



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **Burián & Penka, insolvence, v.o.s.**, se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, insolvenční správce dlužníka Konsorcium B+K, s.r.o., v likvidaci, se sídlem Brněnská 252/29, Šlapanice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.4.2014, č. j. 8789/14/5000-14303-701848,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2.4.2014, č.j. 8789/14/5000-14303-701848, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalobci se právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává**.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2.4.2014, č. j. 8789/14/5000-14303-701848, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí o přeplatku vydanému Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dne 27.11.2013 pod č.j. 3656490/13/3005-24901-701986, kterým správce daně nevyhověl požadavku žalobce na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 8 326 605 Kč.

I. Podstata věci

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že mezi pohledávky za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“), patří i pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty. Mezi pohledávky za majetkovou podstatou lze tedy řadit i pohledávky vzniklé správci daně z titulu opravy podle § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), vůči dlužníkovi v insolvenčním řízení. V důsledku zdanitelného plnění, které představuje oprava provedená podle § 44 odst. 1 zákona o DPH, vzniká dlužníkovi nově daňová povinnost. Dlužník musí tuto povinnost vykázat a vypořádat v daňovém přiznání za zdaňovací období, k němuž se vztahuje, tj. v období, ve kterém byla provedena oprava podle § 44 odst. 1 zákona o DPH. V daném případě byla po datu účinnosti rozhodnutí o úpadku podána daňová tvrzení, v jejichž rámci byla provedena oprava pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44 odst. 5 zákona o DPH).

Vlastní daňové pohledávky v souhrnné výši 11 449 357 Kč jsou pohledávkami za majetkovou podstatou, byly vyměřeny konkludentně, a to ke dni 1.11.2011, 4.11.2011, 19.12.2011 a 31.1.2012 podle řádných daňových přiznání (za zdaňovací období září, květen a srpen 2011) a dodatečného daňového přiznání (za zdaňovací období květen 2011). Tyto daňové pohledávky podle žalovaného vznikly po datu 21.1.2011, tedy po účinnosti rozhodnutí o úpadku. Po datu účinnosti rozhodnutí o úpadku podal žalobce dne 25.4.2012 řádné daňové přiznání za zdaňovací období měsíce března roku 2012 s vykázaným nadměrným odpočtem ve výši 8 326 605 Kč. K jeho konkludentnímu vyměření došlo ke dni 25.4.2012. Žalobci tak nemohl vzniknout žádný vratitelný přeplatek, který by správce daně opravňoval k postupu podle § 155 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku správce daně evidoval nedoplatek na osobním daňovém účtu v souhrnné výši 11 449 357 Kč, který správce daně oprávněně evidoval jako pohledávku za majetkovou podstatou.

Žalovaný zdůraznil, že pokud jde o výkladové stanovisko č. 6 expertní pracovní skupiny Ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo ze dne 4.10.2011, na které odkazoval žalobce v odvolání, tak to není pro žalovaného

závazným pramenem práva a žalovaný zastává výše rekapitulovaný výklad, opírající se o § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona.

Závěry žalovaného nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že závěr žalovaného, že žalobci nevznikl vratitelný přeplatek, je nesprávný. Vratitelný přeplatek ve výši 8 326 605 Kč vznikl v souvislosti s opravou pohledávek žalobce za svým dlužníkem v insolvenčním řízení (§ 44 zákona o DPH).

Správce daně uplatnil proti žalobci pohledávku ve výši 11 449 357 Kč, kterou považuje za pohledávku za majetkovou podstatou, a to dopisem ze dne 5. 5. 2012, tedy v době, kdy posuzovaná daňová povinnost dlužníka neměla povahu pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu insolvenčního zákona.

Navrhovaný přeplatek představuje vratitelný přeplatek, neboť pohledávka správce daně a nárok na vrácení přeplatku nejsou vůči sobě jakkoli vzájemně uplatnitelné (započitatelné), a tedy nelze použít přeplatek na úhradu daňového nedoplatku podle § 154 daňového řádu. Postup správce daně je v rozporu s § 5 písm. b) insolvenčního zákona a ústavními principy rovnosti účastníků řízení. Kromě toho, že představuje znevýhodnění ostatních věřitelů, má žalobce za to, že takový postup obecně snižuje možnosti insolvenčního správce získat do majetkové podstaty finanční plnění, na které by měl jinak nárok. Je zřejmé, že každé insolvenční řízení bude zatíženo opravami výše daní a v tomto kontextu bude docházet ke vzniku pohledávek za majetkovou podstatou a odčerpávání peněžitých prostředků z majetkových podstat. Nelze pominout, že použití přeplatku žalobce na úhradu nedoplatku bylo učiněno v době, kdy posuzovaná daňová povinnost dlužníka neměla povahu pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu insolvenčního zákona.

Žalobce namítá, že účelem § 44 zákona o DPH není odčerpávat prostředky z majetkových podstat opravami DPH prováděnými dlužníkem ve zdaňovacích obdobích následujících po rozhodnutí o úpadku a preferovat tak stát před ostatními věřiteli, kteří se uspokojují až v rozvrhu, nýbrž snížit u dodavatelů zboží a služeb, které dlužník neuhradil, dopady druhotné platební neschopnosti, což plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č.j. 9 Afs 69/2012 - 4.

V replice žalobce zdůraznil, že v návaznosti na vývoj aplikační praxe § 44 zákona o DPH se ustálil názor, že opravu výše daně podle § 44 zákona o DPH je možné provést pouze u zdanitelných plnění poskytnutých po 1.4.2011, resp. ji nelze provést u pohledávek vzniklých před 1.4.2011 (Dodatek č. 1 ze dne 26. 4. 2013 k Informaci GFŘ č.j. 23 024/11-3210-010165 ze dne 22. 7. 2011).

V reakci na výzvu soudu ke sdělení stanoviska v souvislosti s právními závěry učiněnými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17.6.2016, č.j. 4 Afs 31/2016-26, žalobce zaslal své vyjádření, kde označil užití znění § 168 odst. 2

písm. e) insolvenčního zákona ve znění po novele provedené zákonem č. 294/2013 Sb., na řízení zahájená před tímto datem za retroaktivní a poukázal na předchozí rozsudek zdejšího soudu, resp. jeho pasáž, kterou zdejší soud vyslovil *obiter dictum* v této věci, která se shoduje se závěry recentního rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5.8.2016, č.j. 4 Afs 91/2016-41.

Na základě výše uvedených argumentů žalobce navrhuje, aby soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Na svém procesním stanovisku pak setrval po celou dobu řízení před soudem.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že si je vědom, že k nabytí účinnosti novely insolvenčního zákona došlo až ke dni 1.1.2014, tedy po vydání rozhodnutí o přeplatku. Nicméně i před nabytím účinnosti této novely bylo možné pohledávku správce daně vzniklou opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení považovat za pohledávku za majetkovou podstatou. Novelou došlo podle žalovaného ke zpřesnění textu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona tak, aby tato skutečnost z textu přímo vyplývala. Vlastní daňové povinnosti ve výši 11 449 357 Kč tak bylo možno již před účinností novely insolvenčního zákona subsumovat pod § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Zákonodárce přitom koncepci preference státu před ostatními věřiteli novelou insolvenčního zákona jednoznačně naplnil. Princip obsažený v § 5 písm. b) insolvenčního zákona nelze v intencích důvodné zprávy k insolvenčnímu zákonu vykládat jako protikladný nebo odporující dalším zásadám promítnutým v textu zákona, ať již výslovně jako další obecná zásada či formulace určitého věcného řešení. Tímto řešením je právě vzájemné započtení těchto pohledávek za podstatou.

Uvedené argumenty žalovaný zdůraznil i ve svém vyjádření k právním závěrům učiněným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17.6.2016, č.j. 4 Afs 31/2016-26, s tím, že považuje za ústavně konformní výklad, že se § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění po 1.1.2014 použije i na insolvenční řízení zahájená před 1.1.2014. I před nabytím účinnosti zákona č. 294/2013 Sb., bylo podle žalovaného možné požadovat pohledávku správce daně za pohledávku za majetkovou podstatou, přestože nebyla v insolvenčním zákoně explicitně zmíněna.

Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou, a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Průběh řízení před soudem

Soud již o žalobě jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 27.1.2016, č.j. 62 Af 39/2014-38, kterým rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť není zřejmé, zda původní zdanitelná plnění podléhala zákonu o DPH ve znění účinném po jeho novelizaci provedené zákonem č. 47/2011

Sb. či nikoli. Pak ovšem nebylo možné mít skutkově postaveno najisto, zda žalobce mohl mít z důvodu postupu podle § 44 odst. 1 a 5 zákona o DPH ve znění účinném od 1.4.2011 daňový nedoplatek a daňový přeplatek.

Obiter dictum soud zdůraznil, že ze zákazu retroaktivity plyne, že žádná nová právní úprava nemůže vyvolávat hmotněprávní účinky v tom smyslu, že by měnila vznik určitého právního vztahu nebo následky právního vztahu, které nastaly přede dnem její účinnosti. Ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, které s účinností od 1.1.2014 kvalifikuje pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení jako pohledávky za majetkovou podstatou, má podle názoru soudu hmotněprávní charakter. Na nyní posuzovanou věc tedy tato právní úprava nedopadá (o žádosti o vrácení přeplatku bylo rozhodnuto dne 27.11.2013, tedy před účinností zákona č. 294/2013 Sb., kterým se mění insolvenční zákon výše citovaným způsobem).

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudek krajského soudu zrušil.

Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 17.6.2016, č.j. 4 Afs 31/2016-26, zdůraznil, že v řízení o žádosti dle § 155 odst. 2 daňového řádu, o vrácení přeplatku vzniklého v souvislosti s opravou výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty již nelze posuzovat zákonnost těchto oprav provedených daňovým přiznáním, byla-li na jeho základě pravomocně vyměřena daň platebním výměrem podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Daňový přeplatek a nedoplatek byly stanoveny pravomocnými platebními výměry, z nichž byly správní orgány povinny vycházet v řízení o vrácení přeplatku, a v tomto řízení tak již nebyl prostor se zabývat vznikem a výší předmětného daňového nedoplatku a přeplatku. Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil s krajským soudem v tom, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné z toho důvodu, že se žalovaný nezabýval tím, zda mohl z titulu oprav postupem podle § 44 odst. 1 a 5 zákona o DPH ve znění účinném od 1.4.2011 vzájemně započitatelný přeplatek a nedoplatek vzniknout.

Nejvyšší správní soud se však naopak ztotožnil s krajským soudem v tom, že judikatorní a aplikační praxe se ustálily na názoru, že nebylo možné provádět opravy výše daně postupem podle § 44 zákona o DPH u zdanitelných plnění uskutečněných před 1.4.2011. Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že bude na krajském soudu, aby vyhodnotil, zda správní orgány postupovaly správně, když provedly vzájemné započtení daňového přeplatku a nedoplatku žalobce. Především bude muset krajský soud posoudit otázku, zda je nutné na posuzovanou věc aplikovat § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění do 31.12.2013, popř. ve znění po tomto datu, a bude se rovněž zabývat výkladem přechodných ustanovení zákona č. 294/2013 Sb., případně včetně posouzení otázky ústavní konformity těchto přechodných ustanovení. V této souvislosti bude krajský soud vycházet z toho, že vzhledem k právní úpravě obsažené v § 44 odst. 1 a 5 zákona o DPH je zřejmé, že veškerá zdanitelná plnění, na základě nichž byly žalobcem provedeny opravy – snížení daně na vstupu dle § 44 odst. 5 zákona o DPH, musela

být uskutečněna před rozhodnutím o úpadku, proto nebylo nutné, aby správní orgány ve svých rozhodnutích v řízení o žádosti o vrácení přeplatku tuto otázku zjišťovaly.

Zdejší soud tedy posoudil důvodnost žaloby opětovně, vázán ve smyslu § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným rozsudku ze dne 17.6.2016, č.j. 4 Afs 31/2016-26.

V. Právní posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci žalobních bodů, jak je uplatnil žalobce v podané žalobě podle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného, přičemž rozhodoval bez nařízení jednání za splnění podmínek ve smyslu § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 21.2.2011 byl zjištěn úpadek společnosti Konsorcium B+K, s.r.o. a na její majetek byl prohlášen konkurz. V období po zjištění úpadku podal žalobce řádná daňová tvrzení za zdaňovací období měsíce května, srpna a září roku 2011 a dodatečné daňové tvrzení za zdaňovací období měsíce května roku 2011 na vlastní daňovou povinnost v souhrnné výši 11 449 357 Kč, a to v souvislosti s opravami pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy žalobce jako dlužník snížil svoji daň na vstupu podle § 44 odst. 5 zákona o DPH. Zároveň žalobce podal i řádné daňové tvrzení za zdaňovací období měsíce března roku 2012 s nárokem na odpočet daně ve výši 8 326 605 Kč. Tento nadměrný odpočet vznikl podle § 44 odst. 1 zákona o DPH, a to v souvislosti s opravou výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení, společností Petrol Tech, s.r.o. v likvidaci, a byl vyměřen konkludentně (platební výměr na DPH č.j. 471707/12/293511701986). Dne 11.9.2013 žalobce požádal o vydání vratitelného přeplatku do majetkové podstaty dlužníka, přičemž správce daně žádosti nevyhověl s tím, že nevznikl vratitelný přeplatek, protože požadovaná částka přeplatku byla použita k částečné úhradě nedoplatku, pohledávky za majetkovou podstatou, ve výši 11 449 357 Kč, vyměřené konkludentně na základě oprav podle § 44 odst. 5 zákona o DPH.

Předmětem řízení v posuzované věci je tedy zákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 2.4.2014, kterým zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně, jímž nebylo vyhověno požadavku žalobce na vrácení přeplatku na DPH ve výši 8 326 605 Kč.

Nutno zdůraznit, že o žádosti o vrácení přeplatku bylo rozhodnuto dne 27.11.2013, tedy před účinností zákona č. 294/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 312/2006 Sb., o insolvenčních správcích,

ve znění pozdějších předpisů, kterým došlo k novelizaci insolvenčního zákona tak, že od 1.1.2014 platí, že pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona 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.

Žalovaný však postup správce daně považoval za správný z toho důvodu, že byt' předchozí insolvenční zákon mezi pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, výslovně nejmenoval pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty, jde o pohledávky vzniklé správci daně z titulu opravy podle § 44 zákona o DPH vůči dlužníkovi v insolvenčním řízení. Podle žalovaného oprava provedená podle § 44 odst. 1 zákona o DPH představuje zdanitelné plnění, v důsledku čehož vzniká dlužníkovi nově daňová povinnost.

Zmínil-li Nejvyšší správní soud ve svém zrušovacím rozsudku i otázku případné ústavnosti přechodných ustanovení zákona č. 294/2013, kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 312/2006 Sb., o insolvenčních správcích, ve znění pozdějších předpisů, tak pokud podle čl. II přechodných ustanovení citovaného zákona platí, že *„zákon č. 182/2006 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona platí i pro insolvenční řízení zahájená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, právní účinky úkonů, které v insolvenčním řízení nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány“*, jedná se o ustanovení, ohledně něhož zdejší soud nemá pochybnosti o ústavnosti. Je nutno jej však v konkrétních případech interpretovat a aplikovat ústavně konformním způsobem, se zohledněním zákazu retroaktivity, např. v intencích bodu 38 nálezu Ústavního soudu ze dne 15.9.2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 či nejnověji rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5.8.2016, č.j. 4 Afs 91/2016-41).

Podle § 44 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1.4.2011, je 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“), oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že plátce, vůči kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen „dlužník“), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku [písm. a)], že 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 [písm. b)], 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, osobami blízkými,

nebo společníky téže společnosti, jsou-li plátcí [písm. c)], a dále, že věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1 zákona o DPH [písm. d)].

Podle § 44 odst. 5 zákona o DPH, ve znění účinném od 1.4.2011, pokud provede věřitel 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.

Čl. II přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, stanoví, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících, se použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak.

Nutno zdůraznit, že soudu v tomto řízení nepřísluší hodnotit existenci a zákonnost daňového nedoplatku a přeplatku, o jejichž existenci již bylo pravomocně rozhodnuto v jiných řízeních, než v řízení o vrácení daňového přeplatku. Zákonnost rozhodnutí správce daně – platebních výměrů, na základě kterých vznikl žalobci daňový nedoplatek, nebyla ani žalobcem ani opravnými či dozorčími prostředky správních orgánů jakkoliv zpochybněna. Správce daně a žalovaný tak byli v posuzované věci povinni při posouzení žádosti žalobce o vrácení přeplatku z obsahu uvedených výměrů v posuzované věci vycházet, neboť v okamžiku jejich rozhodování byly tyto platební výměry v právní moci.

Podstatou věci je tedy problematika posouzení povahy pohledávek vzniklých opravou výše daně podle § 44 ZDPH ve vztahu k insolvenčnímu řízení.

Podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ve znění rozhodném pro nyní posuzovanou věc, jsou pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po zahájení insolvenčního řízení nebo po vyhlášení moratoria, daně, poplatky, a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

Soud tedy vymezené právní otázky s ohledem na právní názor Nejvyššího správního soudu a s ohledem na již svůj dříve *obiter dictum* vyslovený právní názor posoudil věc následovně.

Insolvenční řízení spočívá zejména na těchto zásadách: 1. insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn a aby se dosáhlo rychlého, hospodárního a co nejvyššího uspokojení věřitelů, 2. věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti [§ 5 písm. a) a b) insolvenčního zákona]. Věřitelé, kteří své pohledávky uplatňují podáním přihlášky, se uspokojují v závislosti na způsobu řešení úpadku, a to rozvrhem při konkurzu, plněním reorganizačního plánu při reorganizaci nebo plněním při oddlužení. Naopak pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky naroven jim postavené se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku jako přednostní před

pohledávkami přihlašovanými. Samostatně se pak uspokojují pohledávky zajištěných věřitelů. Vedle pohledávek uspokojovaných v insolvenčním řízení existuje skupina pohledávek, které se v insolvenčním řízení neuspokojují vůbec. Ústavní soud dále v nálezu ze dne 7.4.2005, sp. zn. I. ÚS 544/2002, č. 76/2005 Sb. ÚS, zdůraznil, že pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné.

Zákon o DPH v § 44 přitom upravuje s účinností od 1.4.2011 možnost věřitelů opravit (snížit) DPH na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku a související povinnost těchto dlužníků si ve stejném rozsahu opravit (snížit) DPH na vstupu. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11.4.2013, č.j. 9 Afs 69/2012-47, č. 2856/2013 Sb. NSS, zdůraznil, že samotnou opravu, provedenou podle § 44 zákona o DPH, nelze považovat za samostatné zdanitelné plnění, a dále uvedl, že „[z]ákonem stanovené oprávnění provést opravu daně na výstupu není ničím jiným, než právem dodavatele (věřitele) snížit jím uplatněnou daň na výstupu, která již byla věřitelem uplatněna s ohledem na zboží a služby jím v minulosti dodané. Původně uskutečněné zdanitelné plnění nedozná v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby, jak se snaží navodit stěžovatel. Posouzená oprava je navázána pouze na daň uplatněnou z původně uskutečněného zdanitelného plnění a její samotné provedení nemá žádný jiný důsledek než právě snížení původně uplatněné daně. Důsledkem koncepce zvolené zákonodárcem je proto pouze to, že se snížení již uplatněné daně na výstupu daňově projeví nejdříve ve zdaňovacím období, kdy jsou splněny podmínky pro tuto opravu (nejpozději do tří let od uskutečnění původního zdanitelného plnění), a ovlivní tak celkovou výši daňové povinnosti deklarované za jiné zdaňovací období, než ve kterém bylo uskutečněno původní plnění. Argumentace stěžovatele, dle které „přechodné ustanovení tak neříká nic jiného, než že opravu výše daně u pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení nelze provést ve zdaňovací období před dnem 1. 4. 2011, čímž se ale dopad tohoto přechodného ustanovení ve vztahu k § 44 zákona o DPH vyčerpává“, nemůže obstát. Zdaňovací období předcházející dni 1. 4. 2011 (jak měsíční, tak čtvrtletní) uplynula k 31. 3. 2011; pokud by tedy chtěl věřitel vztáhnout v budoucnu provedenou opravu ke zdaňovacímu období předcházejícímu novele, musel by tak učinit pouze prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, což ovšem není vzhledem ke zvolené koncepci § 44 zákona o DPH vůbec možné, a to bez ohledu na existenci či neexistenci uvedeného přechodného ustanovení.“ (rozsudek ze dne 11.4.2013, č.j. 9 Afs 69/2012-47, č. 2856/2013 Sb. NSS).

Ostatně právě citovaný názor je souladný i se zněním § 21 odst. 1 zákona o DPH (podle něhož daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak), který váže vznik daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Za pohledávku za majetkovou podstatou lze tak považovat pouze daň vztahující se ke zdanitelným

plněním uskutečněným až po rozhodnutí o úpadku. Takovou pohledávkou nicméně není pohledávka správce daně vzniklá opravou daně ve smyslu § 44 odst. 5 zákona o DPH, neboť se reálně vztahuje k daňové povinnosti žalobce za období ještě před účinností rozhodnutí o úpadku (viz bod 23 zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu).

Nic na tom nemění ani skutečnost, že zákonem č. 294/2013 Sb. bylo ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona s účinností od 1.1.2014 doplněno tak, že pohledávky vzniklé opravou výše daně v případech předpokládaných § 44 zákona o DPH jsou pohledávkami za majetkovou podstatou.

Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 16.10.2008, č.j. 7 Afs 54/2006 – 155, č. 1778/2009 Sb. NSS: „[...] 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.“ Zákonodárce v důvodové zprávě k zákonu č. 294/2013 Sb. uvádí: „Na základě rozhodnutí vlády ze dne 27.2.2013 byla do § 168 odst. 2 písm. e) návrhu zákona doplněna jako zapodstatová pohledávka i oprava výše daně v případech předpokládaných § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.“ Z textu zákona ani z důvodové zprávy nelze dovozovat, že by se v tomto případě ze strany zákonodárce jednalo o pouhé formulační vyjasnění toho, co se rozumí pohledávkou za majetkovou podstatou. Jde tedy o doplnění a rozšíření okruhu pohledávek ve smyslu § 168 odst. 2 insolvenčního zákona (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.8.2016, č.j. 4 Afs 91/2016-38).

Výklad zastávaný žalovaným v napadeném rozhodnutí tedy odporuje zákazu retroaktivity, podle něhož žádná nová právní úprava nemůže vyvolávat účinky, jež by se zpětně odrazily ve vzniku či následcích právního vztahu. Přitom v případě § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona lze tyto hmotněprávní účinky dozajista shledávat, neboť toto ustanovení upravuje, která pohledávka bude uspokojována v rámci insolvenčního řízení a v jakém pořadí. Na tomto ustanovení závisí, zda konkrétní věřitel bude uspokojen či nikoliv.

S ohledem na shora uvedené lze uzavřít, že na nyní posuzovanou věc právní úprava insolvenčního zákona s účinností od 1.1.2014 nedopadá (o žádosti o vrácení přeplatku bylo rozhodnuto dne 27.11.2013, tedy před účinností zákona č. 294/2013 Sb., kterým se mění insolvenční zákon výše citovaným způsobem).

Soud tedy uzavírá, že správce daně i žalovaný zaujali nesprávný názor, že pohledávky správce daně na zaplacení daňového nedoplatku DPH za zdaňovací období květen, červen a září 2011 jsou pohledávkami za majetkovou podstatou, a provedli tak nesprávně jejich započtení v rozporu s § 242 odst. 3 daňového řádu a následně zamítli žalobcovu žádost o vrácení přeplatku na DPH.

Soud proto žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a ve smyslu § 78 odst. 4 tohoto zákona vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.) a bude se tedy opětovně zabývat žádostí

žalobce o vrácení přeplatku, přičemž bude vycházet z toho, že pohledávky správce daně na zaplacení daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011, červen 2011 a září 2011 nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona.

V. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto soud vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů; to by měl úspěšný žalobce, kterému však žádné náklady nevznikly, a to ani v řízení před zdejším soudem, tak ani před Nejvyšším správním soudem.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

V Brně dne 25. října 2016

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu