



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Olgy Stránské a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve spojených věcech **žalobkyně: O., s. r. o.**, zastoupené Mgr. Janem Dziadou, advokátem se sídlem Komenského 2017, 252 28 Černošice, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 6. 2012, čj. 3293/12-1300-204884, ze dne 14. 6. 2012, čj. 3295/12-1300-204884, ze dne 22. 6. 2012, čj. 3694/12-1300-204884, a ze dne 25. 6. 2012, čj. 3612/12-1300-204884,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 6. 2012, čj. 3293/12-1300-204884, ze dne 14. 6. 2012, čj. 3295/12-1300-204884, ze dne 22. 6. 2012, čj. 3694/12-1300-204884, a ze dne 25. 6. 2012, čj. 3612/12-1300-204884, a rozhodnutí Finančního úřadu v Kutné Hoře ze dne 10. 1. 2012, čj. 1220/12/038911200991, ze dne 16. 2. 2012, čj. 17557/12/038911200991, ze dne 30. 3. 2012, čj. 42842/12/038911200991, a ze dne 30. 3. 2012, čj. 42829/12/038911200991, se z r u š u j í a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na nákladech řízení částku 23.232 Kč k rukám jejího právního zástupce Mgr. Jana Dziamy, a to do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se čtyřmi samostatnými žalobami podanými u Krajského soudu v Praze dne 8. 8. 2012 domáhá zrušení shora označených rozhodnutí, jimiž Finanční ředitelství v

Praze ve třech případech zamítlo její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Kutné Hoře ze dne 16. 2. 2012, čj. 17557/12/038911200991, ze dne 30. 3. 2012, čj. 42842/12/038911200991, a ze dne 30. 3. 2012, čj. 42829/12/038911200991, a tato rozhodnutí potvrdil; v jednom případě pak napadeným rozhodnutím (čj. 3293/12-1300-204884) Finanční ředitelství v Praze rozhodnutí uvedeného finančního úřadu ze dne 10. 1. 2012, čj. 1220/12/038911200991, změnilo (snížilo daňovou povinnost žalobce z částky 1.522.634 Kč na 1.437.949 Kč). Shora uvedenými rozhodnutími finanční úřad rozhodl formou dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (DPH) o zvýšení daňové povinnosti žalobkyně o částku 1.450.005 Kč (září 2011, částka zohledňuje změnu provedenou Finančním ředitelstvím v Praze v rozhodnutí čj. 3293/12-1300-204884), částku 48.325 Kč (říjen 2011), částku 5.187 Kč (listopad 2011) a částku 1.749.962 Kč (prosinec 2011).

Krajský soud v Praze usnesením ze dne 27. 8. 2012, čj. 46 Af 18/2012-30, žaloby podané samostatně proti jednotlivým rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze spojil ke společnému projednání.

Podstatou sporu v projednávané věci je otázka, zda s účinností od 1. 4. 2011 zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela“), zavedená možnost věřitelů opravit (snížit) DPH na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku a související povinnost těchto dlužníků si ve stejném rozsahu opravit (snížit) DPH na vstupu dopadá i na pohledávky, které vznikly před datem účinnosti této novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Zatímco žalobkyně se této možnosti brání, finanční úřad jí opravy k pohledávkám vzniklým před 1. 4. 2011 uvedenými dodatečnými platebními výměry doměřil.

Žalobkyně ve svých žalobách předně argumentuje tím, že čl. II bod 1 přechodných ustanovení novely stanoví, že pro uplatnění DPH za zdaňovací období předcházející účinnosti novely (tj. před 1. 4. 2011), jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících, se použijí dosavadní právní předpisy. Ty však úpravu výše DPH za dlužníky v insolvenčním řízení nepřipouštěly. Jiné ustanovení přechodných ustanovení pak ve vztahu k § 44 zákona o DPH uplatnit nelze. Ustanovení čl. II bod 1 novely je podle žalobkyně vyjádřením pravidla, že nová právní norma nesmí mít retroaktivní účinky. Úpravu obsaženou v § 44 zákona o DPH proto nelze uplatnit pro zdaňovací období před 1. 4. 2011. Žalobkyně rovněž poukazuje na závěry uvedené v usneseních insolvenčních soudů, jež k žalobě připojila, a na výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011. Názor uplatňovaný finančním ředitelstvím podle ní odporuje jak zákonu o DPH, tak i zákazu retroaktivity. Zákon o DPH označuje za samostatné zdanitelné plnění pouze opravu daně na výstupu u věřitele a jeho právního nástupce. Odkaz na odstavec 5, který upravuje snížení daně na vstupu u dlužníka, v § 44 odst. 9 zákona o DPH chybí, což je nepochybně vůlí zákonodárce. Opravu výše daně u dlužníka (žalobkyně) tudíž nelze považovat za nové samostatné zdanitelné plnění. Žalobkyně by se opravou evidentně vracela ke starému zdaňovacímu období před 1. dubnem 2011, kdy úprava § 44 o opravě výše daně v insolvenčním řízení neexistovala a kdy je aplikace § 44 vyloučena přechodnými ustanoveními novely zákona o DPH. Žalobkyni tudíž nemůže vzniknout žádný nový daňový závazek. Jak žalobkyně dále uvedla, zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, navíc označuje za pohledávky za majetkovou podstatou v § 168 odst. 2 písm. e) pouze ty, které vznikly po rozhodnutí o úpadku. Rozhodné skutečnosti k pohledávkám se u provedených oprav daně vztahují k období před rozhodnutím o úpadku, nemůže se tedy v žádném případě jednat o pohledávku za majetkovou podstatou či pohledávku jí na roveň postavenou. Označení takové pohledávky za pohledávku za majetkovou podstatou by rovněž bylo v rozporu s ústavně garantovanou

rovností účastníků řízení jako složky práva na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod) a ochrany vlastnického práva (čl. 11 odst. 1 Listiny). Je tedy vyloučeno, aby takový daňový závazek byl v insolvenčním řízení uspokojen. Pohledávka z opravy daně podle § 44 zákona o DPH tak může mít pouze pořadí pohledávky vyloučené z uspokojení v insolvenčním řízení. Finanční ředitelství bez náležitého zdůvodnění odmítlo existující judikaturu a stanovisko expertní skupiny pro insolvenční právo týkající se dané problematiky, na které odkázal žalobce. Odvolací orgán tento argument žalobce přehlédl a řádně se s ním ve svém rozhodnutí nevypořádal. Jeho postup byl proto podle žalobkyně v rozporu s § 50 odst. 4 a § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“).

Finanční ředitelství ve svém vyjádření k žalobám pouze uvádí, že vzhledem k tomu, že žalobní námitky jsou totožné s odvolacími námitkami, se kterými se již dostatečně vypořádalo, odkazuje na svá rozhodnutí o odvoláních. Jak dodává, část námitek žalobkyně se týká uspokojení pohledávek vzniklých podle § 44 zákona o DPH v insolvenčním řízení, tedy úhrady daňových pohledávek. Platební výměry byly vydány v nalézacím řízení, ve kterém bylo rozhodnuto o výši daně. V nalézacím řízení se nerozhoduje o způsobu úhrady vyměřené daně. Z toho důvodu se k námitkám, zda je vyměřená daň zapodstatová pohledávka či nikoliv nevyjadřuje, neboť úhrada daně nebyla předmětem žalobou napadených rozhodnutí. S ohledem na výše uvedené proto navrhuje žalobu zamítnout.

Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i řízení předcházející vydání rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodoval bez jednání, neboť žalovaný s takovým postupem soudu výslovně souhlasil a žalobkyně v zákonem stanovené lhůtě nevyslovila s takovým postupem svůj nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). V důsledku nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, se v průběhu řízení žalovaným stalo Odvolací finanční ředitelství, na něhož přešla působnost zrušeného Finančního ředitelství v Praze (srov. § 69 s. ř. s.).

Krajský soud v Praze předně z insolvenčního rejstříku ověřil, že usnesením téhož soudu ze dne 10. 3. 2011, čj. KSPH 39 INS 13901/2010-A-28, byl zjištěn úpadek žalobkyně (dlužníka), přičemž soud povolil způsob řešení jejího úpadku reorganizací.

Soud dále z příloh protokolů o průběhu postupu k odstranění pochybností obsažené ve spisech správce daně zjistil, že v průběhu měsíce září 2011 bylo žalobkyni doručeno celkem 26 opravných daňových dokladů od jejího věřitele K., spol. s r. o. (částka opravené DPH 1.450.058,04 Kč) a jeden opravný daňový doklad od jejího věřitele R. M. (částka opravené DPH 48.685,02 Kč). Data uskutečnění zdanitelných plnění u původních daňových dokladů, k nimž se opravy vztahovaly, byla v rozmezí října 2008 až června 2010. V návaznosti na to finanční úřad vydal dodatečný platební výměr, kterým zvýšil daňovou povinnost žalobkyně za uvedené období o částku 1.498.690 Kč. K odvolání žalobkyně tuto částku finanční ředitelství v odvolacím řízení změnilo na 1.450.005 Kč. V průběhu měsíce října 2011 byl žalobkyni doručen opravný daňový doklad od jejího věřitele C., spol. s r. o. (částka opravené DPH 48.324,60 Kč). Datum uskutečnění zdanitelného plnění u původního daňového dokladu bylo 6. 4. 2009. V návaznosti na to finanční úřad vydal dodatečný platební výměr, kterým zvýšil daňovou povinnost žalobkyně za uvedené období o částku 48.325 Kč. V průběhu měsíce listopadu 2011 byly žalobkyni doručeny 4 opravné daňové doklady od jejího věřitele Q. – S, spol. s r. o. (částka opravené DPH celkem 5.187,01 Kč). Data uskutečnění zdanitelných plnění u původních daňových dokladů byla v květnu a červnu 2010. V návaznosti na to finanční úřad vydal dodatečný platební výměr, kterým zvýšil daňovou povinnost žalobkyně za uvedené

období o částku 5.187 Kč. V průběhu měsíce prosince 2011 pak bylo žalobkyni doručeno celkem 49 opravných daňových dokladů od jejího věřitele K., s. r. o. (částka opravené DPH celkem 58.543,70 Kč), 5 opravných daňových dokladů od jejího věřitele Universal Ocel, spol. s r. o. (částka opravené DPH 331.449 Kč), 12 opravných daňových dokladů od jejího věřitele V. S., a. s. (částka opravené DPH celkem 350.435,81 Kč) a více než 100 opravných daňových dokladů od jejího věřitele M&V spol. s r. o. (částka opravené DPH celkem 1.009.533,37 Kč). Data uskutečnění zdanitelných plnění u původních daňových dokladů, k nimž se opravy vztahovaly, byla v rozmezí prosince 2008 až září 2010. V návaznosti na to finanční úřad vydal dodatečný platební výměr, kterým zvýšil daňovou povinnost žalobkyně za uvedené období o částku 1.749.962 Kč.

Odvolání žalobkyně proti shora uvedeným rozhodnutím finančního úřadu, v nichž žalobkyně argumentovala výkladovým stanoviskem č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo a usneseními insolvenčních soudů, byla zamítnuta napadenými rozhodnutími finančního ředitelství, v nichž bylo shodně argumentováno tím, že svým charakterem oprava výše daně u pohledávek za dlužníky odpovídá opravě základu daně a opravě výše daně podle § 42 zákona o DPH. Tato oprava výše daně a základu daně je vždy samostatným zdanitelným plněním, neboť je prováděna z důvodu, který nastal až po datu uskutečnění zdanitelného plnění. V případě opravy upravené nově v ustanovení § 44 zákona o DPH jde o charakterem obdobnou opravu jen ve speciálním případě. Protože vzniká na základě nových skutečností, je považována za samostatné zdanitelné plnění, přičemž zákon ji takto i výslovně označuje a současně stanoví den uskutečnění plnění v ustanovení § 44 odst. 9 zákona o DPH. Nevrací se tak ke starému zdaňovacímu období (před 1. dubnem 2011), kdy právní úprava § 44 zákona o DPH neexistovala. K odkazům na judikaturu insolvenčních soudů a závěry expertní skupiny se v napadených rozhodnutích finančního ředitelství vyjádřilo tak, že se týkají možnosti vybrat daň v rámci insolvenčního řízení, což však není předmětem tohoto řízení.

Ve spisech správce daně se dále nacházejí usnesení insolvenčních soudů, kterými žalobkyně jak v daňovém řízení, tak i v aktuálním soudním řízení podporovala svoji právní argumentaci (usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 6. 2011, čj. 14 INS 11497/2010-B10 a usnesení Městského soudu v Praze ze dne 15. 8. 2011, čj. MSPH 60 INS 23748/2009-B-176). Předloženými usneseními byl k žádosti insolvenčního správce v jiných věcech udělován pokyn, aby insolvenční správci opravné daňové doklady vztahující se k plněním poskytnutým úpadci do 31. 3. 2011 vraceli věřitelům, neboť s ohledem na přechodné ustanovení novely takové opravy nejsou možné. Ve vztahu k plněním poskytnutým po tomto datu pak dle názoru citovaných insolvenčních soudů oprava možná je, avšak jejím výsledkem je pohledávka, jež je vyloučena z uspokojení v insolvenčním řízení, neboť taková pohledávka by nedovoleně zvýhodňovala stát jako jednoho z věřitelů. Stejně tak je součástí správních spisů též výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny Ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011, podle něhož mimo jiné: „1/ Pohledávka vzniklá státu (správci daně) 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. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje. ... 3/ Postup podle § 44 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. dubna 2011, se neuplatní pro pohledávky, z nichž věřiteli vznikla povinnost přiznat daň za zdaňovací období, jež předcházelo 1. dubnu 2011 (před možnou opravou).“

Před samotným věcným vypořádáním jednotlivých žalobních námitek vznesených v projednávané věci žalobkyní je třeba předeslat, že zcela shodnými spornými právními otázkami za obdobných skutkových okolností se již zabýval zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 23. 8. 2012, čj. 47 Af 10/2012-60. V projednávané věci přitom soud neshledal důvody se

od závěrů vyslovených v uvedeném rozhodnutí jakkoliv odchylovat, a to i vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného podanou proti tomuto rozsudku zamítl a ztotožnil se se závěry Krajského soudu v Praze (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, čj. 9 Afs 69/2012-47, č. 2856/2013 Sb. NSS).

Nejprve tedy soud přistoupil k hodnocení námitky nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, která podle žalobkyně spočívá v tom, že napadená rozhodnutí ponechala nepovšimnutu právní argumentaci obsaženou v rozhodnutích insolvenčních soudů a ve výkladovém stanovisku expertní pracovní skupiny Ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo. V tomto směru žalobkyně odkazovala na porušení ustanovení správního řádu upravujících náležitosti správního rozhodnutí a rozsah podkladů, z nichž má správní orgán vycházet. Ve vztahu k této otázce zdejší soud s odkazem na závěry již učiněné ve svém rozsudku čj. 47 Af 10/2012-60, pouze připomíná, že žalobkyně na napadená rozhodnutí aplikuje právní předpis, který se na ně nevztahuje, neboť ustanovení § 262 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších změn (dále jen „daňový řád“), výslovně uvádí, že při správě daní se správní řád nepoužije. Náležitosti rozhodnutí jsou tak pro daňové řízení upraveny v § 102 daňového řádu, který mj. v odst. 3 požaduje, aby správce daně v odůvodnění uvedl i informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. V tomto směru pak soud musí konstatovat, že žalovaná tuto povinnost splnila tím, že uvedla, že má za to, že právní argumentace v rozhodnutích insolvenčních soudů a ve výkladovém stanovisku se otázek doměření DPH netýká a má význam pouze pro placení daně. Je sice pravdou, že tento závěr je s ohledem na soudem výše podanou rekapitulaci zjevně nesprávný, nicméně nezbyývá než konstatovat, že žalovaný povinnost uvedenou v § 102 odst. 3 daňového řádu splnil.

Relevantní právní úpravu ve vztahu k další části předmětu sporu již výše vymezeného, představuje ustanovení § 44 zákona o DPH, podle něhož:

„(1) 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 1. kapitálově spojenými osobami podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, 2. osobami blízkými 26a), nebo 3. osobami, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení 10) nebo jiné obdobné smlouvy, d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1“.

(2) Pokud pohledávka nebyla v přezkumném jednání podle zákona upravujícího insolvenční řízení zjištěna v hodnotě, kterou měla v době vzniku, daň se vypočte podle ustanovení § 37 odst. 2. Pokud dojde k opravě základu daně a výše daně podle § 42, výše opravované daně podle tohoto ustanovení se sníží či zvýší o takto provedené opravy.

(3) 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.

(4) Věřitel, který provedl opravu výše daně podle odstavce 1, je povinen předložit jako přílohu k daňovému přiznání a) kopie všech vystavených daňových dokladů, u kterých provedl

opravu výše daně v tomto daňovém přiznání, a b) výpis z evidence oprav pro daňové účely provedených v tomto daňovém přiznání.

(5) 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.

(6) Je-li pohledávka, u níž věřitel provedl opravu výše daně podle odstavce 1, následně plně či částečně uspokojena, vzniká věřiteli povinnost přiznat a zaplatit z přijaté úplaty daň, a to ke dni, v němž k plnému nebo částečnému uspokojení pohledávky došlo, a doručit dlužníkovi daňový doklad, který je věřitel povinen vystavit podle § 46 odst. 2 do 15 dnů ode dne přijetí úplaty. V případě uspokojení pohledávky se daň vypočte podle ustanovení § 37 odst. 2. Dlužník je oprávněn uplatnit odpočet daně zaplacené věřitelem podle tohoto odstavce nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu byl doručen doklad podle § 46 odst. 2.

(7) Postoupí-li věřitel pohledávku, u níž provedl opravu výše daně podle odstavce 1, je povinen zvýšit daň na výstupu o částku ve výši provedené opravy, případně sníženou o daň zaplacenou podle odstavce 6, a to ke dni, v němž k postoupení pohledávky došlo. Věřitel je povinen doručit dlužníkovi písemné oznámení, že k postoupení pohledávky došlo; v oznámení je povinen uvést i číslo daňového dokladu vystaveného podle § 46 odst. 1. Dlužník je oprávněn uplatnit odpočet daně zaplacené věřitelem podle tohoto odstavce nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu bylo doručeno oznámení o postoupení pohledávky.

(8) Při zrušení registrace je věřitel, který provedl opravu podle odstavce 1, povinen zvýšit daň na výstupu o částku ve výši provedené opravy, případně sníženou o daň zaplacenou podle odstavce 6, a to v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období před zrušením registrace. Věřitel je povinen doručit písemné oznámení o zrušení registrace všem dlužníkům, kterým doručil daňový doklad podle § 46 odst. 1; v oznámení je povinen uvést i číslo daňového dokladu vystaveného podle § 46 odst. 1. Dlužník je oprávněn uplatnit odpočet daně zaplacené věřitelem podle tohoto odstavce nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu bylo doručeno oznámení o zrušení registrace věřitele.

(9) 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. Pro přepočtení cizí měny na českou měnu se v tomto případě použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočtení ke dni uskutečnění původního plnění.

(10) Zanikne-li věřitel s právním nástupcem, je opravu výše daně oprávněn provést i jeho právní nástupce; ustanovení odstavců 1 až 9 se použijí obdobně.“

Citované ustanovení bylo do zákona o DPH vloženo novelou, která nabyla účinnosti dne 1. 4. 2011. Zákon o DPH před novelou žádné srovnatelné ustanovení upravující tuto problematiku neobsahoval. Z citovaného ustanovení lze dovodit, že doručí-li věřitel dlužníka v úpadku za podmínek uvedených v odstavci 1 opravný daňový doklad dlužníkovi, vzniká tím ve smyslu odstavce 9 samostatné zdanitelné plnění, tedy nová skutečnost zakládající povinnost zaplatit DPH. Za plnění, které podléhá DPH, se tedy považuje (vedle okolností v odstavcích 6 až 8) také souhrn skutkových okolností uvedených v odst. 1. Kdo je povinen daň z tohoto plnění odvést, pak stanoví odstavec 5, který uvádí, že tak musí učinit dlužník (úpadce), a to formou snížení daně na vstupu ve zdaňovacím období, v němž došlo k naplnění

okolností uvedených v odst. 1. Z výše uvedeného se tedy podává, že námitka žalobkyně, že oprava daně u dlužníka není zdanitelným plněním, je sice správná, ale nemá pro danou věc význam. Zdanitelným plněním je totiž oprava daně provedená u věřitele a z odst. 5 pak plyne, že daň z tohoto zdanitelného plnění je povinen odvést dlužník (žalobkyně). Lze dodat, že pokud by zdanitelným plněním bylo až provedení opravy u dlužníka, nevznikla by v důsledku postupu žalobkyně (která opravné doklady věřitelům vracela s tím, že opravu neakceptuje) doposud povinnost zaplatit daň. Jak zdejší soud ve shora zmiňovaném rozsudku taktéž již z textu citovaného ustanovení dovodil, zdanitelné plnění definované v § 44 odst. 1 zákona o DPH představuje složenou právní skutečnost, jež je v praxi finalizována okamžikem doručení opravného daňového dokladu dlužníkovi. S ohledem na to, že sestává z několika dílčích skutečností, je možné, že některé předcházejí datu účinnosti novely a jiné se uskuteční až po tomto datu. Rozhodující (právně relevantní) je však až souhrn těchto skutečností, a ten pravidelně nastává až v okamžiku doručení opravného daňového dokladu po nabytí účinnosti novely. Daňová povinnost úpadce tak vzniká vždy až po účinnosti novely.

Shora uvedený závěr přesto není rozhodující pro podřazení oprav DPH ve vztahu k plněním uskutečněným před účinností novely pod ustanovení § 44 zákona o DPH. V tomto směru je klíčovým ustanovením čl. II bod 1 novely, který pod hlavičkou přechodných ustanovení stanoví: „*Pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících se použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak.*“ Zbylé body přechodných ustanovení novely přitom na problematiku upravenou v § 44 zákona o DPH nijak nedopadají.

Z citovaného přechodného ustanovení plyne, že dosavadní právní předpisy je třeba užít nejen pro uplatnění DPH (pro určení, zda určité plnění podléhá DPH, v jaké sazbě, zda je osvobozeno, kdo je povinen daň odvést aj.) za zdaňovací období předcházející datu účinnosti novely, ale i pro uplatnění práv a povinností s uplatněním DPH souvisejících. Za takové související právo či povinnost lze považovat mj. i právo (resp. povinnost) opravit základ daně či výši daně ve vztahu k plněním uskutečněným před účinností novely. Právo věřitele provést opravu podle ustanovení § 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 dlužníkovi v úpadku neznala, není taková oprava ve vztahu k plněním uskutečněným před datem účinnosti novely možná. V tomto směru se tedy podle názoru zdejšího soudu lze se zmiňovaným stanoviskem expertní skupiny ztotožnit.

Uvedený závěr přitom plyne i z požadavku přednosti ústavně konformní interpretace právního předpisu před postupem soudu podle čl. 95 Ústavy. Na rozdíl od závěrů výkladového stanoviska expertní pracovní skupiny Ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo (stejně jako i usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2011, sp. zn. 29 NSCR 16/2011) dospěl totiž Krajský soud v Praze k závěru, že výčet pohledávek za majetkovou podstatou není dán pouze kogentním ustanovením § 168 insolvenčního zákona, ale může být dále rozšířen zvláštními právními předpisy. Zákonodárce tak učinil v ustanovení § 242 odst. 1 daňového řádu, které 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 pohledávkami za majetkovou podstatou. Toto ustanovení přitom nabylo účinnosti spolu s celým daňovým řádem dne 1. 1. 2011, zatímco výčet obsažený v § 168 insolvenčního zákona je v rozhodující části nezměněn od data účinnosti insolvenčního zákona, tj. od 1. 1. 2008. Z výše uvedeného je tak zřejmé, že § 242 odst. 1 daňového řádu má

být zvláštním (a navíc i pozdějším) předpisem k § 168 insolvenčního zákona. Protože daňová povinnost založená snížením daňového odpočtu podle § 44 odst. 5 zákona o DPH vzniká s ohledem na podmínky stanovené v § 44 odst. 1 zákona o DPH vždy až po datu účinnosti rozhodnutí o úpadku (ke dni, kdy věřitel doručí úpadci opravný daňový doklad), jedná se o daňovou povinnost, kterou § 242 odst. 1 daňového řádu zařazuje mezi pohledávky za majetkovou podstatou. V tomto směru tedy nelze s uvedenými stanovisky souhlasit.

V návaznosti na výše uvedené pak dospěl Krajský soud v Praze v rozsudku čj. 47 Af 10/2012-60, dále k závěru, podle něhož aplikovaná právní úprava naráží na ústavní limity a eroduje základní principy insolvenčního řízení způsobem, který mimo jiné popisuje již shora zmiňované stanovisko expertní pracovní skupiny Ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo. Jak zdejší soud dále dovodil, právní úprava obsažená v § 44 odst. 5 zákona o DPH nečiní nic jiného, než že transformuje daňovou pohledávku státu vůči věřiteli z doby před úpadkem 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 neprovozanost 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 neodpovídají 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. Neméně zásadní je pak skutečnost, že stát (správce daně) s transformovanou pohledávkou nepřebírá postavení původního věřitele, nýbrž v důsledku ustanovení § 242 odst. 1 daňového řádu předbíhá ostatní věřitele. To fakticky vede k podobně ústavně nepřipustnému výsledku jako v situaci započtení pohledávky. Přitom započtení pohledávky vzniklé po úpadku je i v současnosti ustanovením § 140 odst. 2 insolvenčního zákona kvalifikováno jako nepřipustné. Měl-li by tedy soud ustanovení § 44 zákona o DPH v dané věci aplikovat, musel by přistoupit podle čl. 95 Ústavy 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.

Jak plyne z relevantních pasáží výše reprodukováných správních spisů, finanční úřad dodatečnými platebními výměry provedl za žalobkyni snížení odpočtu DPH ve vztahu k daňovým plněním, jež se však všechna uskutečnila před účinností novely. Jak již nicméně soud shora dovodil, přechodná ustanovení novely takový postup zapovídají. Jestliže ani finanční ředitelství k odvolání žalobkyně toto pochybení nenapravilo, a to ani přes argumentaci žalobkyně, jež na toto pochybení výslovně poukazovala, trpí napadená rozhodnutí nezákonností.

S ohledem na učiněné závěry soud přistoupil ke zrušení napadených rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Protože na totožných právních závěrech jsou založena i rozhodnutí vydaná finančním úřadem jako orgánem prvního stupně, měl soud za hospodárné též přistoupit ke zrušení prvostupňových rozhodnutí za použití ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyni, která byla ve věci úspěšná, přiznal soud náhradu nákladů řízení (na právní zastoupení) v celkové částce 23.232 Kč. Tuto částku tvoří 2 úkony právní služby ve 4

spojených věcech po 2.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, písemné podání soudu – § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012], dále uvedenému počtu úkonů odpovídající paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, to vše zvýšeno o částku 4.032 Kč odpovídající 21 % 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). 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 Praze dne 13. prosince 2013

JUDr. Milan Podhrázký, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vlasáková