



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobkyně Mgr. Ing. H.M.**, insolvenční správkyne dlužníka César Trading s.r.o., se sídlem Soukenická 5, Rokycany, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5. 11. 2012, čj. 8175/12-1300-401706

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2012, čj. 8175/12-1300-401706 **s e z r u š u j e** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5. 11. 2012, čj. 8175/12-1300-401706 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Rokycanech (*dále jen „správce daně“*) ze dne 24. 7. 2012, čj. 102026/12/150920401442 (*dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“*), jímž byla společnosti César Trading s.r.o. (*dále jen „úpadce“*) stanovena na dani z přidané hodnoty (*dále též „DPH“*) za zdaňovací období únor 2012 vlastní daňová povinnost ve výši 270.885 Kč.

2. Vzhledem k tomu, že v době po podání žaloby nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (1. 1. 2013), kterým došlo k reorganizaci orgánů daňové správy, musel krajský soud zohlednit fakt, že nově vykonává působnost správního orgánu

nejblíže nadřízeného finančním úřadům nově zřízené Odvolací finanční ředitelství [§ 7 písm. a) tohoto zákona]. Jelikož současně došlo ke zrušení původního žalovaného (Finančního ředitelství v Plzni), nachází se v jeho postavení Odvolací finanční ředitelství, se kterým je proto v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dále jednáno.

3. Insolvenční řízení bylo u společnosti César Trading s.r.o. zahájeno vyhláškou Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2011, čj. KSPL 56 INS 22022/2011-A-2. Účinky insolvenčního řízení nastaly dne 29. 11. 2011 v 8:06 hodin. Na základě usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 12. 2011, čj. KSPL 56 INS 22022/2011-A-11, byl zjištěn úpadek dlužníka (César Trading s.r.o.) a na jeho majetek byl prohlášen konkurs. Správkyní konkurzní podstaty byla ustanovena žalobkyně.

II. Důvody žaloby

3. Prvoinstančním rozhodnutím byl žalobkyni na základě postupu k odstranění pochybností stanoven základ daně a vyměřena daň z přidané hodnoty za únor 2012 ve výši 270.885 Kč. Podkladem bylo zjištění správce daně, že byly žalobkyni dne 20. 2. 2012 doručeny opravné daňové doklady týkající se oprav výše daně podle § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro únor 2012 (*dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“*) věřitelem Kovostav 98, s.r.o., Zeyerova 191/2, 337 01 Rokycany, DIČ CZ 25662929 (*dále jen „věřitel“*) a že žalobkyně podle těchto opravných daňových dokladů v přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2012 nesnížila svoji daň na vstupu z přijatých zdanitelných plnění o částku daně 270.885 Kč ve smyslu § 44 odst. 5 ZDPH. V podaném odvolání žalobkyně namítala, že DPH nebyla snížena na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně deklarovanou jako opravenou věřitelem proto, že věřitelé mohou opravu podle § 44 ZDPH u plnění poskytnutých dlužníku uplatnit počínaje dnem 1. 4. 2011, podle přechodných ustanovení se použijí pro uplatnění DPH za zdaňovací období předcházející účinnosti této novely dosavadní předpisy, které tuto opravu výše daně za dlužníky v insolvenčním řízení nepřipouštěly. Opravu daně za plnění poskytnuté dlužníkovi do 31. 3. 2011 považovala za neoprávněnou. Jako další důkazní prostředek označila Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011 zveřejněné Ministerstvem spravedlnosti na webových stránkách a usnesení Krajského soudu v Ostravě čj. 14INS 11497/2010-810 zveřejněné v insolvenčním rejstříku. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a shledal, že žalobkyně porušila § 44 odst. 5 ZDPH, když ve zdaňovacím období únor 2012 nesnížila svoji daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění na základě opravných daňových dokladů doručených žalobkyni 20. 2. 2012 ve výši 270.885 Kč.

4. V žalobě žalobkyně označila napadené rozhodnutí za nezákonné pro nesprávnou aplikaci § 44 ZDPH. Namítala, že neporušila § 44 odst. 5 ZDPH, když ve zdaňovacím období únor 2012 nesnížila daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění o částku daně opravenou věřitelem na základě opravných daňových dokladů doručených žalobkyni dne 20. 2. 2012 ve výši 270.885 Kč.

5. K tomu tvrdila, že věřitel snížil svoji daňovou povinnost neoprávněně a argumentovala ustanovením § 44 odst. 1 ZDPH. Uvedla, že původní pohledávky věřitele vznikly v období od

31. 12. 2009 do 28. 12. 2010. Rozhodnutí o úpadku bylo vydáno Usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 12. 2011 a téhož dne zveřejněno v insolvenčním rejstříku. Přitom základní podmínkou pro použití § 44 odst. 1 ZDPH je existence pohledávky, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Předmětné pohledávky vznikly 12 až 24 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Dle žalobkyně nebyla DPH snížena na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně deklarovanou jako opravenou věřitelem oprávněně proto, a že věřitelé mohou opravu dle § 44 ZDPH u plnění poskytnutých dlužníku uplatnit v období počínaje 1.4.2011, když podle přechodných ustanovení se použijí pro uplatnění DPH za zdaňovací období předcházející účinnosti této novely dosavadní předpisy, které tuto opravu výše daně za dlužníky v insolvenčním řízení nepřipouštěly. Skutečnost, že opravou výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení vzniká nové samostatné zdanitelné plnění, nemůže nic měnit na tom, že se toto plnění váže výhradně k původním pohledávkám přihlášeným do insolvenčního řízení, a ty vznikly nepochybně před 1. 4. 2011, proto na ně úprava § 44 a násl. podle přechodných ustanovení nedopadá.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Setrval na své argumentaci o aplikaci § 44 ZDPH po jeho novele účinné od 1. 4. 2011. Dle žalovaného užití obecného režimu přechodných ustanovení nemůže vést k závěru, že opravu výše daně lze uskutečnit pouze u plnění poskytnutých dlužníkovi po 1. 4. 2011, a to z toho důvodu, že opravou výše daně vzniká nové samostatné zdanitelné plnění, které věřitel uplatňuje v tom zdaňovacím období, ve kterém opravu výše daně uskutečnil, a tedy se již nevrací k původnímu zdaňovacímu období (tj. před 1. 4. 2011), kdy právní úprava § 44 ZDPH neexistovala. Z uvedeného dle žalovaného vyplývá, že v případě plnění uskutečněných před nabytím účinnosti zákona č. 47/2011 Sb. vzniká opravou daně těchto plnění nové samostatné zdanitelné plnění vztahující se ke zdaňovacímu období po 1. 4. 2011, a tedy v důsledku opravy provedené věřitelem podle § 44 odst. 1 ZDPH vznikla žalobkyni povinnost provést opravu výše daně podle § 44 odst. 5 ZDPH, při které byla žalobkyně povinna snížit svou daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem. Tuto opravu výše daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění byl dlužník (zde daňový subjekt) povinen provést ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky § 44 odst. 1 ZDPH, a pokud tak neučinil, dopustil se porušení § 44 odst. 5 ZDPH.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

7. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

8. Žaloba je důvodná.

Skutkový základ věci

9. Správce daně vydal dne 24. 7. 2012 pod čj. 102026/12/150920401442 prvoinstanční rozhodnutí, kterým úpadci vyměřil daň z přidané hodnoty za únor 2012 ve výši 270.885 Kč. Prvoinstanční rozhodnutí zdůvodnil tím, že daňový subjekt nesnížil daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem (Kovostav 98 s.r.o.) ve výši 270.885 Kč a tím porušil § 44 odst. 5 ZDPH. Pohledávka, u které věřitel provedl opravu ve smyslu § 44 odst. 1 ZDPH, vznikla a vlastní uskutečnění zdanitelného plnění nastalo dne 20. 2. 2012. Žalobkyně se proti prvoinstančnímu rozhodnutí odvolala a Finanční ředitelství v Plzni napadeným rozhodnutím odvolání zamítlo a prvoinstanční rozhodnutí potvrdilo.

Právní hodnocení

10. Mezi účastníky byla sporná aplikace § 44 ZDPH, ve znění novely, provedené zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon o dani z přidané hodnoty, účinném od 1. 4. 2011. Před touto novelou zákon o dani z přidané hodnoty žádné srovnatelné ustanovení, které by upravovalo danou problematiku, neobsahoval.

11. Podle § 44 odst. 1 ZDPH *plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, doposud nezanikla (dále jen „věřitel“), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že a) plátce, vůči kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen „dlužník“), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku, 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 1. osobami, které jsou kapitálově spojenými osobami podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, 2. osobami blízkými, nebo 3. osobami, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.*

12. Podle § 44 odst. 3 ZDPH *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.*

13. Podle § 44 odst. 5 ZDPH *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.*

14. Podle § 44 odst. 9 ZDPH *opravy výše daně podle odstavců 1, 6, 7 nebo 8 se považují za samostatná zdanitelná plnění uskutečněná nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém byly opravný daňový doklad podle § 46 nebo písemné oznámení doručeny dlužníkovi. U opravy výše daně se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění.*

15. Při posuzování dané problematiky krajský soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, čj. 9 Afs 69/2012 – 47 (dostupném na www.nssoud.cz a publikovaném pod č. 2856/2013 Sb.NSS), kde se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem § 44 ZDPH. Krajský soud se ztotožňuje se závěry v tomto rozhodnutí uvedenými a konstatuje, že jsou v plném rozsahu aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ.

16. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku mj. uvedl: „(...) Zákonem stanovené oprávnění provést opravu daně na výstupu není ničím jiným, než právem věřitele snížit jím původně uplatněnou daň na výstupu, která byla věřitelem uplatněna s ohledem na zboží či služby jím v minulosti dodané. Původně uskutečněné zdanitelné plnění přitom nedoznává v důsledku opravy žádných změn, nedochází k žádnému novému dodání zboží ani poskytnutí služby (...) Je tedy zcela nepochybné, že oprava výše daně nemá stejnou povahu jako povinnost odvést daň na výstupu z dodání zboží či poskytnutí služby, 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 samotné provedení nemá žádný jiný důsledek než právě snížení původně uplatněné daně. Oprávnění plátce provést opravu daně na výstupu již uskutečněného zdanitelného plnění je tak právem nutně souvisejícím s již uplatněnou daní bez ohledu na to, že samotné provedení opravy je zákonem o DPH formálně považováno za samostatné zdanitelné plnění. Obdobně je povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši, v jaké uplatnil odpočet dně z přijatého zdanitelného plnění, zrcadlově povinností související s již jím v minulosti uplatněnou daní na vstupu. Důsledkem koncepce zvolené zákonodárcem je proto pouze to, že se snížení již uplatněné daně na výstupu daňově projeví nejdříve ve zdaňovacím období, kdy jsou splněny podmínky pro tuto opravu (nejpozději do tří let od uskutečnění původního zdanitelného plnění), a ovlivní tak celkovou výši daňové povinnosti deklarované za jiné zdaňovací období, než ve kterém bylo uskutečněno původní plnění. (...)“.

17. Nejvyšší správní soud se dále ztotožnil se závěrem krajského soudu učiněným v jím posuzované obdobné věci, když uzavřel, že „(...) na posuzovanou věc plně dopadá přechodné ustanovení čl. II bod 1. novely. Podléhalo-li tedy zdanitelné plnění, ve vztahu k němuž má být uplatňována oprava daně, zákonu o DPH ve znění před účinností novely, je možnost provedení opravy daně ve vztahu k takovému plnění citovaným přechodným ustanovením vyloučena, neboť předcházející znění zákona takovou opravu již uskutečněných zdanitelných plnění neumožňovalo. Žádné jiné přechodné ustanovení, které by bylo na aplikaci ustanovení § 44 možné vztáhnout, zákon o DPH neobsahuje. (...)“.

18. Krajský soud pro úplnost doplňuje, že ke shodnému závěru dospěla také expertní pracovní skupina Ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo, v jejímž Výkladovém stanovisku č. 6 ze dne 4. 10. 2011, které žalobkyně zmínila, se mj. uvádí, že postup podle § 44 ZDPH, ve znění účinném od 1. 4. 2011, se neuplatní pro pohledávky, z nichž věřiteli vznikla povinnost přiznat daň za zdaňovací období, jež předcházelo 1. dubnu 2011 (před možnou opravou).

19. Na základě uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu krajský soud konstatuje, že oprávnění věřitelů snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku (a tomu zrcadlově odpovídající povinnost dlužníků snížit uplatněnou daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění) lze za splnění dalších zákonem stanovených podmínek uplatnit pouze u zdanitelných plnění poskytnutých nejdříve ke dni 1. 4. 2011, kdy nabyla účinnosti předmětná novela.

20. Mezi účastníky nebylo sporným, že se v případě pohledávky, u které věřitel provedl opravu ve smyslu § 44 odst. 1 ZDPH, jednalo o pohledávku, která vznikla a u níž uskutečnění zdanitelného plnění nastalo před 1. 4. 2011, konkrétně 20. 2. 2012. Lze tak dospět k závěru, že žalobkyně nepochybila, když nepřistoupila v daném zdaňovacím období ke snížení daně z přidané hodnoty na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem, neboť se jednalo o zdanitelné plnění poskytnutá v období před 1. 4. 2011. Pochybení se naopak dopustil správce daně, který žalobkyni ve vztahu k tomuto zdanitelnému plněním vyměřil daň z přidané hodnoty, přestože se toto plnění uskutečnilo před účinností novely zákona o dani z přidané hodnoty, a oprava tak nebyla, s ohledem na znění přechodných ustanovení, možná. Rovněž rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni nebylo v souladu se zákonem, když pochybení správce daně nenapravilo a ztotožnilo se s uvedeným nesprávným právním závěrem správce daně.

Závěr

21. Krajský soud proto ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a zároveň vyslovil podle § 78 odst. 4 s. ř. s., že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgán je v dalším řízení podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku.

V. Náklady řízení

22. O nákladech řízení soud rozhodoval podle § 60 odst. 3 věta první s.ř.s., podle něhož *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl*. V dané právní věci měla žalobkyně plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně náhradu nákladů řízení neuplatňovala a podle § 11 odst. 2 písm. o) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích byla osvobozena od soudních poplatků. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 30. dubna 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Bc. Michaela Karásková