



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **Horizont ISPL v.o.s.**
sídlem Koněvova 177/61, 71 00 Ostrava-Heřmanice
insolvenčního správce dlužníka: I.P.-95, s.r.o.
sídlem Těšínská 202/225, 716 00 Ostrava-Radvanice

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.1.2016 č.j. 832/16/5300-21444-705194 ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.1.2016 č.j. 832/16/5300-21444-705194, jimiž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 21.10.2015, č.j. 2933569/15/3201-50523-801548, kterým byla společnosti I.P.-95, s.r.o., jejímž insolvenčním správcem žalobce je, vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014 ve výši 0.
2. V podané žalobě žalobce uvedl tyto žalobní body:
 - 1) Správní orgány obou stupňů nesprávně vyhodnotily lhůtu pro uplatnění opravného daňového dokladu v daňovém přiznání k DPH. Žalobce vystavil dne 7.12.2011 odběrateli zboží (pohonných hmot) opravný daňový doklad za zboží odebrané v měsíci listopadu 2011 v částce 19 578 410,40 Kč. Dobropis byl doručen odběrateli PRIME INVEST s.r.o. dne 20.12.2011. Lhůta pro uplatnění opravného daňového dokladu se počítá od měsíce doručení příjemci dobropisu a běží tedy do prosince 2014 a nikoliv, jak se mylně domnívá žalovaný, od měsíce, kdy původní nárok vznikl (listopad 2011) – tedy do listopadu 2014. Z důvodu údajného opoždění žalobce při uplatnění dobropisu vydal správce daně platební výměr na vratku DPH za prosinec 2014 v částce 0 namísto správného výměru -3 263 068,40 Kč. Žalobce poukázal na ust. § 42 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), které stanovuje lhůtu k podání opravného daňového dokladu do 15-ti dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy. Při poskytnutí slevy za listopad 2011 je zřejmé, že opravný daňový doklad mohl být vystaven nejdříve v prosinci 2011. Podle ust. § 42 odst. 3 ZDPH je oprava samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce v případě, že opravou snižuje daň na výstupu, doručil opravný daňový doklad osobě povinné k dani, pro kterou se původní plnění uskutečnilo. Dle ust. § 42 odst. 5 ZDPH pak opravu nelze provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění. Žalobce má však za to, že správní orgány obou stupňů nesprávně vnímají pojem „oprava základu daně a výše daně“ a možnost uplatnění takového dokladu. Podle žalobce je uvedeným pojmem myšleno skutečné vystavení opravného daňového dokladu podle § 42 ZDPH. Podle ust. § 42 odst. 3 ZDPH je oprava základu daně a výše daně samostatným zdanitelným plněním a plátce daně nemůže být omezen ve svém právu vyplývajícím z § 42 odst. 1 ZDPH lhůtou stanovenou § 148 odst. 1 daňového řádu, tj. 3 roky. Tato lhůta má význam pro uplatnění reklamace a následného vystavení dobropisu nebo pro poskytnutí slevy. Pokud je oprava základu daně samostatným zdanitelným plněním, je možné je uvést v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období a žalobce je limitován pouze ust. § 148 odst. 1 daňového řádu. V tomto případě by lhůta uplynula až v prosinci 2014. Výklad žalovaného považuje žalobce za mylný, neboť žalobce by měl jedinou možnost uplatnit DPH pouze v daňovém přiznání za listopad 2014.
 - 3) Žalovaný nevyhodnotil soupis faktur přiložený v opravném daňovém dokladu č. 110200016, který sice deklaruje slevu za období listopad 2011, avšak ve skutečnosti jde o slevu za období listopad 2011 a prosinec 2011, když první faktura je ze dne 19.11.2011 a poslední ze dne 7.12.2011. Již z toho je zřejmé, že daňový doklad bylo možno uplatnit i v daňovém přiznání k DPH za prosinec 2014.
3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že setrvává na svém právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí, neboť v posuzované věci nedošlo k dodržení zákonné lhůty

podle § 42 odst. 5 ZDPH, které stanoví, že opravu základu daně nelze provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění. Při určení počátku běhu lhůty je tak nutno určit, ve kterém zdaňovacím období vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného plnění. Žalovaný vycházel z tvrzení žalobce, že předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna v listopadu 2011. To, že se opravný daňový doklad týkal i zdanitelných plnění uskutečněných v prosinci 2011, žalobce uvedl nově až v žalobě. Žalovaný setrvává na názoru, že takové tvrzení je nutno odmítnout, neboť žalobce výslovně uvedl v opravném daňovém dokladu, že se jedná o daňový dobropis z důvodu poskytnutí množstevní slevy k odběrům PHM v listopadu 2011. Žalovaný tak zcela oprávněně vycházel ze skutečnosti, že předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna v listopadu 2011. Z toho vycházel také správce daně, což muselo být žalobci zcela zřejmé, neboť správce daně tento závěr opakovaně uvedl ve svých výstupech. Nesouhlasil-li žalobce s tímto východiskem, měl unést své důkazní břemeno a prokázat, že jím uplatněná oprava základu daně se týkala i zdaňovacího období prosinec 2011. Podle názoru žalovaného se navíc v případě faktur s prosincovým datem nejedná o doklady zahrnuté do výpočtu slev za dodání zboží v měsíci listopadu, jak tvrdí žalobce, ale o prosté ukončení tiskové sestavy, v níž na plnění uskutečněná v listopadu 2011 navazují plnění měsíce prosince 2011. Tomu odpovídá také skutečnost, že sestava v příloze uvedených faktur je ukončena dnem 8.12.2011. I proto správní orgány obou stupňů neměly v průběhu daňového řízení pochybnosti o skutečnosti, že předmětné daňové řízení se týká zdanitelných plnění uskutečněných v listopadu 2011. Pokud jde o původní zdaňovací období, ve kterém vznikla žalobci povinnost přiznat daň, je jím zdaňovací období měsíce listopadu 2011, které skončilo dne 30.11.2011. Tříletá lhůta podle § 42 odst. 5 ZDPH uplynula dne 30.11.2014. V této lhůtě měl žalobce uplatnit svůj nárok na opravu základu daně a opravu výše daně. Takovým uplatněním je podání daňového tvrzení. V této lhůtě musí daňový subjekt sdělit, že vznáší nárok na opravu základu daně a výše daně. Podal-li žalobce daňové přiznání 26.1.2015, bylo podáno až po uplynutí lhůty podle § 42 odst. 5 ZDPH. Pro úplnost žalovaný poznamenal, že i kdyby se skutečně předmětný opravný daňový doklad týkal zčásti i zdanitelných plnění uskutečněných ve zdaňovacím období prosinec 2011, nebyla by ani v tomto případě dodržena lhůta podle § 42 odst. 5 ZDPH, neboť ta by započala běžet 31.12.2011 a skončila by dne 31.12.2014. Nárok žalobce byl však vznesen až 26.1.2015. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s.ř.s.“) a byl vázán obsahem žaloby.
5. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že u žalobce byla dne 23.2.2015 zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014. Dne 26.1.2015 bylo u správce daně žalobcem podáno řádné přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2014, ve kterém žalobce vykázal nadměrný odpočet ve výši 3 657 883 Kč. Přílohou tohoto daňového přiznání byl opravný daňový doklad č. 1120200017 vystavený žalobcem pro odběratele PRIME INVEST s.r.o. označený „daňový dobropis z důvodu poskytnutí množstevní slevy k odběrům PHM do 19.12.2011 – dobropis je vystaven k daňovým

dokladům uvedeným v příloze“. Datum zdanitelného plnění je 19.12.2011, základ daně - 18 289 416 Kč, DPH 3 657 883,20 Kč. Správcem daně byl žalobce vyzván k prokázání, že byly splněny podmínky pro opravu základu daně a výše daně ve smyslu § 42 ZDPH. Žalobce se vyjádřil podáním doručeným správci daně dne 13.3.2015 a předložil seznam daňových dokladů vůči společnosti PRIME INVEST s.r.o. Současně poukázal na ust. § 72 a § 73 ZDPH, na jejichž základě dovodil, že nárok na odpočet zdanitelného plnění lze uplatnit nejpozději za prosinec 2014, jak bylo učiněno. Součástí správního spisu je také přiznání k DPH za prosinec 2011 doručené správci daně 5.3.2012. Protokolem ze dne 30.3.2015 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolních zjištění. Správce daně uvedl, že odkaz žalobce na ust. § 72 a § 73 ZDPH je zcela nepřipadný, neboť se nejedná o přijatá zdanitelná plnění, u nichž by byl uplatňován nárok na odpočet daně, ale o daňovým subjektem uskutečněná zdanitelná plnění, u nichž je prováděna oprava základu daně a výše daně, na něž se vztahuje ust. § 42 ZDPH. Dále správce uvedl, že v rámci vyhledávací činnosti byla získána sestava „podklady k dani z přidané hodnoty (prosinec)“ poskytnutá správci daně účetní daňového subjektu, která zachycuje přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění vykázaná žalobcem ve zdaňovacím období prosinec 2011. Součty jednotlivých plnění navazují na příslušné řádky přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2011 doručené správci daně dne 5.3.2012. V rámci této evidence je uveden i předmětný doklad (dobropis) z data 19.12.2011 (v podrobnostech str. 4 protokolu). Dobropis byl tedy uplatněn již v rámci řádného přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2011 a nelze jej uplatnit v žádném jiném daňovém tvrzení. Dle úředního záznamu ze dne 19.5.2015 žalobce předložil správci daně nový daňový doklad č. 110200016, vytisknutý ze zálohy účetnictví v počítači účetní daňového subjektu bez potvrzení, že PRIME INVEST s.r.o. doklad obdržel. Zástupce žalobce uvedl, že administrativní chybou byl dříve předložen nesprávný dobropis č. 112200017, přičemž doklad, který nebyl v rámci přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2011 uplatněn, je opravný daňový doklad č. 110200016. Součástí správního spisu je opravný daňový doklad č. 110200016 vystavený dne 7.12.2011 adresovaný PRIME INVEST s.r.o. obsahující dobropis k daňovým dokladům uvedeným v příloze, vystavený na částku -19 578 410,40 Kč. Přílohou je soupis faktur o pěti stranách počínající datem 5.11.2011 a končící datem 8.12.2011. Dle protokolu ze dne 13.8.2015 byl žalobce seznámen s výsledky daňové kontroly, kdy správce daně vyhodnotil, že v případě nově předloženého dobropisu 110200016 se jedná o plnění, kterým žalobce opravil základ daně a výši daně ve smyslu ust. § 42 ZDPH ke zdanitelným plněním za listopad 2011. Nejedná se o situaci, na kterou poukazuje žalobce, tj. nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, a proto nelze lhůtu pro uplatnění odpočtu posuzovat podle § 73 odst. 3 ZDPH. Pro posouzení věci je rozhodné ust. § 42 ZDPH a v důsledku aplikace tohoto ustanovení bude hodnota daně za zdaňovací období prosinec 2014 upravena na nulovou částku. Na to žalobce reagoval vyjádřením doručeným správci daně dne 21.8.2015, kde poukázal na možnost aplikace ust. § 104 ZDP. Správce daně v protokolu ze dne 3.9.2015 ve věci pokračování v seznámení s výsledky daňové kontroly vyloučil také aplikaci tohoto zákonného ustanovení s tím, že je nutno postupovat podle ust. § 42 ZDPH, přičemž z odst. 5 tohoto ustanovení vyplývá opožděné uplatnění nároku žalobce. Žalobci byla opětovně poskytnuta lhůta k vyjádření. Žalobce se vyjádřil podáním doručeným správci daně 22.9.2015, v němž odmítl argumentaci ust. § 42 odst. 5 ZDPH, neboť v daném případě byla provedena oprava základu daně a výše daně již do jednoho měsíce od původního zdanitelného plnění. Ve zprávě o daňové kontrole, která byla s žalobcem projednána 20.10.2015 setrval správce daně na svých dosavadních závěrech. Rozhodnutím ze dne 21.10.2015 správce daně vydal platební výměr na DPH, jímž žalobci vyměřil DPH za prosinec 2014 ve výši 0. Proti

tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

6. Podle ust. § 42 odst. 5 ZDPH opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního zdanitelného plnění.
7. V prvním žalobním bodě žalobce namítl, že správní orgány obou stupňů nesprávně vyhodnotily lhůtu pro uplatnění opravného daňového dokladu. Krajský soud tento názor žalobce nesdílí. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že v posuzované věci došlo k vyměření DPH za měsíc prosinec 2014 na základě daňového přiznání podaného žalobcem zahrnujícího opravný daňový doklad č. 110200016, když podle žalobcova tvrzení k vydání tohoto opravného daňového dokladu došlo z důvodu poskytnutí množstevní slevy k odběrům PHM v listopadu 2011. Daňový dobropis byl vystaven dne 7.12.2011. Vzhledem k tomu, že žalobce vystavil opravný daňový doklad, vztahuje se na posuzovanou věc v plném rozsahu režim ust. § 42 ZDPH. Toto zákonné ustanovení představuje speciální právní úpravu vztahující se právě k opravě základu daně a opravě výše daně. Na posuzovanou věc proto nelze uplatnit ust. § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) jak mylně argumentoval žalobce v žalobě a následně i u ústního jednání před krajským soudem. Stejně tak lze za nesprávnou označit argumentaci žalobce uplatněnou v průběhu daňového řízení opírající se o ust. § 72 a 73 ZDPH, když ani tato ustanovení se v posuzované věci neuplatní, neboť upravují nárok na odpočet daně a podmínky pro uplatnění tohoto nároku. Ve věci se však nejedná o nárok na odpočet daně, ale o opravu základu daně a opravu výše daně v důsledku vystavení opravného daňového dokladu. Žalobcovo tvrzení, že lhůtu pro uplatnění opravného daňového dokladu je třeba počítat od měsíce, resp. ode dne doručení opravného daňového dokladu příjemci, takže při doručení příjemci dobropisu dne 20.12.2011 by lhůta běžela do prosince 2014, nemá oporu v ust. § 42 ZSDP. Ust. § 42 odst. 5 výslovně stanoví, že lhůta pro opravu základu daně a výše daně se odvíjí od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění. Obsahem správního spisu má soud za prokázané, že k uskutečnění původního zdanitelného plnění došlo v listopadu 2011. Prekluzivní lhůta 3 let proto uplynula v listopadu 2014. Není přitom rozhodující, kterého dne byl daňový dobropis doručen jeho příjemci. Toto datum by bylo podstatné z hlediska ust. § 42 odst. 3 ZDPH, pokud by bylo ve věci rozhodné posouzení subjektivní lhůty pro uplatnění opravy základu daně a výše daně jako samostatného zdanitelného plnění. V posuzované věci je však situace odlišná v tom, že argumentace žalovaného je vystavěna na překročení lhůty objektivní, která je pro opravu základu daně a výše daně určena ustanovením § 42 odst. 5 ZDPH a představuje lhůtu tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění. Jelikož na základě obsahu správních spisů nelze mít pochybnost o tom, že k uskutečnění původního zdanitelného plnění došlo v listopadu 2011 a žalobce je současně měsíčním plátcem DPH, pak konec zdaňovacího období pro původní uskutečněné zdanitelné plnění byl 30.11.2011 a lhůta 3 let od jeho konce tedy uplynula 30.11.2014. Žalobcem zmiňovaná ust. § 42 odst. 2 a § 42 odst. 3 ZDPH nemají na výklad ust. § 42 odst. 5 ZDPH žádný podstatný vliv. Krajský soud rovněž považuje za zcela mylný názor žalobce, že správními orgány je nesprávně vnímán pojem „oprava základu daně a výše daně“, když podle žalobce je tímto pojmem myšleno skutečné vystavení opravného daňového dokladu. Opravný daňový doklad, jehož náležitosti jsou upraveny § 45 ZDPH nelze ztotožňovat s opravou základu daně a výše

daně jako procesním institutem upraveným § 42 ZDPH. Opravný daňový doklad je pouze předpokladem pro uplatnění opravy základu daně a opravy výše daně. Z podstaty věci je oprava základu daně a oprava výše daně úkonem daňového poplatníka směřujícím vůči správci daně, jemuž předchází vydání opravného daňového dokladu. Jelikož vydání opravného daňového dokladu má dopad na základ daně a výši daně a provádí se dodatečně po podání řádného daňového přiznání podaného v souvislosti s původním zdanitelným plněním, je nutné tak učinit daňovým přiznáním, které z logiky věci musí směřovat opět vůči správci daně. Jeho podání je pak časově limitováno ust. § 42 odst. 5 ZDPH. Na základě uvedené argumentace krajský soud první žalobní bod důvodným neshledal.

8. V druhém žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný nevyhodnotil řádně soupis faktur přiložený k opravnému daňovému dokladu č. 110200016, který obsahuje také faktury za prosinec 2011. Ani tento žalobní bod krajský soud důvodným neshledal. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že v opravném daňovém dokladu žalobce identifikoval tento svůj úkon jako „daňový dobropis z důvodu poskytnutí množstevní slevy k odběrům PHM v listopadu 2011“. Dále je sice uvedeno, že dobropis je vystaven k daňovým dokladům uvedeným v příloze a tuto přílohu tvoří faktury také za období od 1.12.2011 do 8.12.2011, nicméně v průběhu daňového řízení žalobce vždy prezentoval tento opravný daňový doklad ve vazbě na zdaňovací období listopad 2011. Až ve správní žalobě poprvé zmínil také faktury z prosince 2011. S ohledem na žalobcova vyjádření v daňovém řízení se pak jeví logickým vysvětlení žalovaného, že pokud jde o prosincové faktury, považoval je za pokračování tiskové sestavy, čemuž nasvědčovalo také ukončení soupisu prosincových faktur dnem 8.12.2011. Krajský soud rovněž aprobej argumentaci žalovaného, že i v případě, že by se opravný daňový doklad týkal také zdanitelných plnění za prosinec 2011, nebyla by ani ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období dodržena lhůta podle § 42 odst. 5 ZDPH, neboť by skončila dne 31.12.2014, zatímco nárok žalobce na opravu základu daně a opravu výše daně byl vznesen až dne 26.1.2015.
9. Na základě uvedené právní argumentace neshledal krajský soud žádný z žalobních bodů důvodným a žalobu proto v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
10. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné Náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 9. dubna 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu