



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. PhDr. Petra Kuchynky, Ph.D. a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Mgr. V.Š.**, se sídlem Mikulášská třída 455/9, 326 00 Plzeň, insolvenční správce dlužníka MN STAVBY PLZEŇ s.r.o., se sídlem Rokycanská 1162/62, 312 00 Plzeň, *zastoupeného JUDr. Julií Šindelářovou, advokátkou, se sídlem Mikulášská třída 455/9, 326 00 Plzeň*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni **ze dne 27. 8. 2012, čj. 6270/12-1300-401171,**

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 8. 2012, čj. 6270/12-1300-401171, se z r u š u j e a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému .**
- II. **Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 5.808,- Kč, k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Julie Šindelářové do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku .**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou ze dne 28. 10. 2012 doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „*zdejší soud*“ nebo „*krajský soud*“) osobně dne 29. 10. 2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 8. 2012, čj. 6270/12-1300-401171 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále též jen „*správce daně*“) ze dne 17. 4. 2012, čj. 248065/12/138512401255 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“). Prvoinstančním

rozhodnutím byla společnost MN STAVBY PLZEŇ s. r. o. vyměřena na dani z přidané hodnoty (zdaňovací období prosinec 2011) daňová povinnost ve výši 58.865,- Kč.

Problematika daně z přidané hodnoty byla upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“).

Soud pro úplnost uvádí, že v souvislosti s přijetím zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, se jako žalovaný správní orgán označuje Odvolací finanční ředitelství.

[I] Žaloba, vyjádření žalovaného k žalobě

1. Žaloba

Žalobce nesouhlasil se závěry správce daně tak, jak byly prezentovány v odůvodnění napadených rozhodnutí. Zákon č. 47/2011 Sb., jímž se měnil zákon o dani z přidané hodnoty, představuje jeho pětadvacátou novelu. Těžiště novelizované právní úpravy s průmětem do úpadkového práva je změna § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy nejednoznačnou interpretaci vyvolává zejména dikce jeho pátého odstavce ve vazbě na opravu výše DPH provedenou věřitelem u pohledávky za dlužníkem, který je v insolvenčním řízení. Nad rámec stanovení podmínek, za jakých lze opravu provést, vymezených v odstavci prvním citovaného ustanovení, a náležitostí opravných dokladů k ní se vztahujících, novela bohužel výslovně neříká to zásadní - oprava výše daně na vstupu, provedená dlužníkem, u něhož bylo rozhodnuto o úpadku, v návaznosti na opravu výše daně na výstupu provedenou věřitelem dle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nemá v insolvenčním řízení vliv na právní status pohledávky státu za dlužníkem z titulu povinnosti zaplatit DPH.

Nedbalou legislativní práci zákonodárce však pozitivně koriguje skutečnost, že tento závěr lze učinit alespoň sekundárně z textu důvodové zprávy k novele v návaznosti na komunitární předpisy, jež zapracovává (ani čl. 90 a čl. 185 směrnice Rady 2006/112/ES, kterou novela implementuje, takovou preferenci státu nevyžadují, zakládají toliko možnost věřitele provádět opravy daně, pokud se změní rozhodné okolnosti pro výpočet daně poté, co podal daňové přiznání). Účelem novely tedy není odčerpávat prostředky z majetkových podstat opravami DPH prováděnými dlužníkem ve zdaňovacích obdobích následujících po rozhodnutí o úpadku, a preferovat tak stát před ostatními věřiteli, kteří se uspokojují až v rozvrhu, ale snížit u dodavatelů zboží a služeb, dlužníkem neuhrazených, dopady druhotné platební neschopnosti v zájmu udržení jejich ekonomické životaschopnosti, přičemž předpokládá negativní dopady pouze na státní rozpočet.

Jak vyplývá z přechodných ustanovení novely (bod 1), pro uplatnění DPH za období přede dnem nabytí její účinnosti se použijí dosavadní právní předpisy, což znamená, že opravy lze provádět pouze u pohledávek vzniklých od 1. 4. 2011 dále. S ohledem na lhůtu vymezenou v § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má takový postup pro věřitele praktický význam ve vztahu k pohledávkám za dlužníky, o jejichž úpadku bylo rozhodnuto počínaje 1. 10. 2011.

Na charakter pohledávek, rozhodný pro jejich uspokojování v insolvenčním řízení, nemá novelizovaná právní úprava vliv, nemění pořadí těch, které již přihlášeny byly (a to i státem z titulu neodvedené DPH) a nepřináší nové nároky, jež by měly směřovat za majetkovou podstatou či jim být postaveny na roveň. To rovněž proto, že zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, je *lex specialis* vůči předpisům daňovým, včetně zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž za daňové pohledávky směřující za majetkovou podstatou označuje v § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona pouze ty, které vznikly po rozhodnutí o úpadku. Vznik daňové pohledávky jakožto nároku hmotněprávní povahy nastává v okamžiku, kdy nastaly rozhodné skutečnosti, k nimž se tato pohledávka vztahuje (dodání zboží či poskytnutí služby, jak lze vyvodit i z dikce § 21 zákona o dani z přidané hodnoty), na což nemá oprava výše DPH provedená dlužníkem dle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty po rozhodnutí o úpadku žádný vliv. Rozhodné skutečnosti k pohledávkám se u takto provedených oprav budou vždy vztahovat k období před rozhodnutím o úpadku. Proto provede-li dlužník opravu daně procesním úkonem, kterým je podání daňového přiznání ohledně daně na vstupu ve zdaňovací období (za zdaňovací období) nastalém po rozhodnutí o úpadku, v němž vůči pohledávce, k níž se tato daňová povinnost vztahuje, provedl věřitel opravu daně na výstupu, nezaloží takový úkon pohledávku státu za dlužníkem, která by směřovala za majetkovou podstatou či jí byla postavena na roveň. Pro takovou kvalitu pohledávky chybí jakákoli právní opora, nadto by tato konstrukce narážela nejenom na rovnost věřitelů, deklarovanou v § 5 písm. a) insolvenčního zákona, ale především na ústavní principy rovnosti účastníků řízení jako složky práva na spravedlivý proces i ochrany vlastnického práva, garantované v čl. 36 odst. 1 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Pohledávky státu, jichž se týká oprava daně dle novely, za dlužníky v insolvenčním řízení, lze uspokojit jen v rozvrhu podle § 306 insolvenčního zákona. Shodně judikoval v tomto smyslu Krajský soud v Ostravě ve svém usnesení ze dne 17. 6. 2011, čj. 14 INS 11497/2010-B10, ve kterém má soud za neoprávněné opravy DPH u pohledávek za plnění poskytnutá dlužníkovi do 31. 3. 2011, přičemž ani u těch, které získal později, nezaloží oprava výše daně pohledávku směřující za majetkovou podstatou. Za správný postup insolvenčního správce označuje informování věřitele i správce daně o těchto skutečnostech, v případě neoprávněné opravy spolu s vrácením daňového dokladu odesílajícimu věřiteli.

2. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Odkázal a setrval na argumentaci vyslovené v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[III] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud o věci samé rozhodl ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť obě strany s tímto postupem vyslovily souhlas.

Žaloba je důvodná.

1. Skutkový základ věci

Insolvenční řízení bylo u společnosti MN STAVBY PLZEŇ s. r. o. zahájeno vyhláškou Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 10. 2009, čj. KSPL 27 INS 7160/2009-A-2. Účinky insolvenčního řízení nastaly dne 19. 10. 2009 v 13.23 hodin. Na základě usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 10. 2010, čj. KSPL 27 INS 7160/2009-A-31, byl zjištěn úpadek dlužníka (= MN STAVBY PLZEŇ s. r. o.) a na jeho majetek byl prohlášen konkurs.

Správce daně vydal dne 17. 4. 2012 pod čj. 248065/12/138512401255 prvoinstanční rozhodnutí, kterým spol. MN STAVBY PLZEŇ s. r. o. vyměřil daň z přidané hodnoty za prosinec 2011 ve výši 58.865,- Kč. Správce daně konstatoval, že daňový subjekt nesnížil daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou společností Caterpillar Financial Services ČR, s. r. o., a.s. a tím porušil § 44 odst. 5 zákona o DPH. U přijatých zdanitelných plnění bude tak daň na vstupu snížena v celkové výši 58.865,- Kč. Pohledávky, u kterých byla provedena oprava ve smyslu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, vznikly a vlastní uskutečnění zdanitelných plnění nastalo v letech 2009 a 2010.

Žalobkyně se proti prvoinstančnímu rozhodnutí odvolala a Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 27. 8. 2012, čj. 6270/12-1300-401171, odvolání zamítlo a prvoinstanční rozhodnutí potvrdilo.

2. Právní hodnocení

Mezi účastníky byla sporná aplikace § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, které se stalo součástí tohoto zákona s účinností od 1. 4. 2011, a to novelou provedenou zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon o dani z přidané hodnoty.

Podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty 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.

Podle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty 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 dani z přidané hodnoty 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 § 44 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty 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.

Citovaná úprava § 44 zákona o dani z přidané hodnoty byla do zákona o dani z přidané hodnoty vložena novelou č. 47/2011 Sb., která nabyla účinnosti dne 1. 4. 2011. Před touto novelou zákon o dani z přidané hodnoty žádné srovnatelné ustanovení, které by upravovalo danou problematiku, neobsahoval.

Při posuzování dané problematiky krajský soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č.j. 9 Afs 69/2012 – 47 (k dispozici na www.nssoud.cz, publikováno pod č. 2856/2013 Sb. NSS). V tomto rozhodnutí se Nejvyšší správní soud zabýval právě výkladem ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud se ztotožňuje se závěry v tomto rozhodnutí uvedenými (viz níže) a konstatuje, že jsou v plném rozsahu aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ.

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. (...)“.

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. (...)“.**

Zdejší 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 zákona o dani z přidané hodnoty, 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).

Na základě prezentovaných závěrů Nejvyššího správního soudu zdejší 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.**

Stran předmětných pohledávek je zřejmé, že vznikly a zdanitelné plnění u nich nastalo před 1. 4. 2011. Lze tak dospět k závěru, že správce daně se dopustil pochybení, když ve vztahu k těmto plněním vyměřil daň z přidané hodnoty, přestože se tato plnění uskutečnila před účinností novely zákona o dani z přidané hodnoty. Chybovalo rovněž tehdejší Finanční ředitelství v Plzni, které pochybení správce daně nenapravilo a ztotožnilo se s uvedeným nesprávným právním závěrem.

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 věc se vrací žalovanému

k dalšímu řízení. Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[III] Náklady řízení

Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

Žalobci, který je ze zákona osvobozen od soudních poplatků, tak byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši **5.808,- Kč**, skládající se z odměny zástupce za dva úkony právní služby v plné výši poskytnuté před 1. 1. 2013, tj. po **2.100,- Kč/úkon**, a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po **300,- Kč/úkon** podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení a žaloba.

Protože žalobce byl zastoupen zástupcem – plátcem DPH (evidovaný ve správě Krajského soudu v Plzni pod spr. 105/2005), byly odměna zástupce a náhrada zástupce navýšeny o částku **1.008,- Kč** odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů po 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.*

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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 Plzni dne 31. března 2014

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková