



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové

žalobce: **Ing. V. S.**
insolvenční správce společnosti OKZ HOLDING, a. s., sídlem Krajinská
224/37, České Budějovice
sídlem Na Zlaté stoce 551/14, České Budějovice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č. j. 14444/18/5300-21442-711359

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů **nepřiznává**.

Odůvodnění:

1. Shora uvedeným rozhodnutím žalovaný podle § 116 odst. 1 c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce a

potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj na daň z přidané hodnoty ze dne 16. 3. 2017, č. j. 477213/17/2201-51522-303769, č. j. 478098/17/2201-51522-303769 a č. j. 478173/17/2201-51522-303769, jimiž byla společnost OKZ HOLDING, a. s. (v úpadku - konkurzu; dále jen „daňový subjekt“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 456 609 Kč a penále ve výši 91 320 Kč (celkem 547 929 Kč), a to za zdaňovací období srpen 2012, září 2012 a prosinec 2012. Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce dne 29. 5. 2018 žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích.

2. Správce daně a žalovaný svá rozhodnutí opřeli o § 44 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), neboť žalobce v souladu s tímto ustanovením neprovedl opravu výše daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, u nichž věřitelé daňového subjektu v insolvenční provedli opravu své daně na výstupu v souladu s § 44 odst. 1 téhož zákona.
3. Žalobce namítá diskriminační charakter § 44 zákona o DPH, neboť při snížení DPH na výstupu u přihlášeného věřitele a současně povinnosti snížení nároku na odpočet u insolvenčního dlužníka dochází k diskriminaci věřitelů [§ 5 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů], kteří nemohou postup podle § 44 zákona o DPH využít, neboť tito si nemohou nárokovat vrácení DPH přímo od státu. Jsou tak zkráceni postupem správce daně, který požaduje vrácení v minulosti uplatněné DPH přímo z majetkové podstaty, tj. dochází k zúžení majetkové podstaty a tím i ke snížení sumy pro rozdělení přihlášeným věřitelům. Věřitelé v rámci insolvenčního řízení mají rovné možnosti, avšak věřitelé volící postup dle § 44 odst. 1 zákona o DPH jsou ve výsledku uspokojeni více, nežli věřitelé, kterým postup podle uvedeného ustanovení nesvědčí.
4. Uvedený názor žalobce demonstroval na jednoduchém příkladu dvou věřitelů s pohledávkami ve výši 242 000 Kč za insolvenčním dlužníkem s majetkovou podstatou 100 000 Kč. První dlužník postupem dle § 44 odst. 1 zákona o DPH získá od státu 42 000 Kč; druhý nikoli. Správce daně tuto částku vyinkasuje od insolvenčního dlužníka; v majetkové podstatě zbude 58 000 Kč. Při následném uspokojení první dlužník získá 68 245 Kč včetně DPH od státu, druhý dlužník pouze 31 755 Kč.
5. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout. Zdůraznil, že žalobce nepostupoval v souladu s § 45 odst. 5 zákona o DPH, neboť v něm shledával diskriminační prvek. S tímto názorem se však žalovaný neztotožnil a odkázal na svoji argumentaci v bodech 26 až 33 napadeného rozhodnutí. Žalobcova argumentace nemá dle názoru žalovaného jakoukoli reálnou oporu, neboť věřitelům postupujícím podle § 45 odst. 1 zákona o DPH je opravená daň vyplácena ze státního rozpočtu. Opravou daně na vstupu podle § 45 odst. 5 téhož zákona není krácena majetková podstata, neboť částka odpovídající vrácené dani neovlivňuje výši závazku dlužníka – pohledávky věřitelů, opravou se nesnižuje výše pohledávky. S ohledem na odlišnost námitek žalobce v řízení před žalovaným je zdůrazněno, že otázka úhrady předmětných platebních výměrů nesouvisí se samotným meritem věci, neboť zákonnost napadeného rozhodnutí je založena na naplnění podmínek § 45 odst. 5 zákona o DPH, nikoli na posouzení způsobu a možnosti úhrady předmětných platebních příkazů.
6. Ze správního spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2012,

č. j. KSCB 26 INS 2227/2012-A-33 byl zjištěn úpadek žalobce, který byl následně dle usnesení ze dne 22. 6. 2012, č. j. KSCB 26 INS 2227/2012-B-28 řešen konkurzem.

7. V návaznosti na daňové přiznání žalobce k DPH za zdaňovací období listopad 2013 vedl správce daně s žalobcem neúspěšně řízení o odstranění pochybností a následně provedl daňovou kontrolu. Dle zprávy o daňové kontrole vydané pod č. j. 398614/17/2201-61563-301449 a projednané s žalobcem dne 8. 3. 2017, bylo mj. zjištěno, že žalobce porušil § 44 odst. 5 zákona o DPH, neboť neprovedl opravu výše daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, u nichž věřitelé (P. K., Macroflex, s. r. o., Mitmetal, spol. s r. o.) prokazatelně doručili žalobci opravené daňové doklady v souladu s § 44 odst. 1 zákona o DPH. Snížení daně na vstupu ve zdaňovacím období srpen 2012, září 2012 a prosinec 2012 mělo činit celkem 456 609 Kč. Na základě tohoto zjištění vydal správce daně tři shora uvedené platební výměry.
8. Proti těmto platebním výměrům žalobce brojil odvoláním, kterým bylo brojeno i proti dalším platebním výměrům nesouvisejícím s nyní projednávanou věcí. Shodně s žalobou žalobce uvedl, že nepostupoval podle § 44 odst. 5 zákona o DPH, neboť jej ve spojení s insolvenčním zákonem považuje za diskriminační. Postupoval-li by žalobce v souladu s tímto ustanovením, porušil by své povinnosti insolvenčního správce.
9. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno shora. Žalovaný popsal relevantní právní úpravu a v kontextu uplatněných odvolacích námitek podotkl, že v insolvenčním řízení mají stejné postavení věřitelé, jejichž pohledávky mají stejný nebo obdobný charakter. Postup podle § 44 odst. 1 zákona o DPH mohou při splnění zákonných podmínek opravy výše daně na výstupu, provést pouze věřitelé, kteří svoji pohledávku uplatňují přihláškou. V rámci skupiny věřitelů, kteří uplatňují svoji pohledávku přihláškou, mají tito věřitelé rovné postavení ve smyslu § 5 písm. b) insolvenčního zákona. Ve vztahu k uspokojení takovýchto věřitelů pak žalovaný konstatuje, že ve vztahu k jejich podílu na majetkové podstatě nemá jejich postup podle uvedeného ustanovení jakýkoli vliv, neboť opravená daň je jim vyplácena ze státního rozpočtu.
10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl bez jednání, neboť pro to byly splněny předpoklady podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
11. Žaloba není důvodná.
12. Žalobce ve své žalobě koncipoval jediný žalobní bod, a to diskriminační charakter § 44 zákona o DPH v kontextu insolvenčního řízení. Žalobce sám přiznává, že nepostupoval v souladu s § 44 odst. 5 téhož zákona. Nemá přitom jakýchkoli námitek do skutkového stavu zjištěného žalovaným. Zpochybnění těchto platebních příkazů žalobce činí prostřednictvím údajného porušení § 5 insolvenčního zákona. K jeho porušení dochází vzájemným vlivem postupu dle § 44 zákona o DPH a insolvenčního zákona tím, že věřitelé postupující podle tohoto ustanovení jsou při zohlednění částky vrácené daně na výstupu od státu uspokojeni více, než věřitelé, kteří takto postupovat nemohou. Zároveň má mít tento postup za následek snížení majetkové podstaty, neboť správce daně z majetkové podstaty „inkasuje“ to, co sám věřitelům vyplatil, což ve svém důsledku vede k úbytku prostředků,

ze kterých mohou být věřitelé uspokojeni a prohlubuje tak rozdíl v uspokojení jednotlivých věřitelů (jak žalobce demonstroval na příkladu).

13. Ustanovení § 5 písm. b) insolvenčního zákona obsahuje základní zásadu ovládající insolvenční řízení, a to zásadu rovnosti věřitelů. Platí, že věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti.
14. Argumentace žalobce se však z velké části mívá meritem žalobou napadeného rozhodnutí, potažmo samotných platebních příkazů. Žalobce diskriminační prvek shledává v úhradě platebních příkazů z majetkové podstaty insolvenčního dlužníka, která je o nárok státu zmenšena a zbývá tak méně majetku k rozdělení mezi věřitele. Přezkum zákonnosti předmětných rozhodnutí v tomto přezkumném řízení soudním nemůže spočívat na posouzení jejich právních důsledků ve vykonávacím řízení, tj. v dopadu eventuální úhrady vydaných platebních příkazů do majetkové podstaty. V tomto směru žalobce svými námitkami předbíhá průběh samotného daňového řízení, což ostatně naznačuje i správce daně v závěru svého vyjádření k žalobě. To, zda správce daně podnikne jakékoli úkony s cílem uspokojit nárok státu za žalobcem, a zda jeho postup bude v souladu s insolvenčním právem, nemůže být předmětem tohoto soudního řízení. Bude-li mít žalobce v průběhu insolvenčního řízení za to, že postup správce daně v rámci samotného insolvenčního řízení porušuje § 5 insolvenčního zákona, musí na tuto skutečnost reagovat v řízení před insolvenčním soudem. Insolvenční soud posoudí, zda eventuálně uplatněný nárok státu plynoucí z předmětných platebních příkazů může být uspokojen z majetkové podstaty či nikoli a zda by takový postup byl v souladu s § 5 insolvenčního zákona. Postup správce daně je v tomto směru víceméně nezávislý na průběhu insolvenčního řízení; vydané platební výměry samy o sobě bez dalšího do majetkové podstaty insolvenčního dlužníka nezasahují. Částka, kterou věřitel od státu po opravě daně získá, je hrazena ze státního rozpočtu a nemá jakoukoli návaznost na samotné insolvenční řízení.
15. To, že v prostém součtu může ve výsledku věřitel postupující dle § 44 odst. 1 zákona o DPH získat více finančních prostředků než věřitel, který opravu daně nemohl provést, nelze vyloučit. Je však zcela nesprávné toto dílčí daňové řízení směšovat s insolvenčním řízením, jak žalobce zjednodušeně činí a dovozuje tak porušení § 5 insolvenčního zákona. Nelze směšovat plnění přijaté od státu s plněním přijatým v rámci insolvenčního řízení. Postup podle § 44 odst. 1 zákona o DPH neobchází proces řádného uspokojení věřitele v rámci insolvenčního řízení a v rámci insolvenčního řízení nedochází z povahy věci ke zvýhodnění věřitelů uplatňující takový postup, neboť se jedná o zcela oddělená a samostatná řízení. Postup podle § 44 zákona o DPH zákonodárce koncipoval s úmyslem zmírnit negativní dopady hospodářské krize a alespoň částečně zamezit druhotné platební neschopnosti (k důvodům existence úpravy obsažené v § 44 zákona o DPH srov. důvodová zpráva k tomuto zákonu). To, že někteří věřitelé nesplňují zákonem stanovené objektivní podmínky postupu podle uvedeného ustanovení, nelze samo o sobě považovat za jejich diskriminaci v jakémkoli smyslu.
16. Princip § 44 odst. 1 a odst. 5 zákona o DPH přehledným způsobem vysvětlil Nejvyšší soud ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015 (rozhodnutí je dostupné na www.nsoud.cz). Ve vztahu pohledávky státu za insolvenčním dlužníkem pak vyslovil právní větu, že „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.“ V kontextu tohoto právního názoru vysloveného Nejvyšším soudem ztrácí argumentace žalobce podstatnou část svého základu. Nejvyšší soud tento závěr vyslovil ve skutkově obdobné věci, ve které správce daně vydal platební příkazy v návaznosti na nesplnění povinnosti insolvenčního dlužníka postupovat podle § 44 odst. 5 zákona o DPH a tyto se pokusil uplatnit v rámci insolvenčního řízení. Nesprávnost závěrů žalobce je o to více viditelná, poukážeme-li i na další výklad Nejvyššího soudu k tomuto ustanovení: „Podstata problému, který se pokouší řešit ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, tkví v tom, že věřitel, který je plátcem daně z přidané hodnoty, odvádí daň ze zboží a služeb, které prodal svému dlužníku (daň na výstupu), dříve, než jsou mu dodané zboží nebo služby uhrazeny. Dlužník, který je rovněž plátcem daně z přidané hodnoty, je přitom oprávněn uplatnit (u správce daně) odpočet daně při nákupu (daň na vstupu), bez zřetele k tomu, zda nakoupené zboží a služby věřiteli již uhradil. Situaci vzniklou tím, že dlužník, jehož úpadek byl osvědčen (rozhodnutím o úpadku), již od správce daně získal částku odpovídající uplatněnému odpočtu daně při nákupu, ačkoli věřiteli, který daň z přidané hodnoty odvedl, nezaplatil za zboží ničeho, řeší ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že věřitel je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu (což povede k vrácení zaplacené daně věřiteli) a dlužník (jenž je v úpadku) je povinen snížit svou daň na vstupu v rozsahu, v jakém uplatnil odpočet daně, což má vést ke vzniku daňové povinnosti dlužníka zaplatit správci daně rozdíl mezi tím, co dlužník původně obdržel od plátce daně na základě odpočtu daně, a tím, co měl (správně) obdržet podle provedeného snížení daně na vstupu. (...) Nadto jde o úpravu, která nemá žádný vliv na výši věřitelovy pohledávky přihlášené do insolvenčního řízení, což dokládá ustanovení § 44 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty. (...) VR 54/2012 (z něž ve své rozhodovací praxi ustáleně vychází) Nejvyšší soud vysvětlil základní kategorizaci pohledávek, jež mohou být uplatňovány v insolvenčním řízení (včetně vymezení těch, jež uspokojit nelze, byť objektivně vzato nemohly být přihlášeny do insolvenčního řízení). Tamtéž jako příklad pohledávky, vzniklé v průběhu insolvenčního řízení, která se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje vůbec, označil pohledávku vzniklou 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, a to právě s poukazem na závěry výkladového stanoviska.“

17. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
18. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

České Budějovice 10. prosince 2018

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu