



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **KAPPENBERGER+BRAUN, Elektro – Technik spol. s r. o.,**
IČ 16736907, Domažlická 1141/172a, 318 00 Plzeň,
zastoupeného JUDr. Janem Kocinou, Ph.D., advokátem, Malá 6,
301 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043, Masarykova 427/31,**
602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2017, čj. 45185/17/5300-22442-711492,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 18. 12. 2017, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou dne 19. 12. 2017, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2017,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

čj. 45185/17/5300-22442-711492 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 19. 9. 2016, čj. 1668498/16/2301-51522-402683 (dále jen „platební výměr“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“). Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty byl žalobci podle § 90, § 139 odst. 1 a § 147 na základě výsledku postupu k odstranění pochybností dle protokolu o projednání výsledků postupu k odstranění pochybností ze dne 16. 9. 2016, čj. 1667576/16/2301-62562-404981, vyměřen za zdaňovací období únor 2016 nadměrný odpočet ve výši 1 376 215 Kč. Žalobce se domáhal též zrušení platebního výměru.

2. Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2016 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“).
3. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[II] Žaloba

4. Žalobce připomněl, že dne 23. 2. 2016 vystavil daňový doklad č. 11350849, kterým opravil výši daně k daňovému dokladu č. 11320732. Tento doklad má vykázan datum uskutečnitelného zdanitelného plnění dne 22. 2. 2013. Nejzazší lhůta pro provedení oprav tedy činí 28. 2. 2013 (konec zdaňovacího období původního plnění) + 3 roky = 29. 2. 2016 (přestupný rok). Společnost AFCON POWER & AUTOMATION s. r. o. byla nejméně ke dni 23. 5. 2016 plátcem daně (DIČ CZ27395545). Žalobce vystavením shora uvedeného opravného daňového dokladu opravil výši daně na výstupu, když došlo ke snížení daně. Žalobce splnil i ostatní zákonné povinnosti k uplatnění práva na opravu výše daně dle § 44 ZDPH.
5. Správce daně vyměřil platebním výměrem žalobci daň z přidané hodnoty za únor 2016 tak, že na straně žalobce došlo k nadměrnému odpočtu ve výši 1 376 215 Kč (viz bod VI. platebního výměru). Žalobci tedy nebyl přiznán nárok na opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení u opravného daňového dokladu č. 11350849 ze dne 23. 2. 2016 ve výši 561 649 Kč. Prvostupňový správní orgán dovodil, že provést opravu v daném období znamená podat v tomto období daňové přiznání v zákonném termínu, tzn. podat řádné daňové přiznání za zdaňovací období leden 2016, či dodatečné daňové přiznání za některé z předcházejících zdaňovacích období. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto, a platební výměr byl potvrzen.
6. Rozhodnutí správních orgánů jsou podle žalobce nezákonná.
7. Rozhodnutí prvostupňového správního orgánu bylo odůvodněno v podstatě dvěma argumenty:
 - oprava byla provedena v rozporu s § 44 odst. 3 ZDPH, neboť nebyla dodržena lhůta, ve které je věřitel oprávněn tuto opravu provést, tzn. do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění;
 - dle výkladu správce daně provést opravu v daném období znamená podat v tomto období daňové přiznání v zákonném termínu, tzn. podat řádné daňové přiznání za

zdaňovací období leden 2016, či dodatečné daňové přiznání za některé z předcházejících zdaňovacích období.

8. Je třeba uvést, že všechny ostatní náležitosti pro opravu daně žalobce řádně splnil, což správce daně i výslovně prohlásil. Spor tedy spočívá ve výkladu termínu „provést opravu“. Žalobce uplatnil argumenty pro podporu správnosti provedení opravy daně v rámci podaného odvolání. Žalovaný nicméně k těmto tvrzením nepřihlédl, dle žalobce rozhodl v rozporu se zákonem.
9. Žalobce se neztotožnil s tím, že pro uplatnění opravy daně na výstupu je nezbytné ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, podat daňové přiznání. Tento závěr dovozuje správce daně, nicméně není ničím podložený a jedná se pouze o subjektivní výklad zákona, který je v neprospěch žalobce. Přiznání k DPH se podává za zdaňovací období, což zcela odpovídá dikci § 99 ZDPH a § 136 odst. 4 daňového řádu. Jinými slovy a zjednodušeně řečeno, ve zdaňovacím období nelze smysluplně podat ani řádné ani dodatečné přiznání k DPH za toto období, daňové přiznání k DPH se podává do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tím se jen dokazuje všeobecně známá funkce daňového přiznání - tedy funkce pouze deklaratorní, nikoliv prováděcí.

K čl. II. bodu 6 napadeného rozhodnutí

10. Žalovaný nesprávně konstatoval, že žalobce v odvolání tvrdí, že výklad § 44 odst. 3 ZDPH je nesprávný a v rozporu se zákonem a že nelze platně podat daňové přiznání (řádné nebo dodatečné) ve zdaňovacím období, tj. před jeho uplynutím. Žalobce v té souvislosti citoval část odvolání [*Jinými slovy a zjednodušeně řečeno ve zdaňovacím období nelze smysluplně podat ani řádné ani dodatečné přiznání k DPH za toto období. (...)*]. Uvedené neodpovídá tvrzením odvolacího orgánu. Žalobce poukazoval na skutečnost, že jakékoliv podané přiznání podané v daném období/za dané období bude za běžného chodu společnosti vždy neúplné a nesprávné, a to zejména s ohledem na § 28 odst. 4 a 5 ZDPH. Podpůrně tuto skutečnost dokazuje i správa daní, kdy takto vystavené přiznání v okamžiku jeho deklarace na daňovém portálu ohlásí chybu, sice propustnou, nicméně jedná se o chybu. Navíc se toto násobí povinností podávat kontrolní hlášení.

K čl. IV. bodu 18-22 napadeného rozhodnutí:

11. Z pohledu žalobce je zásadní, že žalovaný konstatuje, že všechny podmínky dle § 44 odst. 1 ZDPH byly splněny. Spor tedy není ohledně toho, zda objektivně existovaly podmínky pro provedení opravy, ale o to, čím se rozumí termín uplatnění, respektive co se rozumí pod pojmem „provést opravu“ dle § 44 odst. 3 ZDPH.
12. Komentář (Zákon o dani z přidané hodnoty, Komentář, Wolters Kluwer, stav ke dni 1. 7. 2017) k ZDPH k uvedenému ustanovení uvádí takto: „*Opravu provede věřitel v běžném období, jsou-li splněny všechny výše uvedené podmínky.*“ Žalovaný uvádí, že „*samo vystavení opravného daňového dokladu a jeho doručení dlužníkovi nelze považovat za opravu ve smyslu ustanovení § 44 ZDPH*“. Tento závěr ovšem odporuje tomu, že žalovaný současně konstatuje, že ze strany žalobce byly splněny všechny podmínky dané ZDPH, což výslovně uvádí v bodě 18. Žalovaný tedy nesprávně interpretoval znění zákona a judikaturu, která bude dále uvedena.
13. Žalobce následně pro přehlednost rekapituloval relevantní skutečnosti, které nastaly ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období [dlužník se nacházel v insolvenčním řízení; věřitel (žalobce) přihlásil svoji pohledávku ze dne 23. 2. 2013 řádně a včas do

insolvenčního řízení; věřitel (žalobce) a dlužník nebyli a nejsou spojenými osobami; věřitel (žalobce) a dlužník byli a jsou plátcí DPH; věřitel (žalobce) vystavil opravný daňový doklad a tento byl dne 29. 2. 2016 doručen dlužníkovi; v řádném a včas podaném přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2016 žalobce uplatnil nárok na opravu daně spolu s povinnými přílohami (kopie všech vystavených daňových dokladů, u kterých byla provedena oprava výše daně a výpis z přehledu oprav)].

K čl. IV. bodu 22 a násl. napadeného rozhodnutí:

14. Žalovaný sám přiznává, že pojem oprava (rozuměj „provést opravu“) není nikde v ZDPH výslovně definován. Je třeba uvést, že tento termín není definován zejména ani u opravy daně dle § 44 ZDPH. Za této situace je nezbytné vycházet ze subsidiárního předpisu, který upravuje správu daní, tedy z daňového řádu.
15. V § 148 odst. 1 daňového řádu je výslovně uvedeno, že lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Dle uvedeného ustanovení tedy začala tříletá lhůta běžet dne 26. 3. 2013 a skončila dnem 25. 3. 2016.
16. Na uvedený případ je dále nezbytné aplikovat postupy, které vyplývají z obdobných ustanovení ZDPH, tedy např. § 42 (Oprava základu daně a oprava výše daně), zejména pak odst. 3, podle něhož platí: *„Oprava základu daně a výše daně je samostatným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období. (...)“*. Pokud toto datum nastane např. 31. 3., bude toto plnění uvedeno v přiznání a kontrolním hlášení DPH za měsíc březen s datem podání do 25. 4., tedy oprava byla provedena v souladu se zákonem. Jinak řečeno, v daném období se provedou veškeré úkony nutné k opravě (provede se oprava) a uvedené se pak deklaruje vůči správci daně do 25. dne následujícího měsíce.
17. Dále, dle § 74 odst. 1 platí: *„Je-li provedena oprava základu a výše daně podle § 42 (...) je plátce, pro něhož se uskutečnilo plnění, povinen provést opravu odpočtu daně. Opravu plátce provede za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti ji provést.“*. Opět jako příklad, pokud tedy k 31. 3. bude známo, že dochází k opravě (dokonce nemusí být vystaven opravný doklad), bude oprava zahrnuta do zdaňovacího období březen a deklaruje se správci daně v daňovém přiznání nejpozději do 25. dne následujícího měsíce.
18. V této souvislosti lze pak analogii spatřovat i v obecných principech uplatňování DPH, upravených ustanoveními ZDPH, např. § 72 odst. 3 (*„Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet počne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.“*). Příklad: Nárok na odpočet DPH vznikl 31. 3. 2013 (byly splněny všechny věcné a formální podmínky), nárok na odpočet lze uplatnit nejpozději ve zdaňovacím období březen 2016, kdy toto přiznání bude podáno nejpozději 25. 4. 2016.).
19. A dále § 21, § 72, § 101 a § 108, kdy obdobně přiznat daň, uplatnit nárok na odpočet se provede za zdaňovací období, kdy nastaly věcné a formální skutečnosti rozhodné pro uplatnění daně. Tyto skutečnosti se pak uplatňují v daňovém přiznání, které se podává do 25. dne následujícího měsíce.
20. Pokud tedy shrneme obecný princip uplatňování DPH, tak veškeré skutečnosti, které jsou předmětem přiznání k DPH (uskutečněná plnění, přijatá plnění - nároky na odpočet,

opravy základů daně, opravy výše daně, úpravy odpočtů, vypořádání atd.) jsou vždy koncipovány ve své podstatě tak, že to, co nastane po splnění věcných a formálních podmínek ve zdaňovacím období (jak povinnost, tak právo), je pak vykázáno v daňovém přiznání za toto období. Opět zjednodušeně řečeno, byť v přiznání k DPH jsou názvy řádků např. dodání zboží, poskytnutí služby, vývoz zboží, dovoz zboží, oprava daně, úprava odpočtu, tak to neznamená, že se tyto činnosti provádí k datu sestavení daňového přiznání, ale jde jen o sumarizaci a deklaraci toho co se stalo v období, za které se přiznání podává.

K čl. IV. bodu 24 napadeného rozhodnutí:

21. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje na § 44 odst. 4 ZDPH v následujícím znění: „*Věřitel, 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.*“ Dále žalovaný uvedl, že na straně žalobce je povinnost předložit „výpis z přehledu oprav pro daňové účely provedených v tomto daňovém přiznání.“
22. Je třeba uvést, že uvedená citace je vytržena z kontextu (bez úvodní věty). V kontextu celého ustanovení je zřejmé, že příslušný řádek (č. 33) daňového přiznání má být doložen vyjmenovanými přílohami, přičemž je evidentní, že již úvodní věta tohoto ustanovení jasně konstatuje, že oprava již byla provedena.
23. Pokud žalovaný odkazuje na zápis z jednání KOOV č. 499/22.03.17, ze kterého má být zřejmé, že lhůta pro opravu základu a výše DPH má být provedena v tříleté lhůtě, a to včetně podání daňového přiznání, pak je třeba konstatovat, že uvedené stanovisko naopak podporuje argumenty a tvrzení žalobce. Byť stanovisko Generálního finančního ředitelství nelze považovat za obecně závazný předpis, o který by bylo možné opřít odůvodnění rozhodnutí, je třeba v návaznosti na citaci tohoto stanoviska ze strany žalovaného poukázat na podstatné části uvedeného stanoviska. V bodě 1 prvním odstavci [„*Pokud poskytovatel plnění nestihne opravu základu daně a výše daně (resp. vystavení daňového dokladu a jeho doručení příjemci plnění) ve tříleté objektivní lhůtě učinit (...)*“] absentuje jakákoliv zmínka o povinnosti podat přiznání a výraz oprava se vztahuje k povinnosti vystavit a doručit opravný daňový doklad. Podat v této tříleté lhůtě daňové přiznání a uvedení této opravy v tomto přiznání je pak opět pouze deklarací provedených oprav, neboť lhůty pro podání daňového přiznání jsou stanoveny jinak (za zdaňovací období).
24. Tuto aplikaci pak analogicky vztahuje na opravy v rámci insolvenčních pohledávek, navíc připouští nejasnost a možnost pro aplikační úpravy.
25. Navíc, uvedené stanovisko Generálního finančního ředitelství vzniklo až ke dni 22. 3. 2017, a to na základě příspěvku Ing. S. K. (zápis z jednání KOOV č. 499/22.03.17, na které se odkazuje v napadeném rozhodnutí na str. 5, 6). Z uvedeného příspěvku je zřejmé, že lze připustit několik variant výkladu lhůty pro opravu základu a výše DPH. Druhá varianta uvedená v příspěvku předpokládá, že v tříleté lhůtě by musel plátcе daně doručit druhé straně opravný daňový doklad. Následně je v příspěvku výslovně uvedeno: „*Na druhou stranu se domnívám, že řádné daňové přiznání, ve kterém je oprava základu a výše zahrnuta, nemusí být podáno ve tříleté lhůtě, protože oprava základu a výše daně dle § 42 odst. 3 ZDPH je provedena doručením opravného daňového dokladu nebo opravou v evidenci pro účely DPH, a tím je samostatné zdanitelné plnění uskutečněno.*“ V návaznosti na tento

příspěvek bylo vydáno stanovisko Generálního finančního ředitelství, ve kterém je již dovozeno, že podmínkou pro provedení opravy je navíc ještě podání daňového přiznání se snížením daně, a to v tříleté lhůtě. Z uvedeného je zřejmé, že výklad zákona je v tomto ohledu nejasný a sporný. Pokud existuje určitý způsob výkladu ze strany GFŘ, neznamená to bez dalšího, že takový výklad zákona je správný. Je bez jakýchkoliv pochybností, že není zřejmé, jaký postup je v daném případě řádný a správný. Z toho pohledu by se požadavky na postup měly vykládat v souladu se zásadou *in dubio mitius* (k tomu níže).

K čl. IV. bodu 29 napadeného rozhodnutí:

26. Žalovaný konstatoval, že nic nesvědčí žalobcovu názoru, že funkce daňového přiznání je v daném případě pouze deklaratorní. Žalobce se neztotožnil s tvrzením žalovaného, že správným postupem v takovýchto hraničních případech je *a priori* předpoklad podání více daňových přiznání (tj. řádného a opraveného), od roku 2016 pak i návazně řádného a opraveného kontrolního hlášení, zejména pokud tento předpoklad je dán pouze extenzivním výkladem zákona ze strany správce daně, neboť legislativa takový postup vůbec neupravuje.
27. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazuje na použití § 43 ZDPH, přičemž tento odkaz je zcela scestný, neboť se týká opravy výše daně v jiných případech a stejně tak šlo o jiný případ uplatnění lhůt. Na rozdíl od oprav dle § 42 a § 44 nejde o samostatné zdanitelné plnění. Z toho důvodu je pak i argumentace závěry vyjevenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2016, čj. 10 Afs 157/2016-84, poněkud zavádějící. Nicméně, v odůvodnění kasačního soudu se mj. uvádí: „*Prostřednictvím dodatečného (pozn. tím spíše i řádného) přiznání dává daňový subjekt správci daně najevo, že opravil (pozn. minulý čas!) základ a výši poslední známé daně. Vystavením 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 jeho deklaraci ve vztahu k správci daně.*“ Žalobce měl tedy za to, že faktické opravení nastává již okamžikem opravení daňového dokladu a daňové přiznání následně pouze deklaruje tuto skutečnost správci daně. Daňové přiznání k DPH se podává do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období, tím se jen dokazuje všeobecně známá funkce daňového přiznání - tedy funkce pouze deklaratorní a nikoliv prováděcí.

K čl. IV. bodu 32, 33 a 34 napadeného rozhodnutí:

28. Žalovaný v bodě 34 napadeného rozhodnutí uvedl, že nemůže nastat situace, kdy by měl mít dlužník povinnost snížit daň na vstupu, aniž by věřitel mohl provést opravu výše daně na výstupu. Tento závěr ovšem není pravdivý. Dlužník je v souladu s § 44 odst. 5 ZDPH vázán výlučně podmínkami danými § 44 odst. 5, aniž by bylo jakkoliv důležité, kdy bylo podáno daňové přiznání věřitelem. Navíc tato informace je pro dlužníka naprosto nedostupná. Na uvedené lze aplikovat modelový příklad žalobce ve dvou variantách [Žalobce provedl opravu výše daně a splnil podmínky dle § 44 odst. 1 ZDPH, současně dodržel lhůtu danou § 44 odst. 3 ZDPH: a) Žalobce podal daňové přiznání k 29. 2. 2016 - vše proběhlo dle správce daně správně a oprava je legitimní; b) Žalobce podal daňové přiznání k 25. 3. 2016 - z pohledu správce daně není nárok na opravu legitimní.]
29. Vzhledem k tomu, že informace o datu podání přiznání není veřejně dostupná, nastává otázka, jak by měl v takovém případě dlužník postupovat. Pokud bychom se drželi litery

zákona, musel by dlužník vždy opravovat.

30. Pokud žalobce byť jen teoreticky přijme výklad zákonných ustanovení ze strany správce daně, tj. že při výkladu „provést opravu“ znamená nikoliv její věcné provedení (mimo jiné hlavně doručení opravného dokladu dlužníkovi) a následně její zanesení do evidence pro účely daně z přidané hodnoty v daném zdaňovacím období, ale naopak pouhé vykázaní (deklarace) v daňovém přiznání, lze toto považovat za zásadní a průlomové zkrácení obvyklé „promlčecí“ lhůty, a to u měsíčních plátců na 35 měsíců a u čtvrtletních plátců dokonce na 32 měsíců. Pokud by byl takový záměr tvůrců zákona, zcela jistě by se to objevilo zejména v důvodové zprávě k zákonu č. 47/2011 Sb., což se nestalo. Dále pak by se dala očekávat i analogická informace na stránkách finanční správy i reakce v odborné literatuře. Naopak, objevují se stanoviska, která podporují žalobcův názor [např. Bulletin KDPČR 2015/06: *„Opravné doklady za dlužníkem v insolvenčním řízení (Mgr. Ing. Eva Hepperová, daňová poradkyně, insolvenční správce se zvláštním pověřením): Příklad pro čtvrtletní plátce: Původní zdanitelné plnění nastalo 5. 11. 2012, ale oprava výše daně bude provedena až 5. 1. 2016 - nelze provést, protože 31. 12. 2015 uplynula 3letá lhůta od posledního zdaňovacího období (IV. čtvrtletí roku 2012), ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění.“*]. Dle výkladu správce daně by však v takovém případě měl být konec lhůty 30. 9. 2015 pro provedení opravy, neboť přiznání se mělo podat 25. 10. 2015. To, že je uvedena jako limitní lhůta 31. 12. 2015, svědčí jednoznačně ve prospěch výkladu žalobce.
31. Žalobce byl přesvědčen, že daná ustanovení ZDPH fungují bezvadně pouze tehdy, když a) jsou v dané tříleté lhůtě splněny všechny hmotně-právní a formální náležitosti; b) nejpozději k zákonnému termínu pro podání daňového přiznání za poslední zdaňovací období tříleté lhůty je toto podáno (deklarováno vůči správci daně); c) jediné tehdy nemůže nastat objektivní nelogická nebo nespravedlivá situace: - podání chybných daňových přiznání; - podání opravných přiznání z objektivních důvodů; - nerovnoměrné uplatnění daně (věřitel ne x dlužník ano).
32. Zákon stanovuje určitý postup při podání opravného daňového přiznání, nicméně je třeba uvést, že ZDPH jako veřejnoprávní předpis není v tomto ohledu zcela jednoznačný. Uvedené je zřejmé např. i ze stanoviska KOOV č. 499/22.03.17, které cituje napadené rozhodnutí, když dospívá k závěru, že výklad je nejasný a je zde možnost pro aplikační úpravy. Za dané situace nemůže být žalobce postaven do situace, kdy při výkladové nejasnosti veřejnoprávních předpisů bude sankcionován za nedodržení postupu, který není v zákoně přesně vymezen a ani logickým výkladem ze zákona nevyplývá. Žalobce učinil veškeré možné kroky pro to, aby naplnil podmínky stanovené ZDPH tak, aby oprava výše daně splňovala veškeré požadavky. Přesto tyto skutečnosti vykládají správní orgány zákon v neprospěch žalobce, byť k tomu nemají relevantní podklady a důvody.
33. Závěry správce daně se neopírají o faktické znění zákona, nýbrž o extrémní extenzivní výklad zákona ze strany správce daně. I pokud bychom připustili, že uvedený výklad je možný, nastala by situace, kdy by mohly vedle sebe existovat dva možné výklady. Za takové situace je nezbytné ve veřejném právu použít pro poplatníka výklad příznivější (k tomu srov. např. rozhodnutí Ústavního soudu, sp. zn. I. ÚS 643/06). Ústavní soud v tomto nálezu připomněl význam obecné zásady právní *in dubio pro libertate*, která ve věcech daňových mívá zejména podobu *in dubio mitius*, tj. v pochybnostech mírněji. Na základě této zásady nelze nejasným a nejednoznačným ustanovením zákona prisuzovat význam pro daňový subjekt méně výhodný. Je to totiž osoba daňového subjektu, která je středem pozornosti Listiny a již ochraňují práva zde uvedená.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

34. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 19. 2. 2018, v němž nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a vymezil předmět sporu hlavními žalobními body.
35. Žalovaný s žalobou nesouhlasil, když připomněl, že skutkový stav a právní posouzení věci jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu. Žalovaný tedy v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
36. Stran výkladu pojmu „provést opravu“ dle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty žalovaný setrval na svém závěru, že provedením opravy výše daně u věřitele dle § 44 ZDPH je nutno rozumět až uvedení opravy výše daně na výstupu v podaném daňovém přiznání. Jak již žalovaný uvedl v bodu 22 napadeného rozhodnutí, uvedený závěr mj. jednoznačně vyplývá ze znění § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Ustanovení § 44 odst. 1 písm. a) až d) zákona o dani z přidané hodnoty představuje taxativní výčet podmínek, které musí být splněny, aby věřiteli vzniklo oprávnění provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky. Jednou z těchto podmínek je i podmínka stanovená v písm. d) předmětného ustanovení, podle které musí věřitel před provedením opravy doručit dlužníkovi daňový doklad dle § 46 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Z výše uvedeného je zřejmé, že vystavení opravného daňového dokladu a doručení tohoto daňového dokladu dlužníkovi je tak 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 není provedením opravy ve smyslu § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Provedení opravy nastává až v okamžiku, kdy daňový subjekt vůči správci daně uplatní své právo dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty podáním daňového přiznání, ve kterém provedení opravy deklaruje. Pakliže žalovaný v bodu 18 napadeného rozhodnutí uvedl, že byly splněny podmínky dle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, konstatoval pouze to, že žalobci po splnění podmínek uvedených v písm. a) až d) předmětného ustanovení vzniklo oprávnění provést opravu výše daně, nikoliv však to, že žalobce svoje právo uplatnil v zákonem stanovené lhůtě dle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.
37. Závěr Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 7. 12. 2016, čj. 10 Afs 157/2016-84, dle kterého „*opravou základu a výše daně v § 42 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty je (...) nutno rozumět nejen provedení opravy v účetnictví daňového subjektu, ale také její deklaraci ve vztahu k správci daně*“, je aplikovatelný i na provedení opravy výše daně dle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť v obou těchto případech je klíčovou otázkou to, co se rozumí provedením opravy ve lhůtě dle zákona o dani z přidané hodnoty, bez ohledu na to, na základě kterého konkrétního zákonného ustanovení daňový subjekt právo provést opravu základu a výše daně či pouze výše daně uplatňuje. Argumentace žalobce, že odkaz žalovaného na § 43 zákona o dani z přidané hodnoty, jakož i na shora citovaný rozsudek, je scestný, protože se § 43 zákona o dani z přidané hodnoty týká opravy výše daně v jiných případech a že na rozdíl od oprav dle § 42 a § 44 nejde o samostatné zdanitelné plnění, tak nemůže obstát.
38. Stran odkazu žalovaného na zápis z jednání KOOV č. 499/22.03.17 (viz bod 24 napadeného rozhodnutí), žalovaný tímto pouze demonstroval, že požadavek na vykázání oprav v daňovém přiznání je aplikován soustavně. Rozhodnou skutečností však zůstává to, že tento požadavek vyplývá přímo ze zákona, jak již žalovaný uvedl v předchozím

bodu tohoto vyjádření. Žalovaný tak měl na základě výše uvedeného za to, že předmětná námitka žalobce není důvodná.

39. Stran uplatnění zásady *in dubio pro mitius* žalovaný uvedl, že tuto zásadu nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoliv odlišnou interpretaci právní normy podanou žalobcem měl žalovaný zohlednit jakožto dvojí výklad. V nyní posuzovaném případě nenastala situace, kdy by právní úprava svou nejednoznačností umožňovala vícero možných rovnocenných výkladů. Žalovaný má naopak za to, že obsah § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je zcela jednoznačný, pročez zde není dán prostor pro uplatnění zásady *in dubio pro mitius*. Žalovaný měl tedy za to, že ani tato námitka není důvodná.
40. Rovněž argumentace ohledně obecného principu uplatňování daně z přidané hodnoty byla dle žalovaného nedůvodná. Předně je nutno konstatovat, že v daném případě nelze srovnávat prekluzivní lhůty pro uplatnění práva na opravu výše daně dle § 44 odst. 3 či pro uplatnění nároku na odpočet dle § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty s lhůtami pro podání daňového přiznání. Odkaz žalobce na § 101 a § 108 zákona o dani z přidané hodnoty tudíž není případný. Argumentaci žalobce stran § 42 a § 74 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty již žalovaný vyhodnotil jako nedůvodnou v bodech 32 a 33 napadeného rozhodnutí. Pokud se týká analogie spatřované žalobcem v principech uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, žalovaný uvedl, že po uplynutí lhůty dle § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty rovněž nelze uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud by tedy v žalobcem demonstrovaném příkladu byl uplatněn nárok na odpočet daně v daňovém přiznání podaném po marném uplynutí lhůty dle § 72 odst. 3, která by v nastíněném příkladu uplynula dne 1. 4. 2016, jednalo by se rovněž o opožděně uplatněný nárok, stejně tak, jako se v nyní posuzovaném případě jednalo o opožděně provedenou opravu výše daně po marném uplynutí lhůty dle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.
41. Běh lhůty dle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty žalovaný okomentoval tak, že skutečnost, že zákon o dani z přidané hodnoty výslovně nedefinuje pojem „provést opravu“, neznamená, že by bylo na místě použít subsidiárně § 148 daňového řádu a lhůtu pro stanovení daně, když zákon o dani z přidané hodnoty má pro provedení opravy výše daně v § 44 odst. 3 definovanou lhůtu vlastní se samostatně určeným počátkem. V nyní posuzovaném případě tedy není rozhodné, kdy uplynula lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, nýbrž to, kdy uplynula lhůta pro uplatnění práva na opravu výše daně dle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Lhůta dle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty v nyní posuzovaném případě počala běžet dnem 1. 3. 2013 a uplynula tak dnem 1. 3. 2016. Žalobce opravu výše daně provedl až dne 24. 3. 2016, tedy po uplynutí předmětné lhůty. Žalovaný měl tedy za to, že předmětná námitka není důvodná.
42. Žalovaný závěrem svého vyjádření navrhl žalobu zamítnout, neboť měl za to, že v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem a rozhodnutí je plně přezkoumatelné.

[IV] Posouzení věci soudem

43. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
44. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

45. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
46. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání, neboť žalobce i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas.
47. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
48. Stran skutkového stavu se sumarizuje, že žalobce podal dne 24. 3. 2016 u správce daně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016. Žalobce v uvedeném daňovém přiznání vykázal jako věřitel opravu daně za dlužníkem v insolvenčním řízení podle § 44 ZDPH v hodnotě 561 649 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti předmětného daňového přiznání, a proto vydal výzvu k odstranění pochybností. Nakonec dospěl k závěru, že ony pochybnosti stran oprávněnosti provedené opravy výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení dle opravného daňového dokladu č. 11350849 nebyly odstraněny. Žalobci sice vzniklo oprávnění provést opravu výše daně podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, nicméně tuto opravu provedl až po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, pročez mu oprava nebyla uznána. Správce daně proto vydal prvoinstanční rozhodnutí, ve kterém zvýšil žalobcem tvrzenou daň z přidané hodnoty o částku 561 649 Kč a vyměřil žalobci nadměrný odpočet za předmětné zdaňovací období ve výši 1 376 215 Kč.
49. Leitmotivem žaloby je výklad pojmu „provedení opravy“ výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ve smyslu § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Zatímco správci daně obou stupňů považují opravu za provedenou až podáním daňového přiznání, žalobce trvá na tom, že oprava je provedena vystavením opraveného daňového dokladu a doručením takového dokladu dlužníkovi.
50. Soud přisvědčil názoru daňových orgánů.
51. Podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí: *Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi 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 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 [písm. a)], věřitel přihlásil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží [písm. b)], 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 [písm. c)], věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1 [písm. d)].*
52. Podle § 44 odst. 4 ZDPH platí: *Věřitel, 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 [písm. a)], a výpis z přehledu oprav pro daňové účely provedených v tomto daňovém přiznání [písm. b)].*
53. Podle § 44 odst. 3 ZDPH platí: *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.

54. Mezi účastníky není sporné mj. to, že žalobce vystavil dne 23. 2. 2016 daňový doklad č. 11350849, kterým opravil výši daně k daňovému dokladu č. 11320732 (kterýžto doklad má uvedeno datum zdanitelného plnění dne 22. 2. 2013). Rovněž nebylo sporováno, že žalobce doručil daňový doklad č. 11350849 dlužníkovi, a to dne 29. 2. 2016.
55. Dále, soud přisvědčil žalované straně v tom, že v § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jsou pod písm. a) – d) stanoveny podmínky, při jejichž splnění je plátcem oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky. Ergo, jsou-li splněny podmínky uvedené pod písm. a) - d) tohoto ustanovení, může plátcem provést opravu. Díkce uvedeného ustanovení (viz výše) je v tomto směru jednoznačná.
56. Podstatné tak bylo určit, zda je k naplnění pojmu „provedení opravy“ výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ve smyslu § 44 ZDPH nutné učinit ještě další krok, nebo zda je proces provedení finalizován doručením daňového dokladu (podle § 46 odst. 1 ZDPH) dlužníkovi.
57. Je třeba souhlasit s tím, že okamžik předvídaného „provedení opravy“ podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty v něm není výslovně definován. Ze samotného znění celého § 44 ZDPH však lze dospět k závěru, že doručením daňového dokladu dlužníkovi [za splnění ostatních podmínek definovaných v § 44 odst. 1 písm. a) – c)] není zároveň zrealizováno provedení opravy.
58. Předně, jak je uvedeno výše, díkce § 44 odst. 1 zákona o DPH je jednoznačná a rozhodně z ní nelze vyčíst, že by podmínky uvedené pod písm. a) - d) byly uvedeny jako jednotlivé postupné kroky, jejichž završením, a tedy provedením opravy, by bylo doručení daňového dokladu dlužníkovi.
59. Tomu, že v § 44 odst. 1 zákona o DPH jsou skutečně uvedeny pouze podmínky, za nichž lze o opravě výše daně vůbec uvažovat, resp. ji provést, svědčí i první věta třetího odstavce uvedeného ustanovení, podle které *opravu výše daně na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1*. Tedy, nejprve musí být splněny podmínky pro opravu a až následně je možné ji provést.
60. Inspirativní stran okamžiku „provedení opravy“ je dále judikatura Nejvyššího správního soudu. Ten v rozsudku ze dne 7. 12. 2016, čj. 10 Afs 157/2016-84, konstatoval mj. toto (zvýraznění provedl krajský soud): *„[24] 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 dodatečný daňový 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“.*“

Kasační soud se v tomto rozhodnutí vyjadřoval k § 42 odst. 8 zákona o DPH, jehož platné a účinné znění (pro rok 2010) pro věc posuzovanou Nejvyšším správním soudem bylo takové: *Opravu základu a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění.*

61. Soud je toho názoru, že výše uvedené (zvýrazněné) závěry Nejvyššího správního soudu lze aplikovat i na věc souzenou jím pod sp. zn. 30 Af 52/2017. Tento názor je umocněn i tím, že ve znění § 42 zákona o DPH účinného v roce 2010 rovněž absentovala přesná definice okamžiku, kdy dojde k provedení opravy výše daně.
62. Soud nepřisvědčil ani tvrzení, že z úvodní věty § 44 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty jasně vyplývá, že oprava je, při podání daňového přiznání, již provedena. Soud na tomto místě onu uvozující větu připomíná: *„Věřitel, který provedl opravu výše daně podle odstavce 1, je povinen předložit jako přílohu k daňovému přiznání.“* (následuje označení příslušných listin; viz výše). Soud je přesvědčen, že z této věty naopak vyplývá, že k provedení opravy je zapotřebí podat daňové přiznání.
63. Shrnutí, k tomu aby došlo k provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ve smyslu § 44 ZDPH je zapotřebí nejen naplnění podmínek ve smyslu § 44 odst. 1 písm. a) – d), ale také podání daňového přiznání.
64. Soud se dále zaměřil na to, zda byla v žalobcově případě splněna podmínka daná § 44 odst. 3 ZDPH, tedy zda došlo k provedení opravy (= k podání daňového přiznání), před uplynutím tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Nezbytné je v tomto směru zdůraznit, že ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty mají pro počítání lhůt povahu speciálních ustanovení, a ve věcech daně z přidané hodnoty je proto třeba řídit se pravidly nastavenými pro počítání lhůt právě ZDPH.
65. Jak je konstatováno výše, původní zdanitelné plnění se uskutečnilo dne 22. 2. 2013. Konec příslušného zdaňovacího období tak byl dán dnem 28. 2. 2013. Zákonem daná tříletá prekluzivní lhůta tak počala běžet dne 1. 3. 2013 a skončila dne 1. 3. 2016. Žalobce však podal příslušné daňové přiznání (= provedl opravu) až dne 24. 3. 2016, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty a nikoliv včas. I v tomto směru proto žalobce pochybil.
66. Soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že správci daně obou stupňů postupovali správně, když považovali opravu výše daně podle § 44 zákona o DPH za provedenou až podáním daňového přiznání. Žalované rozhodnutí v tomto směru jako celek obstálo. Naopak, veškerou žalobcovu argumentaci snesenou na podporu tvrzení, že oprava byla provedena vystavením opraveného daňového dokladu a doručením takového dokladu dlužníkovi soud shledal *en bloc* jako nedůvodnou. Soud nepovažoval výklad provedený správními orgány za extrémní a extenzivní, ale naopak za logický a respektující i příléhavou judikaturu správních soudů. V daném případě se nejednalo o nejasná a nejednoznačná ustanovení zákona (o DPH), kde by jinak bylo jistě namíste aplikovat zásadu *in dubio pro mitius*.
67. Za všech těchto okolností soud dospěl k závěru o nedůvodnosti žaloby, a proto ji, ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s., zamítl.

[V] Náklady řízení

68. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s.

ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň dne 26. 6. 2019

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu