



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **Ing. D. J., IČO X**
sídlem X
insolvenční správce dlužníka S. N. a. s., IČO X
sídlem X
zastoupený advokátem JUDr. Pavlem Hráškem
sídlem Týnská 21, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2017, č. j. 21008/17/5300-22444-704601,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2017, č. j. 21008/17/5300-22444-704601, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce, JUDr. Pavla Hráška, na náhradu nákladů řízení částku 12 342 Kč.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 10. 2016, č. j. 4153177/16/2100-11440-204964 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým správce daně rozhodl podle ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH tak, že je žalobce nespolehlivým plátcem.

2. Žalobce namítá nezákonnost rozhodnutí z důvodu vadného právního posouzení věci a pochybení žalovaného při aplikaci práva. První okruh žalobních námitek se týká postupu podle § 106a zákona o DPH ve vztahu k charakteru pohledávek z opravy výše daně podle § 44 zákona o DPH. Druhý okruh námitek se týká institutu nespolehlivého plátce podle § 106a zákona o DPH.
3. V souvislosti s prvním okruhem námitek žalobce uvedl, že nebyly splněny podmínky podle § 106a zákona o DPH, protože nevykazoval kumulativní nedoplatek ve výši 500 000 Kč. Žalobce byl povinen se řídit insolvenčním zákonem a správce daně po něm nemůže požadovat přednostní uhrazení pohledávek, pokud pro to nejsou splněny zákonné podmínky. Žalobce nepovažuje pohledávky z opravných daňových dokladů za pohledávky za majetkovou podstatou. Zároveň u těchto pohledávek není upraven žádný ze způsobů řešení úpadku, proto se nemohl dostat do prodlení s jejich úhradou. Žalobce má za to, že se žalovaný odchýlil při aplikaci ustanovení § 44 zákona o DPH od rozhodovací praxe soudů, přičemž odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47. Podle žalobce provedení opravy výše daně podle § 44 odst. 5 zákona o DPH není samostatným zdanitelným plněním, neboť není uvedeno ve výčtu § 44 odst. 9 zákona o DPH. Žalobce má dále za to, že uvedená pohledávka nespadá do kategorie pohledávek za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. 294/2013 Sb. (dále jen „insolvenční zákon“) z důvodu, že vznikla před rozhodnutím o úpadku, neboť je třeba tyto opravy výše daně vztahovat k období, ve kterém proběhlo zdanitelné plnění.
4. V druhé části námitek pak žalobce poukázal na sankční charakter rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Uvedl, že sankční charakter nemůže být naplněn u insolvenčního dlužníka, u něhož se všichni věřitelé dozvědí z veřejně přístupného insolvenčního rejstříku, že je v úpadku. Tedy, že je *nespolehlivým plátcem*, neboť v opačném případě by u něho nebyl naplněn znak úpadku. Podle žalobce se žalovaný nevypořádal s důvody, které vedly žalobce k neplnění daňových povinností. Žalobce vytýká žalovanému, že ačkoli postupoval podle Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2014, č. j. 101/13-121002-506729, (dále jen „Informace GFŘ“), vybral si z ní pouze část a zbývající se nezabýval. Neposuzoval porušení povinnosti ve vztahu k osobě žalobce a nezohlednil ani objektivní důvody, které ho vedly k neplnění zákonných povinností. Žalobce tak považuje rozhodnutí v této části za nepřezkoumatelné, protože není zřejmé, jak se žalovaný s výtkami vypořádal.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění plně odkázal, když odvolací a žalobní námitky jsou obdobné. Námitku ohledně postupu podle § 106a zákona o DPH a charakteru pohledávek z opravy výše daně podle § 44 téhož zákona označil za nedůvodnou, neboť ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona bylo s účinností od 1. 1. 2014 novelizováno tak, že mezi pohledávky za majetkovou podstatou, vzniknuvší po rozhodnutí o úpadku, byly výslovně zařazeny i pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem

v insolvenčním řízení podle zákona o DPH. Dále žalovaný uvedl, že opravu výše daně podle § 44 zákona o DPH považuje za samostatné zdanitelné plnění a odkázal na souladnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47. Nastanou-li současně všechny skutečnosti vyjmenované v § 44 odst. 1 zákona o DPH, dochází ke vzniku nové daňové povinnosti, a to povinnosti vztahující se ke zdaňovacímu období, ve kterém tyto skutečnosti nastaly. K žalobnímu bodu týkajícímu se nespolehlivého plátce uvedl, že o žalobci jako nespolehlivém plátcí bylo rozhodnuto v souladu s Informací GFŘ. Dále žalovaný vyjmenoval příslušná časová období a výši evidovaných nedoplatků žalobce, které kumulativně naplňovaly podmínky pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí vyjmenované v Informaci GFŘ. Žalovaný také poukázal na to, že prohlášení konkurzu na majetek žalobce je pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí irelevantní. Na závěr pak žalovaný uvedl, že neshledal objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které by vedly k nesplnění zákonných povinností plátce.

6. Žalobce v replice setrval na stanovisku, že oprava výše daně podle § 44 zákona o DPH nepředstavuje pohledávku za majetkovou podstatou a dále v plném rozsahu odkázal na argumentaci uvedenou v žalobě. V souvislosti s institutem nespolehlivého plátce pak žalobce uvedl, že ačkoli ustanovení § 106a zákona o DPH nehovoří explicitně o tom, že není možné vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcí u osoby v insolvenčním řízení, přesto je třeba zkoumat důvody neplnění daňových povinností u konkrétní osoby plátce. Žalobce zdůraznil povinnost správce daně zohlednit objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění povinností plátce. V závěru pak vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalovaného, že prohlášení osoby za nespolehlivého plátce nemá přímý důsledek do jeho majetkových práv, když není finančně postihován ani mu nevzniká přímá nemajetková újma. Žalobce obecně uvedl, že ne každý daňový subjekt v insolvenci má ukončen provoz podniku, a proto v situaci, kdy se prohlášením za nespolehlivého plátce aplikuje pravidlo, že odběratel nespolehlivého plátce ručí za úhradu daně, může dojít k situaci, kdy bude muset insolvenční správce provoz podniku ukončit z důvodu nezájmu odběratelů.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

7. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 12. 9. 2016 bylo zahájeno správní řízení z moci úřední ve věci porušení povinností vztahujících se ke správě daně z přidané hodnoty závažným způsobem, které by mohlo ovlivnit zařazení žalobce mezi nespolehlivé plátce ve smyslu § 106a zákona o DPH. Důvod závažného porušení žalobcových povinností spatřoval správce daně v neuhrazení anebo částečném neuhrazení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015 a listopad 2015 a březen a květen 2016, čímž vznikl dlouhodobý nedoplatek ve významné výši, a bylo tak porušeno ustanovení § 135 odst. 3 daňového řádu. Součástí spisu jsou dále daňová přiznání žalobce za období červen až prosinec 2015 a leden až říjen 2016.
8. Dne 21. 9. 2016 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce k zahájenému správnímu řízení, ve kterém uvedl, že částka nedoplatku, kterou správce daně evidoval, neodpovídá částce nedoplatku, kterou evidoval žalobce, a to z toho důvodu, že zahrnovala i pohledávky vzniklé na základě takzvaných opravných daňových dokladů podle § 44 zákona o DPH, a takto vzniklou daňovou povinnost nepovažoval žalobce za pohledávku za majetkovou podstatou podle § 168 insolvenčního zákona, ani za pohledávku jí na roveň postavenou podle § 169 insolvenčního zákona.
9. Dne 6. 10. 2016 bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, kterým správce daně rozhodl o

tom, že je žalobce nespolehlivým plátcem podle § 106a odst. 1 zákona o DPH. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 20. 10. 2016 odvolání, v němž argumentoval obdobně jako v žalobě.

10. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl. V odstavci 14 odůvodnění popsal skutkový stav týkající se vyčíslení kumulativního nedoplatku žalobce za příslušné období následovně: *„[Z]a zdaňovací období po prohlášení konkursu byly odvolateli na základě jím podaných daňových přiznání vyměřeny daňové povinnosti, které byly v souladu s ust. § 135 odst. 3 daňového řádu splatné v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového tvrzení. Daňová povinnost za zdaňovací období měsíce září roku 2015 ve výši 580 468,- Kč tak byla splatná dne 26. 10. 2015, daňová povinnost měsíce listopad roku 2015 ve výši 65 850,- Kč byla splatná dne 28. 12. 2015, daňová povinnost za měsíc březen roku 2016 ve výši 492 932,- Kč byla splatná dne 25. 04. 2016, splatnost daňové povinnosti za měsíc duben roku 2016 ve výši 35 696,- Kč byla dne 25. 05. 2016 a daň za období květen roku 2016 ve výši 57 642,- Kč byla splatná dne 27. 06. 2016. Vlastní daň za tato období v celkové výši 1 232 588,- Kč nebyla odvolatelem uhrazena. Za zdaňovací období měsíců říjen a prosinec roku 2015 a dále za měsíce leden a únor roku 2016 byly odvolateli vyměřeny nadměrné odpočty ve výši 521 108,- Kč, kterými byl částečně uhrazen vykázaný nedoplatek. U odvolatele tedy byl ke dni 27. 06. 2016 evidován kumulativní nedoplatek na DPH ve výši přesahující 500 tisíc Kč bez příslušenství daně z daňových povinností vyměřených po 01. 01. 2013, resp. po 01. 01. 2014. Evidovaný nedoplatek na DPH nebyl odvolatelem uhrazen ani ke dni vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, tedy ke dni 06. 10. 2016. K tomuto datu byl nedoplatek pouze znovu snížen o výši nadměrných odpočtů, a to za období měsíců červen až srpen roku 2016 ve výši 329 881,- Kč. Lze tak konstatovat, že uvedený nedoplatek byl evidován delší dobu než tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce.“* Dále se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobce, které se vztahovaly k nepřezkoumatelnosti vypořádání okolností případu a osoby plátce (tj. žalobce), jak ukládá Informace GŘ, tak, že konstatoval, že *„[u]st. § 106a ZDPH je veřejnoprávní normou sankčního charakteru, na základě které je možno sankcionovat plátce DPH v případě závažného porušení povinností při správě daně přidělením statusu nespolehlivého plátce. Účelem uvedené právní normy je informování veřejnosti o charakteru a důvěryhodnosti plátce.“*

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu:

11. Soud po zjištění, že žaloba je včasná, podaná osobou oprávněnou a jsou splněny i ostatní procesní podmínky, vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.

Posouzení žalobních bodů

12. Podle ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH platí, že *„poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.“* Toto ustanovení obsahuje neurčitý právní pojem *„závažným způsobem“*, který je blíže definován v Informaci GŘ
13. V úvodu Informace GŘ je uvedeno, že *„[s] účinností od 1. 1. 2013 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) obsahuje ustanovení § 106a, které stanoví podmínky pro aplikaci nového právního institutu tzv.“*

nespolehlivého plátce. Tento institut, zejména v kombinaci s § 109 odst. 3 zákona o DPH, by měl primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH.“ A dále podle bodu 1 písm. c) Informace GŘ se pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považuje za závažné porušení plnění povinnosti plátce mimo jiné situace, kdy „[d]ochází k obrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť u plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 tis. Kč bez příslušenství daně, a to z daňových povinností vyměřených, případně doměřených po 1. 1. 2013, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá.“

14. Podle žalobce nebyly splněny podmínky § 106a zákona o DPH z důvodu, že žalobce nevykazoval kumulativní nedoplatek ve výši 500 000 Kč, neboť žalovaný resp. správce daně do této hodnoty započítal i částku odpovídající opravě daně podle ustanovení § 44 odst. 5 zákona o DPH, kterou žalovaný mylně považoval podle ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona za pohledávku za majetkovou podstatou. Žalobce zastává názor, že pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou a nemohou být uspokojeny v rámci insolvenčního řízení, nelze do uvedeného kumulativního nedoplatku započítávat.
15. Soud přisvědčuje žalobci v tom, že pohledávky vzniklé opravou daně dlužníka na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně upravenou věřitelem podle § 44 odst. 5 zákona o DPH nelze považovat za pohledávku za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Podle zmíněného ustanovení jsou pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly *po* rozhodnutí o úpadku daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné a sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění a pojistné na důchodové spoření a pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty.
16. Podle § 44 odst. 1 zákona o DPH platí, že plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost přiznat daň a jehož pohledávka, která vznikla v období končícím 6 měsíci 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
 - a) 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,
 - b) 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,
 - c) 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

d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.

17. Podle § 44 odst. 5 zákona o DPH platí, že pokud provede věřitel opravu výše daně podle odstavce 1, je dlužník povinen snížit svoji daň *na vstupu* u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem, a to ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění. Tuto opravu výše daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění je dlužník povinen provést ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1.
18. Žalobce odkazoval na závěry rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015, podle kterého: „*Pohledávka vzniklá státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není ani po novele insolvenčního zákona provedené s účinností od 1. ledna 2014 zákonem č. 294/2013 Sb. pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje*“. Zdejší soud se s tímto právním názorem ztotožňuje a ztotožňuje se i s argumentací, na základě které Nejvyšší soud k tomuto závěru dospěl. Nejvyšší soud totiž dovodil, že ani jazyková změna ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona nepřinesla jeho obsahovou změnu, neboť pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení naplňovaly již před účinností novely § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona kategorii *daně*, která byla v tomto ustanovení uvedena i dříve. Novela zákona nepřinesla změnu z hlediska časového určení vzniku těchto daní, které musejí i nadále vzniknout *po* rozhodnutí o úpadku, aby mohly být kategorizovány jako pohledávky za majetkovou podstatou. Ovšem pohledávka vzniklá opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení nemůže z podstaty věci vzniknout po rozhodnutí o úpadku, neboť se týká pohledávek, které vznikly v období končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.
19. Soud se blíže nezabýval definicí období 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, která byla v minulosti interpretována jednak jako období nejvýše 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 – 42), anebo tak, že se jednalo o období minimálně 6 měsíců a více před rozhodnutím o úpadku. V obou případech se však jednalo o pohledávky vzniklé vždy *před* rozhodnutím o úpadku a mezi stranami není sporné, že věřitel žalobce, který uplatnil opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky vůči žalobci, tuto opravu uplatnil v souladu se zákonem o DPH. Výše provedených oprav tak není sporná.
20. Ačkoli zákonodárce projevil snahu zařadit pohledávky vzniklé opravou výše daně na vstupu u dlužníka podle § 44 odst. 5 zákona o DPH do pohledávek za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, nečinil tak důsledně, protože nedostatečně zvážil datum vzniku této pohledávky.
21. Soudu v této situaci nezbyvá, než zopakovat závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 28. 11. 2008, č. j. 5 Afs 58/2007 – 113, ve kterém uvedl, že „*je málo právních odvětví, v nichž by platila nepřehlednější a méně logická pravidla a v nichž by bylo lze obtížněji hledat spravedlnost a řádné uplatnění ideje rovnosti než v právu daňovém. Více než ve většině jiných právních odvětví se zde prosazuje utilitární nazírání na právo, motivované především snahou získat daňové příjmy v potřebné výši, v kombinaci s vlivem zájmových skupin, prosazujících partikulární zájmy. Soudní moc není povolána k tomu, aby do uvedených procesů aktivně zasahovala a snažila se je „vylepšovat“, neboť by vybočovala ze své ústavní role.*“

I přes legislativní změny ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona nesplňují pohledávky vzniklé opravou výše daně na vstupu dlužníka podle § 44 odst. 5 zákona o DPH kategorii pohledávek za majetkovou podstatou.

22. Nicméně není správná argumentace žalobce, že tyto pohledávky (které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, a nemohou být uspokojeny v rámci insolvenčního řízení) nemohou být evidovány jako nedoplatky na daňovém účtu žalobce. Podle § 153 daňového řádu je nedoplatkem částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatkem je též neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně. Kategorizace pohledávek na ty, které jsou nebo nejsou za majetkovou podstatou, mají toliko vliv na pořadí uspokojování těchto pohledávek, avšak nemají vliv na jejich evidenci na daňovém účtu žalobce. Jediná odlišnost, která se projeví v evidenci pohledávek na daňovém účtu žalobce v souvislosti s insolvenčním řízením je podle § 243 odst. 3 daňového řádu taková, že ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevzniká k daňové pohledávce, která není pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení.
23. Dále není pro posouzení věci rozhodná ani argumentace žalobce týkající se určení, zda je oprava daně dlužníka podle § 44 odst. 5 zákona o DPH samostatným zdanitelným plněním či nikoli, neboť tato kategorizace má opět vliv na vlastní uspokojení uvedené pohledávky, nikoli na její evidenci a existenci na daňovém účtu žalobce. Ačkoli tedy dává zdejší soud za pravdu žalobci, že oprava daně na vstupu podle § 44 odst. 5 zákona o DPH nemůže být považována za samostatné zdanitelné plnění, neboť není takto charakterizována v § 44 odst. 9 zákona o DPH, který se vztahuje k opravám podle ustanovení § 44 odst. 1, 6, 7 a 8, a dále je třeba vycházet z obecného pravidla pro stanovení okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň podle § 21 zákona o DPH (srov. odst. 37 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 4 Afs 224/2016 – 34), nemá tato skutečnost vliv na existenci uvedené pohledávky, která musí být evidována na daňovém účtu žalobce.
24. Žalobce dále uváděl, že nerozumí důvodům, které vedly žalovaného k vydání napadeného rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, neboť z logiky věci je žalobce, jakožto insolvenční dlužník, nespolehlivým plátcem, neboť v opačném případě by u něho nebyl naplněn znak úpadku, tedy mnohost věřitelů, jimž není schopen uhradit jejich pohledávky. Podle žalobce se tak zcela stírá difamující efekt, o němž hovoří důvodová zpráva k novele zákona o DPH (poslanecký tisk č. 733/0), jež institut nespolehlivého plátce upravila, neboť v okamžiku, kdy je plátce v úpadkové situaci, se všichni věřitelé tuto skutečnost dozví již z veřejně přístupného insolvenčního rejstříku. Uvedení insolvenčního dlužníka v registru nespolehlivých plátců tedy nemůže jeho pověst zhoršit.
25. Žalovaný k tomuto žalobnímu bodu správně poukázal i na jiné důsledky rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, než je difamující účinek. Tyto důsledky se mohou projevit v povinném měsíčním zdaňovacím období (srov. ustanovení § 99 a 99a zákona o DPH) a dále ve skutečnosti, že osoba, která přijímá zdanitelné plnění od nespolehlivého plátce, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění (srov. ustanovení § 109 odst. 3 zákona o DPH). Dále též platí, že zákon o DPH ani insolvenční zákon nevylučují aplikaci ustanovení § 106a zákona o DPH u insolvenčního dlužníka. Lze na jednu stranu připustit, že insolvenční dlužník má specifické povinnosti vyplývající z insolvenčního zákona, nicméně mu automaticky nesvědčí výjimka z ustanovení § 106a zákona o DPH a lze o něm rozhodnout

tak, že je nespolehlivým plátcem (obdobně srov. odst. 30 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2018, č. j. 30 Af 79/2016 – 63).

26. Ovšem žalobce v žalobě také uvedl, že se žalovaný nevypořádal s důvody, které vedly insolvenčního dlužníka k neplnění daňových povinností. Neztotožnil se se závěrem žalovaného, že zahájení insolvenčního řízení a následné vydání rozhodnutí o úpadku a prohlášení konkurzu na majetek insolvenčního dlužníka je pro posouzení nespolehlivosti plátce irrelevantní. V této souvislosti se žalobce dovolával toho, že k porušení povinnosti musí dojít závažným způsobem a dále že měl správce daně zohlednit jako objektivní překážku, tedy jako důvod hodný zvláštního zřetele, skutečnost, že žalobce nebyl z důvodu insolvenčního řízení oprávněn libovolně uspokojit pohledávky věřitelů. Napadené rozhodnutí je podle žalobce nepřezkoumatelné, protože si žalovaný vybral z Informace GFŘ pouze určitou část a zbývajících se nezabýval a není zřejmé, jak se vypořádal s výtkami žalobce.
27. Žalovaný odkázal na Informaci GFŘ, jejímž úkolem je zajistit celostátně jednotný postup správců daně ve věci institutu nespolehlivého plátce. Dále zopakoval důvody, pro které byl žalobce shledán nespolehlivým plátcem.
28. Vadou rozhodnutí spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů je stiženo takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, z jakého důvodu považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92 – 23).
29. V záhlaví Informace GFŘ je k zavedení institutu nespolehlivého plátce podle § 106a zákona o DPH uvedeno, že by měl *„zejména v kombinaci s § 109 odst. 3 zákona o DPH primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH.“* V odstavci prvním Informace GFŘ se pak mísí jednak formální ale i materiální definiční znaky pojmu závažné porušení plnění povinnosti, který je předpokladem pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Pod písmenem c) je uveden formální znak tohoto pojmu, neboť sestává s prostého vyčíslení nedoplatku na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 tis. Kč bez příslušenství k dani. Ovšem prosté naplnění tohoto kritéria není dostatečné pro to, aby mohlo být o konkrétním plátcí rozhodnuto jako o nespolehlivém plátcí. V případě naplnění kterékoli podmínky uvedené v odst. 1 písm. a) – h) Informace GFŘ je správce daně povinen posoudit osobu plátce a své dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. Při posuzování porušení plnění zákonných povinností musí správce daně dále také zohlednit objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly plátce daně k nesplnění zákonných povinností. Tento postup je jakýmsi materiálním korektivem striktních formálních znaků závažného porušení plnění povinností plátce, které musí být naplněny, aby mohlo být o konkrétním plátcí rozhodnuto jako o nespolehlivém plátcí. Tento korektiv by měl vyloučit situace, kdy by nebylo institutu nespolehlivého plátce užito za účelem boje proti únikům na DPH. Ostatně i zákonodárce uváděl v důvodové zprávě k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se měnil zákon o DPH, a kterým byl institut nespolehlivého plátce zaveden, že *„[p]orušení povinností, za něž lze získat status nespolehlivý plátce, však musí mít určitou intenzitu. Za závažné porušení povinností vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty lze považovat takové porušení zákonem stanovení povinností, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Nelze tak sankcionovat formální porušení stanovených*

pravidel (...), které z hlediska správy a výběru daně by nemělo prakticky žádný negativní dopad. Daný institut by měl dopadat pouze na takové porušování povinností, ve kterém lze spatřovat riziko daňových úniků. Správce daně by tak měl tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak řádně plní své daňové povinnosti.“

30. Výše zmíněný materiální korektiv by měl být vykládán v souladu s účelem zavedení institutu nespolehlivého plátce do zákona o DPH, kterým není, jak mylně uváděl žalovaný v napadeném rozhodnutí, informování veřejnosti o charakteru a důvěryhodnosti plátce, ale boj proti únikům v oblasti DPH, jak je uvedeno v záhlaví Informace GFŘ, a jak plyne i z důvodové zprávy k novele zákona o DPH, kterou byl tento institut do zákona o DPH zaveden.
31. Žalobce v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí v části nazvané „K institutu nespolehlivého plátce“ v odstavci třetím uváděl, že „[s]právce daně totiž vyšel pouze ze skutečnosti, zda došlo k naplnění formálních znaků závažného porušení, jak o nich hovoří Informace GFŘ. Nicméně zcela již opomněl posuzovat porušení povinností ve vztahu k osobě plátce a ani nezohlednil objektivní důvody, které vedly [k] neplnění zákonných povinností.“ Soud konstatuje, že v napadeném rozhodnutí se skutečně nelze dočíst nic o hodnocení osoby plátce (žalobce) a absentuje též uvedení dosavadních zkušeností správce daně s tímto plátcem (žalobcem). V této části tak dává soud žalobci za pravdu, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se žalovaný nijak nevypořádal s odvolací námitkou žalobce týkající se posouzení osoby žalobce a uvedení zkušeností správce daně s žalobcem v souvislosti s placením daní ve smyslu aplikace institutu nespolehlivého plátce.
32. Ohledně vyhodnocení objektivních důvodů hodných zvláštního zřetele, které brání plátcovi daně v plnění jeho povinností, lze z napadeného rozhodnutí naznat, že žalovaný považuje zahájení insolvenčního řízení a následné rozhodnutí o úpadku žalobce a prohlášení konkurzu za irelevantní, neboť ani insolvenční zákon ani zákon o DPH nezakazují stanovit o plátcovi, který je v insolvenci, že je zároveň nespolehlivým plátcem podle § 106a zákona o DPH. Ovšem tato poznámka je nedostatečná. Skutečnost, že zákon o DPH nebo insolvenční zákon nezakazují rozhodnout o insolventním plátcovi podle § 106a zákona o DPH, neznamená, že insolvenční řízení, potažmo rozhodnutí o úpadku, nemůže zakládat objektivní překážku hodnou zvláštního zřetele pro placení daně.
33. Zahájením insolvenčního řízení ztrácí plátce daně možnost se svým majetkem nakládat libovolně a např. z ustanovení § 165 a § 305 až § 307 insolvenčního zákona vyplývají přesná pravidla pro pořadí a dobu uspokojování jednotlivých pohledávek věřitelů insolventních plátců. U žalobce bylo s účinností od 2. 6. 2015 rozhodnuto o úpadku. Od tohoto data nemohl libovolně nakládat se svým majetkem. Zároveň na rozhodnutí o úpadku byla navázána aplikace opravy výše daně, kterou v souladu s § 44 zákona o DPH uplatnil žalobcův věřitel; žalobci se tímto úkonem na jeho účet přičetla suma vztahující se sice k období před prohlášením o úpadku, avšak navázaná na insolventnost žalobce, tzn. že nemohla vzniknout, aniž by nebylo rozhodnuto o úpadku u. Zároveň se nejedná, jak již bylo uvedeno výše, o pohledávku za majetkovou podstatou, a proto nemohla být žalobcem uspokojována přednostně.

34. Vzhledem k tomu, že institut nespolehlivého plátce byl zaveden z důvodu možnosti aplikovat efektivnější nástroje v boji proti únikům v oblasti DPH, měl se správce daně, potažmo žalovaný, zabývat tím, jestli byly výše popsané okolnosti v případě žalobce jednáním typicky spojovaným s úniky v oblasti DPH či nikoli, a jestli prohlášení žalobce za nespolehlivého plátce bude právě tím účinným nástrojem proti únikům v oblasti DPH. Žalovaný se však s uvedenou otázkou nijak nevypořádal. Konstatování, že insolvenční zákon ani zákon o DPH nevylučují rozhodnout o insolventním plátcí jako o nespolehlivém plátcí, není přezkoumatelným odůvodněním existence objektivních překážek hodných zvláštního zřetele v souvislosti s neplněním povinností plátce daně z přidané hodnoty ve smyslu výše již citovaného rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92 – 23.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

35. Soud uzavírá, že shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí bez jednání zrušil pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
36. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je žalovaný vázán právním názorem soudu, podle kterého je povinen posoudit osobnost žalobce a dosavadní zkušenosti s žalobcem jako plátcem daně ve vztahu k institutu nespolehlivého plátce podle § 106a zákona o DPH. Žalovaný je též povinen posoudit, jestli rozhodnutí o úpadku žalobce nezakládá objektivní překážku hodnou zvláštního zřetele, která vedla k neplnění zákonných povinností žalobce v důsledku zákonem stanovených pravidel pro uspokojování pohledávek v insolvenčním řízení.
37. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměl ve věci úspěch. Žalobce byl v řízení zcela úspěšný, a má tak právo na náhradu všech účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v nákladech na zastoupení advokátem. Zástupce žalobce provedl v souvislosti s tímto řízením tři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava věci, sepsání žaloby a repliky dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.], výše odměny tak činí 9 300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobce rovněž náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 900 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátcem DPH, je součástí nákladů žalobce rovněž náhrada daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z částky 10 200 Kč, tedy 2 142 Kč. Náklady žalobce tak celkem činí 12 342 Kč.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Připadne-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. února 2019

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu