



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci žalobce: **Plzeňská insolvenční v.o.s.**, se sídlem Houškova 533/32, Plzeň, insolvenční správce úpadce BROKER IMMOBILIEN, spol. s r.o., se sídlem Jiráskovo nám. 816/4, Plzeň, zastoupeného Mgr. Milanem Edelmannem, advokátem se sídlem Chrštenice 208, Loděnice, pobočka Petržílkova 2707/38, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti **rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 22. 5. 2012, č. j. 3803/12-1300-401211,**

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 22. 5. 2012, č. j. 3803/12-1300-401211, s e z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 8808 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Milana Edelmanna, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni [jeho působnost přešla od 1. 1. 2013 na Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“)], kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále jen „správce daně“), platební výměr ze dne 30. 11. 2011, č. j. 587588/11/138513401743. Tímto rozhodnutím správce daně vyměřil

společnosti BROKER IMMOBILIEN, spol. s r.o. (dále jen „daňový subjekt“ nebo též „dlužník“) daň z přidané hodnoty ve výši 1 909 966 Kč za zdaňovací období červenec 2011, neboť dospěl k závěru, že daňový subjekt postupoval v rozporu s ustanovením § 44 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), když nesnížil daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění o částku daně opravenou věřitelem, společností STAVPRAN spol. s r.o. (dále jen „společnost STAVPRAN“ nebo též „věřitel“) ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, a to v celkové výši 1 909 966 Kč.

I. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě nejprve shrnul skutkový základ projednávané věci a dosavadní průběh řízení, přičemž se neztotožnil se závěry žalovaného, že by porušil ustanovení § 44 odst. 5 zákona o DPH, pokud ve zdaňovacím období červenec 2011 nesnížil svou daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění o částku daně opravenou věřitelem, společností STAVPRAN, na základě opravných daňových dokladů doručených žalobci dne 28. 7. 2011 ve výši 1 909 966 Kč. Žalobce současně setrval na svém tvrzení, že věřitel STAVPRAN snížil svou daňovou povinnost na základě vystavených opravných dokladů neoprávněně.

Žalobce upozornil na znění § 44 zákona o DPH a v této souvislosti uvedl, že původní pohledávky věřitele vznikly v období od 9. 7. 2008 do 5. 1. 2009. O úpadku daňového subjektu bylo rozhodnuto usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 5. 2012 (*pozn.: správně má být uvedeno datum 25. 5. 2011*), č. j. KSPL 20 INS 13299/2010-A-42. Přitom základní podmínkou pro použití ustanovení § 44 odst. 1 zákona o DPH je existence pohledávky, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. V daném případě však předmětné pohledávky vznikly 28 až 34 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Žalobce byl taktéž toho názoru, že daň z přidané hodnoty nebyla snížena na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně deklarovanou jako opravenou věřitelem oprávněně proto, že věřitelé mohou tuto opravu u plnění poskytnutých dlužníkovi v insolvenčním řízení uplatnit až v období počínaje 1. 4. 2011. Podle přechodných ustanovení příslušné novely zákona o DPH se pro uplatnění DPH za zdaňovací období předcházející účinnosti této novely použijí dosavadní právní předpisy, které tuto opravu výše daně za dlužníky v insolvenčním řízení nepřipouštěly. Skutečnost, že institutem daným v § 44 zákona o DPH (tj. opravou výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení) vzniká dle zákona nové samostatné zdanitelné plnění, nemůže dle názoru žalobce nic změnit na tom, že se toto plnění váže výhradně k původním pohledávkám přihlášeným do insolvenčního řízení, které vznikly nepochybně před 1. 4. 2011, a tedy na ně dle přechodných ustanovení úprava § 44 a násl. zákona o DPH nedopadá. Z výše uvedených důvodů proto žalobce pokládal rozhodnutí žalovaného za nezákonné a navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný ve svém vyjádření zrekapituloval argumenty žalobce obsažené v podané žalobě, přičemž pokud jde o aplikaci ustanovení § 44 zákona o DPH, setrval na odlišném právním názoru. 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 dle § 44 odst. 1 zákona o DPH vznikla žalobci povinnost zakotvená v § 44 odst. 5 zákona o DPH provést opravu výše daně, 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 zákona o DPH, a pokud tak neučinil, dopustil se porušení ustanovení § 44 odst. 5 tohoto zákona.

III. Replika žalobce

Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž zopakoval, že neporušil ustanovení § 44 odst. 5 zákona o DPH, pokud ve zdaňovacím období červenec 2011 nesnížil svou daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění o částku daně 1 909 966 Kč opravenou věřitelem STAVPRAN na základě opravných daňových dokladů doručených žalobci dne 28. 7. 2011; ale byl to naopak věřitel STAVPRAN, který dle názoru žalobce snížil svou daňovou povinnost na základě takto vystavených dokladů neoprávněně. V dalším žalobce odkázal na Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011, zveřejněné Ministerstvem spravedlnosti, a na svou argumentaci obsaženou v žalobě.

IV. Skutkový základ projednávané věci

Z obsahu předloženého správního spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti podané žaloby:

Platebním výměrem ze dne 30. 11. 2011, č. j. 587588/11/138513401743, byla daňovému subjektu na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 909 966 Kč za zdaňovací období červenec 2011, a to na základě zjištění správce daně, že daňovému subjektu byly dne 28. 7. 2011 doručeny opravné daňové doklady týkající se oprav výše daně dle § 44 odst. 1 zákona o DPH věřitelem STAVPRAN, a dále na základě zjištění, že daňový subjekt v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011 nesnížil svou daň na vstupu z přijatých zdanitelných plnění o tuto

částku daně 1 909 966 Kč podle předmětných opravných daňových dokladů vystavených věřitelem STAVPRAN ve smyslu § 44 odst. 5 zákona o DPH.

Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, v němž namítal, že daň z přidané hodnoty nebyla snížena na vstupu u přijatých zdanitelných plnění o částku daně deklarovanou jako opravenou věřitelem z toho důvodu, že věřitelé mohou dle § 44 zákona o DPH opravu u plnění poskytnutých dlužníkům v insolvenčním řízení uplatnit až v období počínaje 1. 4. 2011. Žalobce poukázal na skutečnost, že podle přechodných ustanovení se pro uplatnění DPH za zdaňovací období předcházející účinnosti novely použijí dosavadní právní předpisy, které tuto opravu výše daně za dlužníky v insolvenčním řízení nepřipouštěly. Opravu daně za plnění poskytnuté dlužníkovi v období do 31. 3. 2011 tak žalobce pokládal za neoprávněnou, přičemž jako důkazní prostředky označil Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011, zveřejněné Ministerstvem spravedlnosti na webových stránkách, a dále usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 6. 2011, č. j. 14 INS 11497/2010 - B10.

Rozhodnutím ze dne 22. 5. 2012, č. j. 3803/12-1300-401211, žalovaný odvolání žalobce jako nedůvodné zamítl. V odůvodnění rozhodnutí poukázal na novelu zákona o DPH, provedenou zákonem č. 47/2011 Sb., kterou byl do ustanovení § 44 zákona o DPH nově zaveden institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, a dále na znění obecného přechodného ustanovení obsaženého v čl. II. této novely, v němž se uvádí, 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. Žalovaný uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že oprava výše daně podle ustanovení § 44 odst. 1 zákona o DPH a povinnost snížit daň podle § 44 odst. 5 téhož zákona se vztahují pouze ke zdaňovacím obdobím, která započnou běžet dnem, který se shoduje nebo následuje po dni nabytí účinnosti tohoto zákona, citované přechodné ustanovení se na shora uvedené vztahy neuplatní, neboť se vztahuje pouze na vztahy ve zdaňovacích obdobích započatých před 1. 4. 2011. Užití obecného režimu přechodných ustanovení však nemůže vést k závěru, že opravu výše daně lze uskutečnit pouze u plnění poskytnutých dlužníkovi po 1. 4. 2011, neboť opravou výše daně vzniká nové samostatné zdanitelné plnění, které si věřitel uplatňuje ve zdaňovacím období, ve kterém opravu výše daně uskutečnil, a nevrací se již k původnímu zdaňovacímu období, tj. k období před 1. 4. 2011, kdy právní úprava § 44 zákona o DPH neexistovala. Žalovaný se tak domníval, že v případě plnění uskutečněných před nabytím účinnosti zákona č. 47/2011 Sb. vzniká opravou výše daně těchto plnění nové samostatné zdanitelné plnění vztahující se ke zdaňovacímu období po 1. 4. 2011, a v důsledku opravy provedené věřitelem podle § 44 odst. 1 zákona o DPH tak dlužníkovi ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky § 44 odst. 1 zákona, vzniká povinnost zakotvená v ustanovení § 44 odst. 5 téhož zákona, kterou je dlužník povinen vykázat a vypořádat v daňovém přiznání za to zdaňovací období, k němuž se tato povinnost vztahuje (tj. v tom období, ve kterém byla oprava provedena).

Žalovaný zjistil, že daňový subjekt se nachází v insolvenčním řízení, které bylo zahájeno na základě vyhlášky Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 11. 2010 (č. j. KSPL 20 INS 13299/2010-A-2), insolvenční soud rozhodl dne 25. 5. 2011 o způsobu řešení úpadku prohlášením konkursu na majetek dlužníka (daňového subjektu), přičemž právní moc tohoto

usnesení nastala dne 2. 6. 2011. Věřitel, společnost STAVPRAN, přihlásila ve lhůtě své pohledávky, k nimž bylo v insolvenčním řízení přihlédnuto a které byly zahrnuty do seznamu přihlášených pohledávek. V průběhu řízení pak nebylo zjištěno, že by věřitel a dlužník (daňový subjekt) byly osobami kapitálově spojenými podle § 5a odst. 3 zákona o DPH, osobami blízkými či osobami, které podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy. Žalovaný proto ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že daňový subjekt porušil ustanovení § 44 odst. 5 zákona o DPH, pokud ve zdaňovacím období červenec 2011 nesnížil svou daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění o částku daně opravenou věřitelem, společností STAVPRAN, na základě konkrétních opravných daňových dokladů doručených dlužníkovi (daňovému subjektu) dne 28. 7. 2011, které splňovaly podmínky uvedené v § 44 odst. 1 a 3 zákona o DPH, a to ve výši 1 909 966 Kč, v níž uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.

V. Posouzení věci krajským soudem

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V projednávané věci je mezi účastníky řízení sporný výklad ustanovení § 44 zákona o DPH a s tím související otázka, zda daňový subjekt jako dlužník byl ve smyslu § 44 odst. 5 zákona o DPH povinen snížit svou daňovou povinnost na vstupu. Žalobce v této souvislosti namítal, že předmětnou opravu daně je možné uplatnit pouze u zdanitelných plnění poskytnutých nejdříve k 1. 4. 2011. Mezi účastníky přitom nebylo sporné, že by se v případě pohledávek, u kterých věřitel STAVPRAN provedl opravu ve smyslu § 44 odst. 1 zákona o DPH, nejednalo o pohledávky, které vznikly a u nichž uskutečnění zdanitelného plnění nastalo před 1. 4. 2011, jak je patrné z níže uvedeného přehledu:

Číslo původní faktury	DUZP	Základ daně	Daň (9%)	Celkem (Kč)	Číslo opraveného daňového dokladu
200800185	09. 7. 2008	3 820 222,75	343 820,05	4 164 043,-	201100263
200800210	31. 7. 2008	7 730 222,92	695 720,06	8 425 943,-	201100264
200800241	31. 8. 2008	5 267 863,61	474 107,72	5 741 971,-	201100265
200800261	30. 9. 2008	2 191 565,90	197 240,93	2 388 807,-	201100266
200800273	3. 10. 2008	165 294,93	14 876,54	180 171,-	201100267
200800274	3. 10. 2008	282 597,10	25 433,74	308 031,-	201100268
200800285	16.10.2008	1 603 905,85	144 351,53	1 748 257,-	201100269
200800289	16.10.2008	144 873,94	13 038,65	157 913,-	201100270
200900009	05. 1. 2009	15 294,50	1 376,51	16 671,-	201100271

Insolvenční řízení bylo u daňového subjektu zahájeno na základě vyhlášky Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 11. 2010, č. j. KSPL 20 INS 13299/2010-A-2, přičemž účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení nastaly dne 10. 11. 2010 v 7.48h. O úpadku daňového subjektu a prohlášení konkursu na jeho majetek bylo rozhodnuto na základě usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 5. 2011, č. j. KSPL 20 INS 13299/2010-A-42. Toto usnesení nabylo právní moci dne 2. 6. 2011.

Podle ustanovení § 44 odst. 1 zákona o DPH plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, doposud nezanikla (dále jen "věřitel"), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že

a) plátce, vůči kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen "dlužník"), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku,

b) věřitel přihlásil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží,

c) věřitel a dlužník nejsou osobami, které jsou kapitálově spojenými osobami podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, osobami blízkými, nebo 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.

Podle ustanovení § 44 odst. 3 zákona o DPH platí, že 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.

Pokud věřitel provede 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 (§ 44 odst. 5 zákona o DPH).

Podle § 44 odst. 9 zákona o DPH se opravy výše daně podle odstavce 1 (a podle odst. 6, 7 nebo 8 zákona) 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.

Shora citované ustanovení § 44 bylo do zákona o DPH vloženo novelou č. 47/2011 Sb., která nabyla účinnosti dne 1. 4. 2011, přičemž před touto novelou zákon o DPH žádné srovnatelné ustanovení, které by upravovalo danou problematiku, neobsahoval.

Žalobce v podané žalobě namítal, že s ohledem na skutečnost, že původní pohledávky věřitele STAVPRAN vznikly v období od 9. 7. 2008 do 5. 1. 2009, nebyl oprávněn snížit daň z přidané hodnoty na vstupu o částku daně opravenou věřitelem, neboť věřitelé mohou tuto opravu dle § 44 zákona o DPH uplatnit toliko u plnění poskytnutých dlužníku v období počínaje 1. 4. 2011. Žalobce uvedl, že podle přechodných ustanovení se pro uplatnění DPH za zdaňovací období předcházející účinnosti novely použijí dosavadní právní předpisy, které tuto opravu výše daně za dlužníky v insolvenčním řízení nepřipouštěly. Skutečnost, že institutem daným v ustanovení § 44 zákona o DPH, tj. opravou výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, vzniká nové samostatné zdanitelné plnění, nemůže nic změnit na tom, že se toto plnění váže výhradně k původním pohledávkám přihlášeným do insolvenčního řízení, které nepochybně vznikly před 1. 4. 2011, a tedy na ně právní úprava obsažená v § 44 a násl. zákona o DPH dle přechodných ustanovení nedopadá. S takto uplatněnými žalobními námitkami se krajský soud v plném rozsahu ztotožňuje.

Při posuzování dané problematiky krajský soud vycházel zejména ze závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 - 47, publikovaném pod č. 2856/2013 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem sporného ustanovení § 44 zákona o DPH, přičemž závěry, které Nejvyšší správní soud v dané věci zaujal, jsou v plném rozsahu aplikovatelné i na nyní projednávaný případ.

Ve vztahu k řešené sporné právní otázce Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí vyslovil, 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. Zákonodárce tak zvolenou koncepcí pouze vyjádřil způsob, jakým se oprava, bude-li provedena, formálně projeví navenek. To však samo o sobě nevypovídá nic o podstatě prováděné opravy, natož pak o povaze zdanitelného plnění, za které je zákonem o DPH označena (srovnej § 44 odst. 9 zákona).

Je 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 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 pak povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, zrcadlově povinností související s již v minulosti uplatněnou daní na vstupu. Důsledkem koncepce zvolené zákonodárcem je tedy pouze to, že se snížení již uplatněné daně na výstupu daňově projeví nejdříve ve zdaňovacím

období, kdy jsou splněny podmínky pro tuto opravu (nejpozději pak 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 plnění původní.

Na posuzovanou věc tak plně dopadá přechodné ustanovení obsažené v čl. II. bodu 1. novely zákona o DPH provedené zákonem č. 47/2011 Sb., dle kterého se 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, použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak. Podléhalo-li tedy zdanitelné plnění, ve vztahu k němuž má být uplatněna oprava daně, 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 právní úpravy. Vzhledem k tomu, že dřívější právní úprava provedení opravy DPH vůči dlužníkovi v úpadku neznala a tuto opravu neumožňovala, je možnost provedení opravy daně ve vztahu k takovému plnění citovaným přechodným ustanovením vyloučena. Žádné jiné přechodné ustanovení, které by bylo možné na aplikaci ustanovení § 44 zákona vztáhnout, pak zákon o DPH neobsahuje.

Je tedy zřejmé, 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 (srovnej shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 - 47, publikovaný pod č. 2856/2013 Sb. NSS). Krajský soud v této souvislosti pouze pro doplnění uvádí, že ke shodnému závěru dospěla také expertní pracovní skupina ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo, v jejímž výkladovém stanovisku č. 6 ze dne 4. 10. 2011, na které žalobce odkázal v podané žalobě, se mj. 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)*“.

V projednávané věci tak daňový subjekt nepochybil, pokud na základě doručených opravných daňových dokladů věřitele STAVPRAN nepřistoupil ve zdaňovacím období červenec 2011 ke snížení daně z přidané hodnoty na vstupu u přijatých zdanitelných plnění o částku daně opravenou tímto věřitelem ve výši 1 909 966 Kč, neboť se jednalo o zdanitelná plnění poskytnutá v období před 1. 4. 2011. Pochybení se naopak dopustil správce daně, který daňovému subjektu ve vztahu k těmto zdanitelným plněním vyměřil daň z přidané hodnoty, přestože se všechna tato plnění (jak je patrné z výše uvedeného tabulkového přehledu) uskutečnila před účinností novely, a tedy předmětná oprava 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, krajský soud dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je stiženo nezákonností.

VI. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3000 Kč a dále v nákladech zastoupení žalobce advokátem v celkové výši 5808 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu Mgr. Milana Edelmann, advokáta, za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání soudu ve věci samé – žaloba) dle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012, a to ve výši 4200 Kč (2 x 2100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, byla částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů zvýšena o částku odpovídající dani z přidané hodnoty. Ke splnění povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta. Krajský soud žalobci nepřiznal požadovanou náhradu nákladů řízení za podanou repliku. Má-li být úkon učiněný v řízení posouzen jako úkon právní služby ve věci samé ve smyslu § 11 advokátního tarifu, za který náleží odměna, musí být prokázán jeho účel, cíl a příčinná souvislost ve vztahu k „obhajobě“ práv zastupovaného účastníka. V daném případě však podání ze dne 5. 12. 2012, označené jako replika žalobce, již v žádném směru nedoplnilo podanou žalobu, ani v ní obsaženou argumentaci, žalobce toliko setrval na svém tvrzení, že neporušil ustanovení § 44 odst. 5 zákona o DPH a v dalším odkázal na výkladové stanovisko ministerstva spravedlnosti a argumentaci uvedenou v podané žalobě.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Plzni dne 31. října 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová