



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 **žalobkyně: Mgr. Ing. H.M.**, insolvenční správce dlužníka César Trading s.r.o., se sídlem Soukenická 5, 337 01 Rokycany, 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 14. 12. 2012, č. j. 9294/12-1300-401706,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 12. 2012, č. j. 9294/12-1300-401706, se z r u š u j e a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému .
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení .

O d ů v o d n ě n í

Žalobou ze dne 14. 2. 2013 téhož dne doručenou do datové schránky Krajského soudu v Plzni (dále též jen „*zdejší soud*“ nebo „*krajský soud*“) se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 12. 2012, č. j. 9294/12-1300-401706 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Rokycanech (dále též jen „*správce daně*“) ze dne 25. 9. 2012, č.j. 116107/12/150920401442 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“).

Prvoinstančním rozhodnutím byla společnost César Trading s.r.o. vyměřena na dani z přidané hodnoty vlastní daňová povinnost ve výši 4.922,- 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

Žalobkyně namítala, že neporušila § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty (jak jí bylo vytýkáno správcem daně, potažmo Finančním ředitelstvím v Plzni), když ve zdaňovacím období březen 2012 nesnížila daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění o částku daně opravenou věřitelem (= RWE Energie, a.s.) na základě opravných daňových dokladů doručených žalobkyni dne 14. 3. 2012, a to ve výši 4.922,- Kč. Žalobkyně zároveň tvrdila, že věřitel - RWE Energie, a.s. - snížil svoji daňovou povinnost na základě vystavených opravných dokladů doručených žalobkyni dne 14. 3. 2012 neoprávněně. S odkazem na § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty žalobkyně uvedla, že 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 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, nebo 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 ustanovení § 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.

Žalobkyně zdůraznila, že původní pohledávky věřitele vznikly dne 17. 3. 2011, přičemž úpadek César Trading s.r.o. byl konstatován usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 12. 2011, č.j. KSPL 56 INS 22022/2011-A-11 (zveřejněno v insolvenčním rejstříku dne 23. 12. 2011). Přitom základní podmínkou pro použití § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je existence pohledávky, která vznikla nejpozději 6 měsíců

před rozhodnutím soudu o úpadku. Předmětné pohledávky vznikly 12 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.

Žalobkyně dále vyslovila přesvědčení, že daň z přidané hodnoty nebyla snížena na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně deklarovanou jako opravenou věřitelem oprávněně proto, a že věřitelé mohou opravu dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty u plnění poskytnutých dlužníku uplatnit v období počínaje 1. 4. 2011, když podle přechodných ustanovení se použijí pro uplatnění zákona daně z přidané hodnoty za zdaňovací období předcházející účinnosti této novely dosavadní předpisy, které onu opravu výše daně za dlužníky v insolvenčním řízení nepřipouštěly. Skutečnost, že institutem daným § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. opravou výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, vzniká nové samostatné zdanitelné plnění, nemůže nic měnit na tom, že toto plnění se váže výhradně k původním pohledávkám přihlášeným do insolvenčního řízení, a ty vznikly nepochybně před 1. 4. 2011. Úprava daná § 44 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty na ně podle přechodných ustanovení tudíž nedopadá.

2. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Setrval na své argumentaci o aplikaci § 44 zákona o dani z přidané hodnoty 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 zákona o dani z přidané hodnoty 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 zákona o dani z přidané hodnoty vznikla žalobkyni povinnost provést opravu výše daně podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, 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 zákona o dani z přidané hodnoty, a pokud tak neučinil, dopustil se porušení § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty.

[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 César Trading s.r.o. zahájeno vyhláškou Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2011, č.j. 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, č.j. KSPL 56 INS 22022/2011-A-11, byl zjištěn úpadek dlužníka (= César Trading s.r.o.) a na jeho majetek byl prohlášen konkurs.

Správce daně vydal dne 25. 9. 2012 pod č.j. 116107/12/150920401442 prvoinstanční rozhodnutí, kterým spol. César Trading s.r.o. vyměřil daň z přidané hodnoty za březen 2012 ve výši 4.922,- Kč. Správce daně konstatoval, že daňový subjekt nesnížil daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou společností RWE Energie, a.s. v celkové výši 4.922,- Kč a tím porušil § 44 odst. 5 zákona o DPH. U přijatých zdanitelných plnění bude tak daň na vstupu snížena v celkové výši 4.922,- Kč. Pohledávka, u které věřitelé provedli opravu ve smyslu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, vznikla a vlastní uskutečnění zdanitelného plnění nastalo dne 17. 3. 2011.

Žalobkyně se proti prvoinstančnímu rozhodnutí odvolala a Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 14. 12. 2012, č. j. 9294/12-1300-401706, 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.**

Obě strany v souzené věci nečinily sporným, že se v případě pohledávky, u které věřitelé provedli opravu ve smyslu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jednalo o pohledávku, která vznikla a u níž uskutečnění zdanitelného plnění nastalo před 1. 4. 2011, konkrétně 17. 3. 2011. 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 poskytnuté v období před 1. 4. 2011. Pochybení se naopak dopustil správce daně, který žalobkyni ve vztahu k tomuto zdanitelnému plnění 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. 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

Žalobkyně, která měla 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. Žalobkyně se však práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdala, a proto bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 28. února 2014

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková