

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Karla Šimky, Filipa Dienstbiera, Zdeňka Kühna, Petra Mikeše, Barbary Pořízkové a Aleše Roztočila 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. 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, jíž je nutno rozumět vystavení speciálního typu daňového dokladu, který má zákonem předepsané náležitosti (§ 46 odst. 1 téhož zákona), jeho doručení dlužníku (tj. dostání jej do jeho sféry) a zanesení všeho do povinných evidencí plátce. Plátce však nebyl povinen v této lhůtě také podat daňové přiznání.
- II. Věc se vrací devátému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Jádro sporu a jeho dosavadní průběh

I. 1. Jádro sporu

[1] Jádrem sporu před devátým senátem jsou podmínky pro provedení opravy výše daně z přidané hodnoty u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení podle § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zejména zákona č. 47/2011 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), účinném do 31. 3. 2019, a podobně podle § 42 téhož zákona.

[2] Spornou otázkou je, zda § 44 odst. 3 větu druhou zákona o DPH, podle níž *(o)pravu 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, a § 42 odst. 5 téhož zákona, podle něhož (o)pravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění nebo došlo k přijetí úplaty, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo, je 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.

I. 2. Daňové řízení

[3] 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.

[4] 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, jak již zmíněno, podala dne 24. 3. 2016 u správce daně daňové přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2016.

[5] Platebním výměrem ze dne 19. 9. 2016 vyměřil Finanční úřad pro Plzeňský kraj 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 podle jeho názoru provedena v rozporu s § 44 odst. 3 zákona o DPH, tedy až po uplynutí tříleté lhůty. Odvolání proti uvedenému rozhodnutí žalovaný zamítl.

I. 3. Řízení před krajským soudem ve správním soudnictví

[6] Krajský soud v Plzni zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného.

[7] Podle soudu okamžik „provedení opravy“ podle § 44 zákona o DPH není výslovně definován. Ze zákona 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 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.

[8] 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 podle § 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. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II. 1. Kasační stížnost stěžovatelky

[9] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[10] 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 nevyplyvá. 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.

[11] V rozsudku č. j. 10 Afs 157/2016 - 84 je navíc vnitřní rozpor, neboť se v něm uvádí, 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 „provést opravu“ znamenalo 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 daňového řádu tříletá lhůta běžet dne 26. 3. 2013 a skončila dnem 25. 3. 2016.

II. 2. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[12] 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 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.

II. 3. Replika stěžovatelky

[13] Stěžovatelka v replice zejména uvedla, že se krajský soud nevypořádal s jejími argumenty týkajícími se zkrácení promlčecích lhůt a principu *in dubio mitius*, s porovnáním s postupem na straně dlužníka a s obecnými principy zákona o DPH.

III. Důvody předložení věci rozšířenému senátu

[14] Devátý senát při předběžném posouzení věci zjistil, že vedle rozsudku č. j. 10 Afs 157/2016 – 84, jímž při posouzení věci argumentoval krajský soud, se Nejvyšší správní soud 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.

[15] Devátý senát nepřehlédl, že oba zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu se zabývaly výkladem § 42 odst. 5, a nikoli § 44 odst. 3 věty druhé zákona o DPH. Podle devátého senátu však základ právní otázky, a sice to, dokdy lze daňově účinně provést opravu na výstupu, je v obou ustanoveních stejný. Proto věc s ohledem na odlišné posouzení této právní otázky dvěma rozsudky Nejvyššího správního soudu předložil rozšířenému senátu.

IV. Posouzení věci rozšířeným senátem

IV. 1. Pravomoc rozšířeného senátu

[1] Podle § 17 odst. 1 věty první s. ř. s., *dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

IV. 1. 1. Právní úprava opravy daně na výstupu podle § 44 zákona o DPH

[16] Není sporu, že stěžovatelka v únoru 2016 splnila podmínky pro uplatnění opravy výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení, neboť na majetek jejího dlužníka 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.

[17] V § 46 odst. 1 zákona o DPH jsou stanoveny zvláštní náležitosti daňového dokladu při provedení opravy výše daně na výstupu: *Daňový doklad při provedení opravy výše daně podle § 44 odst. 1 obsahuje a) označení věřitele, b) daňové identifikační číslo věřitele, c) označení dlužníka, d) daňové identifikační číslo dlužníka, e) spisovou značku insolvenčního řízení, f) evidenční číslo daňového dokladu, g) evidenční číslo původně vystaveného daňového dokladu, h) den vystavení daňového dokladu, i) den uskutečnění původního plnění, j) celkovou dlužnou částku, k) výši opravené daně, l) odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona, podle kterého je oprava výše daně provedena.*

[18] U stěžovatelky je sporné, 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.*

IV. 1. 2. Právní úprava opravy základu daně a opravy výše daně podle § 42 zákona o DPH

[19] Podle § 42 odst. 1 zákona o DPH (p)látkce opraví základ daně a výši daně a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, b) při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně podle § 36 a 36a, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění, c) při vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2, d) pokud nedojde k převodu vlastnického práva ke zboží na jeho uživatele podle § 13 odst. 3 písm. d), e) při vrácení úplaty, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo, nebo f) pokud byla úplata, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň, použita na úhradu jiného plnění.

[20] Podle § 42 odst. 2 zákona o DPH (v) případě opravy základu daně a výše daně plátce do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení takové opravy vystaví opravný daňový doklad, pokud měl povinnost vystavit daňový doklad. Pokud plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad, provede ve stejné lhůtě opravu v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.

[21] Opravný daňový doklad, zejména jeho zvláštní náležitosti, je specifikován v § 45 odst. 1 zákona o DPH: *Opravný daňový doklad o opravě základu daně a výše daně nebo o opravě výše daně v jiných případech obsahuje a) označení osoby, která uskutečňuje plnění, b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, c) označení osoby, pro kterou se uskutečňuje plnění, d) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, e) evidenční číslo původního daňového dokladu, f) evidenční číslo opravného daňového dokladu, g) důvod opravy, h) rozdíl mezi opraveným a původním základem daně, i) rozdíl mezi opravenou a původní daní, j) rozdíl mezi opravenou a původní částkou, kterou osoba, která plnění uskutečňuje, získala nebo má získat za uskutečňované plnění celkem.*

[22] Lhůtu pro provedení opravy stanoví § 42 odst. 5 zákona O DPH: Opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečnění zdanitelného plnění nebo došlo k přijetí úplaty, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo.

IV. 1. 3. Judikatura Nejvyššího správního soudu

[23] V rozsudku č. j. 10 Afs 157/2016 – 84 se soud zabýval výkladem § 42 odst. 8 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2008, který podobně jako právní úprava rozhodná v nyní projednávané věci nestanovil, zda se za okamžik provedení opravy pokládá až projev vůle vůči správci daně, anebo již předchozí oprava provedená v účetnictví daňového subjektu. V bodě 24 se 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 přiznání. Prostřednictvím dodatečného daňového přiznání 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“.

[24] Opačný právní názor byl vyjádřen v rozsudku č. j. 5 Afs 182/2018 - 37. V něm byl za okamžik provedení opravy označen již okamžik interního zaúčtování v evidenci plátce a doručení dokladu protistraně, nikoli až následné uplatnění v daňovém přiznání:

„[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 zaměřovat s lhůtou pro podání daňového přiznání. Vystavení dokladu je pouze podkladem pro tvrzení, která je povinen plátce uvést v daňovém přiznání; pouze na základě podaného daňového přiznání 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 přiznání, 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 přiznání, 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 přiznání, v němž je oprava uplatněna, však dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze dovodit 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 byt' požadavek vykázaní opravy základu daně a výše daně v daňovém přiznání 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 přiznání 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 setrvávat 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 přiznání. Přijetím výkladu žalovaného by se navíc lhůta stanovená 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 přiznání v rozhodné době v zákoně stanovena nebyla, svědčí i nové znění § 42 odst. 6 zákona o dani 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 zjevné, 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.*“

[25] 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), lze souhlasit s devátým senátem, že vytvářejí překážku pro to, aby nyní projednávanou věc posoudil sám.

[26] Důvodem pro tento závěr je všestranná podobnost opravy daně na výstupu podle § 44 zákona o DPH a opravy základu daně a výše daně podle § 42 téhož zákona.

[27] V první řadě se shoduje smysl a účel obou uvedených institutů, a sice umožnit za splnění přesně stanovených podmínek korekci daňové povinnosti plátce v případě, kdy poté, co primárně vznikla, dojde ke skutečnostem, jež si zaslouží být zohledněny (nutno poznamenat, že opravy podle § 42 a § 44 zákona o DPH poněkud liší od opravy podle jeho § 43, jejímž účelem je v podstatě umožnit nápravu právního pochybení učiněného plátcem či identifikovanou osobou; lhůta pro uplatnění je však i v § 43 odst. 4 konstruována velmi podobně jako u prvních dvou). Smyslem a účelem oprav tedy v případech podle § 42 a § 44 zákona o DPH je umožnit reakci na změny kvalifikovaných rozhodných skutečností, k nimž došlo v určité době poté, co vznikla prvotní daňová povinnost. Oba instituty umožňují vyloučit zdanění v případech, kdy se nenaplnil ekonomický účel transakcí, z nichž vzešla plnění, jež by obecně vzato měla podléhat zdanění. Podstatné je, že k nenaplnění došlo z důvodů, jejichž nezohlednění by výrazně pokřivilo účinek daně z přidané hodnoty na plátce a vzdálilo by uplatňování této daně zásadě neutrality ekonomické zátěže plátce. Na této zásadě je však daň z přidané hodnoty postavena.

[28] Druhým důvodem je strukturální podobnost obou institutů a procedury, s jejíž pomocí je nárok na opravu daně či opravu základu daně a výše daně uplatňován. Děje se tak za pomoci speciálního typu daňového dokladu, který má zákonem předepsané náležitosti. Z nich lze zjistit, jaká byla původní a jaká má být nová výše daňové povinnosti a jaký je důvod změny. Tento speciální daňový doklad je třeba v obou případech vystavit, doručit příslušnému plátcovi, ve vztahu k němuž se oprava provádí (dlužník v případě podle § 44 zákona o DPH či osoba, pro kterou se zdanitelné plnění uskutečňuje, podle § 42 téhož zákona), a vše zanést do povinných evidencí plátce, který opravu uplatňuje.

[29] Konečně – a to je nejdůležitější argument pro zásadní podobnost obou institutů v kontextu nyní projednávané věci – se prakticky shodují podmínky pro časový rámec uplatnění obou opravných institutů. Lhůty podle § 42 odst. 5 a § 44 odst. 3 zákona o DPH jsou z hledisek strukturálních i funkčních obdobné. Obě vycházejí z pojmu „opravy“ (daně na výstupu či základu daně a daně). Běh lhůty, po níž lze „opravu“ provést, odvíjejí v obou případech od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo rozhodné zdanitelné plnění či v němž vznikla

povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění nebo došlo k přijetí úplaty, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo. V obou případech je pak lhůta tříletá.

[30] Z výše uvedeného srovnání je patrné, že není rozumného důvodu vykládat pravidla týkající se lhůt podle § 44 odst. 3 a § 42 odst. 5 zákona o DPH odlišně. Nejvyšší správní soud setrvale zastává názor, že právní řád má působit na své adresáty jednotně a bezrozporně. Pokud se tedy již judikatura Nejvyššího správního soudu ve dvou případech vyslovila vzájemně neslučitelným způsobem ohledně výkladu lhůty podle § 42 odst. 5 zákona o DPH, „dopadá“ tato situace i na výklad lhůty podle § 44 odst. 3 téhož zákona, která je jí v podstatných rysech podobná. Z tohoto důvodu je tedy dána i pravomoc rozšířeného senátu, neboť devátý senát nemůže s ohledem na § 17 odst. 1 větu první s. ř. s. existující judikaturní rozpor odstranit sám volbou jednoho z obou již existujících řešení ani případným nalezením řešení třetího. Takovou pravomoc má pouze rozšířený senát.

IV. 2. Právní názor rozšířeného senátu

[31] Pro posouzení samotné sporné právní otázky je třeba v první řadě určit, jakou povahu má institut opravy podle § 42 a § 44 zákona o DPH. Klíčové pro to jsou – vedle ustanovení shora již zmíněných – především § 42 odst. 3 a § 44 odst. 9 tohoto zákona.

[32] Podle § 42 odst. 3 zákona o DPH *(o)prava základu daně a výše daně je samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce a) opravou základu daně a výše daně zvyšuje daň na výstupu, b) opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu a osoba povinná k dani, právnická osoba nepovinná k dani nebo identifikovaná osoba, pro kterou se původní plnění uskutečnilo nebo která poskytla úplatu, z níž vznikla povinnost přiznat daň, obdržela opravný daňový doklad, nebo c) provedl opravu základu daně a výše daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, pokud plátce neměl povinnost vystavit opravný daňový doklad podle odstavce 2.*

[33] Podobně podle § 44 odst. 9 zákona o DPH *(o)pravy výše daně podle odstavců 1, 6, 7 nebo 8 se považují za samostatná zdanitelná plnění uskutečněná nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém byly opravný daňový doklad podle § 46 nebo písemné oznámení doručeny dlužníkovi. U opravy výše daně se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění. Pro přepočet cizí měny na českou měnu se v tomto případě použije kurz uplatněný u původního zdanitelného plnění.*

[34] Z výše uvedených citací rozhodných ustanovení zákona o DPH je patrné, že opravy jsou jím považovány za zvláštní typ samostatného zdanitelného plnění, u něhož se i zvláštním způsobem stanoví okamžik jeho uskutečnění (jinak tomu je u opravy podle § 43 zákona o DPH, která se provádí zvláštním typem dodatečného daňového přiznání; ke skutkovému rozlišení mezi opravami podle § 42 a § 43 na konkrétním příkladu viz nejnověji rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2021, č. j. 10 Afs 136/2019-42). Provést opravu podle § 42 zákona o DPH je povinností daňového subjektu, provést opravu podle § 44 odst. 1 téhož zákona pak právem, ne však povinností (viz sloveso „provede“ v § 42 odst. 1 zákona o DPH a oproti němu formulaci „je oprávněn provést“ v § 44 odst. 1 téhož zákona). V podstatě se jedná o určitý typ zákonné fikce plnění, jež nastane za splnění předepsaných podmínek.

[35] Z toho plyne klíčový dílčí závěr – hovoří-li pravidla o lhůtách v § 42 odst. 5 a § 44 odst. 3 zákona o DPH o „opravách“ a o tom, kdy je lze „provést“, zjevně stanoví časový rámec toho, kdy musí být dovršeny všechny zákonem předepsané podmínky oné zákonné fikce zdanitelného plnění. Nastanou-li v tříleté lhůtě, vznikla plátcí, v jehož prospěch zákonná fikce plnění svědčí,

povinnost (a to jak v případě opravy podle § 42, tak v případě opravy podle § 44 zákona o DPH, neboť byla-li oprava provedena, nastala zákonná fikce zdanitelného plnění, a toto plnění tedy musí být promítnuto do daňových povinností jak plátce, který opravu provedl, tak plátce, jehož se opravované původní zdanitelné plnění týkalo), aby tento zvláštní typ zdanitelného plnění promítl v první řadě ve své evidenci pro účely daně z přidané hodnoty (§ 100 zákona o DPH). Podle odst. 1 tohoto paragrafu *(p)látkce nebo identifikovaná osoba jsou povinni vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení*. Podle odst. 2 pak *(p)látkce je povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, také daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, s výjimkou plnění, u nichž byly vystaveny zjednodušené daňové doklady*.

[36] Zrcadlovou povinnost stejné povahy má vedle „věřitele“ ve smyslu § 44 odst. 1 zákona o DPH i „dlužník“ ve smyslu písm. a) téhož odstavce. V § 44 odst. 3 větě první zákona o DPH se jasně stanoví, že *(o)pravu výše daně na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1*. Zrcadlová povinnost dlužníka je v § 44 odst. 4 časově ukotvena podobně: *Pokud provede věřitel opravu výše daně podle odstavce 1, je dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem, a to ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění. Tuto opravu výše daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění je dlužník povinen provést ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1*.

[37] Je tedy zřejmé, že jak „věřitel“, tak dlužník jsou povinni v případě, že „věřitel“ využil svého oprávnění provést opravu podle § 44 zákona o DPH, tuto opravu pomítnout ve svých evidencích pro účely daně z přidané hodnoty. Tyto evidence pak jsou podkladem pro daňová přiznání, která jsou oba plátcí povinni podat v obecných lhůtách k podání daňového přiznání (§ 99, příp. § 99a zákona o DPH ve spojení s § 136 odst. 4 daňového řádu). Jelikož u „věřitele“ se nejedná o odpočet daně na vstupu, nýbrž o opravu daně na výstupu (jakkoli čistě ekonomicky vzato je efekt této opravy u „věřitele“ stejný, jaký má odpočet daně na vstupu – tedy snížení celkové daňové povinnosti), je bezpředmětné v této souvislosti uvažovat o lhůtách pro uplatnění nároku na odpočet DPH (§ 73 odst. 3 zákona o DPH). Slovo „nejdříve“ v § 44 odst. 3 větě první zákona o DPH, týkající se „věřitele“, pak nelze vnímat jako zmocnění „věřitele“, aby provedení opravy promítl ve své evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a následně v daňovém přiznání kdykoli poté, co bude oprava provedena (ve smyslu její provedení dovršeno), nýbrž jako vymezení, že oprava nejprve musí být provedena, aby mohla být promítnuta v evidenci a následně v daňovém přiznání. Provedení opravy bude například dovršeno teprve poté, co byl daňový doklad podle § 46 odst. 1 zákona o DPH dlužníkovi doručen ve smyslu § 44 odst. 1 písm. d) téhož zákona (takové doručování se může setkat s obtížemi a časově se protáhnout). Teprve pak ji lze promítnout v evidenci a následně v daňovém přiznání.

[38] S pátým senátem lze plně souhlasit v tom, že právní úprava účinná do 31. 3. 2019 stanovila pouze to, že v tříletých lhůtách podle § 42 odst. 5 a § 44 odst. 3 zákona o DPH musela být oprava provedena, tedy že v této lhůtě musely být dovršeny všechny úkony, které byl k tomu plátce povinen učinit – vystavit speciální typ daňového dokladu, který má zákonem předepsané náležitosti (viz již zmíněné § 45 odst. 1 a § 46 odst. 1 zákona o DPH), doručit jej příslušnému plátcí (tj. dostat do jeho sféry), ve vztahu k němuž se oprava provádí (dlužníku v případě podle § 44 zákona o DPH či osobě, pro kterou se zdanitelné plnění uskutečňuje, podle § 42 téhož zákona), a vše zanést do svých povinných evidencí. Jinak řečeno, podle uvedené právní úpravy musela ona zvláštní samostatná zdanitelná plnění, jak byla shora popsána, v tříleté lhůtě „vzniknout“. „Vznikla-li“, mohla být následně ve standardních lhůtách u správce daně uplatněna.

[39] O tom, že zákon tříletou lhůtu váže právě k dovršení shora zmíněných úkonů, svědčí i další argument, spíše pomocného či podpůrného charakteru. Podle § 44 odst. 4 zákona o DPH *(v)ěřitel, který provedl opravu výše daně podle odstavce 1, je povinen předložit jako přílohu k daňovému přiznání kopie všech vystavených daňových dokladů, u kterých provedl opravu výše daně v tomto daňovém přiznání*. Slovo „provedl“ užívá uvedené ustanovení dvakrát v minulém čase a na ně navazuje v přítomném čase užitě slovo „je povinen“ (předložit kopie). I to naznačuje, že zákon o DPH odlišuje dva relativně samostatné instituty – opravu daně na výstupu na straně jedné a následné podání daňového přiznání, do něhož bude tato oprava zahrnuta, a to s příslušnými přílohami, na straně druhé.

[40] Pátému senátu lze přisvědčit i v tom, že pokud z rozhodných ustanovení zákona o DPH či jiného zákona dostatečně jasné 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.

[41] I vývoj právní úpravy svědčí ve prospěch výkladu zaujatého pátým senátem. Komplexní novelizace § 42 zákona o DPH provedená zákonem č. 80/2019 Sb. (stejným zákonem byl zrušen § 44 zákona o DPH a obsahově nahrazen novým, zásadně přepracovaným zněním § 46) zjevně řešila právě některá výkladová úskalí dřívějšího znění zákona. Textové rozdíly mezi oběma zněním, včetně rozdílů týkajících se některých základních strukturálních prvků oprav, jsou výrazné a nesvědčí o pouhých „kosmetických“ změnách, jež by cizelovaly již tak jednoznačné předchozí znění. Rozhodně nelze říci, že vše, co zákon o DPH ve znění zákona č. 80/2019 Sb. jednoznačněji či srozumitelněji stanovil, již plynulo také z jeho dřívější verze. Proto je v daném případě třeba přiklonit se k závěru, že obsah rozhodných ustanovení zákona o DPH ve znění do 31. 3. 2019 nebyl tam, kde se textově odchyloval od znění pozdějšího, s ním obsahově totožný a nelze jej bez dalšího stran tříleté lhůty vykládat stejně jako toto pozdější znění.

IV. 3. Shrnutí

[42] Z výše uvedených důvodů se proto rozšířený senát přiklonil k následujícímu závěru:

[43] Podle § 44 odst. 3 věty druhé zákona o DPH 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, který má zákonem předepsané náležitosti (§ 46 odst. 1 téhož zákona), jeho doručení dlužníku (tj. dostání jej do jeho sféry) a zanesení všeho do povinných evidencí plátce. Plátce však nebyl povinen v této lhůtě také podat daňové přiznání.

IV. 4. Úvahy související

[44] Jak bylo výše vyloženo, zákon o DPH koncipuje opravu podle svého § 42 odst. 1 a § 44 odst. 1 jako fikci plnění svého druhu – ve skutečnosti se jimi žádné nové zboží ani žádná nová služba neposkytují, pouze dochází k tomu, že na základě úkonu k tomu povinného (§ 42 odst. 1 zákona o DPH) či oprávněného (§ 44 odst. 1 zákona o DPH) plátce daně dochází ke změně právního statusu v minulosti poskytnutého plnění a k právním důsledkům s tím spojeným pro obě strany právního vztahu, na základě něhož bylo plnění mezi nimi poskytnuto. Tímto

úhlem pohledu je proto také třeba vnímat účinky uvedených oprav v některých specifických situacích.

[45] Například i nadále platí právní názory vyslovené Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 91/2016-38, č. j. 3457/2016 Sb. NSS, navazujícím na rozsudek téhož soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012-47, č. 2856/2013 Sb. NSS, a odpovídajícím svým pojetím i právnímu názoru vyslovenému rozšířeným senátem následně v jeho rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018 – 65 (zde viz zejm. jeho část X. 3.). Pro účely posouzení, kdy pohledávka za dlužníkem, u níž následně dojde k modifikaci právního statusu s ní spojeného zdanitelného plnění podle § 42 odst. 1 či § 44 odst. 1 zákona o DPH, „vznikla“ ve smyslu příslušných ustanovení insolvenčního zákona [typicky jeho § 168 odst. 2 písm. e) či § 170 písm. d)], je tedy třeba vycházet z okolností vážících se k datu uskutečnění původního zdanitelného plnění (viz k tomu bod 22 rozsudku č. j. 4 Afs 91/2016-38), a nikoli z toho, kdy následně došlo k modifikaci jeho právního statusu.

V. Další postup ve věci

[46] Rozšířený senát posoudil rozhodnou právní otázku. Podle § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této otázce a věc vrátil pátému senátu k dalšímu projednání a rozhodnutí.

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

V Brně dne 11. března 2021

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu