



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců JUDr. Milana Podhrázkého a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci žalobkyně: **V. a p., v.o.s.** se sídlem , Insolvenční správce dlužníka T. a.s. se sídlem , zastoupené JUDr. Milošem Hoškem, advokátem se sídlem Velflíkova 4, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 2. 7. 2012, č. j. 3686/12-1500-200379,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 2. 7. 2012, č. j. 3686/12-1500-200379 a rozhodnutí Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Stará Boleslav ze dne 3. 5. 2012, č. j. 170037/12/057911202365, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na nákladech řízení částku 8.640 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Miloše Hoška, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 2. 7. 2012, č. j. 3686/12-1500-200379, jehož

pravomoc přešla v souvislosti s přijetím zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů na Odvolací finanční ředitelství (dále bez rozlišování jen „žalovaný“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Stará Boleslav ze dne 3. 5. 2012, č. j. 170037/12/057911202365, kterým správce daně nevyhověl žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 1.858.855 Kč.

Podle žalobkyně rozhodl žalovaný v rozporu se smyslem zákona, ačkoli měl dostatečně zjištěný skutkový i právní stav a byl v odvolání žalobkyně odkazován na Výkladové stanovisko expertní skupiny pro insolvenční právo Ministerstva spravedlnosti ze dne 4. 10. 2011 (dále jen „výkladové stanovisko“) aplikující mimo jiné i platnou judikaturu Ústavního soudu týkající se charakteru a pořadí daňové pohledávky a napadeným rozhodnutím přitakal rozhodnutí správce daně, který použil přeplatek na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) k úhradě daňového nedoplatku. Žalobkyně (dlužník) se nachází v konkurzu od 10. 6. 2011 na základě rozhodnutí Krajského soudu v Praze z téhož dne, sp. zn. KSPH 38 INS 4558/2009-B-141 (*poznámka soudu*: o úpadku žalobkyně bylo rozhodnuto dne 4. 11. 2009). Insolvenční správce zaslal dne 24. 11. 2011 správci daně dopis, v němž na základě opravných daňových dokladů vykazuje do daňového přiznání za období od 1. 4. 2011 částku 2.987.396 Kč a uvádí, že nejde o pohledávku za majetkovou podstatou, která se proto v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje. Dopisem ze dne 20. 12. 2011 adresovaným rovněž správci daně vykázal insolvenční správce na základě opravných daňových dokladů do daňového přiznání za listopad 2011 částku 106.760 Kč a současně poskytl ohledně kvalifikace pořadí této pohledávky totéž vysvětlení. Následně dne 27. 1. 2012 požádal o vrácení přeplatku na DPH v celkové výši 1.858.855 Kč, z toho za září 2011 ve výši 1.574.346 Kč a za prosinec 2011 ve výši 283.509 Kč. Správce daně rozhodnutím ze dne 3. 5. 2012, č. j. 170037/12/057911202365 žádosti nevyhověl a přeplatek použil na část nedoplatku na DPH, když aplikoval ustanovení § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 47/2011 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) spolu s ustanovením § 203 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. 73/2011 Sb. (dále jen „insolvenční zákon“). Následné opravné usnesení o přeplatku ze dne 28. 6. 2012 (opravena byla zřejmá nesprávnost u prosincové výše nadměrného odpočtu) na podstatě věci nic nezměnilo.

V odvolání proti rozhodnutí správce daně argumentoval insolvenční správce výkladovým stanoviskem a uvedl, že oprava daně na výstupu provedená věřitelem podle § 44 odst. 3 zákona o DPH nemá za následek zánik ani části původní pohledávky, kterou věřitel do insolvenčního řízení přihlásil, a nemá ani vliv na vstup státu (správce daně) do insolvenčního řízení na místo původního věřitele v rozsahu provedené opravy výše daně. Opětovně odkázal na korespondenci se správcem daně ohledně popření pořadí uspokojení pohledávky státu, neboť nejde o pohledávku za majetkovou podstatou ve smyslu ustanovení § 168 insolvenčního zákona, kterou by bylo možno hradit v průběhu konkurzu. V rozhodnutí o zamítnutí odvolání se žalovaný podrobně zabývá vznikem daňové povinnosti ve smyslu § 4 zákona o DPH, relací mezi ustanoveními § 44 zákona o DPH a § 242 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb. (dále jen „daňový řád“) a ustanovením § 168 insolvenčního zákona a dovozuje, že daňová pohledávka státu je pohledávkou za majetkovou podstatou dlužníka. Dále argumentuje, z jakého důvodu nebylo ze strany správce daně nutné podat přihlášku do insolvenčního řízení a uzavírá, že popření pořadí pohledávky insolvenčním správcem nemá právní důsledky, neboť insolvenční správce nemá právo popírat pohledávku, která nebyla do insolvenčního řízení přihlášena.

Žalobkyně se dále neztotožňuje s právními závěry žalovaného, podle nichž má takto vzniklá daňová pohledávka státu charakter pohledávky za majetkovou podstatou dlužníka a podle nichž je takto správcem daně kvalifikovaná pohledávka uspokojitelná bez zahájení soudního řízení jen pouhým interním úkonem správce daně – tedy faktickým započtením daňového přeplatku na daňový nedoplatek – s následkem nepřiznání práv na vrácení nadměrného odpočtu DPH. Za podstatné žalobkyně považuje: 1) vyřešení otázky, zda rozdíl vzniklý na základě povinnosti dlužníka snížit daň na vstupu podle ustanovení § 44 odst. 5 zákona o DPH zakládá v tomto smyslu povinnost dlužníka zaplatit správci daně pohledávku za podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, spolu s vyřešením otázky, zda taková pohledávka má pořadí za majetkovou podstatou dlužníka či nikoli; 2) vyřešení otázky volby správného procesního postupu správce daně vůči dlužníkovi, event. insolvenčnímu správci. Žalobkyně je toho názoru, že namísto toho, aby správce daně nesprávně aplikoval § 203 odst. 1 insolvenčního zákona a bez zahájení soudního řízení proti insolvenčnímu správci a bez pravomocného rozhodnutí soudu, se uspokojil použitím daňového přeplatku na nedoplatek, je správné a zcela konformní se zásadami insolvenčního řízení podat proti insolvenčnímu správci žalobu podle ustanovení § 203 odst. 4 insolvenčního zákona. Žalobkyně dokládá správnost svého právního názoru odkazem na výkladové stanovisko, na usnesení Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 NS ČR 16/2011 ze dne 30. 11. 2011 (dále jen „usnesení NS ČR“) a na nejnovější rozsudek Vrchního soudu v Praze sp. zn. 103 VSPH 31/2012 ze dne 4. 4. 2012 (dále jen „rozsudek VS v Praze“) v analogické právní věci.

K otázce sub 1) uvádí, že pokud by postup podle ustanovení § 44 zákona o DPH založil automaticky vznik pohledávky státu za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, pak by taková situace znamenala nárůst pohledávky státu při současném snížení míry uspokojení dlužníkovu věřitele. Současně by tím došlo k neodhadnutelnému zatížení majetkové podstaty a tím ke snížení míry uspokojení jiných pohledávek (a jiných věřitelů) za majetkovou podstatou. Stát by tak upřednostnil své postavení také na úkor věřitelů, kteří nemají pohledávky za majetkovou podstatou. Tím by došlo k porušení jedné ze základních zásad, jimiž je insolvenční řízení ovládáno, totiž zásady rovného zacházení vyjádřené v § 5 písm. b) insolvenčního zákona. Z výkladového stanoviska pro tuto věc plyne, že pohledávka vzniklá státu tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o DPH, není pohledávkou za majetkovou podstatou. Stejně tak z usnesení NS ČR návazně plyne, že pohledávky, jež se v insolvenčním řízení neuspokojují žádným způsobem z majetkové podstaty dlužníka, jsou ty, které vznikly až po rozhodnutí o úpadku a které nejsou zahrnuty v taxativním výčtu pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek na roveň jim postavených podle § 168 a § 169 insolvenčního zákona. Jak dále NS ČR dovozuje příkladem takové pohledávky, která se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje vůbec, je pohledávka vzniklá státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen podle § 44 odst. 5 zákona o DPH snížit svoji daň na vstupu.

K otázce sub 2) uvádí žalobkyně (shodně jako v odvolání), že popření pořadí uspokojení pohledávky má za následek, že ji nelze z majetkové podstaty uhradit, a to až do doby pravomocného rozhodnutí soudu. V souladu s právním názorem vyjádřeným v rozsudku VS v Praze se podle ustanovení § 201 odst. 1, 3 a 4 insolvenčního zákona pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky na roveň jim postavené uplatňují vůči insolvenčnímu správci pořadem práva takovým způsobem, jako by insolvenční správce byl dlužníkem. Pokud insolvenční správce neuspokojí z majetkové podstaty pohledávky uvedené v § 203 odst. 1 insolvenčního zákona, je věřitel oprávněn domáhat se jejich splnění podáním žaloby proti insolvenčnímu správci, nikoli však v incidenčním řízení, nýbrž v řízení zahájeném žalobou proti insolvenčnímu správci podle ustanovení § 203 odst. 1 insolvenčního zákona,

tedy žalobou na plnění. Insolvenční zákon však neumožňuje uspokojení pohledávky prostým „použitím daňového přeplatku na daňový nedoplatek“ tak, jak to fakticky provedl správce daně a jak to žalovaný svým rozhodnutím potvrdil. Příslušnou žalobu však správce daně nepodal, jak potvrzuje žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí. Na druhé straně je nadměrný odpočet ve výši 1.858.855 Kč, o jehož vrácení insolvenční správce žádal, pohledávkou dlužníka vůči státu a tvoří součást majetkové podstaty dlužníka. Každý, kdo má majetek náležející do majetkové podstaty, je povinen jej vydat. Fakticky provedené započtení pohledávky tvrzené jako pohledávky za majetkovou podstatou (jejíž pořadí bylo insolvenčním správcem zpochybněno) na pohledávku patřící do majetkové podstaty dlužníka je nezákonné, neboť nejde o pohledávky způsobilé k vzájemnému započtení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že důvody svého rozhodnutí dostatečně rozvedl v napadeném rozhodnutí a proto na ně odkazuje. Žalovaný je správním orgánem povinným aplikovat § 44 zákona o DPH a není oprávněn zkoumat soulad jednotlivých zákonů. Krajský soud v Praze se v rozsudku ze dne 23. 8. 2012, č. j. 47 Af 10/2012 – 60, zabýval ustanovením § 44 zákona o DPH ve vztahu k insolvenčnímu zákonu a dospěl k závěru, že *„stávající stav tak nutně vede k závěru, že měl-li by soud v dané věci aplikovat ustanovení § 44 zákona o DPH, musel by podle § 95 Ústavy přistoupit k podání návrhu Ústavnímu soudu na zrušení příslušných ustanovení zákona o DPH. Přednost v této situaci však má ústavně konformní výklad, který (na rozdíl od určení otázky, je-li daňová pohledávka státu vznikající v návaznosti na provedenou opravu DPH pohledávkou za majetkovou podstatou) text zákona v případě přechodného ustanovení čl. II bodu 1 novely umožňuje.“* V označeném rozsudku přezkoumával soud zákonnost rozhodnutí ve věci stanovení DPH, nikoli otázku placení daně, tj. zda DPH stanovená podle § 44 zákona o DPH je pohledávkou za majetkovou podstatou či nikoli. V nyní souzené věci však jde o placení daňové pohledávky, o které si správci daně utvořili v souladu s § 44 zákona o DPH úsudek, že jde o pohledávku vzniklou po prohlášení úpadku, tj. pohledávku za podstatou. Podle žalovaného jde v otázce placení daně vyměřené podle shora uvedeného ustanovení zákona o DPH o střet dvou zákonů stejné právní síly, a to zákona o DPH a insolvenčního zákona. Tento spor není Krajský soud v Praze oprávněn řešit. Žalovaný proto navrhl, aby soud řízení přerušil a věc předložil k rozhodnutí Ústavnímu soudu.

Žalobkyně v replice ze dne 29. 10. 2012 na vyjádření žalovaného k návrhu na přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu odkázala na argumentaci obsaženou v části II žaloby, kde poukázala na výkladové stanovisko a usnesení NS ČR ohledně kvalifikace pohledávky státu za majetkovou podstatou dlužníka. Ohledně stanovení správného postupu, který má správce daně volit pro uplatnění pohledávky státu, pak odkázala na rozsudek VS v Praze s tím, že má nadále za to, že posuzovaný případ nevyvolává nutnost řešit domnělou kolizi norem shodné právní síly a že Krajský soud v Praze je i za daného skutkového a právního stavu způsobilý věc rozhodnout bez předložení k rozhodnutí Ústavnímu soudu.

Z obsahu správního spisu plyne, že dne 24. 11. 2011 sdělil insolvenční správce finančnímu úřadu, jemuž byl uvedený dopis doručen dne 28. 11. 2011, že se žalobkyně nachází od 10. 6. 2011 v konkurzu. Za období od 1. 4. 2011 obdržela opravné daňové doklady vystavené podle § 44 zákona o DPH v celkové hodnotě DPH 2.986.396 Kč, které vykázala do daňového přiznání s tím, že jednotlivá plnění zobrazuje přiložená tabulka. Insolvenční správce v dopise současně konstatoval, že s ohledem na judikaturu a výkladové stanovisko nejde o pohledávku za majetkovou podstatou, která by se uspokojovala v insolvenčním řízení, a proto popírá pořadí jejího uspokojení.

Soud z přiložené tabulky zjistil, že v průběhu měsíce dubna až září 2011 mělo být žalobkyni doručeno čtyřicet osm opravných daňových dokladů dvanácti jejích věřitelů. Datum uskutečnění zdanitelného plnění u původních daňových dokladů, k nimž se oprava vztahovala, se pohybovalo od 2. 6. 2008 do 14. 5. 2009 a celková částka opravené DPH činila 2.986.396,31 Kč.

Dne 27. 12. 2011 bylo finančnímu úřadu doručeno další podání insolvenčního správce, v němž uvedl, že za listopad 2011 obdržela žalobkyně opravné daňové doklady vystavené rovněž podle § 44 zákona o DPH v celkové hodnotě DPH 106.769 Kč. Také v tomto podání odkázal na připojenou tabulku a shodně jako v předchozím podání namítl, že pohledávka státu ve výši 106.769 Kč není pohledávkou za majetkovou podstatou a proto se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje.

Soud z připojené tabulky zjistil, že v průběhu měsíce října 2011 mělo být žalobkyni doručeno deset opravných daňových dokladů od dalšího jejího věřitele, přičemž datum uskutečnění zdanitelného plnění u původních daňových dokladů, k nimž se oprava vztahovala, se pohybovalo od 1. 10. 2008 do 17. 12. 2008.

Následně dne 27. 1. 2012 požádal insolvenční správce finanční úřad (dále též „správce daně“) o vrácení přeplatku na DPH v celkové výši 1.858.855 Kč (z toho za září 2011 ve výši 1.575.346 Kč a za prosinec 2011 ve výši 283.509 Kč). V návaznosti na to vydal správce daně dne 3. 5. 2012 rozhodnutí o přeplatku č. j. 170037/12/05791120365, jímž žádosti o vrácení přeplatku nevyhověl. V odůvodnění se omezil na konstatování, že nadměrné odpočty za září a prosinec 2011 nevrátil, protože byly použity na část nedoplatku na DPH za říjen 2011 v souladu s ustanovením § 44 zákona o DPH a § 203 odst. 1 insolvenčního zákona.

Proti tomuto rozhodnutí podal insolvenční správce dne 16. 5. 2012 odvolání, ve kterém opětovně odkázal na výkladové stanovisko a uvedl, že oprava daně na vstupu provedená věřitelem podle § 44 odst. 5 zákona o DPH nemá za následek zánik ani části původní pohledávky, kterou věřitel do insolvenčního řízení přihlásil, a nemá ani vliv na vstup státu do insolvenčního řízení namísto původního věřitele v rozsahu provedené opravy výše daně. Připomněl rovněž svá (shora citovaná) písemná podání, v nichž konstatoval, že pohledávka státu není pohledávkou za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 insolvenčního zákona, kterou by bylo možno hradit v průběhu konkurzu.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 7. 2012, č. j. 3686/12-1500-200379, odvolání zamítl. V odůvodnění argumentoval jednak § 4 daňového řádu, podle kterého vzniká daňová povinnost okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající, dále § 44 odst. 1 zákona o DPH, který stanoví podmínky, za kterých je plátce oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištění pohledávky v případě, že na majetek příjemce zdanitelného plnění (jeho dlužníka) je vedeno insolvenční řízení a § 44 odst. 5 téhož zákona, podle kterého provede-li věřitel opravu výše daně na výstupu, je dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem, a to ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odst. 1, tj. podmínky, za kterých je plátce oprávněn provést opravu výše daně, a konečně § 44 odst. 9 zákona o DPH, podle kterého se opravy výše daně podle odstavců 1, 6, 7 nebo 8 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.

Z citované právní úpravy pak dovodil, že povinnost přiznat DPH na vstupu je podmíněna tím, zda je plátce DPH v insolvenčním řízení a zda bylo rozhodnuto o úpadku, zda věřitel přihlásil svoji pohledávku do insolvenčního řízení, zda tato pohledávka byla zjištěna

a zda věřitel doručil dlužníkovi daňové doklady při provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Pouze při splnění těchto podmínek vzniká daňová povinnost podle § 4 daňového řádu. Je zcela zřejmé, že tyto skutečnosti, za kterých vznikla daňová povinnost uplatnit daň na vstupu a podat daňové přiznání, vznikly po zahájení insolvenčního řízení a po rozhodnutí o úpadku. Před zahájením insolvenčního řízení a před rozhodnutím o úpadku tato povinnost neexistovala, neboť neexistovaly skutečnosti, které podle zákona o DPH zakládají povinnost k DPH, která vznikla nově po rozhodnutí o úpadku. Vznik nové daňové povinnosti na základě doručených daňových dokladů při provedení opravy výše daně, má odraz v tom, že plátce daně na vstupu i plátce daně na výstupu jsou povinni podat řádné přiznání k DPH. Pokud by povinnost k DPH nevznikla jako nová daňová povinnost, tj. samostatné zdanitelné plnění, zákon o DPH by stanovil, že oprava výše daně se provede v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo původní plnění. Předestřené právní závěry pak žalovaný podpořil citací § 242 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávky za majetkovou podstatou. Podle odst. 2 tohoto ustanovení je pro potřeby insolvenčního řízení za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek s tím, že přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání. Podle odst. 3 tohoto ustanovení se přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou. Ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona stanoví, že pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou mimo jiné daně. Tyto právní závěry pak žalovaný aplikoval na daný případ a konstatoval, že účinky rozhodnutí o úpadku žalobkyně nastaly dnem 4. 11. 2009. Daňová povinnost za měsíc říjen 2011 uvedená v přiznání k DPH ze dne 28. 11. 2011 vznikla po rozhodnutí o úpadku. Jde proto podle § 242 odst. 1 daňového řádu a podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona o pohledávku za majetkovou podstatou, kterou je možné podle § 242 odst. 1 daňového řádu uhradit přeplatkem na dani vzniklým po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Platebním výměrem ze dne 13. 2. 2012 byl vyměřen nadměrný odpočet na DPH za září 2011. Takto vzniklý přeplatek byl použit na částečnou úhradu splatné pohledávky na DPH za měsíc říjen 2011. Shodně byl použit i nadměrný odpočet vyměřený na DPH za prosinec 2011.

V závěru odůvodnění konstatoval žalovaný, že finanční úřad neučinil žádný úkon, kterým by vstupoval do insolvenčního řízení namísto věřitele v rozsahu provedené opravy výše daně. Podle § 44 odst. 5 zákona o DPH je věřitel povinen přiznat a zaplatit z přijaté úplaty daň, je-li pohledávka, u níž provedl věřitel opravu výše daně následně plně či částečně uspokojena, a to ke dni, v němž k plnému nebo částečnému uspokojení pohledávky došlo, a doručit dlužníkovi daňový doklad. Dlužník je oprávněn uplatnit odpočet daně zaplacené věřitelem nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu byl doručen doklad o provedení opravy. Z toho plyne, že věřitel z uhrazené pohledávky přihlášené do insolvenčního řízení, k níž byl vystaven opravný doklad, odvede daň poté, co byla pohledávka úplně či částečně uhrazena, a dlužník si ve stejné výši uplatní daň na vstupu. Pokud by věřitel snížil svoji přihlášenou pohledávku a poté odvedl z úhrady DPH, byl by na svém uspokojení pohledávky zkrácen. Podle § 188 a násl. insolvenčního zákona insolvenční správce přezkouvává přihlášené pohledávky; pouze u přihlášených pohledávek může popírat pravost, výši a pořadí pohledávek. Finanční úřad žádný úkon k přihlášení pohledávky na DPH za říjen 2011 neučinil ani neprojevil úmysl tak učinit ani nepodal přihlášku této pohledávky do insolvenčního řízení.

Pokud by přihlášku podal, šlo by o přihlášku opožděnou, ke které se v insolvenčním řízení nepřihlíží. Proto by nemohla být ani insolvenčním správcem přezkoumána a popřena. Skutečnost, že byl finanční úřad dne 24. 11. 2011 informován, že insolvenční správce pohledávku na DPH za říjen 2011 popřel, nemá žádné právní důsledky, protože insolvenční správce nemá oprávnění popírat pohledávku, která nebyla do insolvenčního řízení přihlášena. Finanční úřad je oprávněn pohledávku, o které se domnívá, že je pohledávkou za majetkovou podstatou, uplatnit postupem podle § 203 insolvenčního zákona. Žalovaný proto uzavřel, že rozhodnutí finančního úřadu o žádosti insolvenčního správce o vrácení přeplatku na DPH je v souladu se zákonem.

Soud přezkoumal v rozsahu žalobních námitek napadená rozhodnutí a dospěl k závěru, že rozhodnutí byla vydána v rozporu se zákonem. Učinil tak bez nařízení jednání, neboť účastníci s tímto postupem výslovně souhlasili.

Soud předně konstatuje (byť to žalobkyně výslovně nenamítá), že rozhodnutí správce daně ze dne 3. 5. 2012 postrádá odůvodnění odpovídající požadavku § 102 odst. 3 daňového řádu, neboť zcela ignoruje právní postoje žalobkyně, resp. jejího insolvenčního správce presentované v jeho písemných podáních citovaných shora a opodstatněnost svého vydání navozuje pouhým odkazem na § 44 zákona o DPH a § 203 odst. 1 insolvenčního zákona, kterých mělo být při rozhodování o žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku užito. Zcela tak absentuje informace o tom, jak se správce daně vypořádal s námitkami uplatněnými insolvenčním správcem před vydáním tohoto rozhodnutí. Již jen proto měl žalovaný rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k novému projednání a rozhodnutí.

Ve vztahu k napadenému rozhodnutí žalovaného shledává soud jeho nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení věci.

Základem, z něhož soud při úvahách o možné aplikaci § 44 zákona o DPH vycházel, je skutečnost, že dnem 1. 4. 2011 vstoupila v účinnost novela zákona o DPH, která nově zakotvila možnost úpravy výše pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Novela vychází z implementace čl. 90 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, která počítá s možností modifikace daňové povinnosti v případě, že u odběratele dojde k úplnému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny. Konkrétní způsob úpravy v intencích daných směrnici byl ponechán na jednotlivých členských státech v provázanosti na insolvenční řízení. Insolvenční zákon v § 5 stanoví, že věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti. Tento princip upravuje postavení věřitelů z hlediska jejich rozřazení do jednotlivých skupin podle toho, v jakém pořadí a z čeho bude jejich pohledávka uspokojována. Hlavní skupinou pohledávek v insolvenčním řízení jsou pohledávky uplatňované přihláškou pohledávky. S tím počítá insolvenční zákon, který za účastníky řízení označuje dlužníka a věřitele, kteří uplatňují své právo (nároky) vůči dlužníku v nalézacím řízení přihláškou pohledávky nebo žalobou. Věřitelé podávají přihlášky pohledávek u insolvenčního soudu od zahájení insolvenčního řízení až do uplynutí lhůty stanovené rozhodnutím o úpadku (§ 173 odst. 1). Insolvenční zákon pak rozeznává ještě případy, kdy je na některé nároky věřitelů pohlíženo jako na přihlášené, aniž by tito řádně podali přihlášku (pohledávka vzniklá druhému manželovi při vypořádání SJM po zániku SJM prohlášením konkurzu na majetek jednoho z manželů). Do insolvenčního řízení přihlašují věřitelé nejenom své peněžitě splatné i nesplacené pohledávky, pohledávky vázané na podmínku a taktéž pohledávky, o nichž je souběžně vedeno nalézací či vykonávací řízení. Podstatným průlomem je povinnost věřitele uspokojujícího se výhradně z majetku dlužníka taktéž svoji pohledávku přihlásit v rámci probíhajícího insolvenčního řízení. V § 15 insolvenčního zákona jsou dále předvídaní jako účastníci jiné osoby, které uplatňují své právo v insolvenčním řízení. Jde

o specifickou formu účastenství věřitelů s pohledávkami za majetkovou podstatou a pohledávkami postavenými na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou podle § 168 a § 169 insolvenčního zákona. Jde o specifické pohledávky vzniklé po zahájení insolvenčního řízení a po úpadku a taktéž o pohledávky, u kterých zákonodárce předpokládal vyšší zájem na jejich uspokojení (pracovněprávní pohledávky dlužníkůvých zaměstnanců, pohledávky věřitelů na náhradu škody způsobené na zdraví, pohledávky věřitelů na výživném, pohledávky státu – Úřadu práce za náhradu mzdy vyplacené zaměstnancům a další pohledávky stanovené v § 169). Zařazení pohledávky věřitelů je podstatné zejména z hlediska jejich uspokojování. Věřitelé, kteří své pohledávky uplatňují podáním přihlášky, se uspokojují v závislosti na způsobu řešení úpadku, a to rozvrhem při konkurzu, plněním reorganizačního plánu při reorganizaci nebo plněním při oddlužení. Naopak pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky na roveň jim postavené se uspokojují v plné výši kdykoliv po rozhodnutí o úpadku jako přednostní před pohledávkami přihlašovanými. Samostatně se pak uspokojují pohledávky zajištěných věřitelů. Vedle pohledávek uspokojovaných v insolvenčním řízení existuje skupina pohledávek, které se v insolvenčním řízení neuspokojují vůbec. Jde o skupinu pohledávek vymezenou v § 170 insolvenčního zákona, konkrétně příslušenství a sankce vznikající v souvislosti s přihlašovanými předinsolvenčními pohledávkami, mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka a náklady účastníků vzniklé jim v insolvenčním řízení. Tyto pohledávky nejsou uspokojovány při žádném ze způsobů řešení dlužníkového úpadku podle insolvenčního zákona. Z toho plyne, že insolvenční zákon stanovil poměrně přesná pravidla (pořadí), jakým způsobem budou věřitelé uspokojováni.

Podstatnou změnu takto nastavených pravidel přinesla novela zákona o DPH účinná od 1. 4. 2011 v ustanovení upravujícím opravu výše pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Také tato úprava implementuje shora zmíněný čl. 90 směrnice, který předvídá možnost modifikace daňové povinnosti v případě, že u odběratele dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny. Také zde byl konkrétní způsob úpravy ponechán na jednotlivých členských státech v provázanosti na regulaci insolvenčního řízení. Z § 44 zákona o DPH plyne, že plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost priznat a zaplatit daň, jehož pohledávka, která vznikla nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, z tohoto plnění doposud nezanikla, je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky. Opravu může věřitel dlužníka provést jen za podmínky, že a) dlužník je plátcem DPH, nachází se v insolvenčním řízení a soud již 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 propojenými a d) věřitel doručil dlužníkovi opravený daňový doklad.

Finanční úřady ve své rozhodovací praxi obecně vycházely, stejně jako v nyní projednávané věci, z názoru, že v důsledku zdanitelného plnění, které představuje oprava provedená podle § 44 odst. 1 zákona o DPH, vzniká dlužníkovi nově daňová povinnost, a to za zdaňovací období, ve kterém došlo právě k této opravě.

Tuto problematiku řešil zdejší soud již v rozsudku ze dne 23. 8. 2012, č. j. 47 Af 10/2012 - 60, v němž konstatoval, že „*Oprávnění plynoucí z § 44 zákona o DPH na pohledávky vzniklé před 1. 4. 2011 nedopadá, což plyne z čl. II bodu 1 novely, podle kterého pro uplatnění DPH za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak.*

Za právo či povinnost související s uplatněním daně lze považovat mj. i právo opravit základ daně či výši daně ve vztahu k plněním uskutečněným před účinností novely. Právo

věřitele provést opravu podle § 44 odst. 1 zákona o DPH, je totiž právem, jež navazuje na přiznání a odvedení (uplatnění) 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 dlužníku v úpadku neznala, není taková oprava ve vztahu k plněním uskutečněným před datem účinnosti novely možná.

Daňová pohledávka vznikající státu vznikající v návaznosti na provedenou opravu DPH je pohledávkou za majetkovou podstatou. Takto konstruované právo přednostního uspokojení státu (správce daně) však naráží na ústavní limity a eroduje základní principy insolvenčního řízení způsobem, který výstižně popisuje výkladové stanovisko č. 6 expertní pracovní skupiny ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011, na které se žalobkyně odvolává.

Právní úprava v § 44 odst. 5 zákona o DPH totiž nečiní nic jiného, než že transformuje daňovou pohledávku státu vůči věřiteli z doby před úpadkem (již odpovídá pohledávka věřitele proti úpadci ve stejné výši) na novou daňovou pohledávku státu vůči úpadci, která má být pohledávkou za majetkovou podstatou. Tím ekonomicky napomáhá věřiteli dlužníka, neboť ten není zatížen odvodem DPH z pohledávky, jež mu úpadcem dosud nebyla uhrazena, proti čemuž nelze mít v ústavní rovině žádných námitek. Bohužel však neprovázanost, resp. nedomyšlenost právní úpravy zvýhodňuje věřitele, který provedl opravu podle § 44 odst. 1 zákona o DPH i vůči ostatním věřitelům úpadce, kteří takovou opravu provést nemohou, neboť pohledávka věřitele uplatněná v insolvenčním řízení nemůže být o částku odpovídající DPH snížena a hlasovací práva takového věřitele stejně jako i jeho podíl na výsledku zpeněžení majetkové podstaty úpadce neodpovídá skutečné výši jeho pohledávky. Tím je nabourán princip poměrného zastoupení věřitelů v insolvenčním řízení, a v důsledku toho i čl. 11 odst. 1 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

Neméně zásadní je skutečnost, že stát (správce daně) s transformovanou pohledávkou nepřebírá postavení původního věřitele, nýbrž v důsledku § 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, předbíhá ostatní věřitele. To fakticky vede k podobně ústavně nepřipustnému výsledku jako v situaci započtení pohledávky, kterou řešil Ústavní soud v nálezu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, č. 54/2009 Sb., který výslovně uvádí, že „vlastnické právo jako právo základní je chráněno čl. 11 Listiny. Podle věty první a druhé prvního odstavce uvedeného článku Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, reprezentovaného v daňových věcech správcem daně, která by v případě prohlášení konkursu vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům.“ Navazujíc na předchozí judikaturu (např. nález ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02 nebo nález ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06) k otázce nakládání s daňovými přeplatky (tj. k otázce přípustnosti započtení daňové pohledávky státu vůči daňové pohledávce úpadce) Ústavní soud konstatoval, že „v situaci, kdy přijetí zvláštní právní úpravy k tehdejšímu zákonu o konkursu a vyrovnání v podobě § 105 odst. 1 věty třetí zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2007, neumožňuje aplikaci § 14 zákona o konkursu a vyrovnání zakazující započtení pohledávek, nezbyvá než v zájmu ochrany vlastnického práva ostatních věřitelů úpadce napadené ustanovení zákona o DPH prohlásit za neústavní (k jeho zrušení již v mezidobí došlo jednou z novel zákona o DPH, proto zrušovací výrok nepřicházel v úvahu).“

Stávající stav tak nutně vede k závěru, že měl-li by krajský soud § 44 zákona o DPH aplikovat, musel by přistoupit podle čl. 95 Ústavy k podání návrhu Ústavnímu soudu na zrušení příslušných ustanovení citovaného zákona. Přednost však v této situaci má ústavně konformní výklad, který (na rozdíl od určení otázky, je-li daňová pohledávka státu vznikající v návaznosti na provedenou opravu DPH pohledávkou za majetkovou podstatou) text zákona v případě přechodného ustanovení čl. II bodu 1. novely umožňuje.“ Zdejší soud proto s ohledem na shora uvedený závěr zrušil napadená rozhodnutí finančních úřadů.

Závěry zdejšího soudu přijaté ve shora uvedené věci akceptoval také Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47 (dostupném na www.nssoud.cz), v němž uvedl, že „Zákonem stanovené oprávnění provést opravu daně na výstupu není ničím jiným, než právem dodavatele (věřitele) snížit jím uplatněnou daň na výstupu, která již byla věřitelem uplatněna s ohledem na zboží a služby jím v minulosti dodané. Původně uskutečněné zdanitelné plnění nedozná v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby, jak se snaží navodit stěžovatel. Posouzená 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. 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. Argumentace stěžovatele, dle které „přechodné ustanovení tak neříká nic jiného, než že opravu výše daně u pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení nelze provést ve zdaňovací období před dnem 1. 4. 2011, čímž se ale dopad tohoto přechodného ustanovení ve vztahu k § 44 zákona o DPH vyčerpává“, nemůže obstát. Zdaňovací období předcházející dni 1. 4. 2011 (jak měsíční, tak čtvrtletní) uplynula k 31. 3. 2011; pokud by tedy chtěl věřitel vztáhnout v budoucnu provedenou opravu ke zdaňovacímu období předcházejícímu novele, musel by tak učinit pouze prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, což ovšem není vzhledem ke zvolené koncepci § 44 zákona o DPH vůbec možné, a to bez ohledu na existenci či neexistenci uvedeného přechodného ustanovení.“

Výše citované judikatorní závěry správních soudů našly odraz v obsahu dodatku č. 1 ze dne 26. 4. 2013 k informaci Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) č. j. 23 024/11-3210-010165 ze dne 22. 7. 2011 k aplikaci § 44 zákona o DPH – „Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení“, v němž je k použití přechodných ustanovení k zákonu č. 47/2011 Sb. (novela zákona o DPH) konstatováno, že „Na aplikaci ust. § 44 ZDPH, tj. možnost provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, dopadá přechodné ustanovení čl. II bod 1. z . č. 47/2011 Sb. Podléhalo-li tedy původní zdanitelné plnění ZDPH ve znění před účinností novely, tj. do 31. 3. 2011, nelze u tohoto plnění opravu výše daně podle § 44 ZDPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 provést. Předcházející znění ZDPH institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolventi neznalo a žádné jiné přechodné ustanovení, které by bylo na aplikaci ustanovení § 44 možné vztáhnout, zákon č. 47/2011 Sb. neobsahuje. Opravu výše daně podle ust. § 44 ZDPH lze tedy provést pouze u zdanitelných plnění poskytnutých dlužníkovi po 1. dubnu 2011, resp. naopak ji nelze provést u pohledávek za zdanitelná plnění uskutečněná do 31. 3. 2011.“

Připomenout je dále třeba nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/2002, který ve vazbě na tehdejší konkursní řízení uvádí, že „pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek

(reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné. “

Závěr, že státu (správci daně) vzniká vůči dlužníku pohledávka za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, by vedl k přímému střetu s úpravou obsaženou v § 5 písm. b) insolvenčního zákona (k pošlapání principu rovných možností věřitelů) a požadavku ústavní konformnosti by nedostál.

Na základě shrnutí všech výše citovaných soudních rozhodnutí a dodatku č. 1 ze dne 26. 4. 2013 GFŘ uzavírá soud, že za situace, kdy správní soudy a také finanční úřady přijaly názor, že před 1. 4. 2011 nebylo možné provádět opravy výše daně podle § 44 zákona o DPH u zdanitelných plnění poskytnutých dlužníkovi (žalobkyni) před tímto datem a kdy ze správního spisu plyne, že v dané věci se data uskutečnění zdanitelných plnění u původních daňových dokladů pohybovala od 2. 6. 2008 do 14. 5. 2009, je zjevné, že původní zdanitelná plnění podléhala zákonu o DPH ve znění před novelou a že tedy nebylo možné u těchto plnění provést opravu výše daně zakotvenou až novelou zákona o DPH účinnou od 1. 4. 2011. To ale současně znamená, že žalobkyni nemohla na základě věřiteli nezákonně provedených oprav výše daně vzniknout žádná daňová povinnost k DPH podle novelizovaného znění zákona o DPH a nemohla tak mít z tohoto titulu ani žádný daňový nedoplatek. Proto se nemohl uplatnit postup podle § 242 odst. 1 daňového řádu a § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Postup a rozhodnutí správce daně, který započtl přeplatek na DPH z titulu nezákonného daňového odpočtu na nedoplatek stejného charakteru, je proto v rozporu se zákonem, stejně jako rozhodnutí žalovaného, který rozhodnutí správce daně stojící na nesprávném právním základu potvrdil.

S ohledem na shora uvedené zrušil soud napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a rozhodnutí správce daně stojící na stejných právních závěrech (byť dostatečně neodůvodněných) za použití ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, která byla ve věci úspěšná, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 8.640,- Kč. Tuto částku tvoří tři úkony právní služby po 2.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, dvě písemná podání soudu – § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], dále tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 vyhlášky, vše zvýšeno o částku 1.440 Kč odpovídající 20 % DPH.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 Praze dne 31. října 2013

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová