



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Gabriely Bašné ve věci žalobce: **Horizont ISPL v.o.s.**, se sídlem Koněvova 177/61, Ostrava-Heřmanice (insolvenční správce dlužníka: **"I.P.-95, s.r.o."**, se sídlem Těšínská 202/225, Ostrava-Radvanice), zast. advokátkou Mgr. Gabrielou Nejedlíkovou, se sídlem Husova 1285/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 4. 2018, č. j. 22 Af 18/2016 – 29,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 4. 2018, č. j. 22 Af 18/2016 - 29, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2016, č. j. 832/16/5300-21444 -705194, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci na nákladech soudních řízení celkem 14 800 Kč; tuto částku je povinen uhradit k rukám advokátky žalobce Mgr. Gabriely Nejedlíkové do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2016 č. j. 832/16/5300-21444-705194; tímto bylo zamítnuto odvolání stěžovatele 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 stěžovatel je, vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014 ve výši 0.

[2] Stěžovatel podal dne 26. 1. 2015 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 3 657 883 Kč; v příloze doložil opravný daňový doklad ve výši základu daně 18 289 416 Kč

a DPH ve výši 3 657 883 Kč. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Ostrava I (dále jen „správce daně“) zahájil dne 23. 2. 2015 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období, v jejímž průběhu bylo zjištěno, že stěžovatel provedl opravu dle § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a to na základě opravného daňového dokladu č. 110200016, vystaveného dne 7. 12. 2011, který byl stěžovatelem vystaven z důvodu poskytnutí množstevní slevy k odběrům pohonných hmot dodaných obchodní společností PRIME INVEST s. r. o. v listopadu 2011. Správce daně ukončil daňovou kontrolu s tím, že stěžovatel nedodržel lhůtu k uplatnění opravy základu daně a opravy výše daně stanovenou v § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, a následně vydal platební výměr, kterým byla stěžovateli vyměřena daň za období prosinec 2014 ve výši 0. Proti platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 1. 2016, č. j. 832/16/5300-21444 - 705194; toto rozhodnutí napadl stěžovatel poté žalobou, kterou krajský soud zamítl.

[3] Předmětem sporu mezi stěžovatelem a správcem daně, potažmo žalovaným, je interpretace § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění do 31. 3. 2019), konkr. zda stěžovatel oprávněně uplatnil v daňovém přiznání opravný doklad ve stanovené lhůtě.

[4] V žalobě stěžovatel poukazoval na znění § 42 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, který stanoví 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 § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty 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 § 42 odst. 5 tohoto zákona opravu nelze provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění. Stěžovatel tvrdil, že správní orgány obou stupňů nesprávně vnímají pojem „oprava základu daně a výše daně“ a možnost uplatnění takového dokladu. Podle stěžovatele je uvedeným pojmem myšleno skutečné vystavení opravného daňového dokladu; podle § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je oprava základu daně a výše daně samostatným zdanitelným plněním a plátce daně nemůže být omezen ve svém právu vyplývajícím z § 42 odst. 1 zákona lhůtou stanovenou § 148 odst. 1 daňového řádu, tj. 3 roky. Lhůta v zákoně o dani z přidané hodnoty 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 stěžovatel je limitován pouze § 148 odst. 1 daňového řádu. V tomto případě by lhůta uplynula až v prosinci 2014. Výklad žalovaného považuje stěžovatel za mylný, neboť stěžovatel by měl jedinou možnost uplatnit daň z přidané hodnoty pouze v daňovém přiznání za listopad 2014. Dle stěžovatele 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,

pokračování

že daňový doklad bylo možno uplatnit i v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za prosinec 2014.

[5] Krajský soud žalobním námitkám stěžovatele nepřisvědčil a žalobu zamítl. Obsahem správních spisů vzal krajský soud za prokázané, že v posuzované věci došlo k vyměření daně za prosinec 2014 na základě daňového přiznání zahrnujícího opravný daňový doklad č. 110200016; dle tvrzení stěžovatele k vydání tohoto opravného daňového dokladu došlo z důvodu poskytnutí množstevní slevy k odběrům pohonných hmot v listopadu 2011. Daňový dobropis byl vystaven dne 7. 12. 2011. Krajský soud konstatoval, že na posuzovanou věc v plném rozsahu dopadá režim § 42 zákona o dani z přidané hodnoty; toto zákonné ustanovení představuje speciální právní úpravu vztahující se právě k opravě základu daně a opravě výše daně. Na posuzovanou věc proto nelze uplatnit § 148 daňového řádu, jak mylně argumentoval stěžovatel v žalobě a následně i u ústního jednání před krajským soudem. Tvrzení stěžovatele, 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 dle krajského soudu oporu v zákoně, neboť § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty 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; k tomu prokazatelně došlo v listopadu 2011; prekluzivní lhůta 3 let proto uplynula v listopadu 2014. Krajský soud současně podotkl, že není rozhodující, kterého dne byl daňový dobropis doručen jeho příjemci; toto datum by bylo podstatné z hlediska § 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, 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 § 42 odst. 5 uvedeného zákona a představuje lhůtu tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění. K namítanému nesprávnému vyhodnocení soupisu faktur k opravnému daňovému dokladu, který obsahuje také faktury za prosinec 2011, krajský soud uvedl s odkazem na obsah správního spisu, že v opravném daňovém dokladu stěžovatel 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 stěžovatel 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 jeho vyjádření v daňovém řízení se pak dle krajského soudu 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 aproboval 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 zákona, neboť tato by skončila dne 31. 12. 2014, zatímco nárok žalobce na opravu základu daně a opravu výše daně byl vznesen až dne 26. 1. 2015.

[6] V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), a namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel má za to, že došlo k nesprávnému výkladu § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého *„opravu 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.“* Z uvedeného plyne, že je nutno uskutečnit opravu původního základu daně prostřednictvím vydaného dobropisu ve tříleté lhůtě, přičemž *oprava základu daně a výše daně dle § 42 zákona o DPH je samostatným zdanitelným plněním*, které je možno uplatnit v nové tříleté lhůtě. (Zdroj: BÁRTA, Jan. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. Str. 202 ISBN 978-80-7380-523-4.) V případě stěžovatele oprava základu a výše daně byla provedena do 1 měsíce od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň a to daňovým dobropisem - opravným daňovým dokladem č. 110200016, daňový dobropis byl vystaven dne 7. 12. 2011, a byl doručen společnosti Prime Invest, tedy byl naplněn předpoklad stanovený v § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. O lhůtě pro uplatnění tohoto dobropisu pro odpočet daně v daňovém přiznání zákon v § 42 nehovoří.

[7] Dle stěžovatele daňový dobropis – oprava základu a výše daně - je samostatným zdanitelným plněním, na kterou lze aplikovat znění § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně počne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Protože jiný výklad zákon nenabízí, když výkladově nejbližší k uplatnění vystavenému dobropisu je nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy pokud samostatné zdanitelné plnění vzniklo doručením 7. 12. 2011, měl příjemce plnění odvést daň v přiznání za prosinec 2011, lze tento dobropis logicky uplatnit ve 3-leté lhůtě, tj. nejdříve v daňovém přiznání za prosince 2011, nejpozději v daňovém přiznání za prosince 2014, tj. ke dni 25. 1. 2015, což stěžovatel učinil.

[8] Stěžovatel poukazuje na to, že stejný výklad jako on připouští i Generální finanční ředitelství a odkazuje na zápis z koordinačního výboru č. 44 ze dne 22. 3. 2017; z něho vyplývá, že v zásadě se nabízejí dvě možnosti pro počítání lhůty: *a) v tříleté lhůtě musí nastat rozhodné skutečnosti pro opravu základu daně a výše, nebo b) plátce musí v této lhůtě provést i úkony, kterými by vykázané hodnoty opravil.* Dle stěžovatele Generální finanční ředitelství si je vědomo, že požadavek vykázaní opravy základu daně a výše daně v daňovém přiznání také ve tříleté lhůtě není v zákoně o dani z přidané hodnoty přímo uveden, i když logicky souvisí s principem navázáním opravy základu daně a výše daně na zdaňovací období, jak je uvedeno v § 42 odst. 3 zákona; uvedlo, že nicméně při jakékoliv jiné aplikační praxi tohoto ustanovení, která by povinnost vykázaní opravy základu daně a výše daně v daňovém přiznání nezahrnovala, by dle GFR mohlo docházet ke zneužití zákona a k případným daňovým únikům; zákonodárce zatím neměl potřebu opravu základu daně a výše daně v zákoně o dani z přidané hodnoty samostatně blíže vymezit, neboť dle výše uvedeného nastávají dva rozdílné případy, čímž ponechal prostor pro ustálenou aplikační praxi. Dle názoru stěžovatele, výkladově lze nejbližší použít § 74 odst. 1

pokračování

zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 73 odst. 3 tohoto zákona. Tedy pokud příjemce plnění obdržel od stěžovatele opravný daňový doklad dne 7. 12. 2011, mohl si ho uplatnit plátce nejdříve v daňovém přiznání za prosinec 2011 (dobropis – oprava základu a výše daně je samostatným zdanitelným plněním pro obě strany), nejpozději v daňovém přiznání za prosinec 2014, což stěžovatel učinil.

[9] Dále stěžovatel upozorňuje na rozpor s judikaturou Soudního dvora EU, považuje za nutné připomenout, že účelem úpravy odpočtu stanovené směrnicí Rady 2006/112/ES (dále směrnice o DPH) je zcela zbavit podnikatele zátěže daně, která je splatná nebo byla uhrazená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém daně z přidané hodnoty se snaží stran daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky zaručit dokonalou neutralitu, a to za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH; v dalším odkazuje stěžovatel na četnou judikaturu SDEU zabývající se otázkami nároku na odpočet daně a přípustnými možnostmi jeho omezení; poukázal na to, že i když členské státy mají možnost přijmout na základě článku 273 směrnice o DPH opatření správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmějí tato opatření nicméně jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmějí zpochybnit neutralitu DPH. Soudní dvůr několikrát konstatoval, že základní zásada daňové neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Jakmile má tedy správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby stanovil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce dotčených plnění povinná odvést DPH, může v případě nároku uvedené osoby povinné k dani na odpočet této daně ukládat další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit. Stěžovatel v tomto kontextu uvádí, že dobropis byl příjemci plnění řádně doručen, DPH z jeho strany měla být odvedena dle § 74 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v daňovém přiznání za prosinec 2011, stěžovatel má právo na vratku DPH z principu neutrality. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek pro nezákonnost zrušil.

[10] Žalovaný, co se týče namítaného nesprávného výkladu § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném v rozhodném období), setrvává na svém právním názoru, že v daném případě nedošlo k dodržení zákonné lhůty a výklad předložený stěžovatelem ohledně jím vykonstruované „nové tříleté lhůty“ považuje za chybný, neboť nic takového z dotčeného ustanovení nevyplývá; neztotožňuje se tedy s názorem stěžovatele, že v zákonné tříleté lhůtě je nutno toliko vydat opravný daňový doklad, nikoliv jej také uplatnit prostřednictvím podání daňového přiznání, když pro tento závěr nesvědčí jazykový ani teleologický výklad dané právní normy. Z jazykového výkladu totiž plyne, že ve tříleté lhůtě musí být provedena „oprava základu daně a výše daně“ – pojmy základ daně a výše daně pak mají jasnou souvztažnost k právu daňovému – má-li dojít k zásahům do základu daně a návazně do výše daně, musejí být tyto zásahy vyjádřeny formálně v rámci některého z podání adresovaného správci daně. Pojem „oprava základu daně a výše daně“ na druhé straně nemá právní spojitost s vystavením opravné faktury – samotná skutečnost, že daná faktura byla vystavena, totiž bez dalšího neznámá, že tato bude daňovým subjektem promítnuta do jeho nároku na změnu základu daně a výše daně. Nelze tedy přijmout závěr, že by zákonná lhůta byla stanovena pro vydání opravného

daňového dokladu, a jeho vydáním pak počínala běžet lhůta nová. Pro výklad zastávaný žalovaným svědčí i teleologický výklad § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Smyslem daného ustanovení, jako v zásadě veškerých právních norem upravujících lhůtu k uplatnění práva, je stabilizace právních vztahů v důsledku plynutí času. Dle žalovaného § 42 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty jednoznačně uvádí, že opravu 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, přičemž pro uplatnění této opravy vyvstává nutnost vyjádřit ji ve vztahu ke správci daně prostřednictvím daňového tvrzení. Počátek běhu lhůty je pak navázán na zdaňovací období, v němž vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného plnění. V daném případě byl tímto zdaňovacím obdobím měsíc listopad roku 2011. Toto zdaňovací období tudíž skončilo dne 30. 11. 2011; tříletá lhůta dle § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty uplynula dne 30. 11. 2014. V této lhůtě tak měl stěžovatel uplatnit svůj nárok na opravu základu daně a opravu výše daně. Žalovaný dále shodně s krajským soudem poukazuje na to, že 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 § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty.

[11] Žalovaný se nedomnívá, že by z odkazovaného stanoviska Generálního finančního ředitelství nutně vyplývalo připuštění výkladu zastávaného stěžovatelem; pouze se v něm připouští, že požadavek vykázání opravy základu daně a výše daně v daňovém přiznání také ve tříleté lhůtě není v zákoně o dani z přidané hodnoty přímo uveden, nicméně z předchozího textu jasně vyplývá, jaká je aplikační praxe, tzn. k uplatnění opravy prostřednictvím daňového přiznání musí dojít v tříleté lhůtě dle § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Navíc, samo Generální finanční ředitelství následně uvádí, že jakákoliv jiná aplikační praxe uvedeného zákonného ustanovení, která by povinnost vykázání opravy základu daně a výše daně v daňovém přiznání nezahrnovala, by mohla vést ke zneužití zákona a k případným daňovým únikům. Obecné odkazy stěžovatele na judikaturu Soudního dvora EU považuje žalovaný ve věci za irelevantní, neboť bylo postupováno zcela v souladu se zákonem a k porušení zásady neutrality či zásady srozumitelnosti práva a ochrany legitimního očekávání nedošlo; nadto sám stěžovatel ani neuvádí, čím mělo k porušení neutrality dojít. Žalovaný uvádí, že stěžovatelovo „právo na vratku daně“ jako takové nepopírá, neboť předmětem sporu je pouze lhůta, v níž měla být oprava provedena, přičemž i ze stěžovatelem citované judikatury plyne, že stanovení prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku vůči správci daně bez dalšího není neslučitelné se směrnicí o dani z přidané hodnoty, naopak by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by uplatnění práv osoby povinné k dani vůči správci daně bylo časově neomezené. Žalovaný s ohledem na uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[12] K vyjádření žalovaného zaslal stěžovatel repliku, v níž poukázal na to, že žalovaný ve svém vyjádření pouze shrnul důvody, proč by kasační stížnost měla být zamítnuta; tyto

pokračování

jsou stejné, jako důvody které použil krajský soud. Dále opakuje a rozvíjí své argumenty svědčící nesprávnému výkladu aplikovaného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty ze strany žalovaného i krajského soudu. Stěžovatel odkazuje dále na čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, dle kterého „každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá“. Zákon v této otázce je nejasný, na tom se shodlo se stěžovatelem i Generální finanční ředitelství, které připustilo možnost dvojího výkladu zmíněné problematiky. Nelze vykládat zákon ku prospěchu slabší strany, kterou zde je daňový subjekt. Poukazuje rovněž na to, že „*princip neutrality vyžaduje, aby daň, která byla nesprávně fakturována, mohla být opravena, pokud osoba, která vystavila daňový doklad, včas eliminuje riziko ztráty daňového příjmu státu*“ (zdroj. Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem, autoři JUDr. Jan Bárta, CSc., Ing. Olga Hochmannová, Ing. Jiří Škampa, 3. rozšířené vydání, 2015). Opraví-li daňový subjekt daň i její výši v zákonné lhůtě, pak není možné, aby správce daně odepřel daňovému subjektu právo na vrácení již odvedené daně v rozsahu odpovídajícím opravě její výše. Tímto by byl nepřipustně porušen princip neutrality daně, jež je dle ustálené rozhodovací praxe ESD (např. C-137/02) jedním ze základních principů systému DPH v Evropské unii. V případě stěžovatele bylo riziko ztráty daňového příjmu státu eliminováno ihned po vydání dobropisu, nedošlo k žádnému prodlení a příjemce plnění měl DPH v prosinci 2011 odvést.

[13] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu z důvodů a v rozsahu stěžovatelem uplatněném, přičemž přihlížel i k tomu zda napadený rozsudek není zatížena vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] V projednávané věci je sporný výklad § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění do 31. 3. 2019), podle kterého: „*Opravu 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.*“

[16] Zatímco stěžovatel tvrdí, že z uvedeného ustanovení plyne pouze to, že opravu původního základu daně je nutno provést ve tříleté lhůtě prostřednictvím vydaného dobropisu (tedy vystavit opravný doklad), žalovaný různými interpretačními metodami dospěl z názoru, že v této tříleté lhůtě musí být rovněž podáno daňové přiznání opravu obsahující (tedy fakticky opravný doklad „daňově“ uplatnit). Mezi stranami je v základu veden spor, zda bylo daňové přiznání dne 26. 1. 2015, kterým byla oprava daně jako samostatného plnění tvrzena, podáno včas. Žalovaný tedy netvrdí, že stěžovatel nemá hmotněprávní nárok na vrácení daně, ale pouze to, že již daň nelze vyměřit z důvodu uplynutí lhůty pro uplatnění nároku.

[17] Nejvyšší správní soud interpretaci žalovaného nesdílí. Smyslem opravy základu daně a výše daně je „napravit“ původní fakturaci; § 42 zákona o dani z přidané hodnoty

v odst. 5 stanovil, kdy je tuto opravu plátce povinen provést, do kdy je povinen vystavit a doručit opravný daňový doklad. Nestanovil však již, dokdy je povinen tento opravný doklad uplatnit v daňovém přiznání, resp. do kdy je povinen toto přiznání podat.

[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 zaměňovat 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 neznamena, 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 by požadavek vykázání 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 ni 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] Žalovaný zcela pomíjí základní strukturální pravidlo pro výkon moci v právním státu, jemuž odpovídá čl. 2 odst. 3 Ústavy, dle kterého státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Dle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. 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

pokračování

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.

[22] Nejvyšší správní soud připouští, že koncepčně je § 42 zákona o dani z přidané hodnoty nastaven nevhodně, pokud povinnost opravit základ daně (a daň) stanoví plátcí. Nicméně výkladové problémy, které právní úprava založila, nelze přičítat k tíži daňových subjektů (plátců daně).

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný interpretoval § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodném období nepřipustně extenzivně a krajský soud pochybil, pokud na této interpretaci setrval. Pokud je oprava základu daně a daně samostatným zdanitelným plněním (§ 42 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty), byť, jak žalovaný zdůrazňuje, se vždy váže k již uskutečněnému zdanitelnému plnění, uplatňuje ji daňový subjekt vždy samostatně v řádném daňovém přiznání, tedy nikoli v dodatečném daňovém přiznání, které z hlediska správy daní „žije vlastním životem“ nezávisle na původním zdanitelném plnění; dopadá na ni tedy standardní časové pravidlo pro uplatnění nároku na odpočet dle § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, když zákon výslovně neříká nic jiného. Daňový subjekt byl omezen k podání daňového přiznání, v němž opravu uplatnil pouze lhůtou dle § 148 odst. 1 daňového řádu, tato lhůta náleží i správci daně k vyměření daně.

[24] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil; vzhledem k tomu, že pochybení v právním posouzení žalovaného by nemohl krajský soud odstranit jinak než zrušením rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud současně zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného a vrací mu věc k dalšímu řízení; v něm žalovaný rozhodne o hmotněprávním nároku stěžovatele.

[25] O celkových nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Úspěšnému stěžovateli soud za řízení před krajským soudem přiznal náhradu nákladů řízení za zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátem; soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení dle vyhl. č. 177/ 1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a to odměnu za 2 úkony právní služby (převzetí zastoupení a podání kasační stížnosti) a dále 2 x 300 Kč jako paušální náhradu hotových výdajů v souladu s § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 4 písm. d) a § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy 6800 Kč; dále náleží stěžovateli náhrada za zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost 5000 Kč. Celkem tedy je žalovaný povinen uhradit k rukám právního zástupce stěžovatele 14 800 Kč, a to do šedesáti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti touto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. května 2019

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu