



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **FERROMET a.s.**, IČ 00000884
sídlem Kollárova 1229, 698 01 Veselí nad Moravou
právně zastoupen JUDr. Pavlem Gazárkem, advokátem
sídlem Blatnice pod Svatým Antonínkem č. 462

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.11.2017, č.j. 41215/17/5300-22443-711897

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 6. 3. 2017, č. j. 384845/17/3306-52525-703147, žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 692 151 Kč a uložil mu povinnost uhradit částku ve výši 494 646 Kč jakožto rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou výší daně v náhradní lhůtě. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 8. 11. 2017, č. j. 41215/17/5300-22443-711897 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podané proti uvedenému platebnímu výměru a tento platební výměr potvrdil.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj k dalšímu řízení. Namítá, že žalovaný nesprávně vyložil pojem „oprava výše daně“, na což navazuje sporná otázka dodržení lhůty stanovené v § 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“). Ustanovení § 44 zákona o DPH nehovoří o povinnosti plátce deklarovat opravu výše daně podáním daňového přiznání. Jeho jazykový výklad svědčí ve prospěch právního názoru žalobce. Žalobce provedl opravu zahrnutím údajů v záznamní evidenci, a tím byly podmínky pro provedení opravy splněny. Sám žalovaný poukazuje na nedostatek právní úpravy, bylo by proto v rozporu s principy právního státu, aby důsledky spojené s nejasností právní úpravy byly přenášeny na daňového poplatníka.
3. Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že tříletá lhůta pro provedení opravy počala běžet dne 1. 9. 2013 a skončila dne 1. 9. 2016. Doručení opraveného daňového dokladu dlužníkovi představuje jednu z podmínek, aby byl plátce oprávněn provést opravu. Žalobce předmětné daňové přiznání podal až dne 26. 9. 2016, tj. po marném uplynutí uvedené lhůty. Je třeba, aby plátce opravu v zákonem stanovené lhůtě deklaroval zákonem předepsaným způsobem, tj. daňovým přiznáním, i vůči správci daně. Sám žalobce v odvolání poukázal na ustálenou aplikační praxi (stanovisko Generálního finančního ředitelství), proto nelze hovořit o nejasnosti právní úpravy. Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

III. Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
5. Jádrem sporu v nyní projednávané věci je výklad § 44 odst. 3 věty druhé zákona o DPH, který stanoví tříletou lhůtu pro provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Stejně je pro tyto účely posouzení otázky, jakým okamžikem k provedení opravy dochází. Zatímco žalobce se domnívá, že k provedení opravy došlo zahrnutím příslušných údajů v záznamní evidenci, žalovaný zastává názor, že k provedení opravy dochází až podáním daňového přiznání. Soud se z níže uvedených důvodů přiklonil k interpretaci zastávané žalovým.
6. Pravidla pro provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení jsou obsažena v § 44 zákona o DPH. Zákon zejména stanoví podmínky pro provedení

opravy a nezbytné úkony, které musí v této souvislosti učinit věřitel a dlužník. Zároveň zákon upravuje časový rámec, v jakém lze opravu provést. Podle věty druhé odstavce třetího citovaného ustanovení opravu nelze provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění a v případě, že dlužník přestal být plátcem.

7. Pro posouzení okamžiku, kdy je pro účely splnění tříleté lhůty oprava provedena, je klíčové, jakým způsobem popisuje jednotlivé nezbytné kroky při provádění opravy samotný zákon. Z § 44 zákona o DPH je zřejmé, že věřitel musí nejprve vystavit daňový doklad dle § 46 odst. 1 zákona o DPH, ten doručit dlužníkovi a poté podat daňové přiznání. Ačkoliv zákon neoznačuje, který z těchto úkonů je oním provedením opravy, z odstavce prvního lze dovozovat, že za provedení opravy nelze považovat vystavení daňového dokladu ani jeho doručení dlužníkovi, neboť tyto skutečnosti jsou teprve podmínkou [pod písm. d)] pro provedení opravy. Z toho ovšem nutně neplyne závěr, že by za ono provedení opravy měl být považován až poslední zákonem uváděný úkon, a sice podání daňového přiznání. Lze si teoreticky představit, že provedením opravy by bylo promítnutí daňového dokladu dle § 46 odst. 1 zákona o DPH, doručení dlužníkovi, do věřitelovy evidence dle § 100 zákona o DPH, jak tvrdí žalobce. Kromě toho, že § 44 ovšem o tomto úkonu nehovoří ani jako o úkonu nezbytném pro provedení opravy, právní názor žalobce především neodpovídá smyslu daného ustanovení (viz dále).
8. Jakkoliv závěry žalovaného podporuje část textu § 44 odst. 4 zákona o DPH, který výslovně hovoří o provedení opravy v daňovém přiznání, nepovažuje soud toto ustanovení jako formulačně zdařilé a v důsledku toho jeho textu pro účely posouzení sporné otázky nepřikládá zásadní váhu. Podle tohoto ustanovení *„[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.“* Skloubení minulého a přítomného času je v citovaném textu natolik nevhodné, že jej nelze považovat za jasnou informaci o okamžiku, kdy k provedení opravy dochází. Provedení opravy totiž citované ustanovení staví do minulosti (tj. předpokládá, že již k opravě došlo) a pro současnost stanoví povinnost přiložit k daňovému přiznání kopie dokladů, u kterých byla oprava provedena, avšak zároveň hovoří o tom, že tato oprava byla provedena právě v daňovém přiznání (k němuž má až nyní – v současnosti povinnost přiložit kopie dokladů).
9. Skutečnost, že za provedení opravy nelze považovat interní úkon věřitele, jímž po vystavení daňového dokladu dle § 46 odst. 1 zákona o DPH a jeho doručení dlužníkovi zanesse opravené údaje do své evidence dle § 100 zákona o DPH, nýbrž až úkon adresovaný správci daně (daňové přiznání), ovšem plyne zejména ze smyslu dané úpravy. V této souvislosti lze poukázat na důvodovou zprávu k zákonu č. 47/2011 Sb. (sněmovní tisk č. 129/0, volební období 2010-2013, www.psp.cz; touto novelizací byla do zákona o DPH nově vložena posuzovaná právní úprava), která vychází z toho, že oprava představuje refundaci daně zaplacené věřiteli dlužníků v insolvenčním řízení, která bude provedena na vrub státního rozpočtu. Opravou se tedy primárně realizuje vztah mezi plátcem daně a státem, který při splnění zákonných požadavků na základě určitých úkonů plátce daně provádí refundaci. Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012-47 (všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz, *„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“. I z této citace lze dovozovat, že oprava je úkonem, který adresuje věřitel (plátce daně) státu (správci daně), nikoliv například dlužníkovi (zasláním daňového dokladu dle § 46 odst. 1 zákona o DPH) či sám sobě (promítnutí změny do daňových evidencí). Samotné ustanovení § 44 zákona o DPH přitom jasně konkretizuje, jakou formou by měl věřitel vůči správci daně úkon spočívající v provedení opravy učinit, tj. daňovým přiznáním.

10. Soud proto dospěl k závěru, že provedení opravy dle § 44 zákona o DPH je adresným úkonem, který nabývá právních účinků až ve chvíli, kdy je zákonem předepsaným způsobem (podáním daňového přiznání) učiněn vůči správci daně. Až v tomto okamžiku je provedení opravy perfektní. V tříleté lhůtě stanovené § 44 odst. 3 větou druhou zákona o DPH je proto nutno k správci daně podat daňové přiznání, v němž je oprava provedena.
11. Na okraj lze poznamenat, že i Nejvyšší správní soud standardně ve svých rozsudcích vychází ze skutečnosti, že oprava byla v jednotlivých případech provedena v daňových přiznáních. Lze odkázat například na rozsudky ze dne 17. 6. 2016, č. j. 4 Afs 31/2016-26 (*„V uvedených daňových přiznáních [...] provedl žalobce opravu“*), ze dne 28. 2. 2017, č. j. 4 Afs 224/2016-34 (*„Pohledávky správce daně vzniklé opravami daně v rámci daňových přiznání“*), nebo ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013-35 (*„stěžovatel v přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2011 provedl opravu“*).
12. Soud proto uzavírá, že výklad § 44 odst. 3 věty druhé zákona o DPH provedený žalovaným byl zcela správný. V důsledku toho byl správný i jeho závěr o tom, že žalobce provedl v dané věci opravu dle § 44 zákona o DPH opožděně. Tříletá lhůta pro provedení opravy totiž v posuzovaném případě počala běžet dne 1. 9. 2013 a skončila dne 1. 9. 2016. Žalobce předmětné daňové přiznání podal až dne 26. 9. 2016, opravu tudíž provedl opožděně.
13. Pro úplnost soud uvádí, že se neztotožňuje ani s žalobní námitkou, že důsledky spojené s nejasností právní úpravy nemohou být přenášeny na daňového poplatníka (pozn. soudu: žalobce měl patrně na mysli přenášení důsledků na plátce daně, neboť v tomto případě nevystupoval jako daňový poplatník). V posuzované věci se nejedná o nejasnost ve smyslu existence dvou rovnocenných výkladů zákona, z nichž by bylo nutné upřednostnit výklad pro plátce daně příznivější. Nezbytná abstraktní formulace legislativních aktů zcela běžně vede k situacím, kdy je nutno určité nejasnosti odstraňovat různými výkladovými metodami. Při výkladu ustanovení právního předpisu hrají roli zejména jeho text, kontext, úmysl zákonodárce, celkový účel a smysl právní úpravy, její historický vývoj a soulad případných důsledků určitého výkladu s ústavním pořádkem a unijním právem. Primárním kritériem výkladu není prospěch adresáta veřejné správy či příznivost toho kterého řešení pro něj. Tyto otázky lze vzít v úvahu až v případě výjimečné situace, kdy existuje několik ekvivalentních výkladů sporného ustanovení. Běžné případy nejasnosti ustanovení právního předpisu je nutno v prvé řadě vždy odstraňovat standardními výkladovými metodami. Důsledky takového postupu nejsou nijak rozporné s principy právního státu, neboť se jedná o situace zcela standardní a obecně právu takřka vlastní. V posuzované věci se podle názoru soudu jedná právě o onen běžný případ nejasnosti ustanovení právního předpisu, která byla zcela odstraněna výše provedeným výkladem.

IV. Shrnutí a náklady řízení

14. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
15. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. července 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu