



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph. D., a JUDr. Milana Podhrázkého, Ph. D., ve věci žalobkyně: **K. v. o. s.**, IČ X, se sídlem M., L., insolvenční správce dlužníka K. cz s. r. o., se sídlem V. n., U., zastoupené Mgr. Kateřinou Korpasovou, advokátkou se sídlem Mozartova 679/21, 460 01 Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 9. 2015, č. j. 29089/15/5300-22442-711359 a č. j. 29020/15/5300-22442-711359,

t a k t o :

- I. Žaloby se z a m í t a j í .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou soudu dne 20. 10. 2015, podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ze znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví uvedených rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 9. 2015, č. j. 29089/15/5300-22442-711359, bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 18. 6. 2015, č. j. 2964982/15/2110-52522-203057 (platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015, kterým byla společnosti K. cz s. r. o. vyměřena daň ve výši 5.222 Kč), tak, že v části IV na ř. 40 (základ daně) byla změněna částka - 36.272,- Kč na částku 19.000,- Kč; ve zbytku bylo rozhodnutí finančního úřadu potvrzeno. Druhým rozhodnutím ze dne 4. 9. 2015, č. j. 29020/15/5300-22442-711359, bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 7. 2014, č. j. 3227226/14/2110-24805-203057 (dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014, kterým

byla společnosti K. cz s. r. o. doměřena daň ve výši 1.874.082 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 374.816 Kč), tak, že v části úvodní zní nově takto „*Dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty. Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle ustanovení § 147, § 143 odst. 1 a § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) Vám doměřujeme daň z přidané hodnoty za únor takto: v části IV. se ř. 40 – základ daně mění z: „- 973.041,-“ na „0,-“; ve zbytku bylo rozhodnutí finančního úřadu potvrzeno.*

Žalobkyně v žalobě uvádí, že je od 21. 11. 2013 insolvenčním správcem společnosti K. cz s. r. o. (dále jen „dlužník“), jejíž úpadek byl zjištěn usnesením Krajského soudu v Praze dne 10. 9. 2013. Prvostupňovými rozhodnutími byla dlužníku doměřena daň z přidané hodnoty za měsíc únor 2014 ve výši 1.874.082 Kč a vyměřena daň z přidané hodnoty za měsíc únor 2015 ve výši 5.222 Kč. Žalovaný pak tyto částky uplatnil jako pohledávky určené k uspokojení z majetkové podstaty.

Žalobkyně má však za to, že uplatněná pohledávka z titulu vrácení daně z přidané hodnoty podle § 44 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), není pohledávkou určenou k uspokojení z majetkové podstaty. V takovém případě by totiž došlo k neoprávněnému zvýhodnění státu jako věřitele, což představuje porušení jedné ze zásad insolvenčního řízení. Rozhodné skutečnosti vztahující se k této pohledávce nastaly před rozhodnutím o úpadku, a má proto sdílet stejné pořadí s ostatními pohledávkami vzniklými do rozhodnutí o úpadku a být uspokojována poměrně v rámci rozvrhu. Žalobkyně tvrdí, že § 44 zákona o DPH je třeba ve světle judikatury Ústavního soudu interpretovat ústavně konformním způsobem. Nelze přijmout výklad, který by vedl k pošlapání zásady rovných práv věřitelů stanovené v § 5 písm. b) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“).

Dále žalobkyně tvrdí, že postupem, jenž žalovaný užil v napadeném rozhodnutí, by došlo k tomu, že by táž pohledávka byla uspokojena dvakrát, neboť skutečnost, že věřitel provede opravu, nemá za následek snížení výše pohledávky, kterou má věřitel za dlužníkem. Dlužník tedy daň z přidané hodnoty zaplatí jednou věřiteli (který ji však státu v důsledku provedené opravy neodvede) a jednou státu (jelikož má na základě § 44 odst. 5 zákona o DPH povinnost snížit svou daň na vstupu o částku opravenou věřitelem).

Žalobkyně dále namítá, že věřitel je oprávněn provést opravu výše daně ve vztahu k pohledávkám dlužníka pouze pro ty pohledávky, které vznikly nejpozději šest měsíců před rozhodnutím o úpadku. Také uvádí, že ustanovení § 44 zákona o DPH je v rozporu se čl. 90 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Ze zmíněného ustanovení směrnice totiž pro členské státy plynou pouze dvě možnosti: mohou připustit snížení základu daně procesním způsobem stanoveným členským státem nebo mohou snížení základu daně naopak zakázat. Ustanovení § 44 zákona o DPH je s tímto ustanovením směrnice v rozporu, neboť časový test vymezující stáří pohledávek způsobilých k opravě jde nad rámec možností, které směrnice členským státům dává. Směrnice je tedy do českého práva transponována nesprávně, přičemž následky nenáležité implementace směrnice Českou republikou nemůže nést žalobkyně.

Žalobkyně též odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 – 42, v němž uvedl, že oprávnění věřitelů snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku (podle § 44 odst. 1 zákona o DPH) lze uplatnit za splnění dalších zákonem stanovených podmínek pouze u pohledávek, které vznikly nejvýše 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.

Žalovaný se ve vyjádření k žalobě s názorem žalobkyně, že pohledávka státu podle § 44 odst. 5 zákona o DPH není pohledávkou za majetkovou podstatou, neztotožnil. Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky má podobný charakter jako oprava základu daně a výše daně podle § 42 zákona o DPH, je také shodně vázána na vznik nových skutečností. Proto je též považována za samostatné zdanitelné plnění, jak je výslovně uvedeno v § 44 odst. 9 zákona o DPH. Provedením opravy věřitelem tudíž dlužníkovi vzniká nová daňová povinnost za zdaňovací období, v němž byly splněny podmínky podle § 44 odst. 1 zákona o DPH. Podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona jsou pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty. V dané věci proto jde o pohledávku za majetkovou podstatou.

Týž závěr pak podle žalovaného plyne i z § 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle něhož platí, že daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Z povahy povinnosti stanovené v § 44 odst. 1 zákona o DPH je zjevné, že vzniká vždy až po datu účinnosti rozhodnutí o úpadku, a jedná se tedy o daňovou povinnost, která bude vždy představovat pohledávku za majetkovou podstatou.

K žalobní námitce, že napadené rozhodnutí porušuje základní zásady insolvenčního řízení obsažené v § 5 písm. a) až d) insolvenčního zákona, žalovaný uvádí, že tyto zásady slouží jako výkladová pravidla tam, kde insolvenční zákon umožňuje více možných řešení situace či výkladů určitého ustanovení. Jestliže je však ustanovení insolvenčního zákona jednoznačné, nelze jej za pomoci zásad vykládat v rozporu s jeho textem. Ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona mezi pohledávky za majetkovou podstatou explicitně řadí pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona o DPH.

K žalobní námitce, že tímto postupem dochází k nepřipustnému zvýhodnění státu na úkor ostatních věřitelů, žalovaný konstatuje, že o zvýhodněním postavení lze hovořit tehdy, jestliže jsou dvě stejné situace bezdůvodně hodnoceny odlišně. V dané věci se však o stejné situace nejedná: stát má v dané věci stejné postavení jako ostatní věřitelé pohledávek za majetkovou podstatou a nelze spatřovat nepřipustné zvýhodnění v tom, že tak nemá stejné postavení jako věřitelé pohledávek uplatněných přihláškou. Jakkoli mají věřitelé pohledávek za majetkovou podstatou silnější postavení, toto zvýhodnění vyplývá přímo ze zákona, který požaduje toliko to, aby měli stejné postavení věřitelé se stejným typem pohledávky.

Jde-li o tvrzení žalobkyně, že je táž pohledávka uspokojena dvakrát, uvádí žalovaný, že tomu tak není. Jestliže je totiž pohledávka podle § 44 odst. 1 zákona o DPH následně plně či jen částečně uspokojena, musí z ní věřitel podle § 44 odst. 6 zákona o DPH odvést daň a doručit daňový doklad dlužníku. Dlužník pak může v dalším zdaňovacím období uplatnit odpočet podle § 46 odst. 2 zákona o DPH. K tomu, že by byla táž pohledávka uplatněna dvakrát, tak nedojde.

Žalovaný dále nesouhlasí s žalobní námitkou, že § 44 zákona o DPH je v kolizi s čl. 90 směrnice. Vychází přitom z důvodové zprávy k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, kde je uvedeno, že obdobná právní úprava existuje i v řadě jiných členských států Evropské unie. Poukazuje-li žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2013, č. j. 9 Afs 170/2014 – 42, je třeba zdůraznit, že právní názor v něm vyjádřený jde zcela proti většinovému a obecně přijímanému výkladu, že § 44 zákona o DPH lze užít pouze u pohledávek, které vznikly dříve než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Smyslem institutu opravy daně je pomoc podnikatelům, jejichž cash-flow snižují nedobytné pohledávky pocházející z transakcí s dlužníkem z doby, kdy úpadek dosud nehrozil. Smyslem tohoto šestiměsíčního období je pak snaha o zamezení zneužití tohoto institutu uzavíráním transakcí v době, kdy je již úpadek zjevný. I při jazykovém výkladu tohoto ustanovení je třeba vycházet z logického směru plynutí času a nikoli opačně (v tom případě by zákonodárce užil slovo „nejdříve“). Ve stejném smyslu je pak slovo „nejpozději“ užíváno v řadě dalších právních předpisů včetně Ústavy České republiky. Z uvedených důvodů navrhuje žalovaný žalobu zamítnout.

Žalobkyně v replice uvádí, že v případě postupu navrženého žalovaným by došlo k následující situaci: v rámci rozvrhového řízení by dlužník vyplatil plnění přihlášenému věřiteli. Následně by dlužník uplatnil právo na vrácení DPH podle § 44 zákona o DPH a částka by mu byla vrácena až po ukončení konkurzního řízení. Vrácenou částku by si tak dlužník mohl ponechat, nebo by ji celou získal ten z věřitelů, který by aktuálně vedl proti dlužníku exekuční řízení. Tím by byla porušena zásada hospodárnosti insolvenčního řízení a zásada co nejvyššího poměrného uspokojení všech věřitelů.

Ze správních spisů ve vztahu k zdaňovacímu období únor 2015 vyplynulo, že dne 14. 4. 2015 doručil správce daně žalobkyni výzvu k odstranění pochybností, neboť v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období (podaném dne 25. 3. 2015) provedla žalobkyně na řádku 34 opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 44 zákona o DPH, aniž by provedla opravu nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění ve čtvrtém oddílu daňového přiznání. Na tuto výzvu žalobkyně nereagovala. O průběhu postupu k odstranění pochybností sepsal správce daně dne 15. 5. 2015 úřední záznam a dne 26. 5. 2015 doručil žalobkyni sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, z něhož se podává, že pravdivost údajů uvedených v daňovém přiznání prokázána nebyla. V návaznosti na to doručil dne 18. 6. 2015 správce daně žalobkyni platební výměr, jímž v důsledku neodstranění pochybnosti snižuje hodnotu nároku na odpočet daně na řádku 40 daňového přiznání o 55.272 Kč na -36.272 Kč v základu daně a o 9.121 Kč na -5.222 Kč nároku na odpočet daně. Proti tomuto platebnímu výmětu podala žalobkyně včasné odvolání. Dne 4. 9. 2015 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, v němž uvedl, že správce daně pochybil pouze v tom, že v platebním výměru změnil údaj o základu daně na řádku 40. Podle § 44 odst. 5 zákona o DPH je však dlužník věřitele povinen provést snížení daně na vstupu, není však oprávněn snížit základ daně, neboť zdanitelné plnění bylo – i přes opravu – uskutečněno. Proto žalovaný platební výměr změnil tak, že na řádku 40 je základ daně vyměřen tak, jak tomu bylo v podaném daňovém přiznání, tj. 19.000 Kč.

Ve vztahu k zdaňovacímu období únor 2014 pak ze správního vyplynulo, že dne 17. 6. 2014 doručil správce daně žalobkyni výzvu k podání dodatečného daňového přiznání (řádné daňové přiznání bylo podáno dne 24. 3. 2014), neboť správce daně zjistil, že žalobkyně

neprovedla v daném zdaňovacím období podle § 44 zákona o DPH opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ve čtvrtém oddílu daňového přiznání. Protože na tuto výzvu žalobkyně nereagovala, doručil jí správce daně dne 2. 7. 2014 sdělení o přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek a dne 3. 7. 2014 správce daně datoval úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek. V návaznosti na to dne 11. 7. 2017 doručil žalobkyni dodatečný platební výměr, jímž doměřil daň z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období ve výši 1.874.082 Kč a uložil povinnost uhradit z doměřené daně penále ve výši 374.816 Kč. Proti tomuto platebnímu výmětu podala žalobkyně včasné odvolání. Dne 4. 9. 2015 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, v němž uvedl, že správce daně pochybil, pokud přikročil ke stanovení daně podle pomůcek, jestliže měl možnost daň stanovit dokazováním; tuto vadu řízení žalovaný zhojil. Dále žalovaný uvedl, že správce daně pochybil, pokud v platebním výměru změnil údaj o základu daně na řádku 40. Podle § 44 odst. 5 zákona o DPH je však dlužník věřitele povinen provést snížení daně na vstupu, není však oprávněn snížit základ daně, neboť zdanitelné plnění bylo – i přes opravu – skutečně. Proto žalovaný platební výměr změnil tak, že na řádku 40 je základ daně vyměřen tak, jak tomu bylo v podaném daňovém přiznání, tj. 0 Kč.

Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. O žalobě rozhodl soud bez jednání, neboť účastníci s takovým postupem vyjádřili souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) Žalobu soud posoudil v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že není důvodná.

Podle § 44 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 28. 7. 2016 plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi 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“), je 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 tohoto zákona 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, d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1 tohoto zákona.

Podle § 44 odst. 5 zákona o DPH platí, že pokud věřitel provede opravu výše daně podle odstavce 1, je dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou 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.

Podle § 44 odst. 9 zákona o DPH se opravy výše daně podle odstavců 1, 6, 7 nebo 8 považují za samostatná zdanitelná plnění uskutečněná nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém byly opravný daňový doklad podle § 46 téhož zákona nebo písemné oznámení doručeny dlužníkovi.

Podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění účinném do 31. 12. 2016 platí, že 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 dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty.

Podle § 242 odst. 1 daňového řádu jsou daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, pohledávkami za majetkovou podstatou.

Podle čl. 90 odst. 1 směrnice platí, že je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy. Podle čl. 90 odst. 2 směrnice se členské státy mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.

Žalobkyně v první řadě namítá, že pohledávka z titulu vrácení daně z přidané hodnoty podle § 44 odst. 5 zákona o DPH není pohledávkou za majetkovou podstatou. Soud primárně poukazuje na § 44 odst. 9 zákona o DPH, podle něhož jsou opravy výše daně samostatným zdanitelným plněním, přičemž tato povinnost dlužníku vzniká v tom zdaňovacím období, kdy byly naplněny podmínky podle § 44 odst. 1 zákona o DPH. Jde tedy o nově samostatné zdanitelné plnění, jehož důsledkem je vznik nové daňové povinnosti. Z důvodu § 44 odst. 1 zákona o DPH přitom vyplývá, že tyto podmínky budou z povahy věci naplněna vždy až po rozhodnutí soudu o úpadku, neboť teprve poté lze pohledávku přihlásit a považovat za zjištěnou, což jsou podmínky, na něž je toto zdanitelné plnění vázáno. Podle § 242 odst. 1 daňového řádu a také podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona přitom platí, že daňové pohledávky vzniklé až po účinnosti rozhodnutí o úpadku jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Zmiňovaná ustanovení jsou zcela jednoznačná. Soud proto uzavírá, že pohledávka z titulu vrácení daně z přidané hodnoty podle § 44 odst. 5 zákona o DPH pohledávkou za majetkovou podstatou je. Argumentuje-li žalobkyně nutností ústavně konformního výkladu § 44 zákona o DPH, resp. výkladu v souladu se zásadami insolvenčního řízení, konstatuje soud, že jestliže je obsah určitého ustanovení naprosto jednoznačný již ze samotného textu, který více výkladů neumožňuje, není možno o jiném výkladu (který by nutně musel jít proti významu užitých slov) vůbec uvažovat. Žalobcova argumentace by byla důvodná do 31. 12. 2013 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 91/2016 – 38), ovšem nikoliv po přijetí zákona č. 294/2013 Sb., jehož důvodová zpráva ve vztahu k novelizaci § 168 insolvenčního zákona výslovně uvádí, že se zařazuje nová zapodstatová pohledávka – oprava daně v případech podle § 44 zákona o DPH. Tato námitka je tedy nedůvodná.

K žalobní námitce, že zařazení pohledávek z titulu opravy výše daně z přidané hodnoty podle § 44 odst. 5 zákona o DPH mezi pohledávky za majetkovou podstatou je v rozporu se zásadami insolvenčního řízení a bezdůvodně zvýhodňuje stát před ostatními věřiteli, uvádí soud, že insolvenční řízení je ovládáno zásadami vyjádřenými v § 5 insolvenčního zákona. Na základě těchto zásad mimo jiné platí, že věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti. Insolvenční řízení rozděluje věřitele do několika skupin podle povahy jejich

pohledávky: pohledávky za majetkovou podstatou vzniklé po zahájení insolvenčního řízení, pohledávky za majetkovou podstatou vzniklé po rozhodnutí o úpadku, pohledávky na roveň postavené pohledávkám za majetkovou podstatou a pohledávky uplatněné přihláškou. Každá skupina věřitelů má odlišná práva, a to zejména ve vztahu k tomu, kolikátá v pořadí a z jaké části bude jejich pohledávka uspokojena. Toto rozdělení vyplývá z toho, že zákonodárce považuje uspokojení některých pohledávek za důležitější, než jiné, a to z různých důvodů (např. náklady insolvence a likvidace, daně a poplatky, pojistné na sociální zabezpečení, pracovněprávní pohledávky zaměstnanců, pohledávky na výživném atd.). Zásada rovného zacházení s věřiteli se tak uplatňuje vždy v rámci téže skupiny. Její uplatňování na věřitele různých skupin by zcela popřelo zákonné dělení pohledávek podle jejich povahy. Porušením této zásady by byl postup, který by vedl k odlišnému zacházení s věřiteli ze stejné skupiny. Jestliže je však zacházeno odlišně s věřiteli s odlišným typem pohledávky, nejde o porušení zásady, ale naopak postup zcela v intencích insolvenčního zákona. Soud uzavírá, že samotná skutečnost, že je určitý typ pohledávky zákonem řazen mezi pohledávky za majetkovou podstatou (čímž věřiteli zajišťuje silnější postavení), zatímco jiné pohledávky nikoli, nezakládá porušení zásady rovného zacházení s věřiteli. Námitka je nedůvodná.

Soud shledal, že výsledek výše provedené interpretace relevantních ustanovení zákona o DPH a insolvenčního zákona, tedy že daňová povinnost vzniklá dlužníkovi (úpadci) postupem dle § 44 zákona o DPH je pohledávkou za majetkovou podstatou, je podložený i věcnými důvody. Předně je třeba zdůraznit, že se nejedná o ustanovení, jehož účelem by bylo zlepšit postavení státu jakožto věřitele úpadce. Jeho účelem je totiž „vrátit“ přiznanou daň na výstupu těm věřitelům, kteří poskytli úpadci zdanitelné plnění, z něhož přiznali daň na výstupu, ovšem pohledávka představující protiplnění k tomuto zdanitelnému plnění, jejíž součástí je i věřitelem přiznaná daň na výstupu, nebyla věřiteli úpadcem uhrazena. Tato úprava se vztahuje jen na věřitele, jejichž pohledávka se v insolvenčním řízení uplatňuje přihláškou. Úpadek dlužníka dopadá na věřitele velmi tíživě, neboť nejenže věřitelé poskytli dlužníkovi plnění, za které nedostali zaplacené (proto mají vůči úpadci pohledávku), ale navíc museli státu odvést daň na výstupu, aniž by přitom vzhledem k obecně nízké výtěžnosti konkurzů mohli očekávat výraznější uspokojení jejich pohledávky z výtěžku prodeje majetkové podstaty. Povinnost přiznat a zaplatit daň z těchto plnění nestíhá úpadce, nýbrž právě věřitele. Z hlediska státního rozpočtu tedy není důvodu, aby si stát prostřednictvím § 44 zákona o DPH sjednával v konkurzu výhodnější postavení oproti ostatním věřitelům.

Vzhledem k výše zmíněným tíživým dopadům dané situace na věřitele úpadce se stát rozhodl, že věřitelům uleví, a to tak, že jim „vrátí“ přiznanou daň na výstupu z plnění, která poskytli úpadci a z nichž jim plynou neuspokojené pohledávky přihlášené do konkurzu. Jde tedy o opatření, jehož účelem je podpořit cash-flow přihlášených věřitelů, tj. té skupiny věřitelů, jejichž pohledávky nejsou tzv. zapodstatové a jsou uspokojeny až z výtěžku zpeněžení majetkové podstaty, nikoliv průběžně. Peněžní prostředky, které stát „vyplatí“ věřitelům úpadce, si stát „vynárokuje“ u úpadce tím, že o stejnou částku sníží úpadcův nárok na odpočet daně na vstupu. Postavení státu při uplatňování této daňové pohledávky je pak „vylepšeno“ tím, že se jeho pohledávka považuje za pohledávku za majetkovou podstatou. Ani to nicméně státu negarantuje, že vůči úpadci vymůže vše, co na základě uvedeného ustanovení „vrátí“ úpadcovým věřitelům na DPH na výstupu. Účelem tohoto mechanismu není zajistit vymožení pohledávky státu, nýbrž „vrátit“ věřitelům daň na výstupu ze zdanitelného plnění, které jim založilo přihlášenou neuspokojenou pohledávku; státní

rozpočet v tomto mechanismu funguje pouze jako převodní článek, přičemž na sebe bere riziko, že mu v důsledku tohoto „převodu“ daňových povinností vznikne vůči úpadci nedobytná pohledávka. Je proto opodstatněné, aby takto vzniklá pohledávka státu měla charakter pohledávky za majetkovou podstatou. Pokud by tomu tak být nemělo, tj. pohledávka státu by byla běžnou pohledávkou, kterou by bylo třeba uplatnit přihláškou, pak by to jen znamenalo, že věřitel postoupí část své neuhrazené pohledávky odpovídající dani na výstupu státu, jehož vyhlídky na to, že bude tato pohledávka uspokojena, jsou pramalé (navíc v době vzniku pohledávky státu vůči úpadci již zpravidla ani nebude možné podávat přihlášky). Takový postup by byl evidentně na újmu státního rozpočtu, neboť by byl založen na „vracení“ věřiteli přiznané daně na výstupu v plném rozsahu, přičemž reálně vzniklá daňová povinnost by byla uhrazena pouze v řádu jednotek nebo několika málo desítek procent z výnosu zpeněžení majetkové podstaty.

Další žalobní námitkou je tvrzení žalobkyně, že postupem podle § 44 zákona o DPH dojde k dvojímu uspokojení pohledávky. Tuto námitku pak žalobkyně v reakci na vyjádření žalovaného k žalobě modifikovala tak, že žalovaným uvedený výklad (tedy že v případě následného uspokojení pohledávky z ní věřitel musí odvést daň a doručit daňový doklad dlužníku, který posléze může v dalším zdaňovacím období uplatnit odpočet) by mohl vést k situaci, že by dlužníku byla daň vrácena až po skončení insolvenčního řízení. Přitom pokud by si ji dlužník ponechal, nebo ji vydal některému věřiteli, došlo by k porušení zásady rovného a poměrného uspokojení všech věřitelů. Soud k tomu podotýká, že zásady insolvenčního řízení se uplatní pouze v rámci insolvenčního řízení. Jakmile insolvenční řízení skončí, zásada rovného postavení věřitelů přestává platit. Jestliže tedy dlužník po skončení insolvenčního řízení získá nějaké peníze či majetek, může s nimi naložit podle své vůle. Pokud si je ponechá, nebo je použije k uspokojení svého věřitele, nemůže to založit porušení zmiňované zásady. Tato námitka je proto nedůvodná.

Dále žalobkyně namítá, že podle výkladu § 44 odst. 1 zákona o DPH je věřitel oprávněn snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku pouze u pohledávek, které vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, což je výklad, který přijal i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 – 42. Opačný výklad by podle žalobkyně byl v rozporu s čl. 90 směrnice.

Otázka časového období, ve kterém musí pohledávka vzniknout, není podle názoru soudu sporná, neboť výklad zastávaný žalobkyní není logický. V legislativních textech je totiž obecně třeba vycházet z toho, že čas plyne od minulosti do budoucnosti. Jestliže by zákonodárce skutečně zamýšlel pro potřeby daného ustanovení počítat čas opačně, tzn. od minulosti do budoucnosti, musel to adresátům normy v textu ustanovení výslovně sdělit. K tomu však nedošlo a je tedy třeba vycházet z obvyklého významu slova „nejpozději“. Tento výklad je podpořen i skutečným smyslem tohoto ustanovení, jež poskytuje výhodu opravy daně věřitelům, kteří jednají v souladu s řádnou péčí hospodáře, tj. alespoň základním způsobem si prověřují solventnost svých dlužníků. Ten, kdo riskantně poskytuje na úvěr plnění osobě, která je již na pokraji úpadku, by neměl být zvýhodňován před tím, kdo vstoupil do obchodního vztahu v době, kdy ještě známky snížené solventnosti nemusely být zjevné. Je nelogické, aby nárok na opravu daně měly daňové subjekty, které vstoupily do obchodního vztahu s dlužníkem v době, kdy již bylo z insolvenčního rejstříku zřejmé, že došlo k zahájení

insolvenčního řízení a kdy se v insolvenčním rejstříku mohly seznámit s textem insolvenčního návrhu i jeho přílohami.

Soud poukazuje také na to, že v mezidobí došlo k přijetí zákona č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, který nabyl účinnosti dne 29. 7. 2016. Touto novelou bylo v § 44 odst. 1 zákona o DPH nahrazeno slovo „nejpozději“ slovy „v období končícím“. Soud si je vědom toho, že je povinen rozhodovat podle právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, avšak tato novela zákona o DPH upřesnila jeho ustanovení § 44 odst. 1 tak, aby byl jeho výklad napříště jednoznačný. V důvodové zprávě k tomuto zákonu (sněmovní tisk č. 717/0, bod 19) se k tomu uvádí: *„Navržená změna má za cíl pouze vyjasnit stávající úpravu zákona o dani z přidané hodnoty, jejím cílem není jakýkoli věcný posun této problematiky. Cílem vždy bylo umožnit daňovým subjektům opravovat pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení u pohledávek starších více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Tato úprava byla činěna ve prospěch věřitele. Při stanovení stáří pohledávek v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a mladších může docházet ke spekulativnímu vzniku pohledávek, které v konečném důsledku zaplatí stát a daňové subjekty jsou oproti státu značně zvýhodněny. Tímto stavem (pohledávky se stáří 6 měsíců a mladší) by docházelo k ekonomickým škodám státu a navíc by tento stav byl v hrubém nepoměru s ekonomickou teorií (ekonomická teorie naznačuje, že tržní subjekty již 1 rok před úpadkem jsou schopny detekovat tento úpadek a od detekce mění chování vůči subjektu, který s vysokou mírou pravděpodobnosti nebude solventní, jelikož se snaží o hotovostní úhrady, platby předem, značné zálohové úhrady atd.) a praxí, což se nové znění snaží napravit. Navrhovaná úprava je pouhým zpřesněním současného legislativního textu.“* Důvodová zpráva tak zpětně vysvětluje důvody, o kterých důvodová zpráva (sněmovní tisk č. 129/0) k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (jímž bylo ustanovení § 44 v tomto znění do českého právního řádu uvedeno) mlčela: tedy že zákonodárce tento výklad zamýšlel od počátku a pouze užití nikoli zcela jednoznačného výrazu „nejpozději“ dalo vzniknout i odlišným výkladům, které však ve své podstatě směřovaly zcela proti standardnímu určování běhu času i proti smyslu ustanovení § 44 zákona o DPH jako takového. Soud v této souvislosti poukazuje také na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, v němž se mimo jiné uvádí: *„pokud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu.“* Že v dané věci jde právě o poslední uvedenou situaci, je z důvodové zprávy k zákonu č. 243/2016 Sb. více než jasné.

Soud se je vědom opačné judikatury Nejvyššího správního soudu, tj. jeho rozsudků ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 – 42, a ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 190/2015 – 57. Tyto rozsudky však ještě nemohly reflektovat poslední novelizaci příslušného ustanovení, v souvislosti s kterou zákonodárce mj. osvětlil i důvody a okolnosti právní úpravy předchozí, v důsledku čehož je zřejmé, že závěry Nejvyššího správního soudu je třeba považovat za překonané. Proto se od nich soud také odchýlil. K tomu soud dodává, že Nejvyšší správní soud v obdobné věci rozhodoval také v rozsudku ze dne 15. 11. 2016, č. j. 6 Afs 117/2016 – 27, tedy již po účinnosti zákona č. 243/2016 Sb.; touto novelou, resp. důvody jejího přijetí se však Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku nezabýval, a proto ani tento rozsudek soudu nebrání v tom, aby právě okolnosti jejího přijetí vzal způsobem shora uvedeným v potaz.

Právní úpravu vyloženou shora uvedeným způsobem konečně soud nepovažuje ani za rozpornou s čl. 90 směrnice, neboť v odstavci 1 tohoto článku se výslovně uvádí, že podmínky, za nichž dojde ke snížení základu daně (tj. včetně podmínky časové), si mohou určit členské státy. Tuto žalobní námitku považuje soud za nedůvodnou.

Žalobkyně se svými námitkami neuspěla. Jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, krajský soud zamítl žaloby jako nedůvodné (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému pak žádné náklady řízení, jejichž náhradu by mu bylo možné přiznat, nevznikly.

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 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.

V Praze dne 21. července 2017

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Pavčina Švejdová