



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

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 :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 6. 2019, č. j. 30 Af 52/2017 - 38, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 10. 2017, č. j. 45185/17/5300-22442-711492, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč k rukám zástupce žalobkyně doc. JUDr. Jana Kociny, Ph.D., advokáta se sídlem Malá 43/6, Plzeň, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[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 platebnímu výměru 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 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 faktická oprava nastává již okamžikem opravení daňového dokladu a daňové přiznání následně pouze deklaruje tuto skutečnost vůči 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 zde NSS konstatuje, že prostřednictvím dodatečného přiznání dává daňový subjekt správci daně najevo, že již opravil základ a výši poslední známé daně. Z použitého minulého času plyne, že faktická oprava 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 vykázaní v daňovém přiznání, šlo by o zkrácení obvyklé

pokračování

„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 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.

[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 jeho doručení 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 vyšší 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. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z pohledu, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Ze správního spisu plyne, že stěžovatelka vystavila dne 23. 2. 2016 daňový doklad č. 11350849, kterým opravila vyšší 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 vykárala 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 oprávněného 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 tříleté prekluzivní lhůty dle § 44 odst. 3 uvedeného zákona, protože jí oprava nebyla uznána.

[11] 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 nezaukula (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 přiblížil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se ke ní přiblížil,*
- 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.*

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

[13] Devátý senát při předběžném posouzení věci zjistil, že vedle rozsudku ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016 - 84, kterým při posouzení věci argumentoval krajský soud, se NSS k právní otázce řešené krajským soudem vyslovil i v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 5 Afs 182/2018 - 37, č. 3900/2019 Sb. NSS, v němž dospěl k opačnému právnímu názoru. S ohledem na odlišné posouzení právní otázky dvěma rozsudky NSS, devátý senát usnesením ze dne 10. 12. 2019, č. j. 9 Afs 240/2019 - 33, postupem podle § 17 odst. 1 s. ř. s., předložil rozšířenému senátu k zodpovězení otázku, zda je § 44 odst. 3 větu druhou zákona o DPH a § 42 odst. 5 téhož zákona třeba vyložit tak, že v tříleté lhůtě postačí vystavit příslušný daňový doklad, doručit jej dlužníkovi a provést opravu v účetnictví toho, kdo opravu provádí, anebo je nezbytné v této lhůtě také projevit vůli provést opravu vůči správci daně.

[14] Rozšířený senát NSS o výše uvedené otázce rozhodl v této věci usnesením ze dne 11. 3. 2021, č. j. 9 Afs 240/2019 - 41, v němž vyslovil následující právní závěr: *„Podle § 44 odst. 3 věty druhé zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019, byl plátce oprávněn ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, provést opravu výše daně na výstupu, již je nutno rozumět vystavení speciálního typu daňového dokladu,*

pokračování

který má zákonem předepsané náležitosti (§ 46 odst. 1 tébož zákona), jeho doručení dlužníku (tj. dostání jej do jeho sféry) a zanesení vše do povinných evidencí plátce. Plátce však nebyl povinen v této lhůtě také podat daňové přiznání.“

[15] K otázce lhůty pro podání daňového přiznání se podrobněji vyslovil v bodě 40 citovaného usnesení, kde uvedl, že „pokud z rozhodných ustanovení zákona o DPH či jiného zákona dostatečně jasně neplynulo, že tříletá lhůta podle § 42 odst. 5 (a § 44 odst. 3) zákona o DPH se vztahuje i na úkon plátce vůči správci daně (na podání daňového přiznání), pak se na něj nevztahovala. Přimyslet si takové zpřísnění podmínek pro provedení opravy základu daně a výše daně či daně na výstupu pouze s argumentem, že by to tak bylo vhodnější, není možné. Zásada zákonnosti ukládání daňových povinností (jejím projevem je i stanovení podmínek pro uplatnění výhod či vymezení prostoru pro volbu toho či onoho daňově relevantního chování plátce) by tím byla fakticky vyprázdněna.“

[16] Svým usnesením rozšířený senát vyřešil jedinou spornou právní otázku, o níž byla kasační stížnost opřena. Zatímco krajský soud se ve svém nyní napadeném rozsudku opřel o rozsudek NSS č. j. 10 Afs 157/2016 - 84, rozšířený senát se jasně přiklonil k právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku č. j. 5 Afs 182/2018 - 37. Původní zdanitelné plnění stěžovatelky 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. V této lhůtě stěžovatelka stihla dne 29. 2. 2016 doručit opravný doklad dlužníkovi. Skutečnost, že příslušné opravné daňové přiznání podala až dne 24. 3. 2016, je pohledem právního názoru vyjádřeného v usnesení rozšířeného senátu nepodstatná. Kasační stížnost je tedy v této námitce důvodná.

[17] Jediná další kasační námitka se týkala údajného nevypořádání důkazních návrhů ze strany krajského soudu. K tomu ovšem NSS konstatuje, že jako „důkazy“ byly na straně 10 žaloby označeny „zákon č. 235/2004 Sb. – zejména výše citovaná ustanovení; zákon č. 280/2009 Sb. – zejména výše citovaná ustanovení; důvodová zpráva k zákonu 47/2011 Sb.; Bulletin KDPCŘ 2015/06; Příspěvek koordinačního výboru 03/17 č. 499/22.03.17-Lhůta pro opravu základu a výše DPH“. Již z tohoto výčtu je zjevné, že nešlo o důkazy ve smyslu § 125 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (použitého přiměřeně na základě § 64 s. ř. s.): *Za důkaz mohou sloužit všechny prostředky, jimiž lze zjistit stav věci, zejména výslech svědků, znalecký posudek, zprávy a vyjádření orgánů, fyzických a právnických osob, notářské nebo exekutorské zápisy a jiné listiny, obledání a výslech účastníků. Pokud není způsob provedení důkazu předepsán, určí jej soud.* Stěžovatelkou navrhované „důkazy“ však nesloužily ke zjištění skutkového stavu, nýbrž ke zjištění možných výkladů zákona. O důkazy v pravém smyslu slova tedy vůbec nešlo a krajský soud se s nimi nemusel vypořádat.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je pohledem právního názoru vyjádřeného rozšířeným senátem důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], NSS zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[19] Podle § 110 odst. 3, věty druhé, s. ř. s. rozhodne soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti

i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[20] Náklady řízení stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta ve výši 6 800 Kč za dva úkony právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti a sepsání repliky [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky, a dva režijní paušály po 300 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšená o částku 1 428 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, neboť zástupce stěžovatelky je plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 13 228 Kč.

[21] Náklady řízení o žalobě tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce ve výši 6 800 Kč za dva úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení a podání žaloby [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a) a d) téže vyhlášky, a dva režijní paušály po 300 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšená o částku 1 428 Kč odpovídající DPH. Nejvyšší správní soud neuznal žalobkyni úkon v podobě repliky k vyjádření žalovaného, neboť obsahem tohoto úkonu ze dne 16. 4. 2018 (č. l. 32 spisu krajského soudu) byla pouze informace, že se k vyjádření žalovaného není třeba vyjadřovat, neboť neobsahuje žádné nové skutečnosti. Celkem náklady řízení o žalobě činí 11 228 Kč. Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 24 456 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovatelce náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jejího zástupce doc. JUDr. Jana Kociny, Ph.D., advokáta se sídlem Malá 43/6, Plzeň, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 16. června 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu