

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **KAPPENBERGER + BRAUN, Elektro Technik spol. s r.o.**, se sídlem Domažlická 1141/172a, Plzeň, zast. doc. JUDr. Janem Kocinou, Ph.D., advokátem se sídlem Malá 43/6, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2017, č. j. 45185/17/5300-22442-711492, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 6. 2019, č. j. 30 Af 52/2017 - 38,

t a k t o :

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci v rozsahu podstatném pro rozhodování rozšířeného senátu

[1] Žalobkyně podala dne 24. 3. 2016 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2016, v němž jako věřitelka vykázala opravu daně za dlužníkem AFCON POWER & AUTOMATION s. r. o. (dále jen „dlužník“), v hodnotě 561 649 Kč, neboť usnesením Městského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2016, č. j. MSPH 79 INS 1766/2016-A-10, byl u tohoto dlužníka zjištěn úpadek a na jeho majetek byl prohlášen konkurs. Platebním výměrem ze dne 19. 9. 2016, č. j. 1668498/16/2301-51522-402683, vyměřil Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 1 376 215 Kč. Po provedení postupu k odstranění pochybností jí neuznal nárok na opravu výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení, neboť oprava byla provedena v rozporu s § 44 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „zákon o DPH“), neboť žalobkyně provedla opravu až po uplynutí tříleté lhůty. Odvolání proti uvedenému rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 10. 2017, č. j. 45185/17/5300-22442-711492.

[2] Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 26. 6. 2019 zamítl žalobu proti tomuto rozhodnutí. Uvedl, že okamžik „provedení opravy“ podle § 44 zákona o DPH v něm není výslovně definován. Z jeho znění však plyne, že provedení opravy není realizováno již doručením daňového dokladu dlužníkovi, ale až deklarováním vůči správci daně. I z § 44 odst. 1 zákona o DPH plyne, že nejprve musí být splněny podmínky pro opravu a až následně je možné ji provést. K totožnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) v rozsudku ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016 - 84. Opačný závěr neplyne ani z úvodní věty § 44 odst. 4 zákona o DPH. Uzavřel tedy, že k tomu, aby došlo k provedení

opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ve smyslu § 44 zákona o DPH, je zapotřebí nejen naplnění podmínek ve smyslu § 44 odst. 1 písm. a) až d), ale také podání daňového přiznání. To stěžovatelka ve tříleté lhůtě uvedené v § 44 odst. 3 zákona o DPH nestihla. Původní zdanitelné plnění vůči dlužníkovi se uskutečnilo dne 22. 2. 2013. Konec příslušného zdaňovacího období tak byl dán dnem 28. 2. 2013. Zákonem daná tříletá prekluzivní lhůta počala běžet dne 1. 3. 2013 a skončila dne 1. 3. 2016. Žalobkyně však podala příslušné opravné daňové přiznání až dne 24. 3. 2016, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Vytkla krajskému soudu, že vyšel z rozsudku č. j. 10 Afs 157/2016 - 84, což je však izolované rozhodnutí jediného senátu, které ani nebylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS. Stěžovatelka trvá oproti názoru vyjádřenému v uvedeném rozsudku na tom, že faktické opravení nastává již okamžikem opravení daňového dokladu a daňové přiznání následně pouze deklaruje tuto skutečnost správci daně. I krajský soud ostatně v rozsudku uznal, že termín „provedení opravy“ není v § 44 zákona o DPH výslovně definován. Stejně tak stanovisko Generálního finančního ředitelství KOOV č. 499/22.03.17 ze dne 22. 3. 2017 reagovalo na odborný příspěvek Ing. Stanislava Kryla, který připouštěl několik variant výkladu lhůty pro opravu základu a výše DPH a přikláněl se k výkladu příznivému pro stěžovatelku. Nemůže být sankcionována za nedodržení postupu, který není v zákoně přesně vymezen a ani ze zákona logickým výkladem přímo nevyplývá. Judikatura Ústavního soudu požaduje, aby byl při aplikaci veřejnoprávních norem použit ten z výkladů, který co nejméně zasahuje do práv a svobod jednotlivce. V souladu se zásadou *in dubio mitius* měl krajský soud postupovat i v jejím případě.

[5] V rozsudku č. j. 10 Afs 157/2016 - 84 je navíc vnitřní rozpor, neboť NSS zde konstatuje, že prostřednictvím dodatečného přiznání dává daňový subjekt správci daně najevo, že již opravil základ a vyšší poslední známé daně. Z použitého minulého času plyne, že faktické opravení nastává již okamžikem opravení daňového dokladu a daňové přiznání následně pouze deklaruje tuto skutečnost správci daně. Daňové přiznání se navíc podává do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období, jak plyne z jeho deklaratorní povahy. Pokud by NSS připustil, že „provést opravu“ znamená nikoliv její věcné provedení, tedy doručení opravného dokladu dlužníkovi, a následně její zanesení do evidence pro účely DPH v daném zdaňovacím období, ale naopak pouhé vykázání v daňovém přiznání, šlo by o zkrácení obvyklé „promlčecí“ lhůty, a to u měsíčních plátců na 35 měsíců a u čtvrtletních plátců dokonce na 32 měsíců. Stěžovatelka také trvá na tom, že v jejím případě začala vzhledem k úpravě počítání lhůt vyjádřené v § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tříletá lhůta běžet dne 26. 3. 2013 a skončila dnem 25. 3. 2016.

[6] Krajský soud také v bodě 44 rozsudku nevysvětlil, proč není provedení opravy realizováno již doručením daňového dokladu dlužníkovi. Navíc se nezabýval důkazy, které v žalobě navrhovala provést, tedy důvodovou zprávou k zákonu č. 47/2011 Sb., Bulletinem Komory daňových poradců ČR č. 6/2015 a příspěvkem koordinačního výboru 03/17 č. 499/22.03.17 – Lhůta pro opravu základu a výše DPH. Z těchto důvodů navrhuje, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a správce daně.

pokračování

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu, že k provedení opravy ve smyslu § 44 zákona o DPH je zapotřebí také podání daňového přiznání. Podle § 44 odst. 1 písm. d) je ostatně podmínkou provedení opravy to, že věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1. Vystavení opravného daňového dokladu a jeho doručení dlužníkovi je faktickým úkonem, který daňový subjekt musí učinit, aby mu vzniklo oprávnění provést opravu výše daně, a který tak nutně musí předcházet samotnému provedení opravy. Vystavení daňového dokladu a doručení tohoto dokladu dlužníkovi tedy ještě není provedením opravy ve smyslu § 44 zákona o DPH. Provedení opravy nastává až v okamžiku, kdy daňový subjekt vůči správci daně uplatní své právo dle § 44 zákona o DPH podáním daňového přiznání, ve kterém provedení opravy deklaruje. Neexistuje jiný obhajitelný výklad, který by založil prostor pro aplikaci zásady *in dubio mitius*. V citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 157/2016 - 84 není vnitřní rozpor, neboť použití minulého času u slov „opravil základ a výši poslední známé daně“ se vztahovalo pouze k provedení opravy v účetnictví daňového subjektu. Výklad pojmu provedení opravy byl jedinou právní otázkou řešenou krajským soudem, který se s ní přesvědčivě vypořádal. Nelze tedy ani shledat, že by byl jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Neopomněl ani žádné navrhované důkazy, neboť za ně nelze pokládat důvodovou zprávu či odborné články a příspěvky, které nejsou relevantní pro zjišťování skutkového stavu. Navrhuje proto, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[8] Stěžovatelka v replice upřesnila, že se krajský soud nevypořádal s jejími argumenty týkajícími se zkrácení promlčecích lhůt, principu *in dubio mitius*, porovnáním s postupem na straně dlužníka a obecnými principy zákona o DPH. Upozornila také na nepřesnosti v bodě 36 rozsudku, kde krajský soud zaměňoval deklaratorní a konstitutivní povahu provedení opravy, a v bodě 39, kde krajský soud odmítl aplikovat zásadu *in dubio mitius*, přestože on i žalovaný výslovně připustili, že je zde prostor pro výkladové pochybnosti. Upozornila také na vnitřní rozpory v bodech 60 a 63 rozhodnutí žalovaného.

III. Obsah správního spisu a zákonná úprava

[9] Ze správního spisu plyne, že stěžovatelka vystavila dne 23. 2. 2016 daňový doklad č. 11350849, kterým opravila výši daně k daňovému dokladu č. 11320732, v němž je jako datum zdanitelného plnění uveden den 22. 2. 2013. Tento opravný daňový doklad doručila dne 29. 2. 2016 dlužníkovi. Následně podala dne 24. 3. 2016 u správce daně daňové přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2016. V něm vykázala jako věřitelka opravu daně za dlužníkem v insolvenčním řízení podle § 44 zákona o DPH v hodnotě 561 649 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti daňového přiznání, a proto vydal výzvu k odstranění pochybností. V rámci postupu k odstranění pochybností dospěl k závěru, že pochybnosti ohledně oprávněnosti provedené opravy výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení dle opravného daňového dokladu č. 11350849 nebyly odstraněny. Stěžovatelce sice vzniklo oprávnění provést opravu výše daně podle § 44 zákona o DPH, nicméně tuto opravu provedla až po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 44 odst. 3 uvedeného zákona, protože jí oprava nebyla uznána.

[10] Mezi žalovaným a stěžovatelkou není sporu o tom, že v únoru 2016 splnila podmínky pro to, aby mohla uplatnit opravu výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení, neboť na majetek jejího dlužníka AFCON POWER & AUTOMATION s. r. o. byl dne 17. 2. 2016 prohlášen konkurz. Po prohlášení konkurzu tedy splňovala podmínky vymezené v § 44 odst. 1 zákona o DPH:

(1) Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost přiznat daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění,

doposud nezanikla (dále jen „věřitel“), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že

- a) plátce, vůči kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen „dlužník“), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka,
- b) věřitel přihlásil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přiblíží,
- c) věřitel a dlužník nejsou a ani v době vzniku pohledávky nebyli osobami, které jsou
 1. kapitálově spojenými osobami podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob,
 2. osobami blízkými, nebo
 3. společníky téže společnosti, jsou-li plátcí,
- d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.

[11] Sporné ovšem je, zda splnila tříletou lhůtu uvedenou v § 44 odst. 3 téhož zákona:

(3) Opravu výše daně na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1. Opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění a v případě, že dlužník přestal být plátcem.

[12] NSS se dosud ve své judikatuře zabýval několika problematickými otázkami souvisejícími s výkladem § 44 zákona o DPH. Toto ustanovení upravující možnost opravy výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení bylo do zákona o DPH vloženo s účinností ode dne 1. 4. 2011 zákonem č. 47/2011 Sb. Důvodová zpráva k této novele uváděla: „Jedná se o zavedení nové možnosti opravy výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníky (odběrateli) v insolvenčním řízení, a to v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace. Tento návrh aktivně reaguje na současnou ekonomickou situaci a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž cash-flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti. V souvislosti s dopady světové finanční krize, stále více přibývá firem, které se nachází v konkurzním řízení, a tudíž nejsou schopny dostát svým závazkům vůči věřitelům (dodavatelům). Vzniklé pohledávky za odběrateli (dlužníky) řada dodavatelů (věřitelů) není schopna vymoci v plné výši. Tento fakt se negativně projevuje v ekonomické situaci dosud ‚životaschopných‘ podniků. Na základě tohoto ustanovení bude mít věřitel (dodavatel) takto nárok na opravu výše daně na výstupu, pokud mu jeho odběratel (dlužník) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a insolvenční soud proti odběrateli zahájil insolvenční řízení. V předloženém návrhu se jedná se o pohledávky, které vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. (...) Za podstatné je třeba upozornit, že každé plnění se považuje za samostatné zdanitelné plnění. Návrh dále upřesňuje přesný postup nejen v okamžiku ‚prvního‘ provedení opravy výše daně, ale i následné případy, jako je částečné či plné uspokojení pohledávky, postoupení pohledávky či řešení situace při zrušení registrace věřitele.“

[13] Smysl této možnosti vyložil NSS v rozsudku ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 - 47, č. 2856/2013 Sb. NSS: „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 po 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

pokračování

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.“

[14] Citované ustanovení vyložil již i rozšířený senát, a to v usnesení ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018 - 33, č. 3922/2019 Sb., kterým překonal názor vyjádřený v rozsudku NSS ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 - 42, a vyjádřil se zejména ke zde uvedené šestiměsíční lhůtě: „Ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 28. 7. 2016 je nutno vykládat tak, že oprávnění plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky, se vztahuje na pohledávky, které vznikly z tohoto plnění v období končícím 6 měsíci před rozhodnutím soudu o úpadku. Nevztahuje se naopak na pohledávky vzniklé z tohoto plnění později než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.“ V bodě 44 svého usnesení se vyjádřil i ke zde stanovené tříleté lhůtě: „Počátek intervalu v § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty totiž nebylo pro jeho funkčnost třeba stanovit, jelikož plyne z dalších ustanovení tohoto zákona umožňujících plátcovi uplatnit opravu výše daně na vstupu. Tím je zejména odst. 3 téhož paragrafu, který v rozhodném znění stanovil (...), že (o)pravu výše daně na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1. Opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, a v případě, že dlužník přestal být plátcem. Tříletá lhůta od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, je tak ve skutečnosti též stanovením počátku intervalu vymezeného v § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Opravu je možno provést, jen je-li splněna podmínka podle písm. a) tohoto odstavce, která je jednou z tam kumulativně formulovaných podmínek a sama o sobě jasně vymezuje časový rámec uplatnění opravy výše daně – k uplatnění nemůže dojít dříve, než insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka. Od tohoto okamžiku se pak zpětně (proti proudu času) počítají tři roky ke konci zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění.“

[15] Přímo k jedné z podmínek upravených v § 44 odst. 3 zákona o DPH se NSS vyjádřil v rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 10 Afs 71/2016-102, č. 3912/2019 Sb. NSS, kde v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 8. 5. 2019, A-PACK CZ, C-127/18, konstatoval, že podmínka § 44 odst. 3 *in fine* zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2019, dle níž opravu výše daně za dlužníkem v insolvenčním řízení nelze provést v případě, že dlužník přestal být plátcem daně z přidané hodnoty, byla v rozporu s čl. 90 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

IV. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

[16] NSS však dosud nevyložil, který okamžik pokládá za okamžik provedení opravy ve smyslu tohoto ustanovení. Bylo by tedy namísto aplikovat judikaturu, která vymezuje okamžik provedení opravy v jiných ustanoveních zákona o DPH, konkrétně v jeho § 42. Tato judikatura je ovšem vnitřně rozporná.

[17] Krajský soud odkázal ve svém nyní napadeném rozsudku na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 157/2016 - 84, kde se soud zabýval výkladem § 42 odst. 8 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2008, který také nestanovil, zda se za okamžik provedení opravy pokládá až deklarace vůči správci daně, či již předchozí oprava provedená v účetnictví daňového subjektu. V bodě 24 se jednoznačně přiklonil k první z těchto možností: „Podle § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty nelze opravu základu a výše daně provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Zjistí-li daňový subjekt, že daň stanovil v nesprávné (nižší)

výši, je oprávněn podat dodatečné daňové příznání. Prostřednictvím dodatečného daňového příznání dává daňový subjekt správci daně najevo, že opravil základ a výši poslední známé daně. Vystavení daňového dokladu (dobropisu) však pouze osvědčuje, že základ a výše daně byly opraveny v účetnictví daňového subjektu. **Opravou základu a výše daně v § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty je proto nutné rozumět nejen provedení této opravy v účetnictví daňového subjektu, ale také její deklaraci ve vztahu ke správci daně.** Z uvedeného důvodu se stěžovatel mylí, domnívá-li se, že ve lhůtě podle § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty postačovalo vystavit daňový doklad a provést tak opravu vůči odběrateli. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle kterého je lhůta podle § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty „stanovena pro uplatnění opravy základu a výše daně vůči správci daně zákonem předvídaným způsobem.“ (zvýraznil NSS)

[18] V přímém rozporu s právě citovaným rozsudkem však stojí právní názor vyjádřený v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 5 Afs 182/2018 - 37, č. 3900/2019 Sb. NSS, kde NSS označil za okamžik provedení opravy již okamžik interního zaúčtování v evidenci plátce a doručení dokladu protistraně, nikoli až následné uplatnění v daňovém příznání. NSS zde vyšel z následujících úvah:

„[18] Sporné ustanovení zákona (ve znění do 31. 3. 2019) výslovně stanovilo pouze lhůtu pro faktické provedení opravy základu a výše daně (vystavení daňového dobropisu); tuto nelze zaměňovat s lhůtou pro podání daňového příznání. Vystavení dokladu je pouze podkladem pro tvrzení, která je povinen plátce uvést v daňovém příznání; pouze na základě podaného daňového příznání poté správce stanoví (vyměří) daň.

[19] **Opravou je myšleno interní zaúčtování v evidenci plátce (a doručení dokladu protistraně), žádný jiný logický výklad, kterým by bylo možno dospět k závěru, že opravou se rozumí současně i uplatnění dokladu v daňovém příznání, jak tvrdí žalovaný a potažmo krajský soud, Nejvyšší správní soud nenachází. Nelze přisvědčit žalovanému, že z textu zákona plyne, že tato oprava je spojena s povinností podat daňové příznání, což dovozuje z tezí, že pojmy základ daně a výše daně mají jasnou souvztažnost k právu daňovému, přitom má-li dojít k zásahům do základu daně a návazně do výše daně, musejí být tyto zásahy vyjádřeny formálně v rámci některého z podání adresovaných správci daně. Nejvyšší správní soud nepopírá, že samotná skutečnost, že opravný doklad byl vystaven, bez dalšího neznamená, že tato skutečnost bude daňovým subjektem promítnuta do jeho nároku na změnu základu daně a výše daně. Povinnost podat v tříleté lhůtě dle § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty daňové příznání, v němž je oprava uplatněna, však dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze dovést ani prostým gramatickým výkladem, jak tvrdí žalovaný, neboť taková věta tam jednoduše (do 31. 3. 2019) chybí, ale nelze k této povinnosti dospět ani pomocí výkladu teleologického, o který se žalovaný pokouší. Nelze mu především přisvědčit v tom, že byl požadavek vykazání opravy základu daně a výše daně v daňovém příznání v tříleté lhůtě není v zákoně o dani z přidané hodnoty přímo uveden, je jasně zavedena aplikační praxe, dle které k uplatnění opravy prostřednictvím daňového příznání musí dojít v tříleté lhůtě dle § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud se žalovaný dovolává aplikační praxe, je především třeba uvést, že jakákoli aplikační praxe musí mít výslovnou a jednoznačnou oporu v zákoně a nelze na ní setrávat pouze z důvodu, že je již takto uplatňována a jiný výklad by mohl vést k případnému obcházení zákona či daňovým únikům. Je věcí zákonodárce, aby text zákona formuloval tak, aby takové praktiky neumožňoval.**

[20] (...) V daném případě zákon stanoví zcela jednoznačně pouze tříletou lhůtu pro provedení opravy, nikoli však povinnost uvést v tříleté lhůtě tuto opravu v daňovém příznání. Přijetím výkladu žalovaného by se navíc lhůta stanovena výslovně pro všechny případy jako tříletá lišila v závislosti na tom, zda se jedná o plátce s měsíčním nebo se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. U plátců se čtvrtletním zdaňovacím obdobím by byla tříletá lhůta pro provedení opravy v rozporu se svým výslovným vymezením fakticky zkrácena vždy, když povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění vznikla dříve než v posledním měsíci čtvrtletí. K takovému rozlišování neposkytuje § 42 zákona o dani z přidané hodnoty žádnou racionální oporu.

[21] Pouze nad rámec Nejvyšší správní soud dodává, že o tom, že výslovná povinnost uplatnit opravný doklad v daňovém příznání v rozhodné době v zákoně stanovena nebyla, svědčí i nové znění § 42 odst. 6 zákona o dani

pokračování

z přidané hodnoty (od 1. 4. 2019), které zní: Oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění se uvede v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se tato oprava považuje za uskutečněnou. Pokud je snižován základ daně a plátce má povinnost vystavit opravný daňový doklad, oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění se uvede v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátce vynaložil úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby se tento daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění; to neplatí pro samostatné zdanitelné plnění uskutečněné podle odstavce 3 písm. b) až d). Pokud zákon o dani z přidané hodnoty v rozhodném období zněl: opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, nelze tvrdit, že významově se jednalo o stejné právní normy. Již z prostého gramatického srovnání obou znění je zřejmé, že zatímco předchozí právní úprava dopadající v rozhodném období na stěžovatele a vztahující se na projednávanou věc stanovila pouze lhůtu, v níž je povinen daňový subjekt opravu provést, současné znění již výslovně stanoví, že tuto opravu musí uplatnit v daňovém přiznání.“ (zvýraznil NSS)

[19] Ačkoli se uvedené protichůdné výklady nevztahují k nyní aplikovanému § 44 odst. 3 zákona o DPH, nýbrž k jeho § 42 odst. 8 (ve znění účinném do 31. 12. 2008), respektive odst. 5 (ve znění účinném do 31. 3. 2019), z důvodu jednoty výkladu totožných právních pojmů v rámci téhož zákona nelze shledat rozumný důvod, proč by měl být okamžik provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 44 zákona o DPH vykládán jinak než okamžik provedení opravy základu daně a opravy výše daně podle § 42 téhož zákona. Při výkladu tohoto ustanovení však panuje mezi výše citovanými výklady provedenými desátým a pátým senátem NSS rozpor, jehož vyřešení přísluší podle § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu.

V. Předložení věci rozšířenému senátu

[20] Dle devátého senátu panuje mezi právními názory vyjádřenými v rozsudku č. j. 10 Afs 157/2016 - 84 a rozsudku č. j. 5 Afs 182/2018 - 37 rozpor, který dopadá i na nyní rozhodovanou věc týkající se výkladu § 44 odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019. Devátý senát proto rozhodl v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. o postoupení věci rozšířenému senátu.

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Filip Dienstbier, Zdeněk Kühn, Petr Mikeš, Barbara Pořízková, Aleš Roztočil, Karel Šimka. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení. Podat svá vyjádření k obsahu předkládajícího usnesení mohou ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 10. prosince 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu