



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce **K., v.o.s.**, se sídlem ■■■, insolvenčního správce dlužníka ■■■, se sídlem ■■■, zastoupeného Mgr. Kateřinou Korpasovou, advokátkou se sídlem Mozartova 679/21, 460 01 Liberec, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 8. 2015, č. j. 26446/15/5300-21444-711681, a ze dne 31. 7. 2015, č. j. 24971/15/5300-21444-71168,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 8. 2015, č. j. 26446/15/5300-21444-711681, ze dne 31. 7. 2015, č. j. 24971/15/5300-21444-71168, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 13. 4. 2015, č. j. 620447/15/2602-50523-506775, a ze dne 24. 9. 2014, č. j. 1163247/14/2602-24802-505713, se z r u š u j í pro nezákonnost a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 16 456 Kč, k rukám jeho právní zástupkyně Mgr. Kateřiny Korpasové, advokátky se sídlem Mozartova 679/21, 460 01 Liberec, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobami podanými v zákonné lhůtě se žalobce jako insolvenční správce úpadce ■■■ (dále jen „úpadce“) domáhá zrušení shora označených rozhodnutí žalovaného, jimiž byla shodně zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“), a to:

1. dodatečný platební výměr ze dne 13. 4. 2015, č. j. 620447/15/2602-50523-506775, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty 16 378 Kč za zdaňovací období od 5. 11. 2013 do 30. 11. 2013;
2. platební výměr ze dne 24. 9. 2014, č. j. 1163247/14/2602-24802-505713, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 171 Kč za zdaňovací období měsíce června 2014.

Samostatné žaloby podané proti shora označeným rozhodnutím žalovaného byly usnesením soudu ze dne 25. 4. 2016, č. j. 59 Af 40/2015- 33, spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí.

Důvodem doměření, resp. vyměření daně z přidané hodnoty v obou případech bylo, že dlužník ■■■■ jednající žalobcem jako insolvenčním správcem (úpadek zjištěn usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 5. 11. 2013, č. j. KSLB 76 INS 17218/2013-A-38, jímž byl zároveň prohlášen konkurs na majetek dlužníka) v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období od 5. 11. do 30. 11. 2013, resp. v daňovém přiznání za zdaňovací období června 2014 uvedl pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení ve výši 16 378 Kč, resp. 8 361 Kč, současně však nepostupoval podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty a nesnížil na řádku 40 daňového přiznání za předmětná zdaňovací období částky za opravu výše daně, a to na základě opravných daňových dokladů vystavených věřiteli ■■■■ (dlužníku doručen dne 21. 11. 2013), resp. Ing. ■■■■ – Inženýrské stavby ■■■■ (dlužníku doručeny dne 9. 6. 2014). Správce daně dospěl k závěru (viz. Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 11. 3. 2015, resp. ze dne 1. 9. 2014), že zákonné podmínky dle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty byly splněny, a to včetně časového testu 6 měsíců, neboť se jednalo o opravu daně u pohledávek, u nichž původní zdanitelná plnění nastala v období od 10. 1. 2013 do 19. 2. 2013 (věřitel ■■■■), resp. v období od 7. 9. 2012 do 6. 12. 2012 (věřitel Ing. ■■■■ - Inženýrské stavby ■■■■), a úpadek byl tedy jako dlužník povinen postupovat podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty a snížit výši daně na vstupu o částky daně opravené těmito věřiteli u předmětných pohledávek.

V napadených rozhodnutích žalovaný dospěl k závěru, že věřitelé ■■■■, a Ing. ■■■■ – Inženýrské stavby Vbyli oprávněni postupovat podle § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 47/2011 Sb., účinného od 1. 4. 2011, neboť provedli opravu daně na výstupu u pohledávek, které byly uskutečněny po 1. 4. 2011. Žalovaný zdůraznil, že se jedná o samostatná zdanitelná plnění podle § 44 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle žalovaného jde podle § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“), a dle § 242 odst. 1 daňového řádu o pohledávky za majetkovou podstatou. Žalovaný odmítl žalobcovy námitky ohledně výkladových problémů a porušení zásad insolvenčního řízení, zejména zvýhodnění postavení státu, neboť všechny pohledávky za majetkovou podstatou, které zákon takto výslovně označuje, mají shodný režim. Podle žalovaného nebude pohledávka uspokojena dvakrát, neboť dlužníkovi zároveň vzniká právo uplatnit odpočet daně na vstupu v souladu s § 44 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný se s doměřením, resp. vyměření daně z přidané hodnoty správcem daně ztotožnil, když nezjistil žádnou nezákonnost či vadu řízení.

II. Žalobní námítky

Žalobce namítal, že pohledávky státu podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Pokud jsou takto nahlíženy, jde o porušení zásady insolvenčního řízení dle § 5 insolvenčního zákona. Jde o nedovolené zvýhodnění státu jako věřitele, jehož pohledávka na dani by byla uspokojena přednostně coby pohledávka za majetkovou podstatou, ačkoliv rozhodné skutečnosti, zejména původní poskytnutí plnění, nastaly před rozhodnutím o úpadku. Další porušení zásad insolvenčního řízení spatřoval žalobce v tom, že tatáž pohledávka by byla uspokojována dvakrát, neboť v případě provedení opravy výše daně se pohledávka věřitele nesnižuje.

Výklad § 44 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle kterého vzniká státu vůči dlužníkovi pohledávka za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, vede podle žalobce k přímému střetu s úpravou v § 5 písm. b) insolvenčního zákona, tedy k porušení principu rovných práv věřitelů. S odkazem na náleznost Pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 5/96 a sp. zn. I ÚS 544/2002 se žalobce dovolával ústavně konformního výkladu pro případ, že určité ustanovení právního předpisu umožňuje různé interpretace.

Žalobce dále odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 98/2014-35 a na znění § 44 zákona o dani z přidané hodnoty a uvedl, že věřitel je oprávněn provést opravu výše daně ve vztahu k pohledávkám dlužníka, které vznikly po 22. 4. 2008 (*pozn. soudu: zjevně se jedná o datum vzniku pohledávek nikoli v souzeném případě, ale z cit. rozsudku*), neboť oprávnění dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty se vztahuje pouze na pohledávky vzniklé šest měsíců před rozhodnutím úpadku a dříve.

Čl. 90 odst. 1 a 2 Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), dává členským státům pouze dvě možnosti, a to oprávnění snížit základ daně procesním způsobem stanovený členskými státy nebo naopak snížení základu daně zakázat. Podle žalobce je § 44 zákona o dani z přidané hodnoty v kolizi s uvedeným článkem Směrnice, časový test vymezující stáří pohledávek způsobilých k opravě jde nad rámec možností dané Směrnicí členským státům. Jde o nesprávnou implementaci Směrnice. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009-63, nelze daňový subjekt činit odpovědný za nesprávnou implementaci Směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty. Podle žalobce je uvedené ustanovení zákona nejednoznačné, umožňuje výklad jak zastávaný žalovaným, tedy vztahuje se na pohledávky, které ke dni rozhodnutí o úpadku dlužníka nejsou starší než šest měsíců, tak výklad zastávaný správcem daně.

Dále žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42, podle kterého se oprávnění věřitelů snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částku odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku vztahuje na pohledávky, které vznikly nejvýše šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.

Žalobce uzavřel tím, že zohlednění částky 16 378 Kč, resp. 8 361 Kč z titulu opravných daňových dokladů nemá ze strany správce daně oporu v zákonných předpisech a bylo neoprávněné. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud označená rozhodnutí žalovaného zrušil a žalobci nahradil náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

V obsáhlém písemném vyjádření k žalobám žalovaný odmítl žalobcovy námitky a odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Setrval na závěru, že oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pohledávkou za majetkovou podstatou. V důsledku samostatného zdanitelného plnění, které oprava výše daně představuje dle § 44 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty, vzniká dlužníkovi nová daňová povinnost, a to za zdaňovací období, ve kterém byly splněny podmínky dle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Pohledávka správce daně odpovídá takto vzniklé povinnosti dlužníka, je pohledávkou za shodné zdaňovací období, a tedy pohledávkou za majetkovou podstatou dle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona a též ve smyslu § 242 odst. 1 daňového řádu. Daňová povinnost dlužníka dle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty vzniká vždy až po datu účinnosti rozhodnutí o úpadku. Žalovaný odmítl, že by uvedeným výkladem byla porušena ustanovení § 5 insolvenčního zákona. Že se jedná o pohledávku za majetkovou podstatou, vyplývá přímo z dikce insolvenčního zákona a nelze proto hovořit o zvýhodnění věřitele. Žalovaný rovněž odmítl, že by taková pohledávka byla uspokojena dvakrát. Podle žalovaného § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona nepřipouští dvojí výklad. Nepřípadné jsou proto odkazy žalobce na nálezy Ústavního soudu. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32, s danou věcí nesouvisí, neboť se nezabývalo pohledávkami v rámci insolvenčního řízení.

Žalovaný setrval na tom, že pokud žalobce neučinil opravu a nepostupoval dle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty a nesnížil daň na vstupu o částku daně opravenou věřitelem [REDAKCE], resp. Ing. [REDAKCE] – Inženýrské stavby [REDAKCE], postupoval v rozporu s uvedenými ustanoveními zákona o dani z přidané hodnoty.

Žalovaný rovněž odmítl, že by ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty kolidovalo s čl. 90 Směrnice. Odkázal na důvodnou zprávu k uvedenému ustanovení, která se souladem se Směrnicí zabývala, a v tomto směru odkazovala na právní úpravu dalších členských států, včetně Velké Británie, která má rovněž jako jednu z podmínek časový test pohledávek.

K výkladu termínu „nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“ žalovaný konstatoval, že výklad v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42, jde proti dosavadním výkladům. Žalovaný pak odkázal na jednání Ministerstva financí, Generálního finančního ředitelství, Hospodářské komory a zástupců Komory daňových poradců, která se výkladem pojmu shora uvedeného zabývala. Zakončil tím, že z účelu eliminace rizika možnosti zneužití institutu opravy daně v praxi, vyplývá, že jde o pohledávky starší než šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Žalovaný se dále věnoval účelu zákonné úpravy a zakotvení lhůty šesti měsíců v uvedeném ustanovení. Navrhoval, aby soud žaloby zamítnul a žalobci právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

IV. Replika žalobce

V replikách shodného obsahu žalobce znovu soudu předstřel důvody, pro které pohledávky státu podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty nemají být považovány za pohledávky za majetkovou podstatou, neboť to představuje porušení zásad insolvenčního řízení. Tento svůj závěr žalobce demonstroval na praktickém příkladu rozvržení ze zpeněžení v insolvenčním řízení. Setrval na tom, že žalovaný se dostává do privilegovaného postavení

s pohledávkou, která vznikla z předinsolvenčních pohledávek.

V. Posouzení věci soudem

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů v duchu dispoziční zásady, kterou je správní soudnictví ovládáno, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.

Podstatou sporu je výklad ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty a otázka, zda byl správce daně oprávněn úpadci doměřit, resp. vyměřit daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období v důsledku nesplnění povinnosti provést opravu výše daně na vstupu (snížit daň na vstupu) podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty ze strany úpadce.

Soud vycházel ze zjištění, že o úpadku dlužníka ■■■ bylo rozhodnuto snesením Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 5. 11. 2013, č. j. KSLB 76 INS 17218/2013-A-38, jímž byl z ■■■ provedli opravu daně na výstupu z hodnoty pohledávek, které vznikly v období od 10. 1. 2013 do 19. 2. 2013, resp. od 7. 9. 2012 do 6. 12. 2012, ve výši 16 378 Kč, resp. 8 361 Kč, a žalobci doručili dne 21. 11. 2013, resp. dne 9. 6. 2014 opravné daňové doklady. Žalobce v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období od 5. 11. do 30. 11. 2013, resp. v daňovém přiznání za zdaňovací období června 2014 sice uvedl pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení ve výši 16 378 Kč, resp. 8 361 Kč, současně však nesnížil výši daně na vstupu.

Podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že *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, je oprávněn za splnění zde stanovených podmínek provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky.* Odst. 2 cit. ustanovení se vztahuje k výpočtu opravy výše daně. Odst. 3 stanoví zdaňovací období, ve kterém je věřitel oprávněn opravu výše daně na výstupu provést, a zároveň lhůtu, po jejímž uplynutí již opravu daně provést nelze. Odst. 4 ukládá věřiteli povinnosti ve vztahu k doložení provedených oprav daně.

Na oprávnění věřitele provést za zákonem splněných podmínek opravu výše daně na výstupu navazuje povinnost dlužníka snížit svoji daň na vstupu. Podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty platí, *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.*

Výkladu právě citovaných ustanovení se již věnoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42, a v navazujícím rozsudku ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 190/2015-57, (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz). V posledně označeném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl:

„ [52] Jak již soud uvedl ve věci Cerepa, s přesvědčením stěžovatele, že text ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. vymezení pohledávek způsobilých k opravě, je jednoznačný a k jeho vyložení plně postačuje gramatický výklad, se ztotožnit nelze. Je-li totiž v zákoně uvedeno, že pohledávka musela vzniknout nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, není z prostého textu zákona skutečně zřejmé, zda se tímto časovým úsekem myslí pohledávky vzniklé od blíže neurčeného okamžiku do šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, nebo naopak pouze pohledávky vzniklé právě v těchto šesti měsících před rozhodnutím soudu o úpadku.

[53] Prvním možným gramatickým výkladem je, že pohledávky, u kterých lze provést opravu, musí vzniknout nejpozději v šesti měsících počítaných od rozhodnutí soudu o úpadku. Jinými slovy, že opravu lze provést u pohledávek, které vznikly přesně v 6 měsících bezprostředně předcházejících rozhodnutí o úpadku, tj. nejvýše 6 měsíců přede dnem rozhodnutí soudu o úpadku.

[54] Druhým zcela možným gramatickým výkladem je výklad zastávaný stěžovatelem, tedy že pohledávky, u kterých lze provést opravu daně, musí vzniknout nejpozději k prvnímu dni zákonem vymezeného šestiměsíčního období. Jinými slovy, že opravu lze provést u pohledávek, které vznikly 6 měsíců přede dnem rozhodnutí soudu o úpadku a kdykoliv dříve.

[55] Při čtení prostého textu uvedeného ustanovení proto záleží čistě na tom, jaké skutečnosti vezme čtenář textu pro vznik pohledávek za podstatné. Při výkladu zastávaném stěžovatelem jde o pohledávky vzniklé co do minula v zákonem blíže neurčeném okamžiku, co do budoucna vzniklé nejpozději před prvním dnem 6 měsíčního období. Rozhodnou skutečnosti pro vymezení pohledávek je tedy pouze první den šestého měsíce předcházejícího rozhodnutí o úpadku. Při výkladu zastávaném žalobkyní je období vzniku pohledávek vymezeno rozhodnutím soudu o úpadku na straně jedné a prvním dnem šestého měsíce předcházejícího rozhodnutí o úpadku na straně druhé. Pouze u pohledávek vzniklých v takto vymezeném období lze provést opravu daně.

[56] O čistě gramatický výklad uvedeného ustanovení se proto opřít nelze. Výkladem, který by umožnil opravu výše daně u všech pohledávek, které byly do insolvenčního řízení přihlášeny, by soud zákonem stanovený časový test zcela vyprázdnil. Zásadu *in dubio pro libertate* aplikovat také nelze. Tato zásada jednak předpokládá existenci nejméně dvou obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu, a dále předpokládá aplikaci toho z výkladů, který je ve prospěch fyzické či právnické osoby. V posuzované věci se tato zásada objektivně nemůže uplatnit, protože každý z výkladů bude vždy současně pro určitou skupinu daňových subjektů výhodný a pro určitou skupinu nevýhodný.

[57] Tvrzení, že čas plyne dopředu [jeho zpětné počítání je skutečně spíše výjimkou (k obecným pravidlům zpětného počítání lhůt se podrobně vyjádřil Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 29. 11. 2012, sp. zn. NS ČR – 29 Cdo 17/2012 ze dne 29. 11. 2012)], že pohledávky v obchodních vztazích také vznikají postupně, je jistě pravdivé. S nalezením správného výkladu sporného ustanovení však nemá žádnou spojitost. Časové období, ve kterém pohledávky způsobilé k opravě musí vzniknout, nepochybně předchází rozhodnutí o úpadku. Teprve od tohoto v budoucnu nastalého okamžiku zákon zpětně vymezuje období, ve kterém musí pohledávky vzniknout. Záleží pouze na tom, co konkrétně má být považováno za skutečnosti vymezující ono rozhodné období.

[58] Obdobně nemá žádnou spojitost ani poukaz na příslušná ustanovení občanského

zákoníku, insolvenčního zákona či ústavu. Stěžovatelem uváděné předpisy totiž určují nejzazší okamžik, ke kterému se má něco vykonat (volba prezidenta, doručení informací o zájezdu, zveřejnění znaleckého posudku v insolvenčním rejstříku, zveřejnění seznamu přihlášených pohledávek apod.), a proto výraz „nejpozději“ skutečně v těchto předpisech nevzbuzuje žádné výkladové nejasnosti. V posuzované věci nejde o určení časového okamžiku, ke kterému lze v procesním slova smyslu nejpozději učinit určitý úkon (uplatnit právo), ale obrat „nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“ má vymezit rozhodné období, které by dle názoru soudu mělo mít určený počátek a konec.

[59] Ani odkaz na úpravu Velké Británie a Severního Irska není pro nalezení správného výkladu zcela odlišně koncipovaného tuzemského ustanovení relevantní. Snad jen, že pokud by se zákonodárce skutečně touto úpravou inspiroval, žádné výkladové problémy by nenastaly. Dle odkazované úpravy je pohledávkou způsobilou k opravě pohledávka, která je více jak 6 měsíců a méně než 3 roky a 6 měsíců po splatnosti. Období, ve kterém musí pohledávka způsobilá k opravě vzniknout, je tedy jasně ohraničeno počátkem i koncem, a nevzbuzuje žádné výkladové nejasnosti. Je zcela zřejmé, že pouze pohledávky vzniklé uvnitř takto ohraničeného období mohou být následně opraveny.

[60] V této souvislosti je nutné připomenout, že ustanovení § 44 odstavce 3 zákona o dani z přidané hodnoty, které stanoví lhůtu pro opravu daně (opravu výše daně na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1; opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění a v případě, že dlužník přestal být plátcem opravu daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění), s vymezením pohledávek způsobilých k opravě nijak nesouvisí. Uvedené ustanovení stanoví lhůtu, ve které lze opravu zákonem vymezené pohledávky provést, nikoli období, ve kterém musí pohledávka vzniknout. Okamžikem rozbíhajícím tuto prekluzivní lhůtu je datum uskutečnění zdanitelného plnění, nikoli datum vzniku pohledávky.

[61] Jak již uvedl krajský soud a Nejvyšší správní soud v rozhodnutí Cerepa, tvrzení stěžovatele, že účelem § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je pomoci ekonomickým subjektům, které jsou v platební neschopnosti z důvodu dlouhodobě nedobytných pohledávek a které obchodovaly s dlužníkem v době, kdy úpadek ještě nehrozil, nemá v důvodové zprávě žádnou oporu (srov. odst. 10 tohoto rozsudku). Stěžovatelka si v kasační stížnosti v tomto ohledu protiřečí, když na straně 6 kasační stížnosti uvádí: „Návrh se prozatím týkal pouze pohledávek v insolvenčním řízení, později bylo plánováno jeho rozšíření i na další nezaplacené pohledávky.“

[62] Jediným záměrem zákonodárce odvoditelným z důvodové zprávy je, že účelem navrhovaného opatření je pomoci těm věřitelům, kteří neobdrželi od příjemců plnění úplatu, za předpokladu, že se tito příjemci současně dostali do insolvenčního řízení (zvýrazněno NSS). Důvodová zpráva zdůrazňuje, že se jedná o předinsolvenční pohledávky a výslovně uvádí, že pokud se navrhované opatření osvědčí, může dojít k jeho případnému rozšíření i na jiné nezaplacené pohledávky.

[63] Účel sporného ustanovení, kterým je umožnit opravu daně pouze u pohledávek nezaplacených v souvislosti s úpadkem, lze kromě důvodové zprávy dovodit také ze stěžovatelem popisovaného průběhu přípravných prací. Původně totiž byly pohledávky vymezeny tak, že se oprava výše daně týkala pouze pohledávek, které vznikly ve lhůtě šesti

měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, a v odůvodnění návrhu bylo uvedeno, že se týká předinsolvenčních pohledávek, které vznikly nejdéle ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu (zvýrazněno NSS). V původním návrhu tedy byly pohledávky vymezeny lhůtou; ta musí mít vždy jasný počátek i konec. Jednoznačně by se jednalo o lhůtu počítanou zpětně ode dne rozhodnutí soudu o úpadku, přičemž den rozhodnutí soudu o úpadku je dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující její počátek. Konec lhůty by připadl na první den 6. měsíce předcházejícího rozhodnutí soudu o úpadku (obdobně např. zpětné počítání lhůty dle § 200 odst. 2 insolvenčního zákona, viz rozsudek Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 29 Cdo 17/2012). Soudu proto není vůbec zřejmé, jak by mohl průběh prací na uvedeném ustanovení svědčit výkladu zastávanému stěžovatelem.

[64] Tento záměr prezentovalo i ministerstvo financí, které zveřejnilo na svých webových stránkách návrh úplného paragrafového znění navrhované novely, včetně důvodové zprávy, aby „umožnilo široké veřejnosti se přímo seznámit s právní úpravou tak, jak ji navrhuje Ministerstvo financí“. K navrhované úpravě uvedlo, že „na základě intenzivních diskusí se zástupci Hospodářské komory bylo nakonec přistoupeno k zavedení této možnosti do novely zákona pro rok 2011, ale na začátek pouze v omezené míře. Plátce bude mít možnost opravy DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, a to u pohledávek, které vznikly ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Tuto možnost, včetně všech souvisejících povinností upravuje § 44 novely.“

[65] Se žalobkyní lze souhlasit v tom, že tvrzení stěžovatele, dle kterého bylo úmyslem zákonodárce vyloučit opravu daně u předinsolvenčních pohledávek z důvodu možných daňových úniků, z ničeho nevyplývá. Soudu není ani jasné, jak by v souvislosti s jím zastávaným výkladem mohlo k daňovému úniku v rámci opravy daně fakticky dojít. I pokud by se čistě teoreticky jednalo o zcela fiktivní plnění, žádná DPH by ze státního rozpočtu nemohla být dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty věřiteli vrácena, pokud by nejprve nebyla tímto věřitelem do státního rozpočtu odvedena. Jinými slovy ani u fiktivní pohledávky by nemohla být DPH opravena a vrácena, pokud by nebyla před opravou řádně odvedena. Ostatně důvodová zpráva institut opravy ani pohledávky způsobilé k opravě s daňovými úniky žádným způsobem nespojuje, resp. o daňových únicích mlčí. Hovoří pouze o tom, že „návrh, kterým se umožní snížit základ daně a daň ve specifických případech, a to ještě za stanovených podmínek, zabrání případnému zneužívání oprav“.

[66] Kasační námitky popisující změnu původního záměru zákonodárce jsou v rovině obecných, ničím nepodložených tvrzení. Stěžovatel ani blíže soudu nevysvětlil, jaké spekulace s pohledávkami by výklad odpovídající původnímu záměru navrhovaného ustanovení mohl vlastně vyvolat. Zákonná úprava umožňuje opravu výše daně pouze u pohledávek, které insolvenční soud přijal, tj. věřitelova pohledávka musí být řádně v souladu s insolvenčním zákonem přihlášena a musí být soudem akceptována a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží, věřitel a dlužník nesmějí být kapitálově spojenými osobami, ani osobami blízkými, ani podnikat ve sdružení či na základě jiné obdobné smlouvy. Pokud je pohledávka insolvenčním správcem akceptována pouze v částečné výši, může věřitel provést opravu daně pouze z hodnoty pohledávky, která byla akceptována. Pokud dojde k uhrazení pohledávky, věřitel je povinen původně opravenou daň do státního rozpočtu vrátit. Případná manipulace s přihláškami za účelem posílení vlivu věřitelů na schůzi věřitelů a ve věřitelských orgánech je věcí insolvenčního řízení a nemá s opravou výše daně u nezaplacených pohledávek žádnou spojitost.

[67] Dle názoru soudu nezaplacení pohledávek, které vznikly v období časově značně

předcházejícím úpadku (při výkladu zastávaném stěžovatelem dokonce tři roky před prohlášením soudu o úpadku dlužné společnosti, bude-li platit předpoklad, že datum uskutečnění zdanitelného plnění se bude shodovat s datem vzniku pohledávky), mohlo být ovlivněno zcela jinými faktory, než budoucím úpadkem dlužníka, a proto by se jejich oprava v souladu s důvodovou zprávou umožnit neměla. Takové pohledávky na rozdíl od těch skutečně bezprostředně předinsolvenčních navíc mohli věřitelé vymáhat standardním způsobem. Spojovat jejich vznik s rozhodnutím o úpadku, který nastal např. dva či tři roky po jejich splatnosti, není logické. Takové pohledávky lze jen těžko označit za předinsolvenční, tedy pohledávky, jejichž nezaplacení je spojeno právě s úpadkem dlužníka.“

Citované argumenty lze shrnout tak, že opravu výše daně lze provést u pohledávek, které nejsou ke dni rozhodnutí o úpadku starší než 6 měsíců. Musí se tudíž jednat o pohledávky, které se co do termínu jejich vzniku bezprostředně váží k okamžiku vzniku insolvenčního stavu dlužníka.

Uvedený závěr vyvrací výklad § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty zaujatý správcem daně a posléze i žalovaným, z něhož byla dovozována povinnost úpadce – dlužníka snížit daň na vstupu u přijatých [REDAKCE]. Pohledávky uvedených věřitelů vznikly v období od 10. 1. 2013 do 19. 2. 2013, resp. od 7. 9. 2012 do 6. 12. 2012, tedy nikoli v období nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku (dne 5. 11. 2013). Nejednalo se tedy o předinsolvenční pohledávky, u nichž by byli věřitelé při splnění dalších zákonných podmínek oprávněni postupovat dle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Úpadce, jednající žalobcem jako insolvenčním správcem, pak nebyl povinen postupovat podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty a snížit svoji daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, jichž se oprava daně učiněná věřiteli týkala a byla jimi uplatněna v rozporu s § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Dovolával-li se žalobce zároveň rozporu § 44 zákona o dani z přidané hodnoty s čl. 90 odst. 1 Směrnice a nesprávné transpozice, soud uvádí, že i tato otázka již byla správními soudy řešena. Soud proto zejména s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 5. 2015, č. j. 22 Af 51/2012-68, a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2013, č. j. 47 Af 17/2012-43, oba dostupné na www.nssoud.cz, pouze stručně konstatuje, že ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty bylo s účinností od 1. 4. 2011 přijato právě v důsledku implementace Směrnice, jejíž čl. 90 zakotvil možnost úpravy výše pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, přičemž, zda takové snížení nebude možné nebo zda bude dán nárok na přiměřené snížení základu daně při nezaplacení kupní ceny za určitých podmínek, bylo ponecháno na členských státech. V tomto směru nepovažoval soud žalobní námitky za příléhavé.

Značná část žalobní argumentace se týkala otázky, zda daňová pohledávka správce daně vůči úpadci vzniklá v důsledku dovozovaného porušení povinnosti snížit daň na vstupu dle § 44 odst. 5 daňového řádu je pohledávkou za podstatou či nikoli.

Zodpovězení této otázky však není dle přesvědčení soudu pro aplikaci ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty a posouzení povinnosti úpadce jako dlužníka postupovat dle § 44 odst. 5 uvedeného zákona pro účely vyměrovacího daňového řízení a vedeného přezkumného soudního řízení správního vůbec podstatné. Posouzení, zda je konkrétní pohledávka, zde daňová pohledávka správce daně vůči úpadci, pohledávkou za majetkovou podstatou či nikoli, je sporem o pořadí pohledávky ve smyslu § 195 insolvenčního zákona, k jejímuž řešení je povolán insolvenční soud. Nad rámec potřebného soud poznamenává, že

z úřední činnosti (z informačního systému zdejšího soudu ISVKS) je mu známo, že stát jednající správcem daně vůči žalobci jako insolvenčnímu správci takový spor o pořadí pohledávek, byť se jednalo o daňové pohledávky vzniklé na základě jiných platebních výměrů, než které byly předmětem tohoto řízení před správním soudem, vedl (rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 9. 2015, č. j. 76 ICM 1621/2015-40, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 3. 2016, č. j. 104 VSPH 792/2015-63).

Závěrem tedy soud konstatuje, že žalovaný, jakož i správce daně postupovali při snížení daně na vstupu za předmětná zdaňovací období v rozporu s § 44 odst. 1, odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty.

VI. Závěr a náklady řízení

Protože žalobu shledal soud důvodnou, zrušil napadená rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil podle § 78 odst. 4 s. ř. s. k dalšímu řízení žalovanému. Protože stejnou nezákonností trpěla i rozhodnutí správce daně vydaná v I. stupni řízení, soud rovněž přistoupil ke zrušení dodatečného platebního výměru, resp. platebního výměru správce daně. Vysloveným právním názorem soudu je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. v dalším řízení vázán.

Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. ústní jednání. Žalobce s tímto postupem soudu souhlasil a žalovaný ve stanovené lhůtě svůj souhlas nevyjádřil.

Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého má *účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.*

V souzené věci byl se svou žalobou úspěšný žalobce, má proto právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil. Za tyto náklady je nutno považovat odměnu za 4 úkony právní služby po 3 100 Kč na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve výši 12 400 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žalob), 4 režijní náklady podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 1 200 Kč; a částku 2 856 Kč odpovídající 21 % sazbě DPH z odměny a příslušných náhrad v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s., celkem tedy ve výši 16 456 Kč. S účinností od 1. 1. 2013 byl § 12 odst. 3 advokátního tarifu změněn tak, že při spojení dvou nebo více věcí se odměna určí součtem odměn za všechny spojené věci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179). Soud nepovažoval odměnu a hotové náklady na právní úkon podání repliky za účelně vynaložené náklady žalobce, neboť replika obsahovala zopakování a zdůraznění skutečností již namítaných v žalobě a nepřinesla do věci nic nového. Soud uložil žalovanému, aby vyčíslené náklady řízení žalobci nahradil v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho právní zástupkyně.

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). Případně-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 Liberci dne 9. května 2016.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu