



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Burián & Penka, insolvency, v.o.s.**
sídlem Středova 94/1, Brno
insolvenční správce dlužníka Konsorcium B+K, s.r.o. v likvidaci
sídlem Brněnská 252/29, Šlapanice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.11.1017, č.j. 49926/17/5300-22441-701848,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21.11.1017, č.j. 49926/17/5300-22441-701848, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 16 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.11.1017, č.j. 49926/17/5300-22441-701848, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu

pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22.9.2017, č.j. 4079678/17/3005-52521-700242, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od 1.5.2017 do 15.5.2017 ve výši 8 326 605 Kč, neboť žalobce při zrušení registrace k DPH nesplnil povinnost zvýšit v daňovém přiznání daň na výstupu o částku ve výši provedené opravy daně dle § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), kterou provedl coby věřitel z hodnoty zjištěné pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení Petrol Tech, s.r.o. ke dni 25.4.2012.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že § 44 odst. 8 ZDPH odporuje smyslu a účelu § 44 ZDPH jako celku. I z důvodové zprávy k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se ZDPH s účinností od 1.4.2011 změnil tak, že byla zakotvena možnost opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, plyne, že smyslem záměru bylo pomoci daňovým subjektům, jejichž ekonomickou situaci ovlivňuje platební neschopnost jejich dlužníka. Tomu pak § 44 odst. 8 ZDPH odporuje, neboť zavádí povinnost vrátit zpět již jednou vrácenou daň, a to v návaznosti na zrušení registrace k DPH. Za této situace se de facto jedná o jakousi dočasnou zápůjčku ze strany správce daně, kdy v okamžiku, kdy daňový subjekt přestane být plátcem DPH, bude muset veškerou uhrazenou daň, která mu byla vrácena dle § 44 odst. 1 ZDPH, jednoho dne opět uhradit.
3. V této souvislosti žalobce poukazuje na skutečnost, že je v insolvenčním řízení. V určité fázi konkurzu logicky vždy dojde k situaci, kdy bude naplněna podmínka dle § 106 odst. 1 písm. a) ZDPH a správce daně bude moci přistoupit ke zrušení registrace k DPH. Důsledkem tohoto stavu je, že těmto subjektům bude fakticky znemožněno využít institut opravy výše daně vůči jejich dlužníkům dle § 44 odst. 1 ZDPH. Věřitel v insolvenčním řízení (při řešení úpadku konkurzem) přitom nemůže to, zda bude jeho ekonomická činnost ukončena, ovlivnit. Dochází tak podle žalobce k nepřipustné diskriminaci těchto subjektů. Žalobce tak má za to, že § 44 odst. 8 ZDPH má i protiústavní aspekt, který, pokud jej nelze v rámci soudního přezkumu překlenout výkladem, by měl být předložen k posouzení Ústavnímu soudu.
4. Žalobce dále poukazuje na to, že § 44 odst. 8 ZDPH neobsahuje žádnou lhůtu, a proto je při jeho interpretaci a aplikaci nutné analogicky použít lhůtu dle § 44 odst. 3 ZDPH, popřípadě obecnou lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).
5. K výzvě zdejšího soudu k vyjádření se k závěrům rozsudku Soudního dvora EU ze dne 8.5.2019 ve věci C-127/18 A-Pack s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství (dále jen „rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-127/18“) žalobce uvedl, že přestože tento rozsudek konkrétně řeší problematiku souladu § 44 odst. 3 ZDPH (ve znění do 31.2.2019) s čl. 90 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), je třeba závěry Soudního dvora EU a jeho další judikaturu vztáhnout i na posuzovanou věc. Podle žalobce z uvedeného rozsudku Soudního dvora EU vyplývá, že při posuzování výjimky z obecného pravidla dle čl. 90 odst. 2 Směrnice není možné připustit, aby taková výjimka způsobila to, že snížení základu daně nebude možné v určitých situacích provést. K tomu však podle žalobce jednoznačně dochází v případě postupu dle § 44 odst. 8 ZDPH, kdy doměření daně podle tohoto ustanovení fakticky způsobí to, že vrácenou daň je nutné v konečném důsledku opět vrátit státu. Cíl sledovaný Směrnicí se tedy podle žalobce zcela vytrácí.

6. Žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

7. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
8. K výzvě zdejšího soudu k vyjádření se k rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-127/18 žalovaný uvedl, že na posuzovanou věc nedopadá, neboť v něm byl řešen jiný skutkový stav. Předmětem posouzení Soudního dvora EU byla aplikace § 44 odst. 3 ZDPH (tedy situace, kdy dlužník daňového subjektu přestane být plátcem DPH), nikoli § 44 odst. 8 ZDPH, kdy přestal být plátcem DPH žalobce jako věřitel, a nejednalo se podle žalovaného o okolnost mimo sféru vlivu žalobce, tak jako tomu bylo v případě řešeném Soudním dvorem EU. Žalovaný dále podotýká, že ve svém rozhodnutí (v jeho bodě 30) vyjádřil určitou míru nejistoty o tom, zda nezaplacení daně dlužníkem Petrol Tech, s.r.o. je definitivní, neboť žalobce přihlásil svoji pohledávku do insolvenčního řízení u tohoto dlužníka. Pokud by byla pohledávka žalobce byť i jen částečně uspokojena, došlo by k narušení neutrality systému DPH.
9. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
11. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
12. Z úřední činnosti (věc evidovaná u zdejšího soudu pod sp. zn. 62 Af 39/2014) je zdejšímu soudu známo, že žalobce podal řádné daňové tvrzení za zdaňovací období měsíce března roku 2012 s nárokem na odpočet daně ve výši 8 326 605 Kč. Tento nadměrný odpočet uplatnil podle § 44 odst. 1 ZDPH v souvislosti s opravou výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení, společností Petrol Tech, s.r.o. (nyní v likvidaci). Důvodem, proč byla oprava provedena, o němž ostatně není mezi účastníky řízení sporu, bylo to, že Petrol Tech, s.r.o. žalobci nezaplatil za dodané zboží a dne 8.3.2012 byl u tohoto odběratele žalobce prohlášen konkurz usnesením Krajského soudu v Brně č.j. KSBR 24 INS 3033/2012-A-14. Nadměrný odpočet byl vyměřen konkludentně ke dni 25.4.2012 (platební výměr na DPH č.j. 471707/12/293511701986) a nebyl orgány finanční správy zpochybněn.
13. Z veřejně dostupných rejstříků je dále zdejšímu soudu známo, že pokud jde o Petrol Tech, s.r.o., tomuto subjektu byla ke dni 31.12.2012 zrušena registrace k DPH, a dále že dne 21.2.2011 byl zjištěn úpadek dlužníka Konsorcium B+K, s.r.o. v likvidaci a na jeho majetek byl prohlášen konkurs. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28.12.2017, č.j. 4 Afs 224/2016-34, byl potvrzen rozsudek zdejšího soudu ze dne 25.10.2016,

č.j. 62 Af 39/2014-72, s tím, že správce daně byl povinen vyhovět žádosti žalobce o vrácení přeplatku na DPH ve výši 8 326 605 Kč v návaznosti na uplatněný nadměrný odpočet. Nejvyšší správní soud také ve svém předchozím rozsudku ze dne 17.6.2016, č.j. 4 Afs 31/2016-26, týkajícím se téže věci zdůraznil, že v řízení o žádosti dle § 155 odst. 2 daňového řádu, o vrácení přeplatku vzniklého v souvislosti s opravou výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení podle § 44 odst. 1 ZDPH již nelze posuzovat zákonnost těchto oprav provedených daňovým přiznáním, byla-li na jeho základě pravomocně vyměřena daň platebním výměrem podle § 140 odst. 1 daňového řádu.

14. Jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí, dne 19.12.2016 byla žalobci rozhodnutím správce daně podle § 106 odst. 1 písm. a) ZDPH ke dni nabytí právní moci tohoto rozhodnutí zrušena registrace k DPH. Z úřední činnosti je zdejšímu soudu známo, že žalovaný potvrdil závěr správce daně o zrušení registrace k DPH dne 16.5.2017, přičemž toto rozhodnutí nabylo právní moci téhož dne (věc evidovaná u zdejšího soudu pod sp. zn. 62 Af 62/2017).
15. Podle správních orgánů měl v důsledku zrušení registrace k DPH žalobce povinnost zvýšit v daňovém přiznání daň na výstupu o částku odpovídající výši uplatněného nadměrného odpočtu DPH z titulu opravy daně dle § 44 odst. 1 ZDPH. Žalobce tuto povinnost zakotvenou v § 44 odst. 8 ZDPH považuje za rozpornou se samotnou koncepcí opravy daně, jdoucí proti jejímu smyslu a cíli.
16. Spor je tedy mezi účastníky řízení pouze o otázku právní, která se zdejšímu soudu jeví být otázkou eurokonformního výkladu § 44 odst. 8 ZDPH ve světle Směrnice a v nich se promítajících zásad společného systému DPH a neutrality DPH.
17. Podle čl. 90 odst. 1 Směrnice platí, že je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy. Podle čl. 90 odst. 2 Směrnice se členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.
18. Podle čl. 273 Směrnice mohou členské státy uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic. Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.
19. Podle § 44 odst. 3 ZDPH je opravu výše daně na výstupu 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.
20. Podle § 44 odst. 6 ZDPH dále platí, že je-li pohledávka, u níž věřitel provedl opravu výše daně podle odstavce 1, následně plně či částečně uspokojena, vzniká věřiteli povinnost přiznat z přijaté úplaty daň, a to ke dni, v němž k plnému nebo částečnému uspokojení pohledávky došlo, a doručit dlužníkovi daňový doklad, který je věřitel povinen vystavit podle § 46 odst. 2 do 15 dnů ode dne přijetí úplaty. V případě uspokojení pohledávky se

daň vypočte podle ustanovení § 37 odst. 2. Dlužník je oprávněn uplatnit odpočet daně přiznané věřitelem podle tohoto odstavce nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu byl doručen doklad podle § 46 odst. 2 tohoto zákona.

21. Podle § 44 odst. 8 ZDPH je při zrušení registrace věřitel, který provedl opravu podle odstavce 1, povinen zvýšit daň na výstupu o částku ve výši provedené opravy, případně sníženou o daň přiznanou podle odstavce 6, a to v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období před zrušením registrace. Věřitel je povinen doručit písemné oznámení o zrušení registrace všem dlužníkům, kterým doručil daňový doklad podle § 46 odst. 1; v oznámení je povinen uvést i číslo daňového dokladu vystaveného podle § 46 odst. 1. Dlužník je oprávněn uplatnit odpočet daně přiznané věřitelem podle tohoto odstavce nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu bylo doručeno oznámení o zrušení registrace věřitele.
22. S ohledem na princip přednosti práva EU zdejší soud při posouzení věci vycházel z relevantních ustanovení Směrnice, v nich se promítajících zásad společného systému DPH a neutrality DPH, a především z navazující či s věcí související judikatury, přičemž se neztotožnil se stanoviskem žalovaného, že rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-127/18 s posuzovanou věcí nesouvisí.
23. Zdejší soud má naopak za to, že závěry v tomto rozsudku vyslovené obsahují jasné výkladové vodítko ohledně dopadu čl. 90 odst. 1 a odst. 2 Směrnice na posuzovanou věc. Přestože se ve věci posuzované Soudním dvorem EU (věc „A-Pack s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství“) jednalo o důsledky zrušení registrace k DPH dle § 44 odst. 3 ZDPH u dlužníka, závěry Soudního dvora EU se podle zdejšího soudu týkají dopadů zrušení registrace k DPH u obou smluvních stran plnění (tedy jak u věřitele, tak dlužníka), u něhož došlo ke snížení základu daně za podmínek a s cílem sledovaným Směrnicí. Proto zdejší soud nepřistoupil k položení principiálně stejné předběžné otázky Soudnímu dvoru EU, jakou již předložil Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 10 Afs 71/2016 („A-Pack s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství“), pouze s odkazem na jiné ustanovení vnitrostátního právního předpisu.
24. Soudní dvůr EU ve vztahu k aplikaci § 44 odst. 3 ZDPH v řízení o předběžné otázce rozhodl tak, že článek 90 Směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, která stanoví, že plátce daně nemůže provést opravu základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení částky, kterou měl dlužník zaplatit z titulu plnění podléhajícího DPH, pokud již tento dlužník není plátcem DPH. Podle Soudního dvora EU *„Pokud jde o otázku, zda – jak tvrdí česká vláda ve svém písemném vyjádření zejména s poukazem na bod 33 rozsudku ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40) – by přesto bylo možné mít za to, že je takový požadavek v souladu s čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112, jelikož má za cíl zajistit správný výběr DPH, předcházet daňovým únikům a vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, je třeba uvést, že takové cíle neumožňují postupovat v rozporu s účelem a systematickou tohoto ustanovení a odůvodňovat odchylku od čl. 90 odst. 1 této směrnice jinak než na základě důvodů souvisejících s nejistotou ohledně nezaplacení nebo ohledně jeho definitivního charakteru. Stejně tak článek 273 směrnice 2006/112, na který rovněž poukazuje Česká republika na podporu svého výkladu, sice umožňuje členským státům uložit povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, avšak z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že se taková opatření mohou v zásadě odchýlit od povinnosti dodržovat pravidla týkající se základu daně jen v mezích striktně nezbytných pro dosažení tohoto specifického cíle, neboť musí mít co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice*

2006/112 a nemohou být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. prosince 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 33 a citovaná judikatura), což je základní zásada společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy v této oblasti. V projednávaném případě ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplyvá, že kdyby bylo věřiteli, který je plátcem daně, jako je společnost A-PACK CZ, dovoleno snížit jeho základ DPH v situaci, kdy jeho pohledávka zůstala nesplacena insolventním dlužníkem, který mezitím přestal být plátcem daně, vzniklo by závažné nebezpečí daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Mimoto vyloučení veškeré možnosti snížení tohoto základu daně v takovémto případě a zatížení takového věřitele, který je plátcem daně, částkou DPH, kterou neobdržel v rámci své ekonomické činnosti, každopádně překračuje meze striktně nezbytné pro dosažení cílů uvedených v článku 273 směrnice 2006/112.“ (rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-127/18). Na citované rozhodnutí navázal Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 27.6.2019, č.j. 10 Afs 71/2016-102, dospěl k závěru, že podmínka § 44 odst. 3 *in fine* ZDPH (ve znění účinném od 1.4.2011 do 31.3.2019), dle níž opravu výše daně za dlužníkem v insolvenčním řízení nelze provést v případě, že dlužník přestal být plátcem daně z přidané hodnoty, byla v rozporu s čl. 90 Směrnice. Proto správní orgány nesmí tuto podmínku aplikovat.

25. Podpůrně zdejší soud odkazuje také na závěry Soudního dvora EU k předběžné otázce vyslovené v jeho rozsudku ze dne 26.1.2012 ve věci C-588/10 *Minister Finansów v. Kraft Foods Polska Sa*, že „vzhledem k tomu, že ustanovení čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH neuvádějí nad meze jimi stanovené podmínky ani povinnosti, které členské státy mohou stanovit, je nutno konstatovat, že tato ustanovení přiznávají členským státům prostor pro uvážení zejména co se týče formalit, které musejí osoby povinné k dani splňovat vůči daňovým orgánům uvedených států, aby mohly v případě snížení ceny po uskutečnění plnění přiměřeně snížit základ daně. V projednávané věci je nesporné, že v případě snížení ceny po uskutečnění plnění váže polská právní úprava dotčená v původním řízení přiměřené snížení základu daně na podmínku, že osoba povinná k dani obdrží od příjemce zboží nebo služeb potvrzení o přijetí opravné faktury a že cílem tohoto požadavku je zajistit správný výběr DPH a předcházet daňovým únikům, jak to tvrdila zejména polská vláda. Takový požadavek spadá pod pojem podmínky uvedený v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH a zároveň pod pojem povinnosti uvedený v článku 273 této směrnice. Co se týče otázky, zda takovému požadavku brání zásady neutrality DPH a proporcionality, je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž vyšší DPH dlužné osobou povinnou k dani, pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění (viz rozsudek ze dne 3. července 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, *Recueil* s. I-3801, bod 16). Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a důsledkem toho je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující daň, kterou osoba povinná k dani zaplatila (viz v tomto smyslu rozsudek *Goldsmiths*, výše citovaný, bod 15). Z judikatury rovněž vyplývá, že opatření, která mají zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, se mohou v zásadě odchýlit od dodržení základu DPH jen ve striktně nezbytných mezích pro dosažení tohoto specifického cíle. Tato opatření musejí mít totiž co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy v dané oblasti (viz v tomto smyslu rozsudky *Goldsmiths*, výše citovaný, bod 21; ze dne 18. června 2009, *Stadeco*, C-566/07, *Sb. rozh. s. I-5295*, bod 39 a citovanou judikaturu, jakož i ze dne 27. ledna 2011, *Vandoorne*, C-489/09, dosud nezveřejněný ve *Sbírce rozhodnutí*, bod 27).“.

26. Ze Směrnice i ve světle výše citované judikatury plyne, že princip odpočtů DPH souvisí s uskutečněnými plněními v rámci ekonomické činnosti, přičemž aplikací čl. 90 odst. 1 Směrnice nedochází k narušení principu daňové neutrality, neboť, jak tomu bylo i v posuzovaném případě, za dodané plnění nebylo žalobci zaplacen. Podmínky dle čl. 90 odst. 1 Směrnice tedy v daném případě splněny byly, přičemž na situace, kdy by k narušení zásady neutrality DPH došlo, jak zřejmě naznačuje žalovaný ve svém stanovisku k závěrům rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-127/18 (a blíže argumentačně nerozvádí), tak je na zákonodárci, aby na to dostatečně reagoval (resp. je na členském státu EU stanovit pro tuto situaci podrobná pravidla, včetně lhůt, apod.) tak, jak ostatně plyne i z principů samotné Směrnice. Dojde-li k dodatečnému či úplnému zaplacení ceny, musí dojít k tomu, že tato situace bude na obou stranách (jak u dlužníka, tak u věřitele) narovnána (viz kupř. výše citovaný § 44 odst. 6 ZDPH), nicméně tato problematika není předmětem posouzení zdejším soudem v této věci. Skutečnost, že žalobce postupoval v souladu s principem řádného hospodáře a uplatnil dle tvrzení žalovaného svoji pohledávku za Petrol Tech, s.r.o. v insolvenčním řízení, nikterak nesouvisí s důvodem, pro který byla v této věci žalobci vyměřena daň; tím bylo provedení zrušení registrace k DPH, a to orgány finanční správy. Ostatně zcela přílehlavě na posuzovanou věc dopadají závěry Nejvyššího správního soudu, podle nichž „*Soudní dvůr vysvětlil, že článek 90 odst. 1 směrnice 2006/112 ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž částku DPH dlužnou osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice 2006/112, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, kterou obdržela osoba povinná k dani (bod 17 rozsudku A-PACK CZ, s odkazem na rozsudek ze dne 6. 12. 2018, Tratave, C -672/17, bod 29). Je pravda, že čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112 umožňuje členským státům odchýlit se od pravidla dle čl. 90 odst. 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění. Tato možnost odchylky v případě celkového nebo částečného nezaplacení vychází z předpokladu, že nezaplacení protihodnoty může být za určitých okolností a z důvodu právní situace v dotýcném členském státě obtížné ověřit nebo může být jen dočasné. Uplatnění možnosti takové odchylky musí být odůvodněné, tak aby opatření přijatá členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný směrnicí 2006/112. Členským státům uplatnění této odchylky nemůže dovolit, aby snížení základu DPH v případě nezaplacení zcela vyloučily (A-PACK CZ, body 18 až 20). Čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112 tedy umožňuje uplatnit odchylku od čl. 90 odst. 1 v případě nejistoty, zda je nezaplacení definitivní. Jak však dovodil Soudní dvůr, § 44 odst. 3 zákona o DPH nemůže být odůvodněn nutností zohlednit nejistotu o tom, zda je nezaplacení definitivní. To, že dlužník přestal být plátcem DPH v rámci insolvenčního řízení, je totiž naopak skutečností, která může potvrzovat, že nezaplacení je definitivní (A-PACK CZ, body 23 a 24).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.6.2019, č.j. 10 Afs 71/2016-102). Pokud jde o blíže nerozvedený argument žalovaného, že se ve věci A-Pack s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství „jednalo o okolnost mimo sféru vlivu věřitele“, tak zdejší soud mu s ohledem na výše citované závěry Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu nemůže přisvědčit; ostatně ke zrušení registrace k DPH mohou vést pouze zákonem stanovené důvody, které jsou u všech daňových subjektů principiálně stejné, spočívající v tom, že nerealizují žádnou hospodářskou činnost.*
27. Pokud jde o registrační povinnost k DPH, tak z judikatury Nejvyššího správního soudu odkazující na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-438/09 ze dne 22.12.2010 *Dankowski*

vyplývá, že se jedná pouze o záležitost evidenční a nikoli o skutečnost rozhodnou pro povinnosti a práva plátce daně. Nepřiznání nároku na odpočet DPH je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, proto nepřiznání nároku na odpočet odběrateli nelze opírat toliko o zjištění, že dodavatel nebyl plátcem registrovaným (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.7.2014, č.j. 8 Afs 59/2013-33, č. 3124/2014 Sb. NSS). Byť se jedná o závěr týkající se samotného nároku na odpočet DPH, závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku dopadají i na posuzovanou věc, kdy došlo u žalobce k nezpochybněnému uplatnění odpočtu DPH v souvislosti s jeho hospodářskou činností za splnění podmínek čl. 90 odst. 1 Směrnice, a přesto je po něm orgány finanční správy vyžadováno jeho vrácení pouze v důsledku evidenčního úkonu, jakým je zrušení registrace DPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.5.2009, č.j. 7 Afs 98/2008-112, č. 1917/2009 Sb. NSS). Ke zpochybnění daňovým subjektem provedené opravy na DPH může dojít pouze v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností, např. z důvodů podávaných z judikatury Soudního dvora EU k dané problematice, které spočívají v existenci podvodu na DPH, resp. zneužití práva, k čemuž v případě žalobce nedošlo.

28. Z výše uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že pravidlo dle § 44 odst. 8 ZDPH je v posuzované věci neaplikovatelné ze shodných důvodů, které vymezil Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku ze dne 27.6.2019, č.j. 10 Afs 71/2016-102. Proto nemůže napadené rozhodnutí žalovaného v soudním přezkumu obstát.
29. Zdejší soud proto žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

IV. Náklady řízení

30. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
31. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady právního zastoupení za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč, jež spočívají v převzetí věci a přípravě zastoupení, podání žaloby, repliky a vyjádření k výzvě soudu, společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč, a částkou odpovídající výši DPH, kterou je zástupce povinen odvést podle ZDPH, celkem tedy 16 456 Kč. To vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). K zaplacení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 9. ledna 2020

David Raus v.r.
předseda senátu