



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobkyně: A-PACK CZ s. r. o.**, IČ 27188841, se sídlem Vlastina 889/23, Praha 6, zastoupena Mgr. Ing. Filipem Hejlem, daňovým poradcem, se sídlem Revoluční 762/13, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno o žalobě na přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 3. 9. 2012, č. j.: 12508/12-1300-106516,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2012, označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 17. 4. 2012, č. j. 264091/12/009514108386, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 a to tak, že nadměrný odpočet, který žalobce vykázal v přiznání k dani za uvedené zdaňovací období ve výši 539 822,- Kč byl snížen na nadměrný odpočet ve

výši 41211,- Kč. Správce daně tak učinil na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, z něhož dospěl k závěru, že důvodem platebního výměru bylo neoprávněné snížení daně na výstupu na základě opravných daňových dokladů ze dne 27. 10. 2011 vystavených dle ustanovení § 46 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), kdy žalobkyně provedla opravu výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení ve smyslu § 44 zákona o DPH. Oprava se týkala pohledávek žalobkyně za společností Delpharmea Nutraceuticals, a. s. (dále jen Delpharmea), které žalobkyni vznikly z důvodu neuhrazených faktur za dodání zboží a poskytování služeb v období od 31. 10. 2008 do 2. 2. 2009. O úpadku společnosti Delpharmea rozhodl soud v insolvenčním řízení dne 7. 9. 2009. Ke dni 3. 11. 2009 byla společnost Delpharmea zrušena registrace plátce daně z přidané hodnoty. Žalovaný aplikoval ustanovení § 44 odst. 3 zákona o DPH, podle kterého nelze provést opravu výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení, v případě, kdy dlužník přestal být plátcem DPH. Správce daně tak shledal, že žalobkyně provedla opravu daně na výstupu v rozporu s citovaným ustanovením.

Spor mezi účastníky řízení v daňovém řízení a nyní v soudním řízení z podnětu podané žaloby je otázka, zda žalobkyně jako věřitel vůči společnosti Delpharmea byla oprávněna opravit (snížit) daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníkem v úpadku, tedy zda k takovému snížení daně s vlivem na výši nadměrného odpočtu byly dány zákonné podmínky.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel ze zjištění, které se týkalo postavení žalobkyně a postavení společnosti Delpharmea jako dlužníka v insolvenčním řízení, kdy o úpadku společnosti Delpharmea bylo rozhodnuto dne 7. 9. 2009 a současně v tento den rozhodl insolvenční soud rovněž o způsobu řešení úpadku a na majetek dlužníka prohlásil konkurz. Žalovaný vyšel rovněž ze zjištění, že ke dni 3. 11. 2009 byla společnost Delpharmea zrušena registrace plátce daně z přidané hodnoty. Žalovaný aplikoval ustanovení § 44 zákona o DPH, které vymezuje situace, kdy lze opravu provést (za podmínek uvedených v odst. 1 citovaného ustanovení) a kdy opravu nelze v žádném případě provést (dle odstavce 3 citovaného ustanovení), a to i v případě, že jsou splněny podmínky dle odst. 1 citovaného zákonného ustanovení. Takovou situací je mj. situace, kdy dlužník přestane být plátcem daně, což je případ, který byl ve vztahu k žalobkyni posuzován. Žalovaný se tak ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně snížila daň na výstupu v rozporu se zákonem o DPH.

Žalovaný se dále v napadeném rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně.

Žalovaný z obsahu odvolání žalobkyně vymezil, že žalobkyně nepovažuje postup správce daně v rozporu s ustanovením § 44 zákona o DPH, přestože nerozporuje skutkový stav, že dlužník přestal být plátcem. Odvolací námitky směřují k tomu, že správce daně neměl ustanovení § 44 odst. 3 zákona o DPH vůbec aplikovat a měl použít předpisy Evropské unie vzhledem k tomu, že vnitrostátní předpis je s nimi v rozporu. Žalobkyně spatřuje v aplikaci ustanovení § 44 odst. 3 zákona o DPH narušení hospodářské soutěže ve smyslu článku 107 smlouvy o fungování Evropské unie, spočívající v podpoře neslučitelné s vnitřním trhem. Uvedla, že změna zákona, kterou přineslo ustanovení § 44 novelizací zákona č. 47/2011 Sb. je nepřímou státní podporou dostupnou pouze náhodné skupině osob, které situaci nemohou nikterak ovlivnit. Podporu spatřuje ve formě daňové úlevy, což žalobkyně dovozuje

z důvodové zprávy k zákonu č. 47/2011 Sb. Současně však vyslovuje v odvolání názor, že tento postup je obecně v souladu s právem Evropské unie, neboť ho předpokládá článek 90 směrnice Rady 2006/112/ES, a tak nelze říci, že ustanovení § 44 zákona o DPH naplňuje svými důsledky definici podpory neslučitelné s vnitřním trhem.

Přes uvedené měla žalobkyně ve svém odvolání za to, že správce daně porušil právo Evropské unie, jestliže v případě rozporu vnitrostátního předpisu s předpisy Evropské unie, prioritně nepoužil předpisy Evropské unie. Z ustanovení § 44 odst. 3 citovaného zákona dovozuje narušení hospodářské soutěže, neboť nárok na nepřímou státní podporu mají subjekty vybrané na základě náhody podle toho, zda-li dlužník je či není plátcem DPH. Přestože se tedy v důvodové zprávě k zákonu deklaruje úmysl pomoci osobám, které utrpěly újmu v důsledku toho, že jejich dlužníci nesplnili řádně a včas své závazky, je tato pomoc dostupná jen náhodné skupině osob na základě kritéria, které samy nemohou nijak ovlivnit. Taková podpora narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž a oprava výše daně je podporou neslučitelnou s vnitřním trhem. Proto ustanovení § 44 odst. 3 v poslední větě zákona nemůže být použito.

Žalobkyně dále v odvolání s odkazem na aktuální judikaturu namítala, že pohledávka vzniklá na základě aplikace ustanovení § 44 odst. 5 zákona o DPH, není pohledávkou za majetkovou podstatou podle předpisů upravujících insolvenční řízení. Proto stát nemůže realizovat částku vzniklou provedením opravy výše daně, např. snížením odpočtu, který dlužník vykázal. Nemá také žádného důvodu, aby dlužník – neplátce nebyl uveden mezi osobami, kterým vzniká povinnost přiznat daň dle ustanovení § 108 zákona o DPH, což žalobkyně rovněž dovozuje z rozporu § 44 zákona o DPH s právem Evropské unie.

Žalovaný uvedené odvolací argumentaci žalobkyně nepřisvědčil.

Uvedl, že Česká republika je při uplatňování DPH vázána směrnicí, konkrétně článkem 90 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112-ES (dále jen Směrnice), podle které se přiměřeně sníží základ daně, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena, a to za podmínek stanovených členskými státy. Článek 90 odst. 2 Směrnice umožňuje se od odst. 1 odchýlit, což platilo pro Českou republiku do 31. 3. 2011, kdy zákon o dani z přidané hodnoty snížení základu daně neumožňoval. Jestliže s účinností od 1. 4. 2011 znění zákona v ustanovení § 44 a násl. odpovídá článku 90 odst. 1 směrnice, včetně zde jednoznačně stanovených podmínek, nelze dle žalovaného nesouhlas žalobkyně s uplatněním jedné konkrétní podmínky považovat za rozpor s předpisem EU. Směrnice tak vymezuje základní principy fungování systému DPH na celoevropské úrovni.

Žalovaný odmítá, že by právní úprava v ustanovení § 44 v odstavci 3 měla charakter zakázané podpory státu ve smyslu článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie, neboť jde o systémové řešení s podmínkami, které se vztahují rovnocenně na všechny plátce v pozici věřitele, a to jak na tuzemské plátce daně, tak i na plátce, jimiž jsou osoby z jiného členského státu. Nejedná se o adresné zvýhodnění určitých podniků či odvětví výroby, tedy situace, které se týká zákaz dle článku 90 Smlouvy o fungování Evropské unie. Skutečnost, že danou podmínku splní pouze někteří plátcí, ale že někteří plátcí splní např. také další podmínku časového testu mezi vznikem pohledávky a rozhodnutím insolvenčního soudu, jejíž splnění nezávisí na věřiteli a také omezuje okruh osob, které mohou daň opravit, je legitimním nástrojem zákonodárce v souladu se Směrnicí a respektuje princip fungování daně, tj. princip neutrality daně z přidané hodnoty. Tento princip také odráží ustanovení § 44 odst. 5 zákona o DPH, které dlužníkovi ukládá povinnost snížit daň na vstupu o částku opravenou věřitelem ve

zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky pro opravu daně na výstupu věřitele. Provedená oprava se považuje za samostatné zdanitelné plnění, a proto je daňová povinnost dlužníka dle ust. § 44 odst. 5 cit. zákona daňovou povinností, která vznikla v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku a je pohledávkou státu za majetkovou podstatou. Podstatné však je, že dlužníkovi, který je plátcem, ze zákona vzniká povinnost daň na vstupu snížit a vzniká nový daňový závazek. To vyslovil i Krajský soud v Ostravě v usnesení 14 INS 11497/2010 – B10 ze dne 17. 6. 2011 a shledal tuto pohledávku za podstatovou, což ale nemá vliv na to, jak bude stát při vymáhání pohledávek v insolvenčním řízení úspěšný.

Na závěr svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že nezkoumal další podmínky uvedené v § 44 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, neboť jejich splnění by závěr žalovaného v dané věci nemohlo změnit.

Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

Žalobkyně v podané žalobě namítá, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s její odvolací námitkou, že při aplikaci podmínek ustanovení § 44 odst. 3 zákona o DPH dochází k poskytnutí evropským právem nedovolené státní podpory, a to v rozporu s ustanovením článku 107 smlouvy o fungování Evropské unie. Nevypořádal se dostatečně s tím, že toto ustanovení se pro rozpor s uvedenou smlouvou nemělo aplikovat. Žalobkyně je toho názoru, že podpora poskytnutá správcem daně podle ustanovení § 44 odst. 3 zákona o DPH splňuje znaky nedovolené státní podpory ve smyslu článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie, neboť oprava výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení je podporou z veřejných zdrojů, je způsobilá narušit hospodářskou soutěž, ovlivňuje obchod mezi členskými státy a zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby. Žalobkyně namítá, že žalovaný se s posouzením, zda nejde o státní podporu, vypořádal pouze odůvodněním, že napadená právní úprava nemá charakter zakázané podpory státu, neboť se jedná o systémové řešení s jednoznačně definovanými podmínkami, které se vztahují na všechny plátce v pozici věřitele bez rozdílu. Argumentoval jen tím, že stejná podmínka platí jak pro tuzemské plátce, tak i pro osoby z jiného členského státu a nejedná se o adresné zvýhodnění určitých podniků či odvětví výroby. Žalobkyně uvádí, že sama skutečnost, že český zákon o DPH je v souladu s uvedenou Směrnicí, což žalobkyně nezpochybňuje, neznamená, že je možné jej bez dalšího aplikovat bez ohledu na další předpisy evropského práva. Žalobkyně postrádá odůvodnění, proč podpora dle § 44 zákona o DPH nemůže narušovat hospodářskou soutěž a postrádá odůvodnění, proč se žalovaný domnívá, že se nejedná o adresné zvýhodnění určitých podniků.

Žalobkyně uvádí argumenty na podporu svého tvrzení, že jsou splněny čtyři podmínky neslučitelné státní podpory dle článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Žalobkyně uvádí, že nemůže být pochyb o tom, že oprava výše daně dle § 44 o DPH je podporou z veřejných zdrojů.

Žalobkyně tvrdí, že oprava výše daně dle § 44 zákona o DPH je způsobilá narušit hospodářskou soutěž, což dovozuje z toho, že výše opravy není omezena a navíc lze opravu provést pouze u některých nezaplacených pohledávek. Dlužník s vysokými závazky nemusí

být nezbytně vždy v insolvenčním řízení. Může tak nastat situace, kdy aplikace ustanovení § 44 zákona o DPH pomůže jednomu subjektu výrazně, zatímco jinému ve stejné ekonomické situaci nikoliv. Může tak dojít k narušení hospodářské soutěže.

Žalobkyně má rovněž za splněné, že oprava výše daně podle ust. § 44 zákona o dani z přidané hodnoty může ovlivnit obchod mezi členskými státy. To plyne ze skutečnosti, že oprava základu a výše daně podle čl. 90 Směrnice není řešena konkrétně, je tedy možná jiná úprava v každém členském státě. Nutně tedy dochází ke zvýhodnění osob, na které se vztahuje český zákon o DPH, oproti těm osobám, na které se vztahuje zákon o DPH ve státu, ve kterém obdobná úprava přijata nebyla. Žalobkyně poukazuje na případ Slovenské republiky, kde obdobná úprava neexistuje, a nutně tedy dojde k tomu, že dodavatel dopravující zboží či dodávající služby do České republiky z členského státu, který nemá podobnou úpravu, musí do ceny svého zboží či služeb zahrnout i daň z přidané hodnoty, odvedenou ve svém státě z nezaplacených pohledávek za dlužníky v insolvenčním nebo obdobném řízení, zatímco tuzemský dodavatel může v důsledku možnosti provést opravu nabídnout cenu nižší.

Žalobkyně má za to, že oprava výše daně podle ust. § 44 zákona o DPH zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví, a to proto, že její realizace je vázána na splnění podmínky, která není pro všechny subjekty stejně snadno splnitelná. Podmínka, že dlužník nepřestal být plátcem, závisí čistě na náhodě nebo dokonce na chování samotného dlužníka. Ten je pro svou možnost žádat o zrušení registrace k DPH schopen ovlivnit možnost svého věřitele provést opravu výše daně. Zrušení registrace se navíc bude týkat zejména menších dlužníků a bude tedy dopadat na menší věřitele.

Z uvedených důvodů má žalobkyně za to, že oprava výše daně dle § 44 odst. 3 zákona o DPH je podporou neslučitelnou s vnitřním trhem ve smyslu článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Žalobkyně na podporu svého závěru uvádí postup ve věci odstranění tvrdosti při předepsání penále za pozdní platby na zdravotní pojištění, kdy zdravotní pojišťovny i Správa sociálního zabezpečení vycházejí z toho, že prominutí penále je veřejnou podporou neslučitelnou s vnitřním trhem s tím, že ji lze přesto přiznat při aplikaci pravidla de minimis, dle nařízení Komise (ES) č. 1998/2006 a zjišťují, jaká podpora již byla žadatelům poskytnuta. Zdravotní pojišťovna může odstraňovat tvrdosti, které by se vyskytly při předepsání penále, jehož výše nepřesahuje 20 000,- Kč ke dni doručení žádosti. Žalobkyně uvádí, že dle nařízení Komise (ES) č. 1998/2006, dle nařízení Komise (ES) č. 875/2007, dle nařízení Komise (ES) č. 1535/2007, tj. dle nařízení na podporu de minimis v některých hospodářských odvětvích je prominutí, resp. snížení penále považováno za poskytnutí podpory de minimis a je stanoveno, jakou částku slučitelná podpora nesmí přesáhnout. Žalobkyně má za to, že oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení má charakter obdobné podpory, jako je prominutí penále.

Žalobkyně poukazuje na znění článku 90 odst. 1 Směrnice, který umožňuje snížit základ daně při splnění podmínky, že cena je zcela nebo z části nezaplacena a na článek 90 odst. 2 Směrnice, podle kterého se členské státy mohou odchýlit od čl. 90 odst. 1 Směrnice. To dle žalobkyně znamená, že v případě nezaplacení pohledávky má osoba, která uskutečnila zdanitelné plnění nárok na přiměřené snížení daně, leda že by příslušný členský stát stanovil jinak, a to třeba i tím způsobem, že by úpravu snížení daně vůbec neměl. Česká republika přijala úpravu napadeného ustanovení § 44 zákona o DPH s účinností od 1. 4. 2011,

avšak podmínky Směrnice implementovala nedovoleným způsobem v rozporu s evropským právem. Vzhledem k tomu se žalobkyně domáhá přímého účinku Směrnice, kdy má podle ustanovení článku 90 nárok na snížení základu daně a tím pádem i daně samotné. Proto měly být žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty, uvedená v daňovém přiznání.

Z uvedených důvodů žalobkyně považuje napadené rozhodnutí nejen za nepřezkoumatelné, ale také za nezákonné.

V závěru žaloby žalobkyně doplňuje, že v odvolání neoznačila časové testy stanovené v ustanovení § 44 zákona o DPH, které považuje rovněž za rozporné s evropským právem, a to proto, že tyto podmínky splnila, a tedy by taková námitka neměla relevanci. Obecně ještě namítá, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, neprověřil jej a nedoplnil dokazování. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukazuje na skutková zjištění a právní úpravu platnou pro případ žalobkyně dle ustanovení § 44 odst. 3 zákona o DPH a na to, že tato úprava byla přijata právě za účelem naplnění článku 90 odst. 1 Směrnice a není v rozporu s touto Směrnicí a právními předpisy Evropské unie. Žalovaný považuje za stěžejní skutečnost, kterou uznává i sama žalobkyně, že ve smyslu Směrnice se nejedná o podporu neslučitelnou s vnitřním trhem. Směrnice vymezuje základní principy fungování systému daně z přidané hodnoty na celoevropské úrovni. Opakuje, že napadená právní úprava nemá charakter zakázané podpory státu ve smyslu článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie, neboť se jedná o systémové řešení s jednoznačně definovanými podmínkami, tak, jak ostatně žalovaný uvedl a odůvodnil v napadeném rozhodnutí. Žalovaný je toho názoru, že se nejedná o adresné zvýhodnění určitých podniků či odvětví výroby a nejde tedy o situace, kterých se zákaz uvedený v článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie týká. Skutečnost, že předmětnou podmínku obsaženou v ustanovení § 44 zákona o DPH splní pouze někteří plátcí, nelze srovnávat s cíleným zvýhodněním skupiny určitých subjektů, na základě konkrétních charakteristik či situací. Na tom nic nemění ani skutečnost, že plátce v pozici věřitele nemůže splnění předmětné podmínky sám ovlivnit. Rovněž podmínka časového testu mezi vznikem pohledávky a rozhodnutím insolvenčního soudu o úpadku dlužníka dle § 44 odst. 1 je podmínkou, jejíž splnění nezávisí na plátcí – věřiteli a také při tom omezuje okruh osob, které mohou daň na výstupu u pohledávek za dlužníkem opravit. Důvodem zavedení možnosti opravy výše daně na vstupu byla obecně snaha ulehčit situaci životaschopným podnikům, v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace. V této souvislosti žalovaný odkazuje na důvodovou zprávu k novele zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že provedená oprava se považuje za samostatné zdanitelné plnění, je daňová povinnost dlužníka dle § 44 odst. 5 zákona o DPH daňovou povinností, která vznikla v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku a je tedy pohledávkou za majetkovou podstatou. Podstatné je, že dlužníkovi, který je plátcem DPH, vzniká ze zákona povinnost daň na vstupu snížit, čímž je zachován princip neutrality DPH, a to i bez ohledu na to, jak bude stát úspěšný při vymáhání předmětných pohledávek za dlužníkem v rámci insolvenčního řízení.

Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonností, a proto navrhuje, aby soud podanou žalobu zamítl.

V. Jednání před soudem

Zástupce žalobkyně při jednání před soudem trval na nezákonnosti aplikace ust. § 44 zákona o DPH z důvodu rozporu tohoto ustanovení s evropským právem a poukázal na úmysl zákonodárce jak sice formálně poskytnout podporu těm, jejichž dodavatel plnění neuhradil a ocitl se v úpadku, ale na druhé straně, aby státu tato situace nebyla na újmu. Ta konstrukce měla znamenat, že dlužník zůstane plátcem, on sám přizná věřitelem opravenou daň jako svou vlastní daňovou povinnost a tu zaplatí v průběhu insolvenčního řízení z podstaty. S tím samozřejmě nesouhlasili insolvenční správci, brojili proti této možnosti, soudy se jich zastaly a judikatura dospěla k tomu, že tato pohledávka státu se v insolvenčním řízení vůbec neuspokojí. Nicméně ta podmínka v textu zákona bohužel zůstala. Stát by tedy žalobkyni opravu daně měl přiznat, i přestože čistě podle gramatického výkladu zákona pro to není opora. Žalobní argumentaci podporuje i materiál Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, který zástupce žalobce předložil.

Přítomný jednatel žalobkyně ve svém přednesu přestřel genezi podnikání jeho rodinné firmy a uvedl skutečnosti o řádném hospodaření firmy a snah o její udržení na trhu, o řádném splácení půjček bez dalších dluhů, plateb dodavatelům, zaměstnancům a plnění veškerých povinných odvodů. I přes snahy firmy řádně hospodařit byla žalobkyně postižena problémy s dlužníkem Delpharnea, která neuhradila žalobkyni pohledávky ve výši 3 000 000 Kč, což při obratu 2-7 milionu korun, jak ve kterém období, bylo pro žalobkyni likvidační. K tomu přistoupila povinnost zaplatit státu daň z toho, že žalobkyně nedostala zaplacenou. Od doby vzniku dluhu 3 miliony korun + 540.000,- Kč DPH se žalobkyně z této situace nevzpamatovala. Přestala fungovat jako řádný hospodář, přestala se komerčně rozvíjet, Z insolvenčního řízení nebyla pohledávka žalobkyně uspokojena. Tato situace způsobila, že řádně hospodařící firma, zaměstnávající lidi, která nikomu nedlužila si musela vzít u oficiálních bank úvěr v rozmezí 15-20% úroku jenom proto, aby zaplatila zaměstnance, dodavatele, odvody státu a ještě k tomu DPH, vlastně z ničeho – z toho, co jí nebylo uhrazeno. Dluh dodavatele ve výši 3 miliónů Kč stál žalobkyni 1 500 000 Kč a přitom byla postupně státem sankcionována za to, že DPH neplatí, protože stát přímo neupozorní žalobkyni na úhradu, ale postupně uspokojuje své pohledávky z daní žalobkyně, které jsou dřívější, ale pak nastane rok např. 2011, 2012 a 2-3 roky poté, přijde nějaké penále z toho, že žalobkyně nezaplatila DPH. Takže žalobkyně si musela půjčit nejen na DPH, ale i na penále z toho, že stát DPH vymáhá za nějakou strašně dlouhou dobu a musela platit i úroky z půjček u finančních ústavů, aby státu DPH mohla vůbec zaplatit. K dnešnímu dni je žalobkyně bezdlužná, firma A-PACK nešla do insolvence, ačkoliv to mohla udělat jako ostatní firmy. Jednatel žalobkyně uvedl, že se k takovému postupu nesklonil, a proto se i v tomto soudním sporu brání nelogičnosti právní úpravy s tím, že nemůže přece doplácet na to, že tady existují nějaké lhůty, že něco neřekl či nepodal včas v insolvenčním řízení, zda splnil kritérium termínu, kdy měl uplatnit skutečnosti, aby DPH dostal zpátky. Ze soudního rozhodnutí zjistil, že žalobkyně měla nezajištěnou pohledávku a veškeré nezajištěné pohledávky nebudou uspokojeny. Nezajištěné pohledávky nebudou uspokojeny a zajištěné pohledávky byly uspokojeny jenom z části. Uvádí, že nemůže ovlivňovat systém, jestli

dlužník zůstane nebo nezůstane plátcem DPH. To ovlivňuje stát. Jestliže někomu stát umožňuje, že dlužník DPH nemusí zaplatit, pak se žalobkyně cítí ohrožena rizikem, zda se do zákonných kritérií vejde či nikoliv.

Jednatel žalobkyně dále uvedl své názory na princip neutrality DPH, jímž argumentuje žalovaný. K tomu poukazuje na to, že v dané situaci, co se týká části pohledávky, se stát v podstatě stává ručitelem dlužníka v insolvenčním řízení ve výši DPH, takže pokud stát zaplatí žalobkyni formou snížení DPH, přesto pohledávka za dlužníkem nezaniká, ta je pořád v původní výši. Pokud jí dlužník zaplatí, tak je věřitel povinen státu peníze zase vrátit. Technika tohoto postupu je v ust. § 44 zákona o DPH řešena. Nicméně stát sám si nepochybně je dobře vědom toho, že pokud je dlužník v insolvenčním řízení a pokud soudy judikovaly, že pohledávka státu se v insolvenčním řízení neuspokojuje, pak DPH není u dlužníka vymožitelné. To znamená, že fakticky stát si musí být vědom, že neutralita daně přirozeně porušena je a žalobkyně apeluje na smysl ustanovení § 44 zákona o DPH, tj. na pomoc těm subjektům, které se nikoliv vlastní vinou dostaly do situace, že jejich dlužník jim nezaplatil a je v insolvenčním řízení. Takže i proto žalobkyně v žalobě principem neutrality neoperovala, protože je toho mínění, že jde o jiný účel a smysl, než, který chtěla prokázat. Žalobkyně se snažila dokázat, že to je veřejná podpora, která může ovlivnit trh Evropského společenství.

Zástupkyně žalovaného při jednání poukázala na princip neutrality DPH, kdy na jedné straně, když je žalobkyně plátcem DPH a má právo na vrácení odpočtu DPH, tak má i s tím spojené povinnosti. Nicméně poukázala na znění novely zákona o DPH, která přinesla úpravu, jež do účinností novely učiněné zákonem č. 47/2011 Sb. tj. do 1.4.2011 sice neexistovala, ale od tohoto data se na žalobkyni vztahovala. Tato úprava byla implementována do národní úpravy právě v souvislosti s přijetím Směrnice Rady 2006/112/ES. Podle Článku 90 odst.1 Směrnice se přiměřeně sníží základ daně, mj. je-li cena zcela nebo z části nezaplacena, a to za podmínek stanovených členskými státy. To znamená, že každý členský stát si může určit podmínky na základě kterých bude moci být oprava provedena. Odstavec 2 citovaného článku Směrnice členskými státy umožňuje se v případě celkového či částečného nezaplacení ceny od odst. 1 odchýlit. Novelizované ust. § 44 odst. 1 zákona o DPH stanoví podmínky, za kterých je možno opravu výše daně provést. V ust. § 44 odst.3 zákona jsou pak vymezovány situace, kdy opravu provést nelze, a to i v případě, že by podmínky podle odst.1 byly splněny, tj. i v případě, kdy dlužník přestane být plátcem. Právě na princip neutrality DPH poukazuje ust. § 44 odst.5 zákona o DPH, které zároveň s právem věřitele na opravu ukládá dlužníkovi povinnost, to proto, aby to bylo vyrovnané, nemohou být na obou stranách klady, ale musí tam být klad a zápor, proto ust. § 44 odst. 5 zákona o DPH ukládá dlužníkovi povinnost snížit daň na vstupu o částku opravenou věřitelem a opravu daně na vstupu provést ve zdaňovacím období, ve kterém byly splněny podmínky pro opravu daně na výstupu u věřitele. Tato podmínka už nemohla být ze strany dlužníka splněna, protože dlužník už nebyl plátcem DPH. V této souvislosti poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 69/2012 a sp. zn. 9 Afs 66/2013, který se v uvedených rozhodnutích zabýval právě ustanovením § 44 zákona o DPH, v němž se vyslovil k podmínce vzniku pohledávky věřitele nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku dlužníka a

k principu neutrality daně. Zástupce žalobkyně uvádí, že princip neutrality poskytuje jedné straně právo a druhé straně povinnost tak, aby byli daňově ve vyrovnaném stavu. Oprávnění věřitele provést opravu daně na výstupu není ničím jiným než právem dodavatele snížit jím původně uplatněnou daň na výstupu, která již byla věřitelem uplatněna s ohledem na zboží či služby v minulosti dodané. Původně uskutečněné zdanitelné plnění nedoznává v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby. Je tedy zcela nepochybné, že oprava výše daně nemá stejnou povahu jako zdanitelné plnění, ze kterého vzniká povinnost odvést daň na výstupu, která je vždy navázána na zdaňovací období, ve kterém k dodání zboží či poskytnutí služby došlo. Stejně tak je nepochybné, že původní zdanitelné plnění zůstává i po provedení opravy výše daně zcela beze změny. Nedochází k jeho vrácení, ke změně jeho rozsahu či ke změně ceny, za kterou bylo uskutečněno. Posuzovaná oprava je navázána pouze na daň uplatněnou z původně uskutečněného zdanitelného plnění a její samostatné provedení nemá žádný jiný důsledek, než právě snížení původně uplatněné daně. Oprávnění plátce provést opravu daně na výstupu z již uskutečněného zdanitelného plnění je tak právem nutně souvisejícím s již uplatněnou daní bez ohledu na to, že samotné provedení opravy je v zákoně o DPH formálně považováno za samostatné zdanitelné plnění. Obdobně je povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění zrcadlově povinnosti související s jím v minulosti uplatněnou daní na vstupu.

K dotazu soudu, jak je zachován princip neutrality daně v případě, kdy dlužník přestane být plátcem a neodvede DPH a věřitel odvádí DPH z důvodu § 44 odst. 3 zákona v nezměněné výši, zástupkyně žalovaného odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

VI. Posouzení věci Městským soudem

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) v mezích žalobních bodů. Vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Žaloba není důvodná.

Předmětem sporu mezi účastníky řízení je jediné právní otázka aplikace ustanovení § 44 zákona o DPH ve znění účinném od 1.4.2011, a to v rozsahu přezkumu, který je dán žalobní námitkami :

- 1) nezákonnosti aplikace ust. § 44 odst. 3 zákona o DPH, spočívající v rozporu tohoto ustanovení s článkem 107 Smlouvy o fungování Evropské unie,
- 2) nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nedostatku náležitého vypořádání odvolací námitky žalobkyně, že při aplikaci ust. § 44 odst. 3 zákona o DPH dochází k poskytnutí evropským právem nedovolené státní podpory.

Městský soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť vlastní přezkum dále tvrzené nezákonnosti napadeného rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Pokud rozhodnutí nesplňuje tyto podmínky přezkoumatelnosti, jde o závažnou vadu, která ani neumožňuje přezkum rozhodnutí ve věcných otázkách, které jsou předmětem sporu a tato vada je bez dalšího sama důvodem pro zrušení rozhodnutí.

Žalobní námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí není oprávněná.

Rozhodnutí žalovaného splňuje uvedená kritéria přezkoumatelnosti. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o důvody k otázce aplikace ust. § 44 zákona o DPH. Je z něj zřejmé, jaké skutečnosti žalovaný vzal za nesporné (žalobkyně nerozporovala skutečnost, že její dlužník přestal být plátcem DPH ani nerozporovala existenci právní úpravy dané Směrnicí 2006/112/ES a ustanovením § 44 odst.3 zákona o DPH po novelizaci s účinností od 1.4.2011). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí dále zcela srozumitelně a přezkoumatelně vyplývá, jak žalovaný vypořádal odvolací námitky žalobkyně a jaké právní závěry učinil ke sporné otázce aplikace ust. § 44 odst. 3 zákona o DPH na případ žalobkyně, konkrétně, jak vypořádal její odvolací námitku o nesprávném použití vnitrostátního předpisu v (§ 44 odst. 3 zákona o DPH) v rozporu s právem Evropské unie. Z rozhodnutí je naprosto seznatelné a způsobilé k přezkumu, že žalovaný s odkazem na čl. 90 Směrnice a systém fungování daně z přidané hodnoty (neutality daně) odmítl, že by právní úprava ust. § 44 odst. 3 zákona o DPH měla charakter zakázané veřejné podpory ve smyslu čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Jinou otázkou, a to otázkou způsobitou k věcnému přezkumu je, zda právní závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí byly učiněny v souladu se zákonem.

Soud přitom vychází z nesporných skutkových zjištění, že žalobkyně v daňovém přiznání k DPH za 4. čtvrtletí r. 2011 postupem podle § 44 zákona o DPH provedla opravu výše daně na výstupu na základě opravených daňových dokladů vystavených pro společnost Delpharmea za dodávku zboží a služeb v období od 31.10.2008 do 2.2.2009, a to z důvodu neuhrazených faktur. Mezi účastníky řízení je rovněž nesporné, že zmíněný dlužník žalobkyně byl od 7.9.2009 v úpadku a dne 3.11.2009 mu byla zrušena registrace plátce DPH. Nespornou je také právní skutečnost, že na tento skutkový stav dopadá znění ust. § 44 odst. 3 zákona o DPH.

Z hlediska dispoziční zásady, kterou je ovládáno soudní řízení ve správním soudnictví, se městský soud v této věci zabýval jedine právní otázkou, zda aplikaci ustanovení § 44 odst. 3 zákona o DPH nebrání právní úprava obsažená v předpisech evropského práva, které žalobkyně upřednostňuje.

Soud vyšel z následující relevantní právní úpravy:

Podle čl. 90 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacená nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

Podle čl. 90 odst. 2 Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.

Podle § 44 odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve znění platném v rozhodné době plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí 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 plátce, vůči kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen „dlužník“), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku,

Podle § 44 odst. 3 zákona o DPH ve znění platném v rozhodné době opravu výše daně na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1. Opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění a v případě, že dlužník přestal být plátcem.

Podle § 44 odst. 5 zákona o DPH ve znění platném v rozhodné době, 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.

Podle článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak.

Při úvahách o možné aplikaci ust. § 44 zákona o DPH na případ žalobce je třeba vycházet ze skutečnosti, že dnem 1. 4. 2011 vstoupila v účinnost novela zákona o DPH, která nově stanovila možnost opravy výše daně na výstupu z hodnoty pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Novela vychází z implementace čl. 90 Směrnice, která umožňuje snížení daňové povinnosti v případě, že u odběratele dojde k úplnému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny. Takovou možnost Směrnice koncipuje za podmínek stanovených členskými státy, přičemž také připouští možnost, aby se členské státy od takového snížení odchýlily.

Uvedené znamená, že v intencích Směrnice je konkrétní způsob úpravy daňové povinnosti u případů dlužníků v insolvenčním řízení a pro případy neúplného či jen částečného uhrazení ceny ponechán na jednotlivých členských státech. Směrnice tak stanoví žádoucí, nicméně volnější právní rámec pro modifikaci daňové povinnosti tam, kde dochází k dopadům do ekonomické situace a životaschopnosti podniků v členských státech EU. To znamená, že v rámci zastřešující evropské úpravy jsou podmínky snížení daně ponechány na členských státech a na záměru zákonodárců podle národních potřeb a zájmů, z čehož je dovoditelné a předvídatelné, že daňové poměry věřitelů a dlužníků se v provázanosti na

insolvenčním řízení mohou odlišovat. Pokud tedy žalobkyně na podporu svého tvrzení příkladmo namítá nerovné postavení mezi tuzemským a slovenským dodavatelem a vlivu těchto rozdílů na ceny plnění, pak tyto námitky nejsou jen námitkami směřujícími proti čl. 107 Smlouvy o fungování EU, ale jsou vyjádřením i nesouhlasu s benevolencí článku 90 odst. 2 Směrnice. Žalobou tak není napadán jen rozpor ust. § 44 odst. 3 zákona o DPH s čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie, ale v příčině toho i čl. 90 odst. 1 a 2 Směrnice. Žalobkyně tak v podstatě konfrontuje úpravu čl. 90 Směrnice s článkem 107 Smlouvy o fungování EU, což znamená, že v rámci této konfrontace by dle žalobkyně měl soud posuzovat, zda nejen právní úprava daná us. § 44 zákona o DPH, ale zda přímo čl. 90 Směrnice nevytváří svou benevolencí pro jednotlivé členské státy EU pro daňové účely podmínky vzniku veřejné podpory neslučitelné s právem hospodářské soutěže.

Takové východisko soud musí odmítnout.

Článek 107 Smlouvy o fungování Evropské unie stanoví několik souvisejících podmínek pro neslučitelnost státní podpory s vnitřním trhem.

Předně musí jít o státní podporu, avšak nejen o podporu spočívající bez dalšího jen poskytnutí finančních prostředků či ve finanční úlevě či zvýhodnění některých daňových subjektů oproti jiným, ale o podporu *neslučitelnou*, jejíž povaha tkví v *účelu a důsledcích*, jež jsou stanoveny v citovaném článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie a s nimiž je spojena i nezbytnost *adresnosti* subjektů, jimž je taková podpora poskytována.

K výkladu pojmu „státní podpora“ je oprávněna jak Evropská komise, tak soudy členských států, jak opakovaně potvrdil ve svých rozhodnutích Soudní dvůr (viz rozsudky Soudního dvora ve věci C-78/76, C 39/94, C-354/90, C 368/04). Při testu, zda je určité opatření státní podporou, je nutné zkoumat čtyři kumulativní prvky definované v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, který stanoví obecnou definici pojmu státní podpora. Soud musí zjišťovat, zda opatření znamenalo selektivní výhodu pro soutěžitele (musí zvýhodňovat určité podniky, výrobu určitého zboží nebo poskytování určitých služeb), zda bylo poskytnuto členským státem nebo ze státních zdrojů, zda toto opatření způsobilo narušení hospodářské soutěže či zda má potenciál pro narušení hospodářské soutěže a zda jím byl ovlivněn obchod mezi členskými státy.

Uvedená judikatura Evropského soudního dvora tedy neomezuje výklad pojmu „státní podpora“ jen na finanční podporu poskytovanou v jakékoliv formě státem, ale váže ji na adresnou výhodu pro určité soutěžitele či hospodářské odvětví, což odpovídá kumulativní podmínce *zvýhodnění určitých podniků či odvětví výroby* uvedené v čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie. Ostatně i příklad žalobkyně ohledně formy podpory spočívající v prominutí penále za pozdní platby zdravotního pojištění, vychází především z určitých odvětvových poměrů, které zakotvila Evropská komise ve svých nařízeních, citovaných žalobkyní, u kterých Komise sama stanovila limity finanční výše, do které nejde o státní podporu. S podmínkou zvýhodnění určitých podniků či odvětví, na které je vázáno naplnění znaků státní podpory, ostatně souvisí i další podmínka čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie, jíž je narušení nebo možnost narušení hospodářské soutěže, kdy právě v důsledku státní podpory určitých podniků či určitého hospodářského odvětví může být usuzováno na narušení hospodářské soutěže. S uvedeným je také spojen předpoklad, že k narušení hospodářské soutěže dochází tam, kde zvýhodnění určitých podniků a odvětví ovlivňuje obchod mezi členskými státy. Neslučitelnost státní podpory s vnitřním trhem je ve své kvalifikované

podobě dána všemi uvedenými kumulativními znaky, a to ještě v prostoru vnitřního trhu Evropské Unie.

Uvedené znamená, že vnitrostátní soud nemůže hodnotit, zda je určitá poskytnutá státní podpora slučitelná s právem hospodářské soutěže, posouzení slučitelnosti či neslučitelnosti tvrzené podpory s fungováním společného trhu náleží Evropské Komisi podle čl. 16 Oznámení Komise o prosazování právní úpravy státní podpory vnitrostátními soudy (2009/C 85/01). Proto se Městský soud v Praze v této věci mohl omezit pouze na posouzení, že ust. § 44 odst. 3 zákona o DPH, omezující oprávnění věřitele opravit daň pro nedostatek registrace dlužníka jako plátce daně může naplňovat jen 1. znak státní podpory, a to toliko v podmínce nepřímé formy poskytnutí finančních prostředků (nerozšířením příjmové stránky státního rozpočtu), nicméně, pokud se tak nestalo zvýhodněním určitých podniků nebo určitého odvětví podnikání, tedy u vybrané ekonomické skupiny příjemců či činností, nejde o veřejnou podporu, která by se vymykala obecnému opatření a vyvolala stav, který by za běžných tržních podmínek nenastal.

Právní úprava daná Směrnicí a ustanovením § 44 odst. 3 apriori adresně nezvýhodňuje žádné plátce DPH, nepředvídá, na jaký okruh podnikatelů či ekonomických činností má dopadat, jaký okruh podnikatelů či ekonomických činností má být úlevou zvýhodněn, je obecnou úpravou, která se uplatní za podmínek, jež jsou nastaveny rovnocenně pro všechny adresáty normy, odlišnost pak nastává v případech konkrétních okolností daňového vztahu, ostatně jako u řady jiných nároků, za kterých lze dosáhnout určitých daňových úlev u různých typů daní a dle daňových zákonů. Splnění či nesplnění podmínek určitého nároku, jímž se daňový subjekt odlišuje od daňových poměrů jiného daňového subjektu, pak nemůže být důvodem pro deklaraci veřejné podpory a nemůže naplnit skutkovou podstatu neslučitelné veřejné podpory dle čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie v prostoru společného vnitřního trhu.

V opačném případě by žalobkyně mohla uplatňovat námitky o veřejné podpoře i ve vztahu k dalším podmínkám, za nichž lze jediné úpravu daně provést, a které nezávisí na přičinění daňového subjektu. I kdyby ust. § 44 odst. 3 zákona o DPH nevyklučovalo opravu daně pro případ, že dlužník přestal být plátcem, přesto by daňový subjekt jako je žalobkyně musel splnit další podmínky, jenž jsou předpokladem pro uplatnění opravy daně. Tím je např. podle § 44 odst. 1 zákona o DPH časový test, kdy oprávnění věřitelů snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku lze uplatnit pouze u pohledávek, které vznikly nejvýše 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. I v takovém případě jde o úpravu obecnou a záleží na tom kterém daňovém subjektu, zda uvedenou, rovněž objektivní podmínku splní, stejně tak, jako pro účely uplatnění opravy daně nemohl z důvodu novelizace zákona ovlivnit uplynutí lhůty 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění (§ 44 odst. 3 zákona o DPH). Dalším předpokladem pro uznání opravy daně je i skutečnost uznaná a vyložená správními soudy (Krajským soudem v Praze pod sp. zn. 47 Af 10/2012 a Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 69/2012), že provedení opravy daně je dle čl. II bod 1. výše uvedené novely zákona o DPH vyloučena u zdanitelného plnění, které podléhalo zákonu o DPH ve znění před uvedenou novelou. To znamená, že u daňových subjektů, jako je žalobkyně, kde vznikla věřiteli povinnost přiznat daň za zdaňovací období, jež předcházelo dubnu 2011, se postup podle § 44 zákona o DPH ve znění účinném od 1.4.2011, tj. možnost opravy daně, neuplatní. Nárok žalobkyně byl tedy vázán i na časovou podmínku zdanitelných plnění uskutečněných pro společnost Delpharma a tato plnění byla uskutečněna v r. 2008 a 2009 před rozhodnutím úpadku odběratele žalobkyně. Posledně zmíněná podmínka však není předmětem sporu, a

tedy ani předmětem posuzování soudem, neboť žalovaný své rozhodnutí nezaložil na posuzování dopadu přechodných ustanovení novely zákona o DPH na zdanitelná plnění žalobkyně z r. 2008-2009 a lze se domnívat, že tak učinil z důvodu své předchozí praxe dané metodickou informací Generálního ředitelství finančního ředitelství k aplikaci § 44 zákona o DPH ze dne 22.7.2011, kterou ostatně respektovaly i správní soudy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 170/2014).

Městský soud považoval za nezbytné zmínit výše uvedené další časové podmínky nároku na opravu daně podle § 44 zákona o DPH pro účely vysvětlení, že právní úpravou, účinnou od 1.4.2011, nově zahrnující nárok na opravu daně, nedochází k selekci určitých daňových subjektů pro jejich postavení v ekonomice, ale o zavedení nového institutu opravy daně při splnění řady podmínek, k jejichž stanovení je zákonodárce členského státu v důsledku předvídatelné úpravy daně článkem 90 Směrnice oprávněn. Soud rozumí situaci žalobce zmíněné při jednání před soudem a uvědomuje si, jakou zátěž mu situace s dlužníkem Delpharmea přinesla, ale posuzuje zákonnost rozhodnutí a aplikaci práva. Není na soudu, aby pominul a nerespektoval dikci zákona, na daný skutkový stav zcela dopadající, zvláště, je – li aplikovaná právní úprava předvídána právním rámcem Směrnice, která se týká systému daně z přidané hodnoty. Není na soudu, ale právě na zákonodárci, aby vyhodnotil dopady přijaté úpravy do sféry daňových subjektů – věřitelů, pro které, jako je tomu u žalobkyně, představuje objektivní nesplnění podmínky ohledně osoby dlužníka značnou zátěž. Nicméně ustanovení § 44 včetně ust. § 44 odst. 3 zákona o DPH je dílčím ustanovením ve sledu podmínek nároku na opravu daně, které vychází z čl. 90 Směrnice, jež je výchozí a systémovou úpravou, a tudíž nemůže mít charakter neslučitelné státní podpory. Z uvedených důvodů nemohou námitky žalobkyně o rozporu ust. § 44 s právními předpisy Evropské Unie obstát.

VII. Závěr

Na základě shora uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem, včetně zákonem požadovaného odůvodnění. Proto soud podle § 78 odst. 1 s.ř.s. podanou žalobu zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 Praze dne 13. ledna 2016

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková