



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. Heleny Nutilové ve věci

žalobce: **AG LOGISTIC s. r. o., IČO 24742201**
sídlem Raisova 1004, Strakonice

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2017, č. j. 6713/17/5300-22444-711887

takto:

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

O d ů v o d n ě n í :

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) dne 19. 4. 2017 se žalobce domáhá soudního přezkumu shora označeného Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

rozhodnutí, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „zákon o DPH“) zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 24. 6. 2016 č.j. 1513680/16/2211-50522-302541, kterým byla žalobci za zdaňovací období měsíc říjen roku 2015 doměřena daň ve výši 0 Kč.

2. Žalobce nejprve shrnul skutkový stav, uvedl, že na základě § 44 odst. 3 zákona o DPH uplatnil dne 30. 11. 2015 dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2015, v němž deklaroval daň na výstupu v částce – 3.089.537 Kč z titulu uplatnění svého práva provést opravu podle § 44 zákona o DPH. Uvedená částka představuje pohledávku žalobce za úpadcem společností HEEL a. s. Žalobce ke dni uplatnění opravy nesplnil podmínku stanovenou § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, neboť k tomuto dni nebyla jeho pohledávka za uvedenou společností zjištěna a v insolvenčním řízení nebylo konstatováno, že se k ní přihlíží. Přes veškeré žalobcem vyvinuté úsilí byl termín přezkumného jednání nařízen až na den 19. 2. 2016.
3. Žalobce ve světle relevantních předpisů komunitárního práva dospěl k závěru, že správce daně postupoval v rozporu se zásadou proporcionality a neutrality, které jsou základními zásadami systému DPH, neboť striktně setrval na formálním splnění podmínky zakotvené v § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Správce daně je povinen aplikovat přímo účinná ustanovení komunitárního práva přednostně před nesouladnou vnitrostátní právní úpravou, od nesplnění uvedené podmínky by měl odhlédnout a oprava žalobce by měla být akceptována.
4. Bylo poukázáno na nesporný skutkový stav v dané věci, správce daně nerozporoval existenci žalobcovy pohledávky za úpadcem, nebyla splněna pouze podmínka zjištění předmětné pohledávky. Termín přezkumného jednání však byl zcela mimo sféru vlivu žalobce, protokol o přezkumném jednání byl na základě žalobcových urgencí zveřejněn dne 23. 5. 2016, přičemž potvrdil, že žalobcovy pohledávky za úpadcem byly insolvenční správce uznány co do pravosti, výše a pořadí a byly tak zcela zjištěny. Správce daně pouze z formálních důvodů neuznal opravu žalobce, a to aniž by posoudil účel a dopady nesplnění podmínky § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH na cíl správy daní s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým a právním okolnostem. Nebylo vypořádáno přednostní uplatnění přímo účinných ustanovení komunitárního práva.
5. Tvrzení správce daně, dle kterého čl. 90 odst. 2 Směrnice Rady 2006/11/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) umožňuje členským státům modifikovat rozsah povinností snížit základ daně jednoznačně stanovených v odst. 1 tohoto článku, je nesprávný. Funkcí čl. 90 odst. 2 Směrnice je zcela „vypnout“ čl. 90 odst. 1 Směrnice, neboť v případě, kdy by tyto dva články působily vedle sebe, nebyl by čl. 90 odst. 1 Směrnice přímo účinný. Tvrzení správce daně, podle kterého členské státy mohou na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice určit, za jakých podmínek lze u nedobytných pohledávek aplikovat čl. 90 odst. 1 Směrnice, je v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Členské státy mohou podmínky čl. 90 odst. 1 Směrnice stanovit pouze v podobě formalit či opatření, jejichž účelem je zabránit daňovým únikům.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

Tyto podmínky však nesmí být v rozporu se zásadou neutrality a proporcionality. V zásadě nepřipustná je každá podmínka či opatření, které by způsobily, že osoba povinná k dani je nucena nést příslušnou daň jako náklad. Členský stát je povinen upustit od požadavku striktního splnění takové podmínky, která objektivně ohrozí právo osoby povinné k dani realizovat opravu. Uvedené závěry žalobce opřel o judikaturu SDEU, zmíněna byla zejména rozhodnutí vydaná ve věcech *Almos Agrárkölkereskedelmi Kft* (C-337/13), *Kraft Foods Polska* (C-588/10) a *Goldsmiths* (C-330/95)

6. S uvedenou argumentací žalobce se žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal, pouze dogmaticky setrval na závěrech správce daně. Žalobce poukázal, že závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí zcela korespondují se závěry britské daňové správy ve shora uváděném rozhodnutí SDEU ve věci *Goldsmiths*, kde tamější daňová správa konstatovala, že se lze od čl. 90 odst. 1 Směrnice odchýlit na základě odst. 2 způsobem, jaký britský zákonodárce uzná za vhodné, tedy třeba i jen částečně. Uvedená otázka byla vyřešena již v rozhodnutí SDEU ve shora rovněž zmiňované věci *Almos Agrárkölkereskedelmi*, kde soud dospěl k závěru, že členské státy musí umožnit (za formálních podmínek k tomu stanovených) dle čl. 90 odst. 1 snížit základ daně a daň, pokud se nerozhodnou kompletně postup dle čl. 90 odst. 1 zakázat prostřednictvím čl. 90 odst. 2 Směrnice.
7. Závěrem žalobce polemizuje o souladnosti § 44 zákona o DPH s čl. 90 Směrnice. Bylo rovněž shrnuto, že v daném případě byla nutná přímá aplikace čl. 90 odst. 1 Směrnice, která mohla být daňovými orgány modifikována pouze formálními podmínkami umožňujícími prokázat, že pohledávka opravdu nebyla uhrazena.
8. Na základě všech uvedených důvodů navrhl žalobce napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.
9. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl projednávanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Bylo konstatováno, že čl. 90 odst. 1 Směrnice má přímý účinek, avšak členské státy jsou oprávněny odchýlit se od odstavce 1 na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice. Podmínky uvedené v § 44 zákona o DPH byly stanoveny na základě oprávnění zakotveného v odst. 2 čl. 90 Směrnice, nejedná se tak o podmínky dle odst. 1 téhož článku.
10. Pokud článek 2 Směrnice umožňuje členským státům zcela vyloučit opravu výše daně v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny, je zřejmé, že členské státy mohou na základě výkladu „a maiori ad minus“ opravu výše daně připustit v konkrétních situacích při splnění podmínek stanovených zákonem.
11. Žalovaný dále vyjádřil přesvědčení, že ustanovení § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je v souladu s čl. 90 odst. 1 Směrnice. Uvedené ustanovení zakotvuje podmínku, jejíž splnění je nutné pro provedení opravy, a sice zjištění pohledávky daňově povinné osoby za úpadcem a dále skutečnost, že k této pohledávce bude v insolvenčním řízení přihlíženo. Ke

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

zjištění pohledávek dochází v přezkumném řízení a správce daně z něj může dovodit, že pohledávka vznikla, zcela nezanikla, nebyla promlčena a závazek dlužníka není nižší.

12. Aplikací § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH nedošlo ani k porušení čl. 273 Směrnice. V daném případě nedošlo k porušení rovného zacházení s jednotlivými plněními ani k formalitám, kterými by byly překračovány hranice. Podmínka stanovená uvedeným ustanovením zákona o DPH je nezbytná pro správný výběr daní a pro předcházení daňovým únikům. Stát má zájem na tom, aby věřitel neuplatňoval neexistující pohledávky či pohledávky v nesprávné výši.
13. Souladnost předmětného zákonného ustanovení se Směrnicí byla konstatována mimo jiné též důvodovou zprávou k zákonu č. 47/2011 Sb., kterou se mění zákon o DPH. Pokud je dotčené ustanovení § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH v souladu s komunitárním právem, nemá daňový orgán možnost odchýlit se od jeho aplikace. V opačném případě, kdy by byla aplikace daného ustanovení posuzována dle individuálních skutkových okolností, došlo by k porušení zásady rovného zacházení s daňovými subjekty a byl by tak porušován čl. 273 Směrnice.
14. Z obsahu daňového spisu vyplynuly pro věc následující rozhodné skutečnosti: Dne 30. 11. 2015 podal žalobce ke správci daně dodatečná daňová přiznání k DPH spolu s podklady, jimiž vysvětlil okolnosti a důvody podání tohoto dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce října 2015, současně byly žalobcem doloženy původní daňové doklady vystavené žalobcem vůči úpadci, společnosti Heel a. s. za období listopad a prosinec 2012. V uvedeném dodatečném daňovém přiznání žalobce uplatnil opravu výše daně na výstupu ve výši 3.089.537 Kč podle § 44 zákona o DPH za dlužníkem Heel a. s.
15. Výzvou správce daně ze dne 27. 1. 2016 č.j. 108307/16/2211-50522-302541 byl žalobce na základě § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyzván k odstranění pochybností, které správci daně vyvstaly v souvislosti s uplatněním opravy výše daně před přezkumným jednáním, tedy aniž by byla splněna podmínka § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Správce daně projevil nesouhlas se závěry žalobce, zejména uvedl, že oprava daně je nemožná před přezkumným řízením, a to ani v případě hrozby prodloužení a následné nemožnosti daň opravit z důvodů překročení tříleté lhůty stárí pohledávek.
16. Na uvedenou výzvu žalobce opakovaně reagoval žádostmi o prodloužení lhůty k odstranění pochybností. Těmito žádostmi se žalobce snažil prodloužit správcem daně stanovenou lhůtu k odstranění pochybností do doby zveřejnění výstupů z přezkumného insolvenčního jednání, které mělo postavit na jisto, zda pohledávka žalobce byla zjištěna a v jaké výši. Žádostí ze dne 8. 2. 2016 požádal žalobce o prodloužení lhůty do 31. 3. 2016, které bylo správcem daně dne 15. 2. 2016 vyhověno. Dále žádostí ze dne 31. 3. 2016, kterou žalobce požádal o prodloužení lhůty do 30. 4. 2016, a které bylo správcem daně dne vyhověno, byla lhůta prodloužena do 2. 5. 2016. Nakonec žádostí ze dne 29. 4. 2016 žalobce požádal o prodloužení lhůty do 31. 5. 2016. Této žádosti správce daně nevyhověl a rozhodnutím ze dne 19. 5. 2016 ji zamítl, a to z důvodu šetření zásady přiměřenosti a rychlosti daňového řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

17. Dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 6. 2016 č.j. 1513680/16/2211-50522-302541 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října 2015 ve výši 0 Kč. Z obsahu odůvodnění dodatečného platebního výměru vyplývá, že správce daně vycházel z žalobcem předložených dokumentů týkajících se jeho pohledávky za úpadcem Heel a. s. a rovněž z protokolu o přezkumném jednání zveřejněného v insolvenčním rejstříku dne 23. 5. 2016, ze kterého vyplynulo, že pohledávka žalobce byla zjištěna. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce postupoval v rozporu s § 44 zákona o DPH, neboť opravil výši daně u pohledávek za dlužníkem Heel a. s. neoprávněně, když nesplnil zákonnou podmínku zjištění pohledávek v insolvenčním řízení.
18. Proti platebnímu výměru bylo žalobcem dne 27. 7. 2016 podáno odvolání, které se co do obsahu v zásadě shoduje s námitkami uplatněnými v žalobě
19. O odvolání žalobce bylo žalovaným rozhodnuto napadeným rozhodnutím ze dne 14. 2. 2017 č.j. 6713/17/5300-22444-711887, kterým žalovaný potvrdil platební výměr správce daně a odvolání žalobce zamítl. Žalovaný aproboval postup správce daně, bylo konstatováno, že žalobce ve zdaňovacím období měsíce října 2015 nesplnil podmínky pro uplatnění opravy výše daně dle § 44 zákona o DPH. Přestože pohledávka žalobce za dlužníkem byla nakonec zjištěna v přezkumném řízení konaném dne 19. 2. 2016, stalo se tak po uplynutí objektivní prekluzivní lhůty pro provedení opravy. Správce daně postupoval v souladu se zákonem a na žalobcem vykazovanou opravu daně nepřistoupil. Zákonost postupu správce daně vyplývá z čl. 90 odst. 2 Směrnice, která členským státům dává možnost odchýlit se od pravidla stanoveného odst. 1 tohoto článku, a to v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny. Ustanovení § 44 zákona o DPH přitom nepředstavuje podmínky předvídané čl. 90 odst. 1 Směrnice, nýbrž předpoklady stanovené tuzemskými zákonodárci na základě odst. 2 tohoto článku. Bylo poukázáno na závěry SDEU ve věci C-337/13, které potvrzují správnost postupu daňových orgánů. K otázce souladnosti § 44 zákona o DPH s komunitárním právem žalovaný odkázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 47/2011 Sb., kde byla tato nerozpornost konstatována. Předmětné tuzemské zákonné ustanovení je rovněž v souladu se zásadou proporcionality.
20. V průběhu soudního řízení bylo zjištěno, že rozhodnutím valné hromady společnosti SERVICETRADE s. r. o. ze dne 30. 6. 2017 došlo k rozdělení této společnosti rozštěpením a k přechodu rozštěpovaného jmění na společnosti AG LOGISTIC s. r. o. a Toms AG s. r. o. V důsledku těchto skutečností došlo k zániku původního žalobce, společnosti SERVICETRADE s. r. o. Z notářského zápisu uveřejněného ve Sbírce listin, jehož obsahem je projekt Rozdělení rozštěpením společnosti SERVICETRADE s. r. o. bylo zjištěno, že právním nástupcem této společnosti v řízení o projednávané žalobě, je společnost AG LOGISTIC s. r. o. Tato skutečnost byla k výzvě krajského soudu potvrzena jednatelem společnosti AG LOGISTIC s. r. o.
21. S ohledem na shora uvedené skutečnosti vydal krajský soud dne 22. 1. 2017 pod č.j. 51 Af 18/2017 – 47 usnesení, jímž na základě ust. § 64 s. ř. s. ve spojení s ust. § 107 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, rozhodl, že v řízení bude pokračováno s procesním nástupcem žalobce (spol. SERVICETRADE s. r. o.) – spol. AG LOGISTIC s. r. o., IČO 24742201.
- Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňového orgánu (§ 75 s. ř. s.).
23. Žaloba není důvodná.
24. V projednávané věci je stěžejní otázkou aplikace § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH v kontextu čl. 90 odst. 1 a odst. 2 Směrnice.
25. Ustanovení § 42 zákona o DPH zakotvuje podmínky opravy základu daně a výše, aniž by upravovalo možnost opravit výši daně v případě nezaplacení kupní ceny. Tato možnost je proto upravena v § 44 zákona o DPH, který stanoví podmínky, za nichž je věřitel oprávněn uplatnit opravu výše daně v případě pohledávky za dlužníkem, který je v insolvenčním řízení.
26. Podle § 44 odst. 1 zákona o DPH je plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost přiznat daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, doposud nezanikla (dále jen „věřitel“), 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.
27. Podle § 44 odst. 3 zákona o DPH opravu výše daně na výstupu je 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. (pozn. potvrzeno krajským soudem)
28. V projednávané věci bylo v průběhu daňového řízení objektivizováno, že žalobce splnil podmínky stanovené § 44 odst. 1 zákona o DPH kromě podmínky obsažené v § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Žalobce přihlásil ve lhůtě stanovené insolvenčním soudem svou pohledávku do insolvenčního řízení dlužníka Heel a. s., tato pohledávka však nebyla v době provedení opravy žalobcem zjištěna a insolvenční správce v době provedení opravy nesdělil, že se k ní přihlíží.
29. Z průběhu řízení bylo zjištěno, že žalobci byla tato skutečnost známa a z tohoto důvodu správce daně opakovaně požádal o prodloužení lhůty k odstranění jeho pochybností, chtěl Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

tím docílit zhojení nesplnění podmínky § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, neboť mu bylo známo, že dne 19. 2. 2016 mělo proběhnout přezkumné řízení. K uveřejnění výstupů přezkumného jednání, které se skutečně konalo dne 19. 2. 2016, došlo až dne 23. 5. 2016. K tomuto dni insolvenční soud uveřejnil mimo jiné seznam přihlášených pohledávek, kde je pohledávka žalobce za dlužníkem Heel a. s. vedena jako pohledávka zjištěná a uznaná ve výši 11.789.745,16 Kč.

30. Z výše citovaného § 44 odst. 3 zákona o DPH vyplývá, že žalobce měl možnost provést opravu výše daně nejpozději do uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se původní zdanitelné plnění uskutečnilo. Z žalobcem předložených původních daňových dokladů vystavených vůči úpadci Heel a. s. bylo zjištěno, že posledním zdaňovacím obdobím zákonné prekluzivní lhůty, v němž žalobce měl možnost provést opravu, byl říjen roku 2015. Ve zdaňovacím období říjen roku 2015 nebyly podmínky pro opravu výše daně dle § 44 zákona o DPH naplněny, neboť pohledávka žalobce, přestože byla přihlášena do insolvenčního řízení dlužníka, nebyla v rozhodné době zjištěna.
31. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně postupoval v souladu s tuzemskou právní úpravou. Otázkou zůstává souladnost tohoto postupu se Směrnicí Rady o společném systému daně z přidané hodnoty.
32. Dle čl. 90 odst. 1 Směrnice platí, že pokud je zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, pokud je cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo pokud je snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.
33. Dle čl. 90 odst. 2 Směrnice se členské státy mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.
34. V rozhodnutí SDEU ve věci Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (C-337/13) se k aplikaci a charakteru čl. 90 odst. 1 Směrnice v bodě 22 uvádí: „V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, odstoupení, případy, kdy je cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo když je snížena, ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž výši DPH dlužné 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 o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a důsledkem toho je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla osobě povinné k dani zaplacena (v tomto smyslu viz rozsudek Kraft Foods Polska, C-588/10, [EU:C:2012:40](#), body 26 a 27).“
35. Zmiňován je v bodě 23 uvedeného rozhodnutí rovněž účel a vztah čl. 90 odst. 2 Směrnice k odstavci 1: „Druhý odstavce uvedeného článku 90 členským státům nicméně umožňuje odchýlit se od výše uvedeného pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění. Osoby povinné k dani se proto na základě čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH nemohou dovolávat nároku na snížení svého základu daně u DPH v případě nezaplacení ceny, pokud se dotyčný členský stát rozhodl, že uplatní odchylku stanovenou v čl. 90 odst. 2 uvedené směrnice.“

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

36. S ohledem na výše učiněné závěry lze souhlasit s tvrzením žalobce, podle kterého užití čl. 90 odst. 2 Směrnice „vypíná“ čl. 90 odst. 1 této Směrnice. Nelze se však ztotožnit s tím, že by čl. 90 odst. 1 Směrnice postrádal v každém případě přímý účinek, který byl rozhodnutím SDEU ve věci Almos konstatován. Přímý účinek čl. 90 odst. 1 Směrnice je dán vždy tehdy, když členský stát EU nevyužije možnost dle čl. 90 odst. 2 Směrnice a vnitrostátní úpravou si nezvolí odchylky od odst. 1 uvedeného článku. Naopak v případech, kdy členský stát využije možnosti stanovené čl. 90 odst. 2 Směrnice, ztrácí čl. 90 odst. 1 Směrnice přímý účinek zcela. Unijní zákonodárce zakotvením odst. 2 automaticky předpokládá, že v případech, kdy bude využit odst. 2, musí odst. 1 pozbýt přímý účinek. To vyplývá i ze samotného jazykového výkladu odst. 2 čl. 90 Směrnice, který stanovuje možnost „odchýlit se“ od odstavce 1.
37. Zákonodárce dal možnost členským státům stanovit pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění, ponechal tedy členským státům možnost upravit podmínky provedení opravy v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny. Je tedy pouze věcí každého členského státu, zda této odchylky využije či nikoliv. Pokud by této možnosti členský stát nevyužil, provedení opravy by se řídilo pouze podmínkami stanovenými odstavcem 1, který by tak byl přímo účinný. V této souvislosti lze zmínit závěry Městského soudu v Praze učiněné v rozhodnutí ze dne 13. 1. 2016 č.j. 9Af 46/2012 – 44: „[...] v intencích Směrnice je konkrétní způsob úpravy daňové povinnosti u případů dlužníků v insolvenčním řízení a pro případy neúplného či jen částečného uhrazení ceny ponechán na jednotlivých členských státech. Směrnice tak stanoví žádoucí, nicméně volnější právní rámec pro modifikaci daňové povinnosti tam, kde dochází k dopadům do ekonomické situace a životaschopnosti podniků v členských státech EU. To znamená, že v rámci zastřešující evropské úpravy jsou podmínky snížení daně ponechány na členských státech a na záměru zákonodárců podle národních potřeb a zájmů, z čehož je dovoditelné a předvídatelné, že daňové poměry věřitelů a dlužníků se v provázanosti na insolvenčním řízení mohou odlišovat.“
38. Důvody vedoucí unijního zákonodárce ke stanovení možnosti členských států odchýlit se od čl. 90 odst. 1 Směrnice a stanovit vlastní podmínky pro akceptaci opravy v případě částečného nebo celkového nezaplacení kupní ceny byly SDEU uvedeny v již zmiňovaném rozhodnutí ve věci Almos Agrárkúlkereskedelmi C -337/13 (bod 23, 24): „V tomto ohledu je totiž nutné uvést, že pokud dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny, aniž dojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající, i když již není vlastníkem zboží, v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíž zaplacení se může domáhat před soudem. Jelikož však nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny, které samo o sobě na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení nemá za následek obnovení původního stavu, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné.“

39. Pokud unijní zákonodárce umožnil členským státům odchýlit se od čl. 90 odst. 1 Směrnice a stanovit si vlastní pravidla pro uplatnění opravy v případě celkového nebo částečného nezaplacení, nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že správce daně byl povinen postupovat podle čl. 90 odst. 1 Směrnice. Jak bylo dovozeno z citované judikatury SDEU, členské státy si mohou nastavit podmínky, za nichž bude oprava akceptována, přičemž tyto podmínky musí naplňovat cíle sledované Směrnicí.
40. Tuzemský zákonodárce možnosti zakotvené čl. 90 odst. 2 Směrnice využil a stanovil vlastní pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny, která vyjádřil v § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Přímý účinek čl. 90 odst. 1 Směrnice tudíž padl a správce daně tak mohl postupovat na základě vnitrostátní úpravy § 44 zákona o DPH.
41. Žalobce dále namítl, že v daném případě došlo k porušení základních zásad Směrnice, a to zásady proporcionality a neutrality.
42. Zásada proporcionality byla SDEU vyjádřena v rozhodnutí vydaném ve věci *Garage Molenheide C-286/94*, kde v bodě 46 uvedl, že členské státy mohou využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co **nejméně narušují cíle a zásady** stanovené dotčenými předpisy Společenství. Je sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, tato opatření nicméně **nesmějí přesahovat rámec** toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné.
43. Zásada proporcionality v projednávané věci porušena nebyla. Účelem § 44 zákona o DPH je zajistit správný výběr daně a předcházet zneužívání oprav. V projednávané věci přímo dotčené ust. § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH má za cíl předcházet zneužívání institutu opravy v případech uplatňování nezaplacených pohledávek, u kterých je poplatníkem tvrzeno, že byly přihlášeny do insolvenčního řízení a byly zjištěny. Zákonem stanovená povinnost zjištění této pohledávky dává daňovým orgánům jistotu, že pohledávka skutečně existuje a je poplatníkem uplatňována ve správné výši. Stanovení této podmínky je nezbytné pro správný výběr daně. Zajištění správného výběru daně a zamezení zneužívání oprav a daňovým únikům představují legitimní cíle sledované komunitárním právem a tuzemská úprava tomuto rámci odpovídá.
44. Zásadu neutrality Soudní dvůr chápe tak, že brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně (viz např. *Teleos*, bod 58, či rozsudek ze dne 7. 12. 2006, *Eurodental*, C-240/05, bod 46). Jinými slovy, tato zásada zaručuje rovné zacházení vzhledem k jiným subjektům poskytujícím stejná plnění v porovnatelných situacích (rozsudek ze dne 26. 5. 2005, *Kingscrest Associates a Montecello*, C-498/03, bod 55). Uplatnění této zásady tedy předpokládá, že se daňové subjekty nacházejí ve srovnatelné situaci.
45. Jak bylo uvedeno shora, právě striktním dodržováním podmínek stanovených § 44 zákona o DPH je zajištěno rovné zacházení se všemi daňově povinnými subjekty. Zásada neutrality a tím i čl. 273 Směrnice by byly porušeny, pokud by správce daně v případě žalobce upustil od splnění podmínky § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a opravu výše daně by akceptoval, a to aniž by byla pohledávka řádně a včas zjištěna. Porušení zásady Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

neutrality nelze spatřovat v tom, že správce daně v projednávané věci aplikoval tuzemskou právní úpravu vycházející z čl. 90 odst. 2 Směrnice. Zásada neutrality nebyla v projednávané věci porušena.

46. Z obsahu dalších žalobních námitek je zřejmé, že je jimi namítán rozpor vnitrostátní úpravy s komunitárním právem. Žalobce v souvislosti s těmito námitkami citoval rozhodnutí SDEU, jejichž předmětem bylo posouzení vnitrostátních úprav členských států s čl. 90 Směrnice. Krajský soud poznamenává, že není oprávněn přezkoumávat soulad tuzemské právní úpravy se Směrnicí. V této otázce soud vychází z důvodové zprávy k zákonu č. 47/2011 Sb., který včlenil § 44 do zákona o DPH. Zákonodárce v rámci procesu přijetí § 44 zkoumal jeho soulad s komunitárním právem, konkrétně s čl. 90 a s čl. 273 Směrnice, a dospěl k závěru, že tento je dán a § 44 s čl. 90 ani s čl. 273 Směrnice není v rozporu.
47. Pokud byl shledán soulad § 44 zákona o DPH se Směrnicí a stal se součástí platné právní úpravy, neměl správce daně možnost ani důvod se od tohoto zákonného ustanovení odchýlit. Pokud by tak učinil, jednal by v rozporu se zásadou neutrality stanovenou čl. 273 Směrnice.
48. V projednávané věci krajský soud neshledal, že by postupem správce daně, který trval na splnění podmínky § 44 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, došlo k porušení základních zásad Směrnice.
49. Z původních daňových dokladů je zřejmé, že k plnění ze strany žalobce vůči dlužníkovi došlo již v listopadu roku 2012. Žalobce tak měl možnost svou pohledávku po dlužníkovi vymáhat již ode dne splatnosti pohledávek. Pokud svou aktivitu ve vztahu k těmto pohledávkám vyvíjel až v rámci insolvenčního řízení úpadce, nelze než připomenout klasickou právní zásadu *vigilantibus iura scripta sunt* („právo přeje bdělým, nechť každý si střeží svá práva“), která bezpochyby platí i v nyní projednávané věci.
50. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se s námitkami žalobce, korespondujícími s žalobními body, vypořádal na straně 6 a 7. Byť je odůvodnění rozhodnutí v tomto směru stručné, nelze konstatovat, že by odvolací námitky žalobce vypořádány nebyly a rozhodnutí by z tohoto důvodu bylo nepřezkoumatelným. Závěry učiněné žalovaným korespondují s výše uvedenými závěry krajského soudu.
51. Na základě výše citovaných důvodů shledal krajský soud žalobu nedůvodnou a na podkladě § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.
52. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle ust. § 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 nepřiznává.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

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 nejblíže 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 27. února 2018

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu