ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudkyň JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Zory Šmolkové ve věci žalobce **Mgr. D. S.,** insolvenčního správce úpadce, společnosti TRAKCE – TOR SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, se sídlem Cieszyn, ul. Pokoju 1, Polská republika, sídlo žalobce Český Těšín, Hlavní třída 87/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 4. 2016 č. j. 16397/16/5300-22441-701296 a č. j. 16393/16/5300-22441-701296, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 16397/16/5300-22441-701296 a 16393/16/5300-22441-701296 ze dne 14. 4. 2016 **se z r u š u j í** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalobci **se** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 13. 6. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2016 č. j. 16397/16/5300-22441-701296 („napadené rozhodnutí“), kterým byl částečně – pouze po formální stránce – změněn dodatečný platební výměr na daň z přidané

Shodu s prvopisem potvrzuje

hodnoty ze dne 22. 6. 2015 č. j. 2240522/15/3201-50521-800719, vydaný Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj („správce daně“), přičemž výši daně včetně penále ponechal beze změny. Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za březen 2013 ve výši 290 293,- Kč a penále ve výši 58.058,- Kč. Téhož dne žalobce podal ke krajskému soudu žalobu, kterou se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 16393/16/5300-22441-701296 ze dne 14. 4. 2016 („napadené rozhodnutí“), kterým bylo částečně změněno – pouze po formální stránce – rozhodnutí správce daně, dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 22. 6. 2015 č. j. 2241371/15/3201/50521-800719, přičemž výše daně včetně penále byla ponechána beze změny. Tímto prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za září 2013 ve výši 73.548,- Kč a penále ve výši 14.709,- Kč.

Vzhledem k tomu, že napadená rozhodnutí spolu po skutkové i právní stránce souvisí, krajský soud je usnesením z 20. 12. 2013 č. j. 22 Af 51/2016-26 spojil ke společnému projednání.

Žalobce napadená rozhodnutí považuje za nezákonné. Dne 14. 11. 2012 byl Krajským soudem v Ostravě zjištěn úpadek dlužníka, společnosti TRAKCE – TOR SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA. Správce daně u dlužníka provedl kontrolu, v rámci které zjistil, že dlužník neprovedl opravu výše daně na vstupu podle § 44 odstavec 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), na základě opravného daňového dokladu č. 201373 doručeného dlužníkovi 17. 9. 2013. Pohledávky věřitele Stav Moravia spol. s r. o., kterých se měla oprava výše daně týkat, vznikly 31. 8. 2011 až 27. 10. 2011. Dále zjistil, že dlužník neprovedl opravu výše daně na vstupu na základě opravných dokladů č. 20130024 ze dne 7. 3. 2013 a č. 20130025 ze dne 7. 3. 2013 vystavených R. S. a opravného daňového dokladu č. 2012095 ze dne 6. 3. 2013 vystaveného společností TORAMOS, s. r. o. Pohledávky věřitelů, kterých se měla oprava výše daně týkat, přitom vznikly v případě R. S. 31. 8. 2011 a 13. 9. 2011 a v případě společnosti TORAMOS, s. r. o. dne 30. 9. 2011. Správce daně dospěl k závěru, že dlužník měl povinnost opravu výše daně provést a žalovaný toto právní posouzení potvrdil, když výši doměřené daně nezměnil, resp. dodatečný platební výměr nezrušil. S tímto právním posouzením žalobce nesouhlasí. Povinnost provést opravu výše daně na vstupu má daňový subjekt 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 Stav Moravia spol. s r. o. však provedl opravu výše daně na výstupu neoprávněně, neboť nebyla splněna časová podmínka vzniku pohledávky zjištěné v insolvenčním řízení dlužníka, jak uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku z 10. prosince 2014 č. j. 9 Afs 170/2014 - 42. Dlužníkovi byl doručen opravný daňový doklad, který se týkal pohledávek vzniklých více než rok před rozhodnutím o úpadku. Dlužník tedy nebyl povinen svoji daň na vstupu za období září 2013 nijak snižovat, jak nesprávně dovodil správce daně a následně žalovaný.

Žalovaný rovněž porušil zásadu legitimního očekávání, když nedbal na to, aby při rozhodování shodných nebo obdobných případů nevznikly nedůvodné rozdíly. Nejvyšší správní soud výše citovaným rozsudkem zamítl kasační stížnost žalovaného, směřující proti rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, ve kterém žalovaný zastával stejný, Nejvyšším správním soudem odmítnutý, právní názor, ačkoliv již dříve před správními soudy s touto argumentací neuspěl. Žalovaný

měl použít výklad ustanovení § 44 odstavec 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který zastávají správní soudy.

Žalobce proto navrhl zrušení jak rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí prvostupňové.

Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Základem argumentace žalovaného jak v napadených rozhodnutích, tak ve vyjádření k žalobě, kterou se k napadeným rozhodnutím přihlásil, je, 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 dopředném plynutí času, nikoliv plynutí času zpětně do minulosti. Zákonodárce měl v úmyslu předmětným ustanovením pomoci věřitelům s dlouhodobě nedobytnými pohledávkami, nikoliv krátkodobými pohledávkami, ovlivněnými úpadkem, úmysl je ovlivněn dobou přijetí předmětné úpravy, kdy vrcholila hospodářská krize. Uvedenému závěru napovídá i v důvodové zprávě použitý pojem „*předinsolvenční*“, místo „*předúpadkové*“, který by byl logicky použit, pokud by zákonodárce chtěl lhůtu stanovit tak, jak dovodil Nejvyšší správní soud. Lhůta pro takto zvýhodněné pohledávky je nadto omezena třemi lety od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění, což rovněž svědčí ve prospěch výkladu žalovaného.

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.

Ze správních spisů a ze shodných skutkových tvrzení žalobce a žalovaného krajský soud zjistil, že dne 14. 11. 2012 Krajský soud v Ostravě zjistil úpadek dlužníka, společnosti TRAKCE – TOR SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, u kterého správce daně zahájil dne 30. 4. 2015 daňovou kontrolu, mj. za zdaňovací období březen a září 2013. Podle zjištění správce daně dlužník neprovedl snížení daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku upravenou věřitelem R. S. o 99.026,- Kč (původní datum uskutečnění zdanitelného plnění bylo dne 31. 8. 2011) a 33.795,- Kč (původní datum uskutečnění zdanitelného plnění bylo dne 13. 9. 2011), a věřitelem TORAMOS, s. r. o. částku 157.472,- Kč (původní datum uskutečnění zdanitelného plnění byl dne 30. 9. 2011). Dále dlužník neprovedl snížení daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku 73.548,- Kč upravenou věřitelem Stav Moravia spol. s r. o. (původní data uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2011 a 27. 10. 2011). Dne 22. 5. 2015 správce daně sdělil dlužníku výsledky kontrolního zjištění, na což dlužník reagoval nesouhlasně. Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 18. 6. 2015. Správce daně setrval na svém

stanovisku a vydal dodatečně platební výměr, jímž dlužníku vyměřil DPH z důvodu neprovedení opravy výše daně u pohledávek za shora specifikovanými dlužníky v insolvenčním řízení ve smyslu § 44 odstavec 5 zákona o DPH. Platební výměry žalobce napadl odvoláním, o kterém žalovaný rozhodl napadenými rozhodnutími.

Podle § 44 odstavec 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro březen a září 2013, *plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátci 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* (pozn. soudu – jedná se o daňový doklad při provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení).

Podle odstavce 3 téhož ustanovení, *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*.

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.*

Mezi účastníky nejsou sporné ostatní podmínky, za kterých byl věřitel oprávněn provést opravu výše daně na výstupu. Jedinou spornou otázkou je výklad časového limitu, vyplývajícího 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, ve kterém se vypořádal se všemi argumenty, na kterých žalovaný v tomto řízení vystavěl jak napadená rozhodnutí, tak stanovisko k žalobě; žádné nové argumenty nyní nevznesl. Nejvyšší správní soud uzavřel, že časový limit vyplývající pro možnost provést opravu daně na výstupu, vyplývající z předmětného ustanovení, počíná běžet rozhodnutím o úpadku a končí 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.

Krajský soud neshledal důvody pro to, aby se od Nejvyšším správním soudem přijatých závěrů odchýlil, a na citovaný rozsudek odkazuje. 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 Nejvyšší správní soud na rozdíl od žalovaného dovodil, že jediným záměrem zákonodárce, dovoditelným z důvodové zprávy, je pomoci těm věřitelům, kteří neobdrželi od příjemců plnění úplatu, za předpokladu, že 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. Z tohoto úhlu pohledu je výklad žalovaného nelogický rovněž proto, že podle jeho výkladu by opravit výši daně bylo možné nejenom u pohledávek, které nebyly uhrazeny z důvodu úpadku, ale i u pohledávek podstatně starších, které vznikly a nebyly zaplaceny 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.

Jak již bylo předesláno, vzhledem k tomu, že žalovaný neuvedl žádný jiný argument, pro který by bylo možno vyložit sporný časový sled 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 nevidí důvod, proč by v posuzovaném případě postupoval odlišně, a uzavřel, že pohledávky, pro které má věřitel možnost provést opravu daně na výstupu podle § 44 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, jsou pohledávky vzniklé v době nula až šest měsíců před rozhodnutím o úpadku, což v posuzovaném případě v souladu s § 33 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu představuje dobu od 14. 5. 2012 do 13. 11. 2012. Pohledávky, u kterých uvedení věřitelé provedli opravu výše daně na výstupu, však vznikly v době předcházející tomuto časovému limitu, a proto věřitelé 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. Dodatečné daňové výměry správce daně a rozhodnutí žalovaného jsou proto nezákonné a žaloba je důvodná. Dalšími uplatněnými námitkami se krajský soud nezabýval, neboť pro posouzení věci je rozhodující výklad ustanovení § 44

odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil postupem podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

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).

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 (výrok II.). Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalobci žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žalobci náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 20. prosince 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje