



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobce Ing. V.N.**, insolvenčního správce dlužníka GHE HAPPICH CZ s.r.o., se sídlem Domažlická 176, Plzeň, *zastoupeného Mgr. Janem Blažkem, advokátem, se sídlem Dominikánská 16, Plzeň*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 6. 2012, čj. 4477/12-1300-401706 a čj. 4478/12-1300-401706 a ze dne 25. 9. 2012, čj. 7086/12-1300-401706

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2012, čj. 4477/12-1300-401706 a čj. 4478/12-1300-401706 a ze dne 25. 9. 2012, čj. 7086/12-1300-401706 se z r u š u j í a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 33.880,- Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Mgr. Jana Blažka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce podal ke Krajskému soudu v Plzni v zákonem stanovené lhůtě tři žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni, které byly před nařízením jednání soudu spojeny ke společnému projednání pod sp.zn. 57Af 42/2012.
2. Žalobou vedenou pod sp.zn. 57 Af 42/2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14.6.2012, čj. 4477/12-1300-401706, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 6.12.2011, čj. 593524/11/138512402234, jímž byl stanoven na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2011 nadměrný odpočet ve výši 14.831Kč.
3. Žalobou vedenou pod sp.zn. 57 Af 43/2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14.6.2012, čj. 4478/12-1300-401706, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 21.2.2012, čj. 84905/12/138512402234, jímž byl stanoven na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011 nadměrný odpočet ve výši 449.978 Kč.
4. Žalobou vedenou pod sp.zn. 57 Af 52/2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25.9.2012, čj. 7086/12-1300-401706, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 6.12.2011, čj. 593357/11/138512402234, jímž byla stanovena na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011 vlastní daňová povinnost ve výši 49.941 Kč.
5. Dnem 1.1.2013 nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které je ve smyslu § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen s.ř.s.*) správním orgánem, na který přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni. Soud proto žalovaným označil Odvolací finanční ředitelství (*dále jen žalovaný*).

II. Důvody žaloby

6. Ve všech třech žalobách žalobce označil shodně napadená rozhodnutí za nezákonná. Odkázal na Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo Ministerstva spravedlnosti ze dne 4.10.2011, s jehož závěry se zcela ztotožnil, a ze kterého vyplývá, že 1) Postup podle § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*dále jen ZDPH nebo zákon o dani z přidané hodnoty*), 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). 2) 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 ZDPH, není pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje.
7. K závěru ad 1) je citován článek II bodu 1. zákona č. 47/2011 Sb., který stanoví, že 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. Přejícná ustanovení zákona č. 47/2011 Sb.

neobsahují jinou úpravu, jež by se vázala k opravě výše daně podle § 44 ZDPH. Článek II bod 1. zákona č. 47/2011 Sb. je vyjádřením pravidla, které potvrzuje, že příslušná (nová) právní norma nemá retroaktivní účinky (k výkladu časové působnosti právních norem srov. např. nálezy pléna Ústavního soudu ze dne 4.2.1997, sp.zn. Pl.ÚS 21/96, uveřejněný pod č. 63/1997 Sb. nebo rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30.9.2005, sp.zn. 29 Cdo 908/2003, uveřejněný pod č. 35/2006 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek). Úpravu obsaženou nově v § 44 ZDPH proto nelze uplatnit pro zdaňovací období před 1. dubnem 2011. Nesprávný je výklad, podle něhož opravou výše daně (podle § 44 ZDPH ve znění účinném od 1. dubna 2011) vzniká nová daňová povinnost vztahující se ke zdaňovacímu období po rozhodnutí o úpadku, takže se nová právní úprava uplatní i pro pohledávky věřitelů zúčtované (před opravou výše daně) ve zdaňovacím období, které předchází 1. dubnu 2011. Tento názor je založen na aplikaci nové právní úpravy. Aby bylo možné říci, kdy je daňová povinnost ve vazbě na opravu „nová“, musí být nejprve provedena oprava podle § 44 ZDPH v „novém“ znění. Tomu ovšem brání právě úprava obsažená v článku II bodu 1. zákona č. 47/2011 Sb., jež provedení opravy výše daně pro pohledávky zdaněné ve zdaňovacím období před 1. dubnem 2011 vylučuje.

8. K závěru ad 2) je uvedeno, že novelizovaná úprava zákona o dani z přidané hodnoty odpovídajícím způsobem neřeší její nežádoucí účinky na insolvenční řízení. Důvodová zpráva příslušná rizika nepojmenovává ani k nim nenabízí žádné vysvětlení (nežádoucí účinky jsou blíže specifikovány v citovaném výkladovém stanovisku). Úprava zákona o dani z přidané hodnoty vybočuje z pravidel poměrného uspokojení věřitelů v insolvenčním řízení nastavených insolvenčním zákonem. Přitom tak činí jen pro vybraný okruh věřitelů (určený kritérii nesouvisejícími s úpravou skupin věřitelů v insolvenčním řízení). Zvláštní daňový režim se tu zavádí s tím důsledkem, že z neuspokojené pohledávky dlužnických věřitelů (plátců daně) se v části, jež odpovídá dani z přidané hodnoty, stane (jen je-li dlužník v úpadku) „nová“ daňová povinnost dlužníka, vzniklá „po“ rozhodnutí o úpadku. Děje se tak aniž by současně došlo k jakémukoli snížení zjištěné pohledávky věřitele. Takto konstruované právo přednostního uspokojení státu (správce daně) by však bylo ve zjevném rozporu se zásadou, podle níž věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti [§ 5 písm. b) insolvenčního zákona]. Úprava zákona o dani z přidané hodnoty má dále všechny znaky transformace původní pohledávky přihlášeného věřitele. V rozsahu, v němž takovému věřiteli vrátí daň (nebo její část) po opravě její výše, nemůže mít stát (správce daně) i proto v insolvenčním řízení lepší postavení, než ve kterém se před opravou výše daně nacházel tento věřitel. To platí bez zřetele k tomu, že v důsledku snahy o jiné (lepší) pořadí při uspokojení pohledávky pro stát (správce daně) nekonstruuje § 44 ZDPH zákonnou cesi státu (správce daně) do postavení věřitele (v rozsahu, v jakém věřiteli vzniklo právo na vrácení daně) a že se věřiteli ponechává právo uplatňovat pohledávku v insolvenčním řízení v nezměněné výši. K tomu, že změny týkající se daně z přidané hodnoty neovlivňují obsah dříve sjednaných závazkových právních vztahů, se vyslovil Nejvyšší soud např. v rozsudku ze dne 20.4.2004, sp.zn. 32 Cdo 270/2004 nebo v rozsudku ze dne 23.11.2010, sp.zn. 33 Cdo 5117/2008, uveřejněném pod č. 90/2011 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek. Ústavní soud opakovaně judikoval, že v situaci, kdy určité ustanovení právního předpisu umožňuje různé interpretace, z nichž jedna je v souladu s ústavními zákony České republiky, kdežto jiné jsou s nimi v rozporu, je úkolem státního orgánu interpretovat dotyčné ustanovení ústavně konformním způsobem (např. nálezy pléna

Ústavního soudu sp.zn. Pl.ÚS 5/96, uveřejněný ve Sbírce zákonů pod č. 286/1996 Sb.). V nálezu ze dne 7.4.2005, sp.zn. I. ÚS 544/2002 (ve vazbě na konkursní řízení) Ústavní soud uvedl: „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.“ Výklad ustanovení § 44 ZDPH (ve spojení s § 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů) způsobem vedoucím k závěru, že státu (správci daně) vzniká vůči dlužníku pohledávka za majetkovou podstatou dle § 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.

9. Shrnutím citovaného výkladového stanoviska je, že 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. 3 ZDPH, není pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje. Oprava výše daně na výstupu, kterou provedl věřitel podle § 44 odst. 3 ZDPH, nemá za následek zánik byť jen části pohledávky, kterou tento věřitel přihlásil do insolvenčního řízení ani vstup státu (správce daně) do insolvenčního řízení namísto tohoto věřitele v rozsahu provedené opravy výše daně.

10. Vzhledem k uvedeným závěrům, se kterými se žalobce ztotožnil, označil žalobce za nesprávné a nezákonná závěry žalovaného ve všech třech napadených rozhodnutích. Uvedl, že se jedná o závěr, podle něhož opravou výše daně dochází podle § 44 odst. 9 ZDPH k uskutečnění nového samostatného zdanitelného plnění, které věřitel vykazuje v tom zdaňovacím období, v němž opravu výše daně uskutečnil. Nevrací se tak ke zdaňovacímu období před 1.4.2011, kdy právní úprava § 44 ZDPH neexistovala. Dle žalovaného vzniká opravou výše daně nové samostatné zdanitelné plnění vztahující se ke zdaňovacím obdobím po datu 1.4.2011 a naplněním skutečností vymezených v § 44 ZDPH dochází ke vzniku nové daňové povinnosti za zdaňovací období, ve kterém tyto skutečnosti nastaly. Pohledávka správce daně odpovídající vzniklé povinnosti dlužníka je pohledávkou daně z přidané hodnoty za shodné zdaňovací období a v souladu s § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona je pohledávkou za majetkovou podstatou. Dle žalovaného se nejedná o porušení principu rovnosti účastníků insolvenčního řízení, proto nedošlo ani ke zvýhodnění postavení správce daně.

11. Nezákonným proto žalobce shledal závěr žalovaného, že byly v předmětné věci naplněny zákonné podmínky stanovené v § 44 odst. 1 ZDPH pro možnost provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ve zdaňovacích obdobích červenec, srpen a říjen roku 2011.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Setrval na své argumentaci o aplikaci § 44 ZDPH po jeho novele účinné od 1.4.2011. Dle žalovaného užití obecného režimu přechodných ustanovení nemůže vést k závěru, že opravu výše daně lze uskutečnit pouze u plnění poskytnutých dlužníkovi po 1.4.2011, a to z toho důvodu, že opravou výše daně vzniká nové samostatné zdanitelné plnění, které věřitel uplatňuje v tom zdaňovacím období, ve kterém opravu výše daně uskutečnil, a tedy se již nevrací k původnímu zdaňovacímu období (tj. před 1.4.2011), kdy právní úprava § 44 zákona o DPH byla zcela odlišná. Z uvedeného dle žalovaného vyplývá, že v případě plnění uskutečněných před nabytím účinnosti zákona č. 47/2011 Sb. vzniká opravou daně těchto plnění nové samostatné zdanitelné plnění vztahující se ke zdaňovacímu období po 1.4.2011, a tedy v důsledku opravy provedené věřitelem podle § 44 odst. 1 ZDPH vznikla žalobci povinnost provést opravu výše daně podle § 44 odst. 5 ZDPH, při které byl žalobce povinen snížit svou 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 byl dlužník (zde daňový subjekt) povinen provést ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky § 44 odst. 1 ZDPH, a pokud tak neučinil, dopustil se porušení § 44 odst. 5 ZDPH.

IV. Replika žalobce

13. Žalobce přípisem z 28.8.2013 odkázal nově na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.4.2013, čj. 9 Afs 69/2012-47, ve kterém dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, podléhalo-li zdanitelné plnění, ve vztahu k němuž má být uplatňována oprava daně, zákonu o dani z přidané hodnoty ve znění před účinností novely (před 1.4.2011), je možnost provedení opravy daně ve vztahu k takovému plnění přechodným ustanovením zákona č. 47/2011 Sb. vyloučena, neboť předcházející znění zákona takovou opravu již uskutečněných zdanitelných plnění neumožňovalo. Žádné jiné přechodné ustanovení, které by bylo na aplikaci § 44 možné vztáhnout, zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje. S odkazem na odůvodnění žalob, měl žalobce za to, že byla řádně odůvodněna a doložena nezákonnost všech tří napadených rozhodnutí.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

14. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

15. O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž setrvali oba účastníci na svých argumentacích ohledně právního posouzení předmětu sporu. Žalobce argumentoval v mezidobí vydaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11.4.2013, čj. 9Afs 69/2012-47. Žalovaný, kterému byl uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu znám, konstatoval, že problém spočívá pouze v právním hodnocení novely zákona č. 47/2011

Sb. a to článku 2 přechodných ustanovení, kde se v bodu 1. říká, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících, se použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak. Dle žalovaného slovo uplatnění daně z přidané hodnoty nelze v tomto případě použít, neboť se neuplatňuje k dodatečnému přiznání za dřívější zdaňovací období, ale jedná se v souladu s § 44 odst. 9 ZDPH o nově uskutečněné zdanitelné plnění, které se uplatňuje v tom zdaňovacím období, ve kterém dlužníkovi došel opravený daňový doklad od věřitele. Takové uskutečněné zdanitelné plnění se uvádí na řádku 34 daňového přiznání ve zdaňovacím období, kdy k němu došlo, nikoliv za dřívější zdaňovací období.

16. Žalobu soud shledal důvodnou.

Skutkový základ věci

17. Insolvenční řízení bylo u společnosti GHE HAPPICH CZ s.r.o. zahájeno na základě vyhlášky Krajského soudu v Plzni ze dne 17.8.2009, čj. KSPL 20 INS 5352/2009-A-2. Účinky insolvenčního řízení nastaly dne 17.8.2009 v 15:21 hodin. Na základě usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 8.12.2009 bylo rozhodnuto o úpadku dlužníka a na jeho majetek byl ve vedlejším úpadkovém řízení prohlášen konkurs. Účinky tohoto rozhodnutí nastaly dne 31.12.2009.

18. Žalobce vykázal v daňovém přiznání za zdaňovací období **červenec 2011** nadměrný odpočet 10.195 Kč. Na základně následně učiněného daňového řízení (odstranění pochybností) správce daně vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 6.12.2011, čj. 593357/11/138512402234 vlastní daňovou povinnost 49.941 Kč s tím, že žalobce nevykázal v daňovém přiznání přijatý daňový doklad týkající se opravy výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení a podle § 44 odst. 5 ZDPH nesnížil svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem. Dne 24.8.2011 správce daně obdržel informaci od insolvenčního správce, že obdržel opravný daňový doklad na DPH, který považuje za neoprávněný (§ 5 a § 36 insolvenčního zákona), proto nebyl tento doklad zařazen do účetnictví dlužníka a byl vrácen věřiteli. Jednalo se o doklad z 27.7.2011, č. 110021/090 vystavený společností KAROSERIA a.s., Heršpická 13, Brno (doručený žalobci 28.7.2011), kterým byla opravena výše DPH z hodnoty zjištěné pohledávky vztahující se k dokladům ze dne 30.9.2008, č. 0550800022, ze dne 31.10.2008, č. 0550800025 a ze dne 12.8.2009, č. 0550800016 a výše opravené daně činila 60.136 Kč.

19. Žalobce vykázal v daňovém přiznání za zdaňovací období **srpen 2011** nadměrný odpočet 15.471 Kč. Na základně následně učiněného daňového řízení (odstranění pochybností) správce daně vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 6.12.2011, čj. 593524/11/138512402234 nadměrný odpočet 14.831 Kč s tím, že žalobce nevykázal v daňovém přiznání přijatý daňový doklad týkající se opravy výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení a podle § 44 odst. 5 ZDPH nesnížil svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem. Dne 24.8.2011 správce daně obdržel informaci od insolvenčního správce, že obdržel opravný daňový doklad na DPH, který považuje za neoprávněný (§ 5 a § 36 insolvenčního zákona), proto nebyl tento doklad zařazen do účetnictví dlužníka a byl vrácen věřiteli. Jednalo se o doklad z 22.8.2011,

č. 511000506, vystavený společností KREINER s.r.o., Tylova 49, Plzeň (doručený žalobci 23.8.2011), kterým byla opravena výše DPH z hodnoty zjištěné pohledávky vztahující se k dokladu ze dne 16.6.2009, č. 109006135 a výše opravené daně činí 640 Kč.

20. Žalobce vykázal v daňovém přiznání za zdaňovací období **říjen 2011** nadměrný odpočet 555.144 Kč. Na základně následně učiněného daňového řízení (odstranění pochybností) správce daně vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 21.2.2012, čj. 84905/12/138512402234 nadměrný odpočet 449.978 Kč s tím, že žalobce nevykázal v daňovém přiznání přijatý daňový doklad týkající se opravy výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení a podle § 44 odst. 5 ZDPH nesnížil svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem. Dne 24.11.2011 správce daně obdržel informaci od insolvenčního správce, že obdržel opravný daňový doklad na DPH, který považuje za neoprávněný (§ 5 a § 36 insolvenčního zákona), proto nebyl tento doklad zařazen do účetnictví dlužníka a byl vrácen věřiteli. Jednalo se o doklad z 7.10.2011, č. 1125034, vystavený společností MANITEC trade, s.r.o., Břetislavova 85, Domažlice (doručený žalobci 11.10.2011), kterým byla opravena výše DPH z hodnoty zjištěných pohledávek vztahujících se k dokladům ze 17.6.2009 č. 921517, ze 14.4.2009 č. 921332, ze 17.3.2009 č. 921266, ze 17.2.2009 č. 921144, 16.1.2009 č. 921026 v celkové výši 27.836 Kč. Dále o 27 dokladů ze dne 11.10.2011, č. 201110001 až č. 201110027, které byly vystavené Martinem Považanem, Vejprnická 28 Plzeň (doručeny žalobci 13.10.2011), kterými byla věřitelem opravena výše daně u zjištěných pohledávek vztahujících se k dokladům č. FV090023, č. FV090048, č. FV090049, č. FV090050, č. FV090051, č. FV090052, č. FV090060, č. FV090061, č. FV090062, č. FV090064, č. FV090064, č. FV090065, č. FV090066, č. FV090070, č. FV090074, č. FV090080, č. FV090087, č. FV090099, č. FV090100, č. FV090102, č. FV090103, č. FV090105, č. FV090106, č. FV090108, č. FV090110 a č. FV090111 v celkové výši 77.329,71 Kč.

21. V odvolání proti všem třem platebním výměrům žalobce uplatnil námitky shodné jako v nyní posuzovaných žalobách. Zamítnutí jednotlivých odvolání a potvrzení příslušných platebních výměrů žalovaný odůvodnil tím, že institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení upravený v § 44 ZDPH byl do znění zákona o dani z přidané hodnoty zaveden novelou účinnou od 1.4.2011, zákonem č. 47/2011 Sb. Účinnost změn v právním předpisu je dána účinností novely zákona, v daném případě datem 1.4.2011. Dle obecného přechodného ustanovení uvedeného v čl. II zákona č. 47/2011 Sb. 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. Vzhledem ke skutečnosti, že oprava výše daně podle § 44 odst. 1 ZDPH a povinnost dlužníka snížit svoji daň na vstupu podle § 44 odst. 5 ZDPH se vztahují pouze ke zdaňovacím obdobím, která započnou běžet dnem, který se shoduje nebo následuje po dni nabytí účinnosti tohoto zákona, toto přechodné ustanovení se na výše uvedené vztahy neuplatní, neboť se vztahuje pouze na vztahy ve zdaňovacích obdobích započatých přede dnem 1.4.2011. Jiné přechodné ustanovení obsažené v zákoně č. 47/2011 Sb. nepřipadá vzhledem k jejich věcné materii v úvahu, a proto je třeba aplikovat obecný režim, tj. že daná úprava se uplatní ode dne 1.4.2011.

22. Použití obecného režimu přechodných ustanovení však nemůže vést k závěru, že opravu výše daně lze uskutečnit pouze u plnění poskytnutých dlužníkovi po dni 1.4.2011. Opravou výše daně totiž dochází podle § 44 odst. 9 ZDPH k uskutečnění nového samostatného zdanitelného plnění, které věřitel vykazuje v tom zdaňovacím období, v němž opravu výše daně uskutečnil. Nevrací se tak ke zdaňovacímu období předcházejícímu datu 1.4.2011, kdy právní úprava § 44 ZDPH neexistovala. V případě zdanitelných plnění uskutečněných před nabytím účinnosti zákona č. 47/2011 Sb. vzniká opravou výše daně uskutečněných plnění nové samostatné zdanitelné plnění vztahující se ke zdaňovacímu období po datu 1.4.2011. Opravu výše daně podle § 44 ZDPH tudíž lze provést i u pohledávek, které vznikly přede dnem 1.4.2011. Naplněním skutečností vymezených v § 44 ZDPH dochází ke vzniku nové daňové povinnosti za zdaňovací období, ve kterém tyto skutečnosti nastaly. Po provedení opravy věřitelem vzniká dlužníkovi povinnost zakotvená v § 44 odst. 5 ZDPH, tj. povinnost snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem. V důsledku zdanitelného plnění, které představuje oprava provedená podle § 44 odst. 1 ZDPH, vzniká dlužníkovi nově daňový závazek (povinnost), a to za zdaňovací období, v němž byly splněny podmínky podle § 44 odst. 1 ZDPH. Dlužník musí tuto povinnost vykázat a vypořádat v daňovém přiznání za zdaňovací období, k němuž se vztahuje, tj. ve zdaňovacím období, v němž byla provedena oprava podle § 44 odst. 1 ZDPH.

23. Pohledávka správce daně odpovídající takto vzniklé povinnosti dlužníka je pohledávkou daně z přidané hodnoty za shodné zdaňovací období a v souladu s § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona je pohledávkou za majetkovou podstatou. Právě toto postavení pohledávky vzniklé správci daně vůči dlužníkovi v důsledku provedení opravy podle § 44 ZDPH je v souladu s charakterem opravy, coby samostatného zdanitelného plnění, a v souvislosti s tím i v souladu s § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Jde o uspokojení pohledávky na dani vzniklé po rozhodnutí o úpadku, což mimo jiné odpovídá též principům a pravidlům shodnutým v rámci legislativního procesu při zavedení institutu oprav dle § 44 ZDPH, potažmo šlo tak o záměr zákonodárce. Takto dané postavení předmětné pohledávky je ve shodě s požadavky zachování principu neutrality, který je součástí harmonizované a pro Českou republiku plně závazné evropské legislativy.

24. Zákon o dani z přidané hodnoty v důsledku této úpravy nezasahuje do soukromoprávních vztahů, protože upravuje vůči státu v oblasti daně z přidané hodnoty pouze povinnosti a práva věřitele na straně jedné a současně upravuje povinnosti a práva dlužníka vůči státu na straně druhé. Vrácení daně věřiteli je do značné míry vratkou daně podmíněnou, neboť při splnění podmínek vymezených v § 44 odst. 6, 7 a 8 ZDPH se původně věřitelem opravená daň či její část povinně vrací zpět státu a dlužník je při splnění těchto podmínek oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně. Nelze tak akceptovat, že stát či správce daně se dostává do výhodnějšího postavení, neboť oprava daně jako samostatné zdanitelné plnění podle § 44 ZDPH má vliv na výši daňové povinnosti jak ve prospěch státního rozpočtu, tak v jeho neprospěch při dodržení principu neutrality. Princip rovnosti účastníků insolvenčního řízení z tohoto důvodu nebyl porušen a nedošlo ani ke zvýhodnění postavení správce daně.

25. Ve všech třech posuzovaných případech žalovaný konstatoval, že byly v jednotlivých zdaňovacích obdobích naplněny zákonné podmínky stanovené § 44 odst. 1 ZDPH pro možnost provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

Právní posouzení věci

26. Mezi účastníky bylo sporné, zda oprávnění věřitelů opravit (snížit) daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku a související povinnost těchto dlužníků si ve stejném rozsahu opravit (snížit) daň z přidané hodnoty na vstupu, upravené v § 44 zákona č. 47/2011 Sb., kterým se s účinností od 1.4.2011 mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, dopadá i na pohledávky, které vznikly ze zdanitelných plnění uskutečněných před tímto datem. Mezi účastníky byl tedy sporným výklad § 44 ZDPH. Sporné mezi účastníky nebylo, že by se v případě pohledávek, u kterých věřitelé provedli opravu ve smyslu § 44 odst. 1 ZDPH, nejednalo o pohledávky, které vznikly a u nichž uskutečnění zdanitelného plnění nastalo před 1.4.2011, jak je patrné z výčtu uvedeného v odst. 17, 18 a 19.

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

28. Podle § 44 odst. 3 ZDPH *opravu výše daně na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1. Opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění a v případě, že dlužník přestal být plátcem.*

29. Podle § 44 odst. 5 ZDPH *pokud provede věřitel opravu výše daně podle odstavce 1, je dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem, a to ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění. Tuto opravu výše daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění je dlužník povinen provést ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1.*

30. Podle § 44 odst. 9 ZDPH *opravy výše daně podle odstavců 1, 6, 7 nebo 8 se považují za samostatná zdanitelná plnění uskutečněná nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém byly opravný daňový doklad podle § 46 nebo písemné oznámení doručeny*

dlužníkovi. U opravy výše daně se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění.

31. Citovaná úprava ustanovení § 44 ZDPH 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.

32. Při posuzování dané problematiky krajský soud vycházel zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11.4.2013, čj. 9 Afs 69/2012 - 47, publikovaném pod č. 2856/2013 Sb. NSS (a dostupném na www.nssoud.cz), na který odkazoval rovněž žalobce. V tomto rozhodnutí se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem sporného ustanovení § 44 ZDPH. Se závěry v tomto rozhodnutí uvedenými se zdejší krajský soud ztotožňuje a konstatuje, že jsou v celém rozsahu aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ.

33. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku konstatoval, že „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.“

34. Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku ztotožnil se závěrem krajského soudu učiněným v jím posuzované obdobné věci, že „na posuzovanou věc plně dopadá přechodné ustanovení čl. II bod I. 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.“

35. Na základě závěrů učiněných Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku zdejší krajský soud konstatuje, že oprávnění věřitelů snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku (a tomu zrcadlově odpovídající povinnost dlužníků snížit uplatněnou daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění) lze za splnění dalších zákonem stanovených podmínek uplatnit pouze u zdanitelných plnění poskytnutých nejdříve ke dni 1.4.2011, kdy nabyla účinnosti předmětná novela. Ke shodnému závěru dospěla také expertní pracovní skupina ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo, v jejímž Výkladovém stanovisku č. 6 ze dne 4.10.2011, na které žalobce odkázal, se mimo jiné uvádí, že „*postup podle § 44 zákona o DPH, 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)*“.

36. V nyní posuzované právní věci tak lze učinit závěr, že žalobce nepochybil, když v případě doručení jednotlivých opravných daňových dokladů příslušných věřitelů (odst. 17, 18 a 19) nepřistoupil v jednotlivých zdaňovacích obdobích ke snížení daně z přidané hodnoty na vstupu u přijatých zdanitelných plnění o částku daně opravenou těmito věřiteli, neboť se jednalo o zdanitelná plnění poskytnutá v období před 1.4.2011. Pochybení se naopak dopustil správce daně, který žalobci ve vztahu k těmto zdanitelným plněním vyměřil daň z přidané hodnoty, přestože se všechna tato plnění uskutečnila před účinností novely, a oprava tak nebyla s ohledem na znění přechodných ustanovení možná. Vzhledem k tomu, že ani žalovaný na základě podaného odvolání uvedené pochybení správce daně nenapravil a ztotožnil se s právními závěry správce daně, dospěl krajský soud k závěru, že jsou žalobou napadená rozhodnutí nezákonná.

Závěr

37. Soud shledal napadená rozhodnutí nezákonnými. Žalobce byl ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. zkrácen na svých subjektivních veřejných právech rozhodnutím správního orgánu. Žaloba je důvodná. Soud proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil všechna tři rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věci vrací žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgán je podle § 78 odst. 5 s.ř.s. v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

V. Náklady řízení

38. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v odměně advokáta, která se ve správním soudnictví stanoví podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny zvyšuje o částku odpovídající této dani vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby DPH platné v okamžiku rozhodnutí soudu.

39. Do 31.12.2012 činila sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 advokátního tarifu 2.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu měl advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč. Od 1.1.2013 činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

40. Žalobce vyčíslil náklady řízení včetně DPH částkou 42.592 Kč, a to v každé ze tří věcí před spojením ke společnému projednání za 4 úkony právní služby částkou 12.826 Kč, a za jeden úkon právní služby po spojení věcí ke společnému projednání částkou 4.114 Kč. Částka 12.826 Kč sestává ze tří úkonů podle advokátního tarifu účinného do 31.12.2012, a to podle § 11 odst. 1 písm. a) za převzetí a přípravu věci, podle § 11 odst. 1 písm. c) za další poradu s klientem přesahující jednu hodinu a podle § 11 odst. 1 písm. d) za podání žaloby, dále z jednoho úkonu právní služby podle advokátního tarifu účinného od 1.1.2013, a to podle § 11 odst. 1 písm. d) za vyjádření ve věci ze dne 28.8.2013, dále ze 4 režijních paušálů po 300 Kč, tj. celkem 10.600 Kč, DPH 21 % činí 2.226 Kč. Částka 4.114 Kč sestává z jednoho úkonu právní služby podle advokátního tarifu účinného od 1.1.2013, a to za účast na jednání soudu po spojení věcí ke společnému projednání podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu, tj. 3.100 Kč a jeden režijní paušál 300 Kč, zvýšené o DPH 21 % ve výši 714 Kč.

41. Při jednání soudu zástupce žalobce zdůvodnil požadavek na náhradu nákladů řízení spočívající v každé ze tří věcí v úhradě za úkon právní služby další porady s klientem přesahující jednu hodinu tím, že od samého počátku bylo rozhodnutí v této věci pro žalobce zcela zásadní v otázce jeho podnikání. V případě, že by názor soudu na výklad problematiky Nejvyššího správního soudu byl opačný, pro insolvenčního správce by to znamenalo, že jako pohledávku vyplatí prakticky veškeré prostředky z konkursních podstat konkurzů a k rozdělení věřitelům by nezbyla žádná částka. Odměna insolvenčního správce činí 15% z prostředků rozdělených mezi věřitele, tzn., že práce insolvenčního správce by nebyla nijak oceněna. Od počátku se proto žalobce maximálně snažil získávat veškeré informace, ať už z ministerstva, od ostatních insolvenčních správců nebo z veřejných zdrojů, které se vždy po jednotlivých úkonech soudu ve věcech detailně probíraly. Žalobci nebylo známo v okamžiku těchto jednání, že vznikne rozsudek Nejvyššího správního soudu, a v jakém bude znění. K jednotlivým kauzám proto musel přistupovat tak, že na základě jejich rozhodnutí bude vznikat právní praxe, neboť mu bylo známo, že v insolvenčních řízeních jeho kolegů nedocházelo k rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství.

42. Soud nepřiznal žalobci odměnu za úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu, neboť zástupce žalobce neprokázal uskutečnění další porady s klientem přesahující jednu hodinu, a to v každé z právních věcí. Žaloba byla podána 15.8.2012 a žalobcova argumentace vycházela zcela z Výkladového stanoviska č. 6 ze dne 4.10.2011. Žalobce žaloby doplnil až přípis z 28.8.2013, kterými podpořil svoji argumentaci v jednotlivých žalobách v mezidobí vydaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11.4.2013, čj. 9Afs 69/2012-47. Přípis z 28.8.2013 soud vyhodnotil v každé ze tří věcí před spojením jako úkon právní služby doplňující příslušnou žalobu a mající vliv na argumentaci žalobce.

43. Náklady řízení tak soud žalobci přiznal ve výši 33.880,- Kč. Náklady řízení tvoří odměna advokáta sestávající z částky 9.922,- Kč za každou ze tří věcí před spojením, tj. celkem 29.766,- Kč a z částky 4.114,- Kč za právní úkon učiněný po spojení věcí. Částka 9.922,- Kč sestává ze dvou úkonů podle advokátního tarifu účinného do 31.12.2012 [podle § 11 odst. 1 písm. a) za převzetí a přípravu věci a podle § 11 odst. 1 písm. d) za podání žaloby], z jednoho úkonu podle advokátního tarifu účinného od 1.1.2013 [podle § 11 odst. 1 písm. d) za vyjádření ve věci ze dne 28.8.2013] a ze 3 režijních paušálů po 300 Kč, tj. celkem 8.200,- Kč, DPH 21 % činí 1.722,- Kč. Částka 4.114,- Kč sestává z jednoho úkonu po spojení podle advokátního tarifu účinného od 1.1.2012 [podle § 11 odst. 1 písm. g) účast na jednání soudu], jednoho režijního paušálu, tj. 3.400,- Kč a DPH 21 % je 714,- Kč. Přiměřenou lhůtu k plnění určil soud podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. Místo plnění bylo určeno podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. k rukám zástupce žalobce, advokáta.

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

V Plzni dne 2. října 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová