



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Mgr. R.S.**

insolvenční správce úpadce VDI Meta – výrobní družstvo invalidů

sídlem 1. Máje 670/128, 703 00 Ostrava

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2017 č. j. 12091/17/5300-21441-703172, ve věci daně z přidané hodnoty

takto :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 3. 2017 č. j. 12091/17/5300 - 21441-703172 **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Okresnímu soudu v Ostravě dne 16. 5. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 12091/17/5300-21441-703172 ze dne 15. 3. 2017 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto celkem 5 podaných odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), kterým správce daně zamítl žádosti žalobce o vrácení nadměrného odpočtu za měsíce březen, duben, květen, červen a červenec 2016. Žalobce současně navrhl zrušení prvostupňových rozhodnutí.
2. Žalobce považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné. Správce daně žádosti žalobce zamítl s odůvodněním, že dlužník má na osobním daňovém účtu nedoplatek z titulu pohledávek za majetkovou podstatou z tzv. opravných daňových dokladů v důsledku aplikace § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH). Podle žalobce nelze uspokojovat jako pohledávky za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb. (dále jen insolvenční zákon) pohledávky vzniklé opravou výše DPH podle § 44 zákona o DPH. Pokud takovou pohledávku nelze uspokojovat, platí obdobně, že správce daně nemůže na základě tvrzení o evidenci zmíněné pohledávky na osobním daňovém účtu dlužníka k DPH zamítnout žádosti o vratky nadměrných odpočtů k DPH, jelikož se jedná o jakousi obdobu uspokojování těchto pohledávek. V rámci insolvenčního řízení probíhá mezi žalobcem a správcem daně několik incidenčních sporů o určení, zda se jedná o pohledávku za majetkovou podstatou. Všechna řízení byla podle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zák. č. 99/1963 Sb., (dále jen o. s. ř.) přerušena do skončení dovolacího řízení vedeného u Nejvyššího soudu České republiky pod sp. zn. 29 ICdo 15/2007. V tomto řízení má Nejvyšší soud vyslovit snad již konečný právní názor o povaze daných pohledávek správce daně.
3. Důsledkem provedené opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle ustanovení § 44 zákona o DPH je ta skutečnost, že z neuspokojené pohledávky dlužníkových věřitelů (plátce daně) se v části, jež odpovídá dani z přidané hodnoty, stane „nová daňová povinnost dlužníka vzniklá po rozhodnutí o úpadku“. Děje se tak ovšem, aniž by současně došlo k jakémukoliv snížení zjištěné pohledávky věřitele. Pohledávka správce daně podle § 44 zákona o DPH je svou povahou pouze přetransformovanou původní pohledávkou přihlášeného věřitele a správce daně tak nemůže mít v insolvenčním řízení lepší postavení, než ve kterém se před opravou výše daně nacházel tento věřitel. Žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR např. 32 Odo 270/2004 ze dne 20. 4. 2014 a 33 Cdo 5117/2008 ze dne 23. 11. 2010.
4. Do 31. 12. 2013 se praxe ustálila na závěru, že uplatní-li věřitel opravu DPH oprávněně, má insolvenční správce postupovat dle § 44 odst. 5 zákona o DPH, s tím, že dlužníkovi sice vzniká nově daňový závazek, je však vyloučeno, aby takovýto závazek byl v insolvenčním

řízení uspokojen. Na podstatných argumentech nemění nic ani novela § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, účinného od 1. 1. 2014. I pro tyto pohledávky totiž musí platit základní pravidlo ustanovení § 168 odst. 2 insolvenčního zákona, podle které z následujícího výčtu pohledávek jsou pohledávkami za majetkovou podstatou pouze ty pohledávky, které vznikly po rozhodnutí o úpadku, tj. pohledávky, u nichž rozhodné skutečnosti, na základě kterých tyto pohledávky vznikly, nastaly až po rozhodnutí o úpadku.

5. Žalobce poukázal i na ústavní rovinu novelizovaného ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, které podle jeho názoru koliduje se základními zásadami insolvenčního řízení a o ústavní konformě nelze hovořit; poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005 sp. zn. I. ÚS 544/2002, v němž Ústavní soud dospěl k závěru, že pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek, takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat ústavně konformně.
6. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na napadené rozhodnutí a podtrhl, že úpadek dlužníka byl zjištěn 27. 1. 2015, a proto je v insolvenčním řízení nutno aplikovat zákon č. 182/2006 Sb. o úpadku (insolvenční zákon) ve znění účinném od 1. 4. 2014, přičemž od tohoto data byly do taxativního výčtu pohledávek za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, vloženy daně, poplatky a jiná peněžitá plnění. Navrhl proto zamítnutí žaloby.
7. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili. Změna názoru žalovaného a jeho žádost o jednání byla krajskému soudu doručena až po vyhlášení rozsudku.
8. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 27. 1. 2015 bylo usnesením Krajského soudu v Ostravě č. j. KSOS 37 INS 31573/2014-A33 rozhodnuto o úpadku dlužníka VDI Meta – výrobní družstvo invalidů a současně byl prohlášen konkurz. Žalobce byl tímto usnesením ustanoven insolvenčním správcem úpadce. Žalobce dne 27. 4. 2016 požádal o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 3 605 Kč za zdaňovací období březen 2016, dne 24. 5. 2016 požádal o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 5 827 Kč za zdaňovací období duben 2016, dne 16. 6. 2016 požádal o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 40 588 Kč za zdaňovací období květen 2016, dne 21. 7. 2016 požádal o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 4 863 Kč za zdaňovací období červen 2016 a dne 22. 8. 2016 požádal o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 6 778 Kč za zdaňovací období červenec 2016. Správce daně žádostem nevyhověl, neboť na daňovém účtu dlužníka byl evidován nedoplatek, jehož výše byla ke dni podání jednotlivých žádostí zásadním způsobem ovlivněna nedoplatkem neuhrazení vlastní daně za zdaňovací období květen 2015 ve výši 1 340 221 Kč. Vzhledem k tomu, že ke dni podané žádosti, ani v 60 dnech po podání žádosti, vratitelný přeplatek nevznikl,

správce daně jej žalobci nevrátil. Vlastní daň ve výši 1 340 221 Kč vznikla žalobci v květnu 2015 na základě opravy výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle ustanovení § 44 zákona o DPH, a to věřitele XEROX Czech republic s.r.o., který opravy zaslal insolvenčnímu správci opravy dne 9. 4. 2015 a věřitele Jimi partner a.s. Brno, který opravy zaslal 24. 4. 2015.

9. Podle § 44 odst. 1 zákona o DPH, *plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost přiznat daň, a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, doposud nezanikla (dále jen věřitel), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zajištěné 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 konkurzu 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,*
 - 4) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.*

Podle odstavce 5 téhož ustanovení, *pokud provede věřitel opravu výše daně podle odstavce 1, je dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně upravenou 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.*

10. Podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2014, *pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění a pojistné na důchodové spoření, pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníka v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty.*
11. Podle téhož ustanovení ve znění do 31. 12. 2013, *pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou daně, poplatky, a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.*
12. Pro posouzení věci je rozhodující vyložit, kdy vznikla pohledávka, kterou má správce daně za dlužníkem z důvodu opravy výše daně z přidané hodnoty provedené podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Jak do 31. 12. 2013, tak po 1. 1. 2014 totiž insolvenční zákon ve shora citovaném ustanovení odvozuje charakter pohledávek za majetkovou podstatou ze skutečnosti, že vznikly po rozhodnutí o úpadku. Žalovaný a správce daně tvrdí, že opravou výše daně podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty vzniká dlužníkovi nová daňová povinnost, a to za zdaňovací období, v němž byly splněny podmínky podle ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Pohledávka správce daně odpovídající takto vzniklé povinnosti dlužníka je tak pohledávkou za shodné zdaňovací období. Jedná se tedy o pohledávku na dani vzniklé po rozhodnutí o úpadku.

13. Krajský soud se s tímto názorem žalovaného a správce daně neztotožňuje.
14. Povahou pohledávek z opravy výše daně podle ustanovení § 44 zákona o DPH se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval, např. v rozsudku ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012-47: „zákonem stanovené oprávnění provést opravu daně na výstupu není ničím jiným, než právem dodavatele (věřitele) snížit jím původně uplatněnou daň na výstupu, která již byla věřitelem uplatněna s ohledem na zboží či služby jím v minulosti dodané. Původně uskutečněné zdanitelné plnění nedoznává v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby, jak se snaží navodit stěžovatel. Je tedy zcela nepochybné, že oprava výše daně nemá stejnou povahu jako povinnost odvést daň na výstupu z dodání zboží či poskytnutí služby, která je vždy navázána na zdaňovací období, ve kterém k dodání zboží či poskytnutí služby došlo. Stejně tak je nepochybné, že původní zdanitelné plnění zůstává i pro provedení opravy výše daně zcela beze změny. Nedochází k jeho vrácení, ke změně jeho rozsahu či ke změně ceny, za kterou bylo uskutečněno. Posuzovaná oprava je navázána pouze na daň uplatněnou z původně uskutečněného zdanitelného plnění a její samotné provedení nemá žádný jiný důsledek než právě snížení původně uplatněné daně. Oprávnění plátce provést opravu daně na výstupu již uskutečněného zdanitelného plnění je tak právem nutně souvisejícím s již uplatněnou daní bez ohledu na to, že samotné provedení opravy je zákonem o DPH formálně považováno za samostatné zdanitelné plnění. Obdobně je povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, zrcadlově povinností související s již jím v minulosti uplatněnou daní na vstupu. Důsledkem koncepce zvolené zákonodárcem je proto pouze to, že se snížení již uplatněné daně na výstupu daňově projeví nejdříve ve zdaňovacím období, kdy jsou splněny podmínky pro tuto opravu (nejpozději do tří let od uskutečnění původního zdanitelného plnění), a ovlivní tak celkovou výši daňové povinnosti deklarované za jiné zdaňovací období, než ve kterém bylo uskutečněno původní plnění.“ (obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.8.2016, č.j. 4 Afs 91/2016-38).
15. Na povaze pohledávky z opravy výše daně nic nezměnila ani novelizace ustanovení § 168 odst. 2 insolvenčního zákona, účinného od 1. 1. 2014, kdy zákonodárce sice tyto pohledávky v písmenu e) zařadil mezi pohledávky za majetkovou podstatou, ovšem za podmínky, že vznikly po rozhodnutí o úpadku. Vzhledem k tomu, že provedenou opravou se charakter pohledávky, resp. její povaha a okamžik vzniku a obsahu, nemění, je okamžik vzniku této pohledávky shodný se vznikem pohledávky jako takové, tedy nutně vždy předchází rozhodnutí o úpadku, pouze se projeví nejdříve ve zdaňovacím období, kdy jsou splněny podmínky pro tuto opravu. Nejedná se o novou pohledávku, která by vznikla až po rozhodnutí o úpadku. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2017, č. j. 29 ICdo 98/2015-73, ve kterém uzavřel, 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. 1. 2014 zákonem č. 294/2013 Sb. pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje. Zbývá dodat, že konstrukce insolvenčního soudu, že

v opačném případě (než tom, že jde o pohledávku za majetkovou podstatou) by postup v přihlašování pohledávek správce daně byl nespravedlivý či protiústavní, jelikož by vyloučil takovou pohledávku z možnosti uspokojení v insolvenčním řízení (srov. odstavec [5] výše) je nepřipadná již proto, že opomíjí ustálenou judikaturu Nejvyššího soudu publikovanou ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek, především již zmiňované R 54/2012. V něm Nejvyšší soud připomenul nejen to, že výčet pohledávek za majetkovou podstatou v § 168 insolvenčního zákona je výčtem taxativním, ale i to, že úpadkové právo počítá (a podle předchozí právní úpravy též počítalo) s tím, že některé pohledávky věřitelů vůči dlužníkům, jež vznikly až po rozhodnutí o úpadku, resp. po uplynutí propadné lhůty vymezené rozhodnutím o úpadku k přihlášení pohledávek, nebudou v insolvenčním řízení uspokojeny právě proto, že nejsou zahrnuty v taxativním výčtu pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek postavených jim naroveň, obsaženém v § 168 a § 169 insolvenčního zákona“. Obdobně rozhodl Nejvyšší soud dne 27. 2. 2018 sp. zn. 29 ICdo 15/2017, kde se k předchozímu rozsudku přihlásil a z jeho závěru vyšel.

16. Žalovaný a správce daně postavili své rozhodnutí na chybném posouzení okamžiku vzniku pohledávky státu, resp. správce daně, za dlužníkem z důvodu opravy výše daně na výstupu dvou věřitelů dlužníka a tuto pohledávku chybně považovali za pohledávku za majetkovou podstatou, ačkoliv vznikla před rozhodnutím o úpadku, a proto se na ni nevztahuje úprava podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2014. V důsledku toho chybně posoudili žádost žalobce o vrácení nadměrného odpočtu za požadované měsíce. Rozhodnutí žalovaného je proto nezákonné a soud je postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je zde vysloveným právním názorem vázán (§ 78 odst. 4, 5 s. ř. s.).
17. Pro úplnost krajský soud dodává, že se odchýlil od svého závěru vysloveného dne 16. 11. 2017 v rozsudku č. j. 22 Af 83/2015-50. Tento závěr byl však přijat před shora citovanými rozhodnutími Nejvyššího soudu, kterými byla povaha pohledávky z opravy výše daně podle ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k insolvenčnímu řízení jednoznačně vyložena.
18. Žalobce navrhl rovněž zrušení rozhodnutí správce daně, což je postup předvídaný ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. Krajský soud však pro tento postup neshledal důvod, a proto tak nepostupoval; o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobce (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2007, č. j. 1 As 60/2016-106).
19. V řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, kterému v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; plně procesně neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo a soud mu ho proto nepřiznal. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalobci žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žalobci náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 24. května 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu