koeficientu za předcházející rok, pak z logiky věci není nový vypořádací koeficient použit jako zálohový koeficient pro celý nadcházející rok, nýbrž až za tu část roku, kdy nabyl právní moci platební výměr, kterým se vyměřuje daň za poslední zdaňovací období předcházejícího roku. Pokud by žalobkyně neprovedla zmíněnou opravu vypořádání, která by vedla k „vylepšení“ vypořádacího koeficientu, a tedy k „vylepšení“ zálohového koeficientu používaného v následujícím roce, pak by v tomto následujícím roce žalobkyně používala nižší zálohový koeficient.
12. Obě varianty výpočtu vedou ke stejnému výsledku. Postup žalovaného však vede dle žalobkyně ve své podstatě pouze k vyměření vyššího příslušenství na dani, konkrétně úroků z prodlení.
13. Žalobkyně dále poukázala na skutečnost, že pokud by byla stanovena daň správně již v řádném daňovém přiznání a nedošlo by k omylu, k vypořádání by došlo standardním způsobem a snížení odpočtu by bylo vyměřeno k 25. 1. 2022.
14. Žalobkyně dále tvrdí, že žalovaný nemohl své rozhodnutí opřít o interní stanovisko Generálního finančního ředitelství zveřejněné na jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR 01/19 ze dne 23. 1. 2019, protože vůči daňovému subjektu je závazný pouze zákon. Dále namítá, že oba možné postupy vedou ke stejné výši DPH, avšak žalovaný prosazuje přísnější výklad jen proto, aby vznikl vyšší úrok z prodlení, což je podle ní v

rozporu s účelem správy daní i s ústavně chráněným právem na majetek. Podle žalobkyně měl žalovaný při existenci více možných výkladů použít mírnější výklad šetřící práva jednotlivce, a tím, že tak neučinil, zatížil napadené rozhodnutí nezákonností a založil rozpor s ústavním pořádkem.

15. Žalobkyně proto navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí.

IV. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný v odpovědi na námitky žalobkyně odkázal na bod 25 a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále setrval na názoru, že rok 2021 nebyl rokem aktuálním, neboť byl rokem vypořádaným a § 76 odst. 7 ZDPH zhodnotil jako neaplikovatelný na danou situaci. Trvá tedy na postupu, že vypořádání musí být provedeno za každé jednotlivé zdaňovací období zvlášť.
17. Ustanovení § 76 odst. 7 ZDPH totiž míří na situaci, kdy vypořádávané období nebylo dosud vypořádáno. Při opravách již vypořádaného roku je pak nutné postupovat podle § 76 odst. 9 ZDPH, přičemž zákon nestanoví, že i při opravách by mělo být vypořádání provedeno na konci roku.
18. Žalovaný má za to, že tvrzení žalobkyně, že by byla sama proti sobě, nepodala-li by dodatečné daňové přiznání za poslední zdaňovací období daného roku, není relevantní. Dle žalovaného z § 141 daňového řádu ani z žádného jiného ustanovení právního řádu nevyplývá, že by v daném případě měl daňový subjekt povinnost daňové přiznání za poslední zdaňovací období daného roku podat. Taková povinnost nijak nevyplývá ani z § 76 odst. 7 a § 76 odst. 9 ZDPH. V daném případě by tak vůbec nedošlo k opravě vypořádání nároku na daňový odpočet. Ustanovení § 76 odst. 9 ZDPH však ukládá, že přepočtení nároku na odpočet daně novým koeficientem musí být vždy proveden. Ani na základě § 76 odst. 6 ZDPH nelze dovodit, že by oprava vypořádání nároku na odpočet daně měla být provedena až na konci roku.
19. Skutečnost, že došlo k pochybení a řádek 50 daňového přiznání byl vyplněn až v dodatečném daňovém přiznání, rovněž nemůže způsobit, že k přepočtu koeficientu, potažmo ke změně odpočtu, splatnosti daně a počátku běhu lhůty pro úroky z prodlení, dojde dříve, než by tomu bylo v případě, kdy je řádek 50 vykázan již v rámci řádného daňového přiznání. Byť se může jevit jako nespravedlivé, že úroky z prodlení se začínají počítat od dřívějšího data než v případě, kdy by byly údaje v řádku 50 daňového přiznání uvedeny již v řádném daňovém přiznání, takový postup jednoznačně vyplývá z platné právní úpravy.
20. Žalovaný dále reaguje na námitku žalobkyně a sdělil, že argumentace v napadeném rozhodnutí není založena pouze na samotném nezávazném stanovisku svého nadřízeného orgánu, ale na v něm uvedeném právním názoru vysvětlujícím nesprávně zvolený postup žalobkyně. Žalovaný má i nadále za to, že nelze dospět k závěru, že došlo při vydání napadeného rozhodnutí k porušení zásady *in dubio pro libertate*. Žalovaný dospěl k jednoznačnému závěru, že ustanovení ZDPH vztahující se k opravě vypořádání nároku na odpočet daně připouští pouze jeden výklad.
21. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

V. Ústní jednání

22. Ve věci proběhlo dne 28. 7. 2026 na žádost žalobkyně ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).
23. Žalobkyně setrvala na své žalobní argumentaci. Shrnula její podstatu a odkázala na žalobu. V průběhu jednání poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018, č. j. 6 Afs 351/2017-64, ze kterého dovozovala, že koeficient podle § 76 odst. 6 ZDPH se aplikuje v kalendářním roce pouze v jedné výši. Dále zdůraznila, že ZDPH neobsahuje žádné pravidlo o rozdělení koeficientu do jednotlivých měsíců.
24. Žalovaný setrval na svém stanovisku předestřené v napadeném rozhodnutí.
25. Ani jedna ze stran nepředložila důkazní návrhy. Vzhledem k ryze právnímu základu sporu neshledal ani soud potřebu provádět důkazy.

VI. Posouzení věci soudem

26. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

VI. 1 Právní rámec

27. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2024, stanovil:

§ 76 Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši

(1) Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d), má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.

(2) Příslušná výše odpočtu daně v krácené výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, a koeficientu. [...]

(6) Pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši ve zdaňovacích obdobích aktuálního kalendářního roku plátce použije koeficient vypočtený z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně. Pokud plnění pro výpočet koeficientu za předcházející kalendářní rok neexistují, stanoví výši tohoto koeficientu plátce kvalifikovaným odhadem. Dojde-li ke změně hodnoty koeficientu za předcházející kalendářní rok na základě vyměření daně za poslední zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku, je plátce povinen použít novou hodnotu tohoto koeficientu pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši v aktuálním kalendářním roce od zdaňovacího období následujícího po zdaňovacím období, v němž platební výměr, kterým se vyměruje daň za poslední zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku, nabyl právní moci.

(7) Po skončení aktuálního kalendářního roku plátce provede vypořádání odpočtu daně v krácené výši za všechna zdaňovací období tohoto roku (dále jen „vypořádávané období“). Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet daně v krácené výši vypočteným z údajů za vypořádávané období a součtem uplatněných nároků na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích

zahrnovaných do vypořádání. Pro výpočet celkového nároku na odpočet daně v krácené výši za vypořádávané období plátce použije koeficient vypočtený z údajů o uskutečněných plněních za celé vypořádávané období (dále jen „vypořádací koeficient“). Vypořádání odpočtu daně plátce provede za poslední zdaňovací období vypořádávaného období.

(9) Dojde-li po vypořádání odpočtu daně k opravě uskutečněných plnění za některé ze zdaňovacích období již vypořádaného roku, výše nároku na odpočet daně v krácené výši se přepočte novým vypořádacím koeficientem vypočteným z údajů za celé vypořádávané období s promítnutím všech oprav.

28. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2011, stanovil:

(10) V případě opravy uskutečněných plnění za zdaňovací období již vypořádaného roku v rámci tří bezprostředně předcházejících kalendářních roků se pro opravu odpočtu daně použije nově vypočtený vypořádací koeficient z údajů za celé vypořádávané období, s promítnutím všech oprav. K opravovanému zdaňovacímu období se oprava vypořádání vyměří. Obdobně se postupuje u opravy za již vypořádané období v rámci téhož kalendářního roku. U zdaňovacích období předcházejících lhůtě podle první věty se nový vypořádací koeficient nepočítá a pro zkrácení odpočtu daně se použije poslední vypočtený vypořádací koeficient. V případě opravy pouze přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období již vypořádaná se pro zkrácení odpočtu daně použije poslední vypočtený vypořádací koeficient.

VI. 2 Hodnocení věci

29. Soud se věnoval výkladu § 76 odst. 7 a 9 ZDPH. Strany totiž činily spornou otázku, zda při dodatečné opravě měla být změna nároku na odpočet daně v krácené výši s novým vypořádacím koeficientem promítnuta ve vztahu k jednotlivým opravovaným obdobím, anebo zda je správný postup takový, že se v těchto obdobích původní zálohový koeficient ponechá a přepočet se provede souhrnně až v dodatečném daňovém přiznání za prosinec 2021 ve smyslu § 76 odst. 7 ZDPH. Pro žalobkyni by se v obou případech daň nezměnila, nicméně lišila by se splatnost daňové povinnosti, což představuje dopad na výši příslušenství daně.

30. Soud se přiklonil k prvnímu z uvedených výkladů.

31. Při výkladu § 76 odst. 7 a 9 ZDPH soud dospěl k závěru, že znění zákona nevyvolává takové interpretační problémy, že by jazykový výklad s podporou výkladu systematického, historického a teleologického, nepostačoval k poznání zákonného pravidla. Podle ustálené judikatury vrcholných soudů přitom platí, že gramatický výklad není jediným ani rozhodujícím při výkladu ustanovení právních norem, je pouze logicky prvním použitým krokem ke konstrukci právního pravidla. Proto se soud nesoustředil pouze na doslovné znění zákona, nýbrž v souladu s ustálenou judikaturou přihlédl též k výkladu systematickému, historickému a teleologickému. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Ans 5/2009-117, výslovně uvedl: „[g]ramatický výklad však není jediným ani rozhodujícím při výkladu ustanovení právních norem, je pouze logicky prvním použitým krokem ke konstrukci právního pravidla obsaženého ve vykládaném ustanovení zákona. Konformní výklad určitého právního předpisu lze provést různými interpretačními pravidly, nicméně žádný výklad nelze použít izolovaně. Za účelem objasnění smyslu a obsahu právní

normy je nutné použít veškerých relevantních interpretačních pravidel, kromě gramatického tedy zejména logický, systematický, případně teleologický výklad.“ Obdobně např. nedávno judikoval Ústavní soud v nálezu ze dne 6. 1. 2025, sp. zn. I. ÚS 1937/24, podle nějž smysl a účel zákona nelze omezovat jeho textem a text zákona je třeba vykládat i prostřednictvím jeho smyslu a účelu.

32. Z hlediska jazykového výkladu je třeba vyjít z toho, že § 76 odst. 7 ZDPH upravuje řádné vypořádání odpočtu daně v krácené výši po skončení aktuálního kalendářního roku, a stanoví, že toto vypořádání plátce provede za poslední zdaňovací období vypořádávaného období. Zákon přitom pracuje s pojmem „*aktuální kalendářní rok*“. Jde tedy o běžící rok, u kterého je používán zálohový koeficient z roku předcházejícího podle § 76 odst. 6 téhož zákona, přičemž se předpokládá, že aktuální rok dosud nebyl vypořádán. Po jeho skončení pak dle odst. 7 plátce provádí řádné roční vypořádání. Naproti tomu ze znění zákona je patrné, že odst. 9 upravuje odlišné situace, neboť operuje s pojmem rok „*již vypořádaný*“. Ustanovení § 76 odst. 9 ZDPH tak míří na speciální případ, kdy po již provedeném vypořádání odpočtu daně dojde k opravě uskutečněných plnění za některé ze zdaňovacích období již vypořádaného roku.
33. Z takové zvolené formulace § 76 odst. 7 a 9 ZDPH lze dovodit, že zákonodárce měl na mysli zakotvit v odst. 9 zvláštní režim na konkrétní situace, který je navázaný na opravu konkrétního již vypořádaného zdaňovacího období. V odst. 9 přitom výslovně nezavádí jakési nové souhrnné roční vypořádání, nýbrž je koncipován tak, že dojde-li po vypořádání odpočtu daně k opravě uskutečněných plnění za některé ze zdaňovacích období již vypořádaného roku, výše nároku na odpočet se přepočte novým vypořádacím koeficientem. Z tohoto znění lze logicky dovozovat, že daný zákonný režim spojuje přepočet přímo s opravou jednotlivého zdaňovacího období a právě v návaznosti na tuto opravu předpokládá i promítnutí jejího daňového důsledku. Pokud by zákonodárce zamýšlel, aby se i v tomto případě postupovalo formou opětovného souhrnného ročního vypořádání v posledním zdaňovacím období daného roku, nepochybně by takové pravidlo v odstavci 9 výslovně převzal z odstavce 7, nebo by na něj odkázal. To však neučinil.
34. Soud v této souvislosti reagoval na námitku žalobkyně, že zákon skutečně pojem „*aktuální rok*“ nedefinuje, a lze tedy použít odst. 7 i na předchozí rok. Nicméně ze znění zákona je význam tohoto pojmu zcela jednoznačný. Ze zákona plyne, že aktuálním rokem je rok, který doposud nebyl vypořádaný, neboť u aktuálního roku zákonodárce předpokládá, že dojde k jeho vypořádání (srov. § 76 odst. 7). Naproti tomu pak platí, že vypořádaný rok je již rokem, u kterého k ročnímu zúčtování došlo, neboť to logicky plyne přímo z formulace „*již vypořádaný rok*“ (srov. § 76 odst. 9 ZDPH). Nedůvodná je proto námitka žalobkyně, již poukazovala na hypotetickou situaci, kdy by zapomněla v řádném daňovém přiznání za prosinec kalendářního roku provést vypořádání, a provedla ho se zpožděním například až dalším v kalendářním roce, pak by nebyl již opravovaný kalendářní rok aktuální, a nebylo by možné postupovat podle § 76 odst. 7 ZDPH ani podle odst. 9 téhož zákona. Soud však tuto situaci za neřešitelnou nepovažuje, neboť k vypořádání by za této situace došlo podle § 76 odst. 7 ZDPH vzhledem k tomu, že k řádnému vypořádání zatím nedošlo a nejednalo by se o „*vypořádaný rok*“. Výše uvedené tedy nasvědčuje tomu, že odst. 7 se vztahuje na situace, kdy se jedná o aktuální rok, nikoliv již vypořádaný. Už jen z tohoto důvodu se na rok 2021, který žalobkyně opravovala v roce 2022, nedá aplikovat pravidlo podle odst. 7.

35. Co se týče systematického výkladu, § 76 odst. 7 ZDPH upravuje běžný postup při řádném prvotním vypořádání po skončení kalendářního roku. Naproti tomu § 76 odst. 9 téhož zákona řeší situaci odlišnou a zvláštní, kdy již jednou vypořádaný rok musí být korigován v důsledku dodatečné opravy uskutečněných plnění za některé jeho měsíce. Toto ustanovení tedy dopadá na speciální případ následné opravy již vypořádaného roku a předpokládá zároveň i přepočtení nároku na odpočet v návaznosti na tuto opravu. Postup podle odst. 7 proto na tuto situaci nedopadá, neboť upravuje jiný případ, a to prvotní roční vypořádání. Pokud by soud přijal výklad žalobkyně, znamenalo by to, že § 76 odst. 9 ZDPH ve vztahu k následným opravám nepřináší v zásadě žádné samostatné pravidlo a jeho obsah by se fakticky vyčerpal pouhým odkazem na použití odst. 7. Takový výklad by činil zvláštní úpravu odst. 9 do značné míry nadbytečnou, neboť by se při zpětné opravě zdaňovacího období u již vypořádaného roku postupovalo stejně jako při běžném ročním vypořádání (a to i přesto, že odst. 9 na tento postup neodkazuje). Systematika zákona proto nasvědčuje závěru, že odst. 9 jako *lex specialis* upravuje samostatný režim přepočtu již vypořádaného roku vyvolaný opravou konkrétního zdaňovacího období, zatímco odst. 7 se týká jiné situace a zvláštnímu režimu zcela ustupuje.
36. Argumentaci žalovaného podporuje i teleologický i historický vývoj právní úpravy ZDPH. Ve znění účinném do 31. 3. 2011 obsahoval zákon v § 76 odst. 10 pravidlo, podle něhož se při opravě uskutečněných plnění za již vypořádaný rok použije nově vypočtený vypořádací koeficient z údajů za celé vypořádávané období, s promítnutím všech oprav, a zároveň stanovil, že „*k opravovanému zdaňovacímu období se oprava vypořádání vyměří*“. Starší právní úprava tak bez pochybností vycházela z dvojí premisy: jednak že nový koeficient je roční a počítá se z údajů za celé vypořádávané období, jednak že jeho dopad se vyměřuje k tomu období, jehož se oprava týká.
37. Současná právní úprava sice již tuto posledně citovanou větu výslovně nepřejímá, sama skutečnost jejího vypuštění však bez dalšího neprokazuje, že by zákonodárce zamýšlel tento princip opustit a nově přesunout veškerý dopad následných oprav výlučně do posledního zdaňovacího období roku, aniž by takový záměr v zákoně do odst. 9 výslovně neuvedl.
38. Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k § 76 uvádí: „*Základní principy postupů pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši se nemění. Dílčí formální změnou je vyjádření hodnoty koeficientu jako procentního podílu. [...] V ustanoveních odstavců 1 až 8 jsou promítnuty formální změny, které odráží sjednocení formulací, změnu ve vyjádření koeficientu, zavedení nových definic (např. definice dlouhodobého majetku) a některé další nutné legislativně technické změny. K dílčí věcné změně dochází u odstavce 9 (ve srovnání s odstavcem 10 dosavadního znění § 76). Ruší se časové omezení 3 let pro přepočtení koeficientu v případech změn v údajích o uskutečněných plněních již vypořádaného roku. Jestliže dojde ke změně, která by mohla ovlivnit výši vypořádacího koeficientu, a tím výši nároku na odpočet daně, změna se vždy promítne, a to ať už ve prospěch či neprospěch plátce daně.*“ Z vysvětlení obsaženého v důvodové zprávě tedy plyne, že ačkoliv byl odst. 10 vypuštěn, věcnou změnu při přepočtu koeficientu v případech změn v údajích o uskutečněných plněních již vypořádaného roku zákonodárce nezamýšlel.
39. V této souvislosti soud shledal též nedůvodnou námitku žalobkyně, že žalovaný nesprávně argumentuje tvrzením, že žalobkyně nemá povinnost podat dle žalovaného dodatečné daňové přiznání za prosinec, jelikož povinnost podat dodatečné daňové přiznání ukládá §

141 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, pouze v případě, že daňový subjekt zjistí, že daň má být vyšší. Žalobkyně zdůraznila, že v takovém případě by byla sama proti sobě, kdyby nepožadovala vrátku na dani v posledním zdaňovacím období. Soud v reakci na tuto polemiku stran uzavřel, že v případě, že by daň měla být v důsledku opravy nižší, provedení přepočtu by skutečně zůstalo na volbě daňového subjektu. Takovému nastavení neodpovídá znění důvodové zprávy, která v poslední větě výše citované části uvádí, že k přepočtu koeficientu má docházet jak ve prospěch, tak i neprospěch daňového subjektu. Odst. 9 rovněž jednoznačně spojuje vznik příčiny a jejího následku v tom smyslu, že pokud dojde k opravě plnění, nastává i přepočet výše nároku na odpočet daně.

40. Soud také přihlédl ke skutečnosti, že jedním ze základních principů správy daní je požadavek správného zjištění a stanovení daně. Je proto žádoucí, aby došlo i při postupu podle § 76 odst. 9 ZDPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích ke správnému stanovení nároku na odpočet daně v krácené výši při zohlednění skutečného poměru mezi plněními s nárokem na odpočet a plněními bez nároku na odpočet. Daň z přidané hodnoty je totiž vystavěna na jednotlivých zdaňovacích obdobích, a správně tak musí být určena i daňová povinnost vztahující se k těmto konkrétním obdobím, jichž se oprava týká. Přesunutí veškerého dopadu oprav až do dodatečného přiznání za prosinec by pak tento princip popřelo.
41. Podobně rozhodoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 11. 2024, č. j. 5 Afs 184/2023-44, ve kterém vysvětlil, že vypořádání odpočtu nelze provést „najednou“ již při doměření dle dodatečného daňového přiznání za leden příslušného kalendářního roku a že při zpracování dodatečného přiznání, resp. při doměření daně za jednotlivá období, musí být postupováno tak, aby částka změny kráceného odpočtu za již vypořádaný kalendářní rok odpovídala rozsahu změny údajů o uskutečněných plněních v tom zdaňovacím období, které změnu vyvolalo. Ačkoli se v tehdy projednávané věci skutkové okolnosti lišily, Nejvyšší správní soud aproboval postup, při němž se dopady nového vypořádacího koeficientu promítají do konkrétních zdaňovacích období.
42. Soud nepřehlédl ani argument žalobkyně, že její postup i postup žalovaného vedou ke stejné výsledné výši daně za celý rok a že jádrem sporu je fakticky pouze příslušenství daně. Tuto námitku však soud nepovažuje za rozhodnou. Zákonost postupu nelze určovat podle toho, zda výše daně je v obou případech stejná, či nikoliv. Rozhodné je, zda byla daň stanovena v souladu se zákonem i ve vztahu ke konkrétním zdaňovacím obdobím. Jestliže § 76 odst. 9 ZDPH spojuje přepočet se situací, kdy po vypořádání dojde k opravě plnění za některé období již vypořádaného roku, nelze tento zákonný mechanismus obejít jen poukazem na to, že v ročním vypořádání by byl výsledek shodný. Případný vznik úroku z prodlení je pak zákonným důsledkem způsobu stanovení daně a sám o sobě nemůže měnit výklad zákona.
43. Ani námitka žalobkyně, že úroky by nevznikly v návaznosti na jednotlivá zdaňovací období, ale odvíjely by se od doměření daně za poslední zdaňovací období, pokud by uvedla správné údaje na řádku 50 již v řádném daňovém přiznání, není přesvědčivá. Žalobkyně daň v zákonem odpovídající výši v příslušných zdaňovacích obdobích správně netvrdila a neuhradila. V důsledku toho byl nedoplatek zjištěn až následně, přitom není důvod, ani zákon takový postup neukládá, aby se oprava promítla až na konci roku. Skutečnost, že žalobkyni prosazovaný postup by pro ni mohl být z hlediska splatnosti a navazujícího vzniku úroků výhodnější, sama o sobě nezakládá jeho zákonost. Vznik úroků má svá zákonná pravidla a nemůže určovat, do kterého zdaňovacího období bude oprava

promítnuta. Tyto následky spočívající ve vzniku příslušenství daně jsou pouze důsledkem toho, jak má být daňová povinnost v jednotlivých obdobích skutečně stanovena.

44. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, podle níž měl žalovaný promítnout opravu vypořádání odpočtu daně výlučně do posledního zdaňovacího období příslušného kalendářního roku, neboť tak stanoví § 76 odst. 6 ZDPH. Tato argumentace přehlíží, že odst. 6 upravuje toliko použití zálohového koeficientu v průběhu běžného roku, zatímco roční vypořádání řeší § 76 odst. 7 a situaci následné opravy již vypořádaného roku výslovně § 76 odst. 9 téhož zákona. Právě posledně uvedené ustanovení dopadá na nyní posuzovanou věc, neboť zde došlo k opravám údajů za již vypořádaná zdaňovací období. Proto ani rozsudek NSS ze dne 2. 5. 2018, č. j. 6 Afs 351/2017-64, na který žalobkyně odkazovala při jednání, není v dané věci přílehlavý. V něm soud pouze dovozoval skutečnost, že § 76 odst. 6 ZDPH hovoří o koeficientu v jednotném čísle a závěr o použití jednoho koeficientu ve stejné výši po celý rok se na situaci žalobkyně neaplikuje.
45. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nepochybil, pokud svoji argumentaci opřel o právně nezávazné stanovisko Generálního finančního ředitelství – Koordinační výbor s Komorou daňových poradců ČR 01/19 dne 23. 1. 2019. V tomto stanovisku je uvedeno, že oprava uskutečněných plnění i navazující oprava vypořádání nároku na odpočet daně se provede za jediné zdaňovací období, a to zdaňovací období příslušné opravě uskutečněných plnění. Dále ve stanovisku správní orgán pokračuje, že z důvodové zprávy je zřejmé, že vypuštěním textu „oprava vypořádání se vyměří za dané období“ je formální úpravou bez věcného dopadu. K tomuto důvodu se soud vyjadřoval výše a aproboval závěr žalovaného, který vychází ze zákonné právní úpravy. Napadené rozhodnutí není tedy vystavěno bez ohledu na znění zákona slepě pouze na interních předpisech.
46. Žalobkyně též argumentovala v ústavněprávní rovině, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Soud tuto argumentaci v nyní projednávaném případě neshledal důvodnou. Princip *in dubio pro libertate* se použije jen tehdy, existují-li alespoň dva výklady obhajitelné všemi relevantními výkladovými metodami (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2023, č. j. 4 Afs 159/2022-51, nebo bod 44 rozsudku ze dne 23. 5. 2014, č. j. 4 As 28/2014-40). Pokud standardními metodami vyjde jeden výklad jako výrazně přesvědčivější, není prostor pro uplatnění této zásady. Tento princip totiž nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli odlišnou interpretaci právní normy měly správní orgány, potažmo soud, zohlednit jakožto dvojí výklad. Víceznačnost musí dosáhnout obecně přijatelné míry a musí jít o rovnocenný konkurenční výklad práva, ne pouze o výklad obtížně obhajitelný.
47. V daném případě soud neshledal, že by výkladové metody byly nejednoznačné a rovnocenně by nasvědčovaly oběma výkladům. Žalobkyně staví svůj výklad především na § 76 odst. 7 ZDPH a na roční povaze vypořádacího koeficientu. Tento výklad však podle soudu neobstál. Pomíjí totiž, že § 76 odst. 9 ZDPH upravuje zvláštní situaci nastalou až po již provedeném vypořádání, a právě pro ni stanoví nový přepočet nároku na odpočet daně v krácené výši v návaznosti na opravu uskutečněných plnění za jednotlivá zdaňovací období již vypořádaného roku. Systematický, historický i teleologický výklad naopak podporují závěr žalovaného, že po opravě již vypořádaného roku se změna nároku na odpočet promítá ve vztahu ke konkrétním opravovaným obdobím.

48. Lze tedy uzavřít, že § 76 odst. 7 ZDPH upravuje prvotní řádné roční vypořádání, zatímco § 76 odst. 9 téhož zákona představuje zvláštní úpravu následných oprav již vypořádaného roku. Je-li po vypořádání roku dodatečně opravováno konkrétní zdaňovací období, je třeba výši nároku na odpočet daně v krácené výši přepočítat novým vypořádacím koeficientem vypočteným z údajů za celé vypořádávané období, avšak dopad této změny promítnout ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, a nikoli souhrnně až v dodatečném daňovém priznání za poslední zdaňovací období roku.
49. Z tohoto důvodu dospěl soud k závěru, že právní posouzení věci žalovaným bylo souladné se zákonem.

VII. Závěr a náklady řízení

50. Soud shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
51. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 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 (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto 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 29. července 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu