



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **Burián & Penka, insolvence, v. o. s.**, se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, insolvenční správce dlužníka Konsorcium B+K, s. r. o. v likvidaci, IČ: 469 67 834, se sídlem Brněnská 252/29, Šlapanice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 1. 2016, č. j. 62 Af 39/2014 – 38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 1. 2016, č. j. 62 Af 39/2014 – 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 4. 2014, č. j. 8789/14/5000-14303-701848, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 27. 11. 2013, č. j. 3656490/13/3005-24901-701986, kterým nebylo vyhověno žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 8.326.605 Kč.

[2] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na skutečnost, že Krajský soud v Brně usnesením ze dne 21. 2. 2011, č. j. KSBR 28 INS 13165/2010-A-17, prohlásil konkurs na majetek dlužníka. Žalobce následně podal řádná daňová tvrzení za období měsíce května, srpna a září roku 2011 a dodatečné daňové tvrzení za období měsíce května roku 2011 na vlastní daňovou povinnost v souhrnné výši 11.449.357 Kč. Tato daňová povinnost žalobci vznikla v souvislosti s opravami pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy byl jako dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu ve smyslu § 44 odst. 5 zákona č. 435/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro rozhodné období (dále též „ZDPH“). Zároveň žalobce

podal i řádné daňové tvrzení za zdaňovací období měsíce března roku 2012 s nárokem na odpočet daně ve výši 8.326.605 Kč. Tento nadměrný odpočet žalobci vznikl podle § 44 odst. 1 ZDPH z pozice věřitele v souvislosti s opravou výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení – společností Petrol Tech, s. r. o., v likvidaci. Všechna výše uvedená daňová tvrzení byla vyměřena „konkludentně“.

[3] Žalovaný dále konstatoval, že mezi pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) lze řadit i pohledávky vzniklé správci daně z titulu opravy podle § 44 ZDPH vůči dlužníkovi v insolvenčním řízení a ztotožnil se tak se správcem daně, že vlastní daňové povinnosti v souhrnné výši 11.449.357 Kč jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Žalobci tak v době podání žádosti o vrácení přeplatku ve výši 8.326.605 Kč ke dni 11. 9. 2013 nevznikl žádný vratitelný přeplatek a nebylo možné požadavku na jeho vrácení vyhovět. Žalovaný proto nepřisvědčil odvolací námitce žalobce, že postup správce daně odporuje zejména § 5 písm. b) insolvenčního zákona, pohledávka správce daně není pohledávkou za majetkovou podstatou a přeplatek vzniklý uplatněním opravných daňových dokladů nelze použít na její úhradu. K poukazu žalobce na výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní skupiny ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011, v němž je k otázce přeplatku vzniklého uplatněním daňových dokladů uveden závěr zastávaný žalobcem, žalovaný uvedl, že pro něj není závazným pramenem práva.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž uvedl, že nárokovaný přeplatek představuje vratitelný přeplatek, neboť pohledávka správce daně a nárok na vrácení přeplatku nejsou vzájemně vůči sobě jakkoliv uplatnitelné a přeplatek proto nelze použít na úhradu daňového nedoplatku podle § 154 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Postup správce daně odporuje zejména § 5 písm. b) insolvenčního zákona a je v rozporu s ústavními principy rovnosti účastníků řízení. Dále pak obecně snižuje možnosti insolvenčního správce získat do majetkové podstaty finanční plnění, na které by měl jinak nárok. Pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle ZDPH, jsou s účinností od 1. 1. 2014 pohledávkami za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 1 písm. e) insolvenčního zákona. Správce daně použil přeplatek žalobce na úhradu nedoplatku v době, kdy posuzovaná daňová povinnost neměla povahu pohledávky za majetkovou podstatou. Tento úkon tak neměl oporu v zákoně. Správce daně proto postupoval protiprávně a v rozporu zejména s § 242 odst. 3 daňového řádu. Podle žalobce není účelem § 44 ZDPH odčerpávat prostředky z majetkových podstat opravami DPH prováděnými dlužníkem ve zdaňovacích obdobích následujících po rozhodnutí o úpadku a preferovat tak stát před ostatními věřiteli, ale snížit u dodavatelů zboží a služeb, kterým dlužník plnění neuhradil, dopady druhotné platební neschopnosti. Závěrem žalobce poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47, č. 2586/2013 Sb. NSS, a navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 27. 1. 2016, č. j. 62 Af 39/2014 – 38, rozhodnutí žalovaného zrušil, žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení a rozhodl dále, že žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud v první řadě poukázal na zásady, na nichž stojí insolvenční řízení a nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/2002. Dále uvedl, že dříve, než se mohl zabývat samotnou otázkou zákonnosti provedení započtení správcem daně, musel se zabývat otázkou zákonnosti rozhodnutí týkajících se nedoplatků a na ně započteného přeplatku, tedy zákonností samotných titulů pro provedení započtení (obdobně rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2013, č. j. 47 Af 17/2012 - 43, č. 3037/2014 Sb. NSS). Konstatoval, že ZDPH v § 44 upravuje s účinností od 1. 4. 2011 možnost věřitelů opravit (snížit) DPH na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným

pokračování

pohledávkám za dlužníky v úpadku a související povinnost těchto dlužníků si ve stejném rozsahu opravit (snížit) DPH na vstupu a poukázal na závěry uvedené v rozsudku ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 - 47, v němž se Nejvyšší správní soud mimo jiné neztotožnil s názorem, že samotnou opravu provedenou podle § 44 ZDPH lze považovat za samostatné zdanitelné plnění. Následně uvedl, že judikatorní a aplikační praxe se ustálily na názoru, že nebylo možné provádět opravy výše daně postupem podle § 44 ZDPH u zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného ani z odůvodnění správce daně však není zřejmé, kdy došlo k uskutečnění zdanitelných plnění podle původních daňových dokladů, u nichž byly provedeny opravy postupem podle § 44 ZDPH ve znění účinném od 1. 4. 2011. Samotnou opravu, provedenou podle ustanovení § 44 ZDPH, nelze v intencích výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu považovat za samostatné zdanitelné plnění. Žalovaný ani správce daně se touto otázkou vůbec nezabývali. Přitom u zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011 nebylo možné provést opravu výše daně postupem podle § 44 ZDPH ve znění účinném od 1. 4. 2011. Podle krajského soudu není zřejmé, zda původní zdanitelná plnění podléhala ZDPH ve znění účinném po jeho novelizaci provedené zákonem č. 47/2011 Sb. či nikoli. Nebylo tak možné mít skutkově postaveno najisto, zda žalobce mohl mít z důvodu postupu podle § 44 odst. 1 a 5 ZDPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 daňový nedoplatek a daňový přeplatek. Soud v návaznosti na to nemohl posoudit správnost postupu správce daně, který provedl jejich vzájemné započtení. Nemohl se ani zabývat tím, že nedoplatek „konkludentně“ vyměřený z titulu opravy postupem podle § 44 ZDPH, ve znění účinném od 1. 4. 2011, správce daně a žalovaný vyhodnotili jako pohledávku za majetkovou podstatou, a to s odkazem na § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ovšem ve znění od 1. 1. 2014.

[6] Krajský soud dále konstatoval, že tuto vadu žalobou napadeného rozhodnutí, způsobující jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek skutkových důvodů, nelze zhojit, a to ani ve spojení s obsahem rozhodnutí správce daně, které se touto otázkou též nezabývalo. S ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu nemůže tuto otázku prvotně posuzovat až správní soud v první instanci. Nejprve je tedy třeba postavit najisto, zda z titulu oprav postupem podle § 44 odst. 1 a 5 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 mohl tímto způsobem vzájemně započitatelný přeplatek a nedoplatek vzniknout. *Obiter dictum* krajský soud zmínil, že s ohledem na zákaz retroaktivity na posuzovanou věc nedopadá § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, které s účinností od 1. 1. 2014 kvalifikuje pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení jako pohledávky za majetkovou podstatou.

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), kterou doplnil podáním ze dne 11. 3. 2016. Stěžovatel v první řadě zdůraznil, že předmětem sporu byla pouze otázka, zda existuje vratitelný přeplatek na DPH ve výši 8.326.605 Kč. Krajský soud se však touto otázkou nezabýval a zabýval se čistě zákonností rozhodnutí o dani, tedy platebních výměrů a dodatečného platebního výměru, na jejichž podkladě vznikl žalobci nedoplatek a přeplatek. Posouzení zákonnosti rozhodnutí o dani, na podkladě kterých vznikl nedoplatek ve výši 11.449.357 Kč, však nebylo předmětem tohoto soudního řízení a krajský soud tak nepřipustným způsobem rozšířil předmět přezkumu. Ze žaloby ani požadavek na přezkoumání zákonnosti rozhodnutí o dani neplyne. V replice ze dne 3. 10. 2014 sice žalobce uvedl, že správce daně nepostupoval správně při stanovení jeho daňové povinnosti s ohledem na vývoj aplikační praxe § 44 ZDPH, avšak to je třeba považovat za nepřipustné rozšíření žaloby, jelikož tak žalobce učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Meritem věci bylo posouzení zákonnosti rozhodnutí o přeplatku, tedy rozhodnutí vydávaného v daňovém řízení při placení daní, avšak krajský soud spatřuje nedostatky skutkových důvodů týkající se řízení nalézacího, a to za situace, kdy rozhodnutí o dani, jež vedla ke vzniku nedoplatku, byly v době předmětného sporu vedeného u krajského soudu již pravomocná. Daňové povinnosti, resp. nadměrný odpočet,

byly v posuzované věci žalobci vyměřeny platebními výměry a dodatečným platebním výměrem na základě daňových tvrzení žalobce. Z tohoto důvodu proti nim nebylo dle § 140 odst. 4 daňového řádu připuštěno odvolání. Tato skutečnost nicméně nevyklučovala možnost žalobce napadnout rozhodnutí o dani jiným instrumentem dle daňového řádu, příp. proti nim podat žalobu ke správnímu soudu, neboť se jedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Žalobce tak však neučinil a správnost vyměření daňových povinností poprvé zpochybnil až v rámci repliky ze dne 3. 10. 2014. Správnost stanovených daňových povinností nebyla zpochybněna ani správními orgány, a ta tedy ani následně nebyla přezkoumávána formou mimořádných opravných či dozorčích prostředků. Vzhledem k tomu, že v současné době již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně, není takový přezkum ani možný. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti

[10] Stěžovatel se v kasační stížnosti dovolává důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[11] Nezákonost kasační stížností napadeného rozsudku spočívá podle stěžovatele v tom, že krajský soud nepřipustným způsobem rozšířil předmět přezkumu o posouzení zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně, na základě kterých vznikl nedoplatek ve výši 11.449.357 Kč, přestože předmětem řízení před správními orgány byla pouze otázka, zda existuje vratitelný přeplatek žalobce na DPH ve výši 8.326.605 Kč.

[12] Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu a rozhodnutí žalovaného zjistil, že na základě řádných přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíce květen, srpen a září 2011 byla stěžovateli platebním výměrem ze dne 20. 12. 2011, č. j. 448133/11/293511701986, za zdaňovací období květen 2011 vyměřena ke dni 1. 11. 2011 daň z přidané hodnoty ve výši 0 Kč, za zdaňovací období srpen téhož roku byla stěžovateli platebním výměrem ze dne 10. 1. 2012, č. j. 5733/12/293511701986, vyměřena ke dni 19. 12. 2011 daň z přidané hodnoty ve výši 1.482.141 Kč a za zdaňovací období září 2011 byla stěžovateli platebním výměrem ze dne 20. 12. 2011, č. j. 448133/11/293511701986, vyměřena ke dni 4. 11. 2011 daň z přidané hodnoty ve výši 6.241.380 Kč. Na základě dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za květen 2011 byl dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 2. 2012, č. j. 448801/11/293511701986, doměřen rozdíl oproti poslední známé dani ve výši 3.725.836 Kč. Nedoplatek žalobce na dani z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období tak činí celkem 11.449.357 Kč. V uvedených daňových přiznáních (vyjma řádného daňového přiznání za zdaňovací období květen 2011), provedl žalobce opravu pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy byl jako dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu ve smyslu § 44 ZDPH. Správce daně při vyměření daně postupoval podle § 140 odst. 1 daňového řádu, kdy se v případě, že se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, nemusí výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem a platební výměr pouze založí do spisu.

pokračování

[13] Na základě řádného přiznání k dani z přidané hodnoty za březen 2012 správce daně platebním výměrem na daň z přidané hodnoty ze dne 19. 12. 2012 žalobci ke dni 25. 4. 2012 vyměřil nadměrný odpočet ve výši 8.326.605 Kč. Všechny uvedené platební výměry obsahují poučení, dle kterého se proti tomuto rozhodnutí nelze odvolat podle § 140 odst. 4 daňového řádu. Dodatečný platební výměr obsahuje poučení, že se proti němu nelze odvolat podle § 144 odst. 4 daňového řádu.

[14] Dne 11. 9. 2013 byla správci daně doručena žádost žalobce ze dne 9. 9. 2013 o vrácení daňového přeplatku vzniklého na základě naposledy uvedeného platebního výměru. Následně bylo vydáno rozhodnutí správce daně ze dne 27. 11. 2013, č. j. 3656490/13/3005-24901-701986, jímž nebylo této žádosti žalobce vyhověno, neboť správce daně předmětný nadměrný odpočet částečně použil podle § 242 odst. 3 daňového řádu k úhradě výše uvedeného daňového nedoplatku. Jak již bylo uvedeno výše, odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím.

[15] Předmětem řízení tak v posuzované věci byl přezkum rozhodnutí žalovaného, jímž zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně, jímž nebylo vyhověno požadavku žalobce na vrácení přeplatku na DPH ve výši 8.326.605 Kč. Proti výše uvedeným platebním výměrům, na základě kterých žalobci vznikl nedoplatek na dani z přidané hodnoty v celkové výši 11.449.357 Kč, ani proti platebnímu výměru, jímž byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 8.326.605 Kč, čímž mu vznikl přeplatek na dani z přidané hodnoty, totiž žalobce žalobu nepodal, pouze v replice k vyjádření žalovaného ze dne 14. 8. 2014 vyjádřil přesvědčení, že správce daně nepostupoval správně při stanovení daňové povinnosti, a zdůraznil, že správce daně mu neposkytl možnost se proti vydaným platebním výměrům odvolat.

[16] Ze spisu nevyplývá, že by zákonnost rozhodnutí správce daně – platebních výměrů, na základě kterých vznikl žalobci daňový nedoplatek, byla ve správním řízení žalobcem či správními orgány jakkoliv zpochybněna opravnými či dozorčími prostředky. Nejvyšší správní soud tak má za to, že správní orgány byly v posuzované věci povinny při posouzení žádosti žalobce o vrácení přeplatku z obsahu uvedených výměrů v posuzované věci vycházet, neboť v okamžiku jejich rozhodování byly tyto platební výměry v právní moci. Jednalo se totiž o platební výměry vyměřené podle § 140 odst. 1 daňového řádu, které správce daně založil do spisu. Za den doručení těchto platebních výměrů se tak považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně (§ 140 odst. 2 daňového řádu). Doručením je rozhodnutí účinné, a tímto okamžikem je rovněž daň pravomocně stanovena, neboť proti platebním výměrům nebylo možné podat odvolání (§ 140 odst. 4 daňového řádu). Výše uvedené platí obdobně dle § 144 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu také v případě výše uvedeného dodatečného platebního výměru.

[17] Přezkum pravomocných platebních výměrů neumožňuje ani § 75 odst. 2 věta druhá s. ř. s. Podle tohoto ustanovení *byl-li závažným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví*. V daném případě ovšem platební výměry vydané podle § 140 odst. 1 d. ř. představují rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s. V tomto směru není důvodu odchylovat se od judikatury k předchozí právní úpravě, která konkludentní výměry podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. rozhodnutí o odvolání proti nim, považovala za rozhodnutí správního orgánu přezkoumatelná ve správním soudnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012 - 21). Určité rozdíly v právní úpravě obsažené v daňovém řádu oproti zákonu o správě daní a poplatků (tj. platební výměr se již skutečně

vydává, nejde tedy o výměr fiktivní, daňový řád nyní výslovně vylučuje odvolání proti takovému výměru) nemohou vést k odlišnému posouzení věci. Opačný závěr, tj. že by bylo možno v rámci řízení o žádosti o vrácení daňového přeplatku účinně zpochybnit daň již pravomocně stanovenou platebním výměrem vydaným podle § 140 odst. 1 d. ř., by ostatně znamenalo popření institutu dodatečného daňového přiznání na daň nižší a omezení pro jeho aplikaci stanovených v § 141 odst. 2 d. ř. Jiný závěr nelze dovodit ani z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 - 34, č. 3096/2014 Sb. NSS. Pokud by bylo možné dosáhnout revize sporné poplatkové povinnosti v řízení o vrácení přeplatku, nemělo by smysl, aby rozšířený senát konstruoval povinnost vydat platební výměr, proti němuž by měl poplatník možnost brojit žalobou.

[18] S ohledem na výše uvedené nepovažuje Nejvyšší správní soud za správný závěr krajského soudu, že správní orgány obou stupňů pochybily, neboť se nezabývaly tím, zda žalobce mohl mít z důvodu postupu podle § 44 odst. 1 a 5 ZDPH, ve znění účinném od 1. 4. 2011 daňový nedoplatek a daňový přeplatek. O existenci daňového přeplatku, resp. nedoplatku za jednotlivá zdaňovací období totiž bylo pravomocně rozhodnuto v jiných řízeních (o vyměření DPH, doměření DPH, vyměření nadměrného odpočtu), než v řízení o vrácení daňového přeplatku, které inicioval žalobce a které vyústilo v rozhodnutí žalovaného přezkoumávané v této věci. Daňový přeplatek a nedoplatek tak byly stanoveny pravomocnými platebními výměry, z nichž byly správní orgány povinny vycházet v řízení o vrácení přeplatku, a v tomto řízení tak již nebyl prostor se zabývat vznikem a výší předmětného daňového nedoplatku a přeplatku. Oprava provedená podle § 44 ZDPH sice není samostatným zdanitelným plněním, jak vyplývá z rozsudku ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47, publ. pod č. 2856/2013 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud k otázce povahy této opravy uvedl, že *zákonem stanovené oprávnění provést opravu daně na výstupu není ničím jiným, než právem dodavatele (věřitele) snížit jím původně uplatněnou daň na výstupu, která již byla věřitelem uplatněna s ohledem na zboží či služby jím v minulosti dodané. Původně uskutečněné zdanitelné plnění nedoznává v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby, jak se snaží navodit stěžovatel. Je tedy zcela nepochybné, že oprava výše daně nemá stejnou povahu jako povinnost odvést daň na výstupu z dodání zboží či poskytnutí služby, která je vždy navázána na zdaňovací období, ve kterém k dodání zboží či poskytnutí služby došlo. Stejně tak je nepochybné, že původní zdanitelné plnění zůstává i pro provedení opravy výše daně zcela beze změny. Nedochází k jeho vrácení, ke změně jeho rozsahu či ke změně ceny, za kterou bylo uskutečněno. Posuzovaná oprava je navázána pouze na daň uplatněnou z původně uskutečněného zdanitelného plnění a její samotné provedení nemá žádný jiný důsledek než právě snížení původně uplatněné daně. Oprávnění plátce provést opravu daně na výstupu již uskutečněného zdanitelného plnění je tak právem nutně souvisejícím s již uplatněnou daní bez ohledu na to, že samotné provedení opravy je zákonem o DPH formálně považováno za samostatné zdanitelné plnění. Obdobně je povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, zrcadlově povinností související s již jím v minulosti uplatněnou daní na vstupu. Důsledkem koncepce zvolené zákonodárcem je proto pouze to, že se snížení již uplatněné daně na výstupu daňově projeví nejdříve ve zdaňovacím období, kdy jsou splněny podmínky pro tuto opravu (nejpozději do tří let od uskutečnění původního zdanitelného plnění), a ovlivní tak celkovou výši daňové povinnosti deklarované za jiné zdaňovací období, než ve kterém bylo uskutečněno původní plnění.* Skutečnost, že oprava provedená podle § 44 ZDPH není skutečně samostatným zdanitelným plněním, však nemá vliv na závaznost pravomocných platebních výměrů vyměřujících nedoplatek či přeplatek DPH na základě provedené opravy.

[19] Otázkami souvisejícími s provedenými opravami podle § 44 ZDPH se navíc s ohledem na dispoziční zásadu nemohl zabývat ani krajský soud, neboť z ničeho nevyplývá, že by žalobce platební výměry, na základě nichž mu vznikl daňový nedoplatek a přeplatek napadl žalobou. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za správný závěr krajského soudu, že dříve, než se mohl zabývat samotnou otázkou zákonnosti provedeného započtení správcem daně, musel se zabývat

pokračování

otázkou zákonnosti samotných nedoplatků a na ně započteného přeplatku, tedy zákonnosti samotných titulů pro provedení započtení.

[20] S přihlédnutím k výše uvedenému nelze přisvědčit ani závěru krajského soudu, že správní orgány pochybily, když se nezabývaly tím, zda žalobce mohl mít z důvodu postupu podle § 44 odst. 1 a 5 ZDPH daňový nedoplatek a přeplatek. Správní orgány se navíc otázkou vzniku a výše nedoplatku a přeplatku již ani zabývat nemohou, neboť podle § 44 odst. 3 ZDPH je věřitel oprávněn provést opravu výše daně na výstupu nejpozději do tří let od uskutečnění původního zdanitelného plnění. Paralelně s tímto právem věřitele vzniká dlužníkovi podle § 44 odst. 5 ZDPH povinnost snížit původně uplatněný odpočet daně na vstupu. Uvedená lhůta již nepochybně uplynula, neboť v posuzované věci již uplynuly více než tři roky od provedení předmětných oprav, ke kterým došlo v roce 2011 v souvislosti s opravami pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy byl žalobce jako dlužník povinen podle § 44 odst. 5 ZDPH snížit svoji daň na vstupu, čímž mu vznikl předmětný daňový nedoplatek, resp. v roce 2012 v případě nadměrného odpočtu vzniklého žalobci podle § 44 odst. 1 ZDPH, čímž mu vznikl daňový přeplatek. Z uvedeného je zároveň zřejmé, že již uplynula také tříletá lhůta pro stanovení daně, která počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Opravy DPH provedené v posuzované věci platebními výměry tak již nelze žádným způsobem změnit, a to ani v řízeních o mimořádných opravných či dozorčích prostředcích, neboť s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně nejsou splněny podmínky pro povolení nařízení obnovy řízení (§ 119 odst. 4 daňového řádu) ani podmínky pro přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně v přezkoumném řízení (§ 122 odst. 3 daňového řádu). Žalovaný by tedy v posuzované věci ani neměl žádný způsob, jak se znovu zabývat správností provedených oprav DPH.

[21] Správný je nicméně závěr krajského soudu, že judikatorní a aplikační praxe se ustálily na názoru, že nebylo možné provádět opravy výše daně postupem podle § 44 ZDPH u zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47, rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2013, č. j. 47 Af 17/2012 – 43, č. 3037/2014 Sb. NSS, dodatek č. 1 ze dne 26. 4. 2013 k informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 22. 7. 2011 k aplikaci § 44 ZDPH). Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že Krajský soud v Praze v naposledy uvedeném rozsudku rozhodoval v podobném případě jako v posuzované věci, neboť přezkoumával rozhodnutí správních orgánů, jímž nebylo vyhověno žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku na DPH, přičemž rozhodnutí správních orgánů obou stupňů zrušil s odůvodněním, že původní zdanitelná plnění podléhala ZDPH ve znění před 1. 4. 2011, a nebylo tudíž možné u těchto plnění provést opravu výše daně uzákoněnou až od 1. 4. 2011, což znamená, že žalobkyni nemohla vzniknout žádná daňová povinnost k dani z přidané hodnoty a nemohla mít z tohoto titulu ani žádný nedoplatek, který by bylo možné započíst vůči přeplatku postupem podle § 242 odst. 1 daňového řádu a § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Krajský soud v Praze se však v uvedeném rozsudku nezabýval vztahem řízení o žádosti o vrácení přeplatku a předcházejícího řízení o vyměření daňového nedoplatku a přeplatku. V posuzované věci tak Nejvyšší správní soud setrvává na závěru, že v řízení o vrácení přeplatku již nelze hodnotit okolnosti vzniku daňového přeplatku a nedoplatku za situace, kdy rozhodnutí o nich jsou v právní moci a neprobíhá jejich přezkum. Jedná se o řízení se zcela jiným předmětem, byť rozhodnutí o vrácení přeplatku z povahy věci nutně vychází z rozhodnutí (platebního výměru) o stanovení přeplatku, popř. též z jiných rozhodnutí týkajících se daňových povinností daňového subjektu. S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud přisvědčil kasační námitce stěžovatele, že krajský soud věc nesprávně právně posoudil a v důsledku nepřipustně rozšířil předmět soudního přezkumu nad rámec žalobních námitek.

[22] Vzhledem k tomu, že krajský soud dospěl k závěru, že nebylo najisto postaveno, zda žalobce mohl mít z důvodu postupu podle § 44 odst. 1 a 5 ZDPH daňový nedoplatek a přeplatek, nezabýval se již postupem správce daně, který provedl jejich vzájemné započtení a tím, že nedoplatek „konkludentně“ vyměřený z titulu opravy postupem podle § 44 ZDPH správní orgány vyhodnotily jako pohledávku za majetkovou podstatou. Krajský soud se pouze *obiter dictum* vyjádřil k ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění účinném od 1. 1. 2014 tak, že na posuzovanou věc nedopadá a žádné další závěry ve vztahu k přezkoumávaným správním rozhodnutím již neuvedl. Těmito otázkami se nemohl zabývat ani Nejvyšší správní soud, neboť stěžovatel v kasační stížnosti v tomto směru ničeho nenamítal a ani namítat nemohl, neboť se nejednalo o nosný důvod napadeného rozsudku krajského soudu.

[23] Vzhledem k tomu, že v posuzované věci již není na místě zabývat se provedenými opravami, bude v dalším řízení na krajském soudu, aby se v rozsahu žalobních námitek s těmito otázkami vypořádal a vyhodnotil, zda správní orgány postupovaly správně, když provedly vzájemné započtení daňového přeplatku a nedoplatku žalobce. Především bude muset krajský soud posoudit otázku, zda je nutné na posuzovanou věc aplikovat § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění do 31. 12. 2013, popř. ve znění po tomto datu, a bude se rovněž zabývat výkladem přechodných ustanovení zákona č. 294/2013 Sb., kterých se ve svém napadeném rozhodnutí dovolával stěžovatel, případně včetně posouzení otázky ústavní konformity těchto přechodných ustanovení. V této souvislosti bude krajský soud vycházet z toho, že vzhledem k právní úpravě obsažené v § 44 odst. 1 a 5 ZDPH je zřejmé, že veškerá zdanitelná plnění, na základě nichž byly žalobcem provedeny opravy – snížení daně na vstupu dle § 44 odst. 5 ZDPH, musela být uskutečněna před rozhodnutím o úpadku, proto nebylo nutné, aby správní orgány ve svých rozhodnutích v řízení o žádosti o vrácení přeplatku tuto otázku zjišťovaly.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[24] S přihlédnutím k výše uvedenému Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil, neboť stěžovatel se úspěšně dovolal důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.).

[25] Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

[26] V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 17. června 2016

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu