



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **GENETRIX s.r.o.**, se sídlem v Bohumíně, Jana Palacha 668, zastoupeného Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem v Praze 8, Karolinská 654/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7.3.2012 č.j. 8317/11-1301-803479, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Žaloba se **z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen „žalovaný“) ze dne 7.3.2012 č.j. 8317/11-1301-803479, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bohumíně ze dne 15.8.2011 č.j. 40662/11/368970801755, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011.

V podané žalobě žalobce uvedl, že podal u správce daně dne 27.6.2011 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období květen 2011, v jehož rámci provedl ve smyslu ust. § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH) opravu daně u pohledávek za dlužníkem v úpadku společností Sklářny BOHEMIA a.s. Konkrétně se jednalo o pohledávky ze zdanitelných plnění uskutečněných žalobcem v období květen až červenec 2008, tedy o pohledávky vzniklé méně než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku dlužníka (účinky rozhodnutí o úpadku nastaly dne 22.10.2008). Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností, zda byl žalobce oprávněn provést uvedenou opravu a dospěl k závěru, že tomu tak nebylo a žalobce nebyl oprávněn provést opravu daně na výstupu ve vztahu k pohledávkám dlužníka, které vznikly po 23.4.2008. Žalovaný se pak v napadeném rozhodnutí se závěry prvostupňového správce daně ztotožnil. Žalobce naopak trvá na správnosti svého postupu. V žalobě dále poukázal na vliv právní úpravy obsažené ve Směrnici Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen směrnice), kdy poukázal především na provázanost odstavce 1 a 2 článku 90 Směrnice. Z jejich obsahu žalobce dovozuje, že směrnice dává členským státům pouze dvě možnosti, a to buď musí být za všech okolností snížen základ daně procesním způsobem stanoveným členskými státy, nebo naopak bude snížení základu daně zakázáno. Podle názoru žalobce je ust. § 44 ZDPH v kolizi s úpravou čl. 90 směrnice, když má za to, že podmínka možnosti opravy výše daně u neuhrazených pohledávek, které vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku dlužníka, jde nad rámec možností, jaké dává členským státům směrnice. Jde tudíž o její nesprávnou implementaci do tuzemského práva. V této souvislosti poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS), a to rozsudek ze dne 13.11.2009 č.j. 5 Afs 53/2009-63, podle kterého stěžovatele nelze činit odpovědným za nesprávnou implementaci směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty. V další části žaloby se žalobce zabýval výkladem ust. § 44 ZDPH, a to právě v návaznosti na podmínku, že se oprava výše daně musí vztahovat k pohledávkám, které vznikly *nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku*. Žalobce dovodil dva možné výklady citovaného ustanovení, a v souvislosti s tímto svým závěrem poukázal na judikaturu NSS a Ústavního soudu vztahující se k otázkám principu předvídatelnosti a srozumitelnosti zákona a postupu správních orgánů v případě možnosti dvojího výkladu právní normy (rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 178/2005 a sp. zn. 5 Afs 151/2004 a nálezy Ústavního soudu sp. zn. II.ÚS 635/09 a sp. zn. IV.ÚS 666/02).

Žalovaný ve vyjádření označil námitky žalobce za nedůvodné, když podle jeho názoru je úprava obsažená v § 44 ZDPH implementována do českého právního řádu v souladu s cílem čl. 90 směrnice. Zdůraznil, že text směrnice jako normativního aktu sekundárního práva Evropské unie musí být do značné míry obecný a je jen na jednotlivých členských státech, aby v mantinelech takto vymezené úpravy ve směrnice zakotvená pravidla odpovídajícím způsobem implementovaly a promítly do národních právních řádů. Dále blíže

rozvedl porovnání obsahu čl. 90 odst. 1 a 2 směrnici a § 44 ZDPH. K otázce dvojího výkladu § 44 tak, jak je prezentován žalobcem, žalovaný vyslovil nesouhlas, když podle něj je ust. § 44 odst. 1 ZDPH jednoznačné, když hovoří o pohledávce, která *vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku* s tím, že je-li časová hranice definována pojmem *nejdříve*, zahrnuje pouze události, které se v čase odehrály později než nejdříve. Jazykový výklad je proto podle žalovaného jednoznačný a směřuje k vymezení pohledávek starších a nikoliv mladších, jak dovozuje žalobce. Ve stejném smyslu pak vyznívají výklady logický a teleologický, jakož i výkladová metoda *reductione ad absurdum*. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce podal u správce daně dne 27.6.2011 řádné daňové přiznání k DPH, jehož součástí bylo provedení opravy výše DPH o pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení ve smyslu ust. § 44 odst. 1 ZDPH, a to ve vztahu k dlužníkovi společnosti Sklárný BOHEMIA a.s., vůči němuž bylo vydáno rozhodnutí o úpadku, a to usnesením Městského soudu v Praze ze dne 22.10.2008 č.j. MSPH 78 INS 3734/2008-A-27. Současně žalobce předložil správci daně vyjádření, v němž prezentoval svůj názor na dvojí jazykový výklad ust. § 44 odst. 1 ZDPH, a to pokud jde o sousloví „*pohledávky vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu*“. Správce daně sdělil žalobci své stanovisko při ústním jednání ze dne 12.8.2011, o němž byl sepsán protokol č.j. 40634/11/368970801755, kdy snížení daně na výstupu o částku 969 996,- Kč neuznal, stejně jako neuznal opravu výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení. Následně správce daně rozhodnutím ze dne 15.8.2011 č.j. 40662/11/368970801755 vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty stanovené za zdaňovací období květen 2011 s tím, že jím provedené opravy výše daně neakceptoval. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Podle ust. § 44 odst. 1 ZDPH plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost přiznat daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, doposud nezanikla (dále jen „věřitel“), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že

- a) plátce, vůči kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen „dlužník“), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka,
- b) věřitel přihlásil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží,
- c) věřitel a dlužník nejsou a ani v době vzniku pohledávky nebyli osobami, které jsou
 1. kapitálově spojenými osobami podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob,
 2. osobami blízkými, nebo
 3. společníky téže společnosti, jsou-li plátcí,
- d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.

K otázce aplikace ust. § 44 ZDPH se zásadním způsobem vyjádřil Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 31.10.2013 č.j. 47Af 17/2012-43, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 3037/2014. Krajský soud v Praze dospěl k závěru, že: *„Pokud se data uskutečnění zdanitelných plnění u původních daňových dokladů pohybovala před 1.4.2011, je zjevné, že původní zdanitelná plnění podléhala zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelou (zákonem č. 47/2011 Sb.), a že tedy nebylo možné u těchto plnění provést opravu výše daně zakotvenou až novelou zákona o dani z přidané hodnoty účinnou od 1.4.2011 (§ 44 uvedeného zákona)…”* V odůvodnění tohoto závěru vycházel Krajský soud v Praze z čl. II bodu 1 novely zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 47/2011 Sb., podle kterého *„pro uplatnění DPH 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“*. Právo resp. povinnost opravit základ daně či výši daně ve vztahu k plněním uskutečněným před účinností novely je právem či povinností související. Právo věřitele provést opravu podle § 44 odst. 1 ZDPH je právem, které navazuje na přiznání a odvedení DPH z plnění, jež založilo vznik pohledávky vůči úpadci v období předcházejícím účinnosti novely. Podléhá-li plnění, ve vztahu k němuž má být uplatňována oprava DPH, zákonu o DPH ve znění před účinností novely, je třeba i možnost provedení opravy DPH ve vztahu k takovému plnění posuzovat též na základě tehdejší úpravy. Protože tehdejší úprava možnost provedení opravy DPH vůči dlužníkovi v úpadku neznala, není taková oprava ve vztahu k plněním uskutečněným před datem účinnosti novely možná. Krajský soud v Praze zdůraznil, že k těmto závěrům dospěl již ve svém rozsudku ze dne 23.8.2012 č.j. 47Af 10/2012-60.

V posuzované věci neshledal rozhodující krajský soud žádné skutkové a právní důvody, pro které by se měl od shora označené judikatury odklonit, zvláště pak, když tento právní názor je publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

V posuzované věci, jak vyplývá z obsahu správního spisu, žalobce uplatnil nárok na opravu ve vztahu k pohledávkám, které vznikly v roce 2008, tj. před účinností novely ZDPH (před 1.4.2011). Aplikace postupu dle ust. § 44 odst. 1 ZDPH je proto z důvodů shora uvedených nepřijatelná. Žalovaný tedy nepochybil, když uplatněný nárok žalobce neuznal, byť se tak stalo z jiných důvodů. Krajský soud přihlédl jednak k tomu, že napadené rozhodnutí časově předcházelo shora citované judikatuře správního soudnictví a jednak k tomu, že žalovaný jakož i správce daně, byť z jiných důvodů, dospěli k témuž výsledku, tj. neoprávněnosti opravy výše daně za předmětné zdaňovací období. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud neshledal žalobu důvodnou.

S ohledem na shora uvedené právní závěry krajský soud považoval za nepřipadné posuzovat důvodnost žalobních námitek týkajících se implementace čl. 90 směrnice a výkladu ust. § 44 odst. 1 ZDPH v části vyjádřené slovním spojením *„pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“*, když s ohledem na shora citované judikatorní stanovisko je aplikace ust. § 44 odst. 1 ZDPH v posuzované věci vyloučena.

S ohledem na nedůvodnost žaloby krajský soud podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, jak vyplývá z obsahu soudního spisu.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 1. července 2014

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu