



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň Mgr. Kateřiny Bednaříkové a JUDr. Věry Balejové v právní věci žalobce **VOC Písek, s. r. o.**, se sídlem Pražská 286, Písek, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2016, čj. 11480/16/5300-21444-711972,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 15. 3. 2016, čj. 11480/16/5300-21444-711972 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 8. 2015, č. j. 1683526/15/2208-50522-304043, kterým byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 139 odst. 1 a § 90 daňového řádu vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 ve výši 5 334 Kč.

Proti napadenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 23. 5. 2016 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

Žalobce za spornou označil otázku, zda mu § 44 zákona o DPH umožňuje provést opravu daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení, je-li takový dlužník s žalobcem kapitálově spojenou osobou ve smyslu § 5a odst. 3 zákona. Žalobce je toho

názoru, že § 44 odst. 1 písm. c) bod 1 zákona o DPH není v souladu s přímo účinným a přednostně aplikovatelným čl. 90 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

Žalobce s poukazem na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) připomenul, že členské státy jsou povinny vykládat svou vnitrostátní úpravu eurokonformním způsobem. Jsou zároveň odpovědné za správnost implementace unijního práva, přičemž pochybení členských států v tomto směru může vést k nastoupení přímého účinku (nesprávně či neúplně) implementované směrnice.

Žalobce uvedl, že smyslem institutu opravy výše DPH podle § 44 zákona o DPH, jenž byl do české právní úpravy vnesen prostřednictvím novely č. 47/2011 Sb., je možnost snížení základu daně v případě nedobytných pohledávek, což plyne též z důvodové zprávy k citované novele zákona o DPH.

Tento institut má svůj předobraz v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, podle něhož také platí, že ke snížení základu daně dochází za podmínek stanovených členskými státy. Jedná se zároveň o vyjádření zásady, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatou úplatou (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 26. 1. 2012, *Kraft Foods Polska*, C - 588/10, ECLI:EU:C:2012:40).

Podle čl. 90 odst. 2 citované směrnice pak státy mohou postupovat odchylně od odstavce 1, přičemž Česká republika takovou odchylku uplatňovala do 31. 3. 2011, tedy do účinnosti shora citované novely zákona o DPH č. 47/2011 Sb. Žalobce je toho názoru, že uvedená unijní úprava umožňuje členským státům pouze dva možné postupy, a to buď za všech okolností snížit základ daně ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, nebo naopak snížení základu daně zcela zakázat ve smyslu odstavce 2 citovaného ustanovení. Tomuto závěru podle žalobce svědčí jazykový i systematický výklad, jakož i judikatura Soudního dvora (žalobce konkrétně cituje rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 5. 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, ECLI:EU:C:2014:328). Výjimka učiněná podle čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH přitom nemůže sloužit ani jako „blokové“ opatření pro zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem [žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 7. 1997, *Goldsmiths (Jewellers)*, C-330/95, ECLI:EU:C:1997:339]; takové opatření představuje podmínku podle čl. 90 odst. 1, resp. povinnost podle čl. 273 směrnice o DPH (srov. odstavce 25 a 33 rozsudku Soudního dvora ve věci *Kraft Foods Polska*), a zároveň musí mít co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH a nesmí být používáno způsobem zpochybňujícím neutralitu DPH.

Žalobce též poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 9. 2014, *GMAC UK*, C-589/12, EU:C:2014:2131, v němž Soudní dvůr přiznal přímý účinek čl. 11 části C odst. 1 první pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“); citované ustanovení je přitom obsahově totožné s čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH. Soudní dvůr tak podle názoru žalobce potvrdil, že posledně citované ustanovení ukládá členským státům povinnost upravit procesní postup pro snížení základu daně v případě neuhrazení pohledávky. Nedává však členským státům možnost upravit, v jakých případech může k takovému snížení daňového základu při neimplementaci odchylky ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH dojít. Skutečnost, že podmíněnost snížení základu daně podle čl. 90 odst. 1 této směrnice určitým statutem dlužníka je rozporná s unijním právem pak potvrdil též britský Odvolací soud ve věci *The*

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. British Telecommunications Plc ([2014] EWCA Civ 433; dostupné z: <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2014/433.html>). Z uvedeného dospěl žalobce k závěru, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH má v nyní posuzované věci přímý účinek, který jej opravňuje k provedení opravy výše DPH.

Žalobce konstatoval, že pokud by členské státy mohly na základě slovního spojení „za podmínek stanovených členskými státy“ obsaženého v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH rozhodovat o snížení či nesnížení základu daně v případě určitých pohledávek, nebyla by již rozumně odůvodnitelná existence odstavce 2 tohoto ustanovení. Formální obsah tohoto slovního spojení plyne též z rozsudku Soudního dvora ve věci *Almos Agrárkülkereskedelmi* (odstavce 37 až 39) ve spojení s rozsudkem tohoto soudu ve věci *Kraft Foods Polska* (odstavce 23 a 28). Žalobce analogicky poukázal také na čl. 131 směrnice o DPH, který členským státům dává toliko možnost procesně upravit osvobození od DPH, nikoli možnost osvobození nepřiznat.

Aplikaci výše uvedených principů podle názoru žalobce demonstruje rozsudek ve věci *Kraft Foods Polska*, v němž Soudní dvůr dovodil, že požadavek obdržení potvrzení o doručení opravného daňového dokladu představuje podmínku ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, resp. povinnost ve smyslu čl. 273 téže směrnice. Podle Soudního dvora by přitom neutralita DPH byla narušena za předpokladu, pokud by pro poskytovatele plnění bylo obdržení potvrzení o doručení daňového dokladu nemožné nebo nadměrně obtížné zajistit v přiměřené lhůtě. Nejsou tedy přípustná taková opatření, kvůli nimž by osoba povinná k dani byla nucena nést příslušnou daň jako náklad, aniž by měla možnost prokázat, že jimi uskutečněná plnění nejsou součástí transakcí spojených s daňovými podvody či úniky.

Žalobce konstatoval, že čl. 273 směrnice o DPH sice přiznává členským státům prostor k uvážení ve vztahu k „formalitám“ nezbytným pro snížení základu DPH za účelem zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, avšak tyto formality nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedených cílů (v této souvislosti žalobce odkázal na rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 10. 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, ECLI:EU:C:2010:627, a ze dne 22. 3. 2012, *Klub*, C-153/11, ECLI:EU:C:2012:163, a na v nich citovanou judikaturu).

Pro vše shora uvedené nemůže podle názoru žalobce podmínka obsažená v § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH představovat využití možnosti dané v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH a případně představuje podmínku podle čl. 90 odst. 1 této směrnice či povinnost podle čl. 273 tamtéž. Uvedená „podmínka propojenosti“ je také v rozporu se zásadou proporcionality, neboť paušálně vylučuje z možnosti provedení opravy celou výši základu DPH pro skupinu osob, aniž by jim umožňovala prokázat, „že jimi uskutečněné konkrétní plnění tímto únikem/druhem daňových úniků není zasaženo“. Uvedenou podmínkou je zároveň porušena neutralita DPH, neboť základ DPH je v případě dotčených osob trvale a bezpodmínečně stanoven v úrovni překračující skutečně inkasovanou úplatu a správce daně vybírá daň z „hypotetické“ úplaty. Žalovaný tak v rozporu s unijním právem zkrátí žalobce na jeho právu provést opravu DPH, což je zvláště očividné v situaci, kdy neexistují žádné indicie o možném daňovém úniku či vyhýbání se daňové povinnosti. Žalobce uzavřel, že vzhledem k existenci shora citované judikatury jde o otázku *acte éclairée*.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Předně uvedl, že žalobní námitky kopírují námitky odvolací, s nimiž se vypořádal již v rámci žalobou napadeného rozhodnutí; na jeho odůvodnění proto odkázal. Proporcionalita předmětné právní

úpravy obsažené v § 44 zákona o DPH a její slučitelnost s právem EU byla podle názoru žalovaného dostatečně testována již v průběhu legislativního procesu při přijímání novely zákona o DPH č. 47/2011 Sb. Žalovaný konstatoval, že Soudní dvůr v rozsudcích ve věcech *Almos Agrárkülkereskedelmi* a *Kraft Foods Polska* dovodil, že čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH umožňuje odchýlit se od pravidla stanoveného v odstavci 1 citovaného ustanovení v případě částečného či úplného nezaplacení ceny plnění. Podmínku podle § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH pak lze považovat právě za takovou přípustnou odchylku. Žalobce též s odkazem na judikaturu Soudního dvora vyjádřil nesouhlas s žalobcovým tvrzením, podle něhož uvedená podmínka je rozporná se zásadou proporcionality a zásadou neutrality DPH.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že sama skutečnost, že zákonodárce v rámci zákonodárného procesu vyjádřil svůj názor o bezrozpornosti přijímané právní úpravy s unijním právem nemůže představovat „*definitivní ani trvalý důkaz o existenci takové slučitelnosti*.“ Výlučnou pravomoc k posouzení této otázky má totiž pouze příslušný soud, a to buď sám či v součinnosti se Soudním dvorem formou řízení o předběžné otázce. Žalobce opakovaně shrnul shora citovanou judikaturu Soudního dvora a s poukazem na konkrétní případy konstatoval, že v minulosti již došlo k situacím, kdy se závěr o slučitelnosti přijaté právní úpravy s unijním právem ukázal později jako nesprávný. Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného znovu zopakoval svůj výklad shora citované judikatury Soudního dvora s tím, že Česká republika podle jeho názoru od 31. 3. 2011 již odchylku ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH neaplikuje. Žalobce dále setrval na svém stanovisku, podle něhož je uvedená podmínka rozporná se zásadou proporcionality a principem neutrality DPH.

Ze správního spisu zjistil krajský soud následující podstatné skutečnosti: Žalobce podal dne 30. 1. 2015 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014, v němž uplatnil opravu daně ve výši 474 365 Kč, v důsledku čehož vykázal nadměrný odpočet ve výši 469 031 Kč.

Finanční úřad pro Jihočeský kraj výzvou ze dne 25. 2. 2015 vůči žalobci zahájil postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. daňového řádu; správci daně totiž vyvstaly pochybnosti o oprávněnosti žalobcem provedené opravy výše daně, resp. o souladu této opravy s § 44 zákona o DPH. Podle zjištění správce daně totiž žalobce provedl opravu u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení (BDM, s. r. o.), s nímž byl kapitálově spojenou osobou ve smyslu § 5a odst. 3 zákona o DPH. Společnost BDM, s. r. o. byla přitom zároveň společníkem žalobce. Ten také nedoložil doručení daňových dokladů dlužníku a nepředložil správci daně coby přílohu daňového přiznání kopie daňových dokladů, u nichž opravu daně provedl. Při ústním jednání dne 17. 7. 2015 byl žalobce seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Vzhledem k tomu, že podle názoru správce daně žalobce shora popsané pochybnosti nerozptýlil, vyměřil mu platebním výměrem ze dne 11. 8. 2015, čj. 1683526/15/2208-50522-304043, daňovou povinnost ve výši 5 334 Kč.

Odvolání proti tomuto platebnímu výměru žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil. Podstatou odvolacích námitek žalobce byla argumentace, dle níž je úprava obsažená v § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH neslučitelná s čl. 90 a čl. 273 směrnice o DPH. Této argumentaci žalovaný nepřisvědčil s tím, že citovaná vnitrostátní úprava představuje výjimku, kterou čl. 90 odst. 2, resp. čl. 273 směrnice o DPH umožňuje.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen

„s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky § 51 odst. 1 s. ř. s.

Krajský soud předně poznamenává, že žalobce v podané žalobě nikterak nezpochybil skutkový stav zjištěný v průběhu daňového řízení. Krajský soud měl proto za zjištěné, že žalobce a společnost BDM, s. r. o. byly kapitálově propojenými osobami podle § 5a odst. 3 ve spojení s § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH. Spornou je pouze otázka slučitelnosti právní úpravy uplatnění opravy výše DPH obsažené v § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH s čl. 90 a čl. 273 směrnice o DPH, resp. otázka, zda žalobce v nyní projednávané věci mohl takovou opravu uplatnit či nikoliv.

Podle čl. 90 směrnice o DPH platí, že *1. 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. 2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.*

Podle § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH platí, že *plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat a zaplatit 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 věřitel a dlužník nejsou a ani v době vzniku pohledávky nebyli osobami, které jsou kapitálově spojenými osobami podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob.*

Žalobci lze v obecné rovině nepochybně přisvědčit potud, že v případě chybějící či nedokonalé implementace unijní směrnice může za určitých okolností taková směrnice nabýt tzv. přímého účinku (srov. například pilotní rozsudek Soudního dvora v dané otázce ze dne 4. 12. 1974, *Yvonne van Duyn*, C-41-74, ECLI:EU:C:1974:133). Ostatně, jak žalobce správně uvedl, Soudní dvůr v rozsudku ve věci *GMAC UK* přiznal přímý účinek čl. 11 části C odst. 1 prvnímu pododstavci již zrušené šesté směrnice, který čl. 90 odst. 1 nové směrnice o DPH obsahově odpovídá.

Samotná skutečnost, že Soudní dvůr v minulosti určitému ustanovení přiznal přímý účinek ve vztahu k právní úpravě některého z členských států, však neznamená, že takové ustanovení má přímý účinek vždy. Obecně totiž platí, že nastoupení přímého účinku směrnice je vždy podmíněno její nedostatečnou či nesprávnou implementací ve vnitrostátním právu konkrétního členského státu.

Soudní dvůr se ve věci *GMAC UK* vyjadřoval ve vztahu k britské právní úpravě, podle níž dodání motorového vozidla v rámci leasingové smlouvy se pro účely DPH považovalo za dodání zboží, avšak pokud toto vozidlo následně opětovně převzala leasingová společnost v případě platební neschopnosti konečného uživatele a bylo prodáno v dražbě, tento prodej za dodání zboží ani za poskytnutí služeb již považován nebyl. Soudní dvůr v této souvislosti konstatoval, že *„okolnost, že prodej vozidla v dražbě nebyl podle vnitrostátního práva posuzován jako dodání zboží nebo poskytování služeb, nemůže (...) vést k tomu, že osoba povinná k dani bude zbavena práva na snížení zdanitelné částky v případě částečného nebo úplného nesplacení ceny v souladu s čl. 11 částí C odst. 1 prvním pododstavcem šesté směrnice.“* Za této situace proto Soudní dvůr uzavřel, že členský stát osobě povinné k dani nemůže zakázat, *„aby se ohledně určitého plnění dovolávala přímého účinku tohoto*

ustanovení (pozn.: čl. 11 části C odst. 1 první pododstavec šesté směrnice) z důvodu, že se tato osoba povinná k dani může v případě jiného plnění týkajícího se téhož zboží dovolávat ustanovení vnitrostátního práva a že by kumulativní použití těchto ustanovení vedlo k celkovému daňovému výsledku, jehož by vnitrostátní právo ani šestá směrnice, pokud by se na tato plnění použily odděleně, nedocílily ani o něj neusilovaly.“

Z uvedeného vyplývá, že podstatou přiznání přímého účinku čl. 11 části C odst. 1 prvního pododstavce šesté směrnice byla ve věci *GMAC UK* skutečnost, že britské vnitrostátní právo v souvislosti s tímž zbožím zacházelo s pojmem „dodání zboží“ odlišně v případě různých plnění (konkrétně leasingového nájmu vozidla a jeho případného následného dražebního prodeje), a to v rozporu s čl. 5 šesté směrnice, který pro účely DPH uvedený pojem jednoznačně a jednotně definoval.

V případě úpravy obsažené v § 44 zákona o DPH se však jedná o typově zcela odlišnou situaci spočívající ve výslovném vynětí určité skupiny pohledávek z režimu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, a nikoli tedy o otázku implementace směrnicí kogentně definovaného pojmu; přímý účinek čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH proto na základě uvedeného nelze automaticky dovozovat. Krajský soud přitom neshledal, že by úprava obsažená v § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH aplikovaná v nyní projednávané věci byla s unijním právem – jak bude vyloženo dále – jakkoli v rozporu.

K tomu krajský soud úvodem konstatuje, že nelze bez dalšího vycházet z argumentace žalovaného, podle níž o bezrozpornosti úpravy obsažené v § 44 zákona o DPH s unijním právem svědčí již to, že prošla zákonodárným procesem, v němž byla slučitelnost projednávaného návrhu s právem Evropské unie zkoumána. Důsledkem takového přístupu by totiž bylo faktické vyloučení otázky slučitelnosti vnitrostátní úpravy s unijním právem ze soudního přezkumu. Zákonodárce by tak pouhým přijetím určité právní úpravy vázal soudy právním názorem, podle něhož vnitrostátní a unijní úprava jsou ve vzájemném souladu. To by ovšem zcela evidentně představovalo nejen vážné narušení principu dělby moci v demokratickém právním státě, nýbrž i zásady přednosti unijního práva (srov. k tomu rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 2. 1963, *Van Gend en Loos*, C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1, a na něj navazující judikaturu).

Zároveň krajský soud shledal, že ačkoli Soudní dvůr totožnou situaci jako v nyní projednávané věci doposud neřešil, jeho dosavadní a v odůvodnění tohoto rozsudku uvedená judikatura poskytuje dostatečná vodítka k výkladu shora citovaných ustanovení unijního práva; danou otázku tudíž krajský soud považoval za *acte éclairé*.

Samým jádrem žaloby, od něhož žalobce svou argumentaci dále odvíjí, je námitka, podle níž má čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH binární povahu, tj. členské státy se buď zcela podvolí režimu odstavce 1 tohoto článku a umožní snížení základu daně všem daňovým subjektům za (procesních) podmínek, které samy stanoví, nebo tento režim zcela opustí a pravidlo obsažené v odstavci 1 se tudíž v žádném případě neuplatní. S tímto závěrem se krajský soud neztotožnil.

Předně krajský soud v této souvislosti uvádí, že z jazykového výkladu citovaných ustanovení směrnice o DPH (jakkoli jde zpravidla pouze o určité prvotní přiblížení k obsahu interpretované normy) nikterak tato žalobcem namítaná dichotomie nevyplývá. Čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH totiž jednoduše stanoví, že se členské státy mohou od pravidla obsaženého v odstavci 1 citovaného ustanovení odchýlit v případech částečného či úplného nezaplacení

ceny plnění; nehovoří tedy například o tom, že by členské státy mohly pro případy nezaplacení ceny zcela či ve všech případech vyloučit pravidlo podle odstavce 1 z aplikace apod. Z ničeho proto neplyne, že by taková odchylka musela znamenat jediné bezvýhradné vyloučení všech případů nezaplacení ceny z režimu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.

Tomuto závěru ostatně nenasvědčuje ani relevantní judikatura Soudního dvora. Zásadním pro posouzení této otázky je žalobcem citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Almos Agrárkülkereskedelmi*. V něm soudní dvůr posuzoval situaci, kdy maďarské vnitrostátní právo nezahrnovalo mezi případy, v nichž je možné snížit základ DPH ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, částečné či úplné nezaplacení ceny plnění. Soudní dvůr k tomu v citovaném rozsudku uvedl následující:

„23 Druhý odstavec 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 dotýčný členský stát rozhodl, že uplatní odchylku stanovenou v čl. 90 odst. 2 uvedené směrnice.

24 Je třeba připustit, že na ustanovení vnitrostátního práva, které ve výčtu případů, v nichž se základ daně snižuje, nezahrnuje případ nezaplacení ceny plnění, je třeba pohlížet jako na výsledek rozhodnutí členského státu využít možnosti odchýlit se, která mu byla přiznána v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH.

25 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.“

Soudní dvůr dovodil, že absence nezaplacení ceny plnění ve výčtu případů, na něž se možnost snížení základu DPH vztahuje, představuje využití možnosti členských států odchýlit se podle čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH v těchto případech od pravidla obsaženého v odstavci 1 tohoto ustanovení. Z ničeho však neplyne, že by Soudní dvůr zároveň vyloučil, aby členské státy využily této možnosti pouze ve vztahu k určitým vymezeným případům nezaplacení ceny a ostatně ani žalobce pro podporu takového závěru nic konkrétnějšího neuvedl. Nadto je zřejmé, že připustil-li Soudní dvůr aktivaci výjimky podle čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH ve vnitrostátním právu mlčky, tj. prostým nezahrnutím určitého okruhu případů mezi ty, v nichž je možné základ DPH snížit, tím spíše je za využití uvedeného postupu nutno považovat situaci, kdy členský stát některé typy případů z možnosti takového snížení daňového základu vyloučí výslovně tak, jak učinil český zákonodárce.

Pro úplnost k tomu krajský soud poznamenává, že tento závěr dopadá pouze na situace nezaplacení ceny, na něž pamatuje čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH, a nemá vliv na bezpodmínečnou povinnost členských států umožnit plátcům DPH snížení základu této daně v ostatních případech, kdy tyto osoby po uzavření transakce neobdrží část nebo celé protiplnění, podle čl. 90 odst. 1 citované směrnice [srov. například odstavce 27 a 28 rozsudku Soudního dvora ve věci *Almos Agrárkülkereskedelmi* či odstavec 18 rozsudku Soudního dvora ve věci *Goldsmiths (Jewellers)*].

Ze samotné dikce § 44 zákona o DPH je přitom zjevné, že zákonodárce nezamýšlel odchýlný režim umožněný čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH zcela opustit. Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb. (sněmovní tisk 129/0, 6. volební období Poslanecké sněmovny) k tomu uvádí mimo jiné, že se jedná „o zavedení nové možnosti opravy výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníky (odběrateli) v insolvenčním řízení, a to v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace. Tento návrh aktivně reaguje na současnou ekonomickou situaci a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž cash-flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti.“ Zákonodárce tedy zamýšlel uvedenou právní úpravou ulevit podnikatelům v souvislosti s někdejší hospodářskou krizí avšak pouze v některých případech nezaplacených cen. Významným omezujícím faktorem možnosti opravy výše daně podle § 44 zákona o DPH je v této souvislosti především již sama skutečnost, že takovou opravu je možno provést pouze u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, a to navíc pouze u pohledávek vzniklých v zákonem vymezeném období. K témuž výkladu úmyslu zákonodárce ostatně dospěl v dané souvislosti i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2016, čj. 9 Afs 190/2015 - 57 (viz především odstavce [62] až [64]). Závěr žalobce, podle něhož se Česká republika rozhodla odchylku ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH neaplikovat, tudíž postrádá jakoukoli oporu.

Žalobce v jím podané žalobě taktéž předkládá názor, že vyloučení pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kteří jsou s daňovým subjektem kapitálově spojenými osobami podle § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH představuje „podmínku“ ve smyslu čl. 90 odst. 1, resp. „povinnost“ podle čl. 273 této směrnice. Ani této námitce krajský soud nepřisvědčil.

Na základě shora citované judikatury Soudního dvora je totiž nutné v této souvislosti učinit distinkci mezi tím, zda vnitrostátní právo vyčleňuje určitou skupinu pohledávek z možnosti snížení základu DPH *en bloc* a podmínkami (resp. povinnostmi), které je zapotřebí naplnit, aby k takovému – právem dovolenému – snížení mohl daňový subjekt přistoupit. Z povahy věci je pak zřejmé, že vyloučení určitého typu pohledávek ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH se může týkat pouze případů nezaplacení ceny (a to i jen případů některých jmenovitě specifikovaných), a to na rozdíl od podmínek stanovených členskými státy podle čl. 90 odst. 1 této směrnice (či povinností podle čl. 273 směrnice o DPH), které se mohou vztahovat na všechny případy, na něž čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH pamatuje.

Zatímco například ve věci *Goldsmiths (Jewellers)* Soudní dvůr pracoval s vyloučením určitého typu pohledávek z možnosti snížení základu DPH (konkrétně se jednalo o pohledávky splatné v naturáliích) coby s výjimkou ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH (obdobně srov. rozsudek Soudního dvora ve věci *Almos Agrárkölkereskedelmi* ve vztahu ke všem nezaplaceným pohledávkám), ve věci *Kraft Foods Polska* Soudní dvůr posuzoval slučitelnost požadavku pro snížení základu DPH při nezaplacení ceny spočívajícího v předložení potvrzení doručení faktury dlužníku s unijním právem, přičemž tento požadavek hodnotil jako „podmínku“ ve smyslu čl. 90 odst. 1, resp. „povinnost“ podle čl. 273 této směrnice.

Na základě uvedeného krajský soud uzavírá, že vyloučení možnosti uplatnit opravu výše DPH v případech, kdy věřitel a dlužník jsou kapitálově spojenými osobami podle § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH představuje odchylku ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH; jedná se totiž o vyloučení určité jasně definované skupiny pohledávek z režimu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH a nikoliv o pouhou úpravu „podmínek“ ve smyslu procesních

pravidel pro možnost snížení základu DPH podle posledně citovaného ustanovení. Uvedenou odchylnou úpravu tudíž nelze považovat za „podmínku“ ve smyslu čl. 90 odst. 1 či snad „povinnost“ podle čl. 273 této směrnice. Odkazy žalobce na judikaturu Soudního dvora týkající se posledně citovaných ustanovení jakož i žalobcova argumentace v tomto směru proto postrádají ve vztahu k nyní projednávané věci relevanci.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž odchylka učiněná ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH nemůže sloužit jako „blokové“ opatření pro zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, jak žalobce dovodil z rozsudku Soudního dvora ve věci *Goldsmiths (Jewellers)*.

Soudní dvůr se v posledně uvedeném rozsudku zabýval situací, kdy britské právo vylučovalo z možnosti uplatnit snížení základu DPH pohledávky splatné v naturáliích, což britská vláda zdůvodnila větším rizikem vyhýbání se daňové povinnosti u tohoto typu závazků. Soudní dvůr za této konkrétní situace uvedl, že takové opatření překročilo míru nezbytnou pro zabránění daňovým únikům a zároveň bezdůvodně rozlišovalo mezi dvěma typy transakcí, které jsou z hlediska ekonomického a obchodního totožné. Soudní dvůr proto uzavřel, že čl. 11 části C odst. 1 druhý pododstavec šesté směrnice neumožňuje vyloučení nezaplacených plnění vyjádřených v naturáliích tehdy, pokud by tato plnění jinak pro snížení základu DPH mohla být použita, kdyby byla vyjádřena v penězích.

V nyní projednávané věci je však situace zcela odlišná, neboť § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH nečiní bezdůvodných rozdílů mezi ekonomicky a obchodně srovnatelnými typy pohledávek. Citované ustanovení totiž cílí na velmi specifické případy, neboť vylučuje z možnosti provedení opravy výše DPH pouze pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení, kteří jsou s plátcem daně (věřitelem) kapitálově spojeni podle § 5a odst. 3 zákona o DPH „s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob“. Jde tedy o situace, kdy věřitel i dlužník mohou mít díky uvedenému kapitálovému spojení společný zájem na tom, aby dlužník v insolvenci své pohledávky vůči věřiteli nezaplatil, a věřitel tudíž mohl uplatnit opravu daně a v důsledku toho i případný nadměrný odpočet (zjednodušeně lze říci, že jde o situace, kdy je věřitel fakticky „sám sobě dlužníkem“, resp. situace, v nichž se díky propojení věřitele a dlužníka povaha takového věřitelsko-dlužnický vztahu do značné míry stírá).

Vzhledem k limitu potřebného pro aktivaci výjimky podle § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH ve výši „25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv“ pak ani nelze bez dalšího automaticky dovodit, že by uvedené opatření překročilo nezbytnou míru pro zabránění daňovým únikům; naopak lze díky němu usoudit, že zákonodárce mezi zájmy daňových subjektů (věřitelů) a zájmem na výběru DPH vyvažoval a požadavek co možná nejmenšího dopadu na cíle a zásady směrnice o DPH náležitě zohlednil.

Pro shora uvedené shledal krajský soud nedůvodnými též námitky, dle nichž § 44 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH porušuje zásadu proporcionality, neboť daňový subjekt nemá možnost prokázat, že se neúčastní na daňovém podvodu a ani se nevyhýbá daňové povinnosti, a zásadu neutrality DPH, jelikož její základ má být tvořen skutečně přijatým protiplněním. Umožňuje-li totiž unijní právo vyloučit z možnosti snížení základu DPH nezaplacené pohledávky zcela a bez výjimky, lze jen stěží spatřovat porušení uvedených zásad v tom, že členský stát v dané souvislosti vyloučí z této množiny pouze pohledávky určitého typu. Naopak jakýkoli krok členského státu směřující k zahrnutí (alespoň) určitého okruhu pohledávek pod možnost snížení základu DPH ve smyslu čl. 90 odst.

l směrnice o DPH, a to i krok částečný (jaký zvolil český zákonodárce), představuje přiblížení k maximálnímu naplnění cílů této směrnice včetně uvedených zásad. Za situace, kdy směrnice o DPH takový krok po členských státech nevyžaduje, by ovšem bylo absurdní členskému státu, resp. zákonodárci vytýkat, že v této souvislosti zvolil pouze určité dílčí řešení.

K žalobcovu odkazu na rozsudek britského Odvolacího soudu ve věci *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. British Telecommunications Plc* krajský soud pro úplnost uvádí, že není právním názorem vnitrostátního soudu jiného členského státu Evropské unie vázán. Nadto uvedený soud v tehdejší případě za rozpor s unijním právem považoval mimo jiné situaci (na niž zřejmě žalobce odkazuje), kdy byly z možnosti snížení základu DPH bezdůvodně vyloučeny nízké pohledávky za dlužníky, kteří podle britského práva nebyli považováni za insolventní, ačkoli tyto pohledávky byly s velkou pravděpodobností nedobytné. Jednalo se tedy o situaci zcela odlišnou než v nyní projednávané věci a na základě názoru britského Odvolacího soudu proto nelze usuzovat, že by snad rozporem s unijním právem měla trpět i v případě žalobce aplikovaná česká právní úprava.

Krajský soud uzavírá, že správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud žalobci opravu DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 neumožnili. Jak bylo odůvodněno shora, krajský soud zhodnotil, že § 44 odst. 1 písm. c) bod. 1 zákona o DPH je plně slučitelný s komunitárním právem, a proto žalobci nepřisvědčil v tom, že by na jeho případ měl dopad přímý účinek směrnice o DPH, jehož se žalobce dovolával.

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 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 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. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 27. července 2017

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdná Jaroslava