



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,
žalobce sídlem X

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2016 č. j. 48067/16/5300-21441-703172, ve věci daně z přidané hodnoty

takto :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 11. 2016 č. j. 48067/16/5300-

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 doručitou Krajskému soudu v Ostravě dne 10. 2. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2016 č. j. 48067/16/5300-21441-703172 (dále „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), platební výměr č. j. 1762410/16/3201-51522-809407, kterým byla žalobci za období leden 2016 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 87 665 Kč.
2. Žalobce napadené rozhodnutí považuje za nezákonné. Dne 27. 1. 2015 byl žalobce usnesením Krajského soudu v Ostravě č. j. KSOS 37 INS 31576/2014-A33 ustanoven insolvenčním správcem dlužník VDI Meta – výrobní družstvo invalidů (dále jen „dlužník“), téhož dne byl zjištěn úpadek dlužníka a prohlášen konkurs na jeho majetek. Správce daně ve shora specifikovaném platební výměru vytkl dlužníkovi, že neprovedl opravu výše daně na vstupu podle § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) snížením daně na vstupu o částku opravenou věřitelem VIDARON a. s., podle opravných daňových dokladů, doručených dlužníkovi v lednu 2016, které se týkaly zdanitelných plnění uskutečněných v období listopad 2013 až únor 2014. Podle žalobce má daňový subjekt povinnost provést opravu výše daně na vstupu pouze ve vztahu k opravám výše daně na výstupu u věřitele, který postupoval v souladu s § 44 odstavec 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Věřitel VIDARON a. s. však provedl opravu výše daně na výstupu neoprávněně, neboť nebyla splněna podmínka vzniku pohledávky šest měsíců před rozhodnutím o úpadku, v případě žalobce tedy v době od 27. 7. 2014 do 26. 1. 2015; žalobce k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. prosince 2014 č. j. 9 Afs 170/2014 - 42. Žalovaný přesto předmětný platební výměr potvrdil napadeným rozhodnutím, ve kterém se ztotožnil s nesprávným právním názorem správce daně, že předmětné ustanovením se vztahuje na pohledávky vzniklé šest a více měsíců před rozhodnutím o úpadku. S tímto výkladem žalobce nesouhlasí, a proto navrhl zrušení jak napadeného rozhodnutí, tak rozhodnutí prvostupňového.
3. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na napadené rozhodnutí a uvedl, že z hlediska gramatického, historického a teologického zákonodárce zamýšlel postihnout předmětným ustanovením § 44 odstavec 1 zákona o dani z přidané hodnoty období šest a více měsíců před rozhodnutím o úpadku (tedy období 7, 8, 9 měsíců a více). Žalovanému je znám rozsudek Nejvyššího správního soudu, kterého se žalobce dovolává, nicméně s ním nesouhlasí a má za to, že výklad, přijatý Nejvyšším správním soudem, je nezákonný, a z důvodu vadné argumentace není závazný. Podle žalovaného se Nejvyšší správní soud chybně vypořádal s pojmem „nejpozději“, který standardně určuje okamžik konce lhůty při klasickém plynutí času dopředu, nikoliv zpětně do minulosti. Žalovaný rovněž poukázal na změnu právní úpravy účinné od 29. 7. 2016, která svědčí ve prospěch jeho výkladu.

Shodu s prvopisem potvrzuje

4. 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 odstavec 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odstavec 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 odstavec 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
5. Ze shodných skutkových tvrzení žalobce a žalovaného a ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 27. 1. 2015 Krajský soud v Ostravě zjistil úpadek dlužníka, dne 25. 2. 2016 podal žalobce za dlužníka přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2016, v reakci na to dne 21. 3. 2016 správce daně zahájil daňovou kontrolu, kterou ukončil dne 18. 4. 2016 se závěrem o porušení ustanovení § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť dlužník neprovedl opravu – snížení daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění od věřitele VIDARON a. s. podle opravených daňových dokladů z ledna 2016 ve výši 123 611 Kč, vztahujících se k zdanitelnému plnění z listopadu a prosince 2013 a února 2014. Platební výměr, vyměřující vlastní daň ve výši 87 665 Kč žalobce napadl odvoláním, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.
6. Podle § 44 odstavec 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 28. 7. 2016, *plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění dosud nezanikla (dále jen věřitel) je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištění 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 nebyly osobami, které jsou: 1. kapitálově spojenými osobami podle § 5a odstavec 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob; 2. osobami blízkými nebo 3. osobami, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy; d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odstavec 1.*
7. Podle odstavce 5 téhož ustanovení, *pokud provede věřitel opravu výše daně podle odstavce 1, je dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu u přijatelného zdanitelného plnění o částku daně provedenou 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.*
8. Mezi účastníky je spornou otázkou výklad lhůty, vyplývající z úpravy „...pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku..“. Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 180/2014-42 dne 10. 12. 2014, kterého se žalobce dovolává, ve kterém se vypořádal se všemi argumenty, na kterých nyní žalovaný napadené rozhodnutí vystavěl. Nejvyšší správní soud uzavřel, že časový limit vyplývající pro možnost provést opravu daně na výstupu, počíná běžet rozhodnutím o úpadku a končí

Shodu s prvopisem potvrzuje

uplynutím šesti měsíců od rozhodnutí o úpadku zpětně; pohledávky, které do tohoto časového limitu spadají, tedy vznikly v době nula až šest před rozhodnutím o úpadku.

9. Krajský soud neshledal důvody pro to, aby se od Nejvyšším správním soudem přijatých závěrů odchýlil. Nejvyšší správní soud se výkladem předmětného ustanovení zabýval jak z hlediska gramatického, tak z hlediska teologického, a dovodil, že ze zákona je zřejmé, že časové období, ve kterém pohledávky způsobilé k opravě musí vzniknout, předchází rozhodnutí o úpadu a musí se proto z hlediska plynutí času posuzovat do minula, a to ode dne rozhodnutí soudu o úpadku. Rozhodnutí soudu o úpadku je okamžikem, se kterým zákon zpětně plynutí času spojuje. Nejvyšší správní soud vyšel rovněž z důvodové zprávy k návrhu § 44 odstavec 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ze které - na rozdíl od žalovaného - dovodil, že záměrem zákonodárce bylo pomoci těm věřitelům, kteří neobdrželi od příjemců plnění úplaty, pokud se tito příjemci současně dostali do insolvenčního řízení. Důvodová zpráva zdůrazňuje, že se jedná o předinsolvenční pohledávky a výslovně uvádí, že pokud se navrhované opatření osvědčí, může dojít k jeho případnému rozšíření, což opět svědčí pro výklad nula až šest nikoliv šest a více. Žalovaným přijatý výklad je podle Nejvyššího správního soudu nelogický rovněž proto, že umožňuje opravit výši daně nejenom u pohledávek, které nebyly uhrazeny z důvodu úpadku, ale i u pohledávek podstatně starších, které vznikly a nebyly zaplacený v době předcházející úpadku dlužníka, a to z jakéhokoliv důvodu. Tyto starší pohledávky lze jen těžko označit za předinsolvenční. Závěru, že úpravě podle § 44 odstavec 1 zákona o dani z přidané hodnoty podléhají pohledávky, které vznikly ve lhůtě šest až nula měsíců před rozhodnutím o úpadku, přisvědčilo i Ministerstvo financí, které na svých webových stránkách zveřejnilo návrh úplného paragrafového znění navrhované novely včetně důvodové zprávy, aby umožnil široké veřejnosti se přímo seznámit s právní úpravou tak, jak ji navrhlo Ministerstvo financí, a uvedlo *„plátce bude mít možnost opravit DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, a to u pohledávek, které vznikly ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“*. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani názoru žalovaného, že úmyslem zákonodárce bylo vyloučit opravu daně u předinsolvenčních pohledávek z důvodu možných daňových úniků, neboť tento úmysl z ničeho nevyplývá.
10. Vzhledem k tomu, že žalovaný v tomto řízení neuvedl žádné jiné argumenty, pro které by bylo možno vyložit sporný časový limit způsobem opačným, tedy tak, že se možnost opravy vztahuje na pohledávky, které vznikly šest a více měsíců před rozhodnutím o úpadku, než které zohlednil Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku, krajský soud uzavřel, že pohledávky, pro které má věřitel možnost provést opravu daně na výstupu podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jsou pohledávky vzniklé v době nula až šest měsíců před rozhodnutím o úpadku, což v posuzovaném případě představuje dobu od 27. 7. 2014 do 26. 1. 2015. Pohledávky, u kterých VIDARON a.s. provedl opravu výše daně na výstupu, však vznikly v době předcházející tomuto časovému limitu, a proto tento věřitel postupovali v rozporu s § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobci tak nevznikla povinnost podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty snížit svoji daň na vstupu o částky opravené věřiteli. Rozhodnutí žalovaného je proto nezákonné a žaloba je důvodná.
11. Krajský soud dodává, že pro posouzení věci je rozhodná úprava účinná ke dni provedení opravy věřitelem, tedy k lednu 2016. Ze skutečnosti, že ustanovení § 44 odst. 1 zákona o Shodu s prvopisem potvrzuje

dani z přidané hodnoty bylo od 28. 7. 2016 novelizováno zákonem č. 243/2016 Sb., tak, že nově časový limit stanoví pro pohledávky, které „vznikly v období končícím 6 měsíci před rozhodnutím soudu o úpadku“, nelze dovozovat platnost tohoto pravidla i před účinností předmětné novely. Do jejího přijetí bylo posuzované ustanovení soudní praxí vykládáno konstantě opačně a nelze vytýkat žalobci, že postupoval s touto ustálenou judikaturou.

12. Krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil postupem podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
13. Žalobce žalobou navrhl zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, což je postup předvídaný ustanovením § 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 60/2006 – 106).
14. V řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, kterému v souladu s ustanovením § 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 7. května 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje