



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého, PhD., a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci žalobkyně **B. a.s., IČ**, se sídlem H., M. B., za niž jedná Ing. J. K., bytem D., P., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 2. 8. 2012, č. j. 4265/12-1300-203245 a č. j. 4266/12-1300-203245,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 2. 8. 2012, č. j. 4265/12-1300-203245 a č. j. 4266/12-1300-203245, a platební výměry Finančního úřadu v Mladé Boleslavi ze dne 5. 1. 2012, č. j. 1425/12/048912208370, a ze dne 6. 1. 2012, č. j. 1815/12/048912208370, se z r u š u j í a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se (jednající insolvenčním správcem) žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou u Městského soudu v Praze dne 28. 08. 2012 a postoupenou Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému, domáhá zrušení shora označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále též „napadená rozhodnutí“), jimiž bylo zamítnuto její odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu v Mladé Boleslavi (dále jen „finanční úřad“) ze dne 5. 1. 2012, č. j. 1425/12/048912208370, a ze dne 6. 1. 2012, č. j.

1815/12/048912208370, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Uvedenými rozhodnutími žalobkyni, na jejíž majetek byl usnesením Krajského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2009, č. j. KSPH 40 INS 3822/2009-B-7, prohlášen konkurs, finanční úřad dodatečně zvýšil daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 s. ř. s. je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze. Pokud se dále v textu hovoří o „žalovaném“, rozumí se jím ve vztahu k okolnostem nastalým před 1. 1. 2013 Finanční ředitelství v Praze.

Žalobkyně konkrétně namítá, že správce daně uplatnil retroaktivně (nezákonně) ustanovení § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 47/2011 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) účinném od 1. 4. 2011 i na pohledávky, z nichž věřiteli vznikla povinnost přiznat daň za zdaňovací období předcházející datu 1. 4. 2011. Žalobkyně podpůrně odkázala na závěr uvedený ve výkladovém stanovisku č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 04. 10. 2011, podle nějž se postup podle § 44 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 neuplatní pro pohledávky, z nichž věřiteli povinnost přiznat daň za zdaňovací období, jež předcházelo 1. dubnu 2011 (před možnou opravou).

Přiložené výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny Ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo ze dne 04. 10. 2011 dochází k následujícím závěrům:

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).

K závěru č. 3 stanovisko argumentuje tím, že čl. II bodu 1 novely je typovým vyjádřením pravidla, které potvrzuje, že příslušná (nová) právní norma nemá žádné retroaktivní účinky. Úpravu obsaženou nově v § 44 zákona o dani z přidané hodnoty proto nelze uplatnit pro zdaňovací období vzniklá před 1. dubnem 2011. Nesprávný je v této souvislosti výklad, podle něhož opravou výše daně vzniká nová daňová povinnost vztahující se ke zdaňovacímu období po rozhodnutí o úpadku. Tento názor je ovšem již založen na aplikaci nové právní úpravy. K tomu, aby bylo možné říci, kdy je daňová povinnost ve vazbě na opravu „nová“, totiž musí být nejprve provedena oprava podle § 44 zákona o DPH, v „novém“ znění. Tomu ovšem brání právě úprava obsažená v článku II bodu 1 novely.

K závěru č. 1 uvádí, že pokud by měla daňová pohledávka podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona pořadí pohledávky za majetkovou podstatou

- souhrn pohledávek, které mají být uspokojeny z majetkové podstaty dlužníka, by bez dalšího vzrostl o pohledávky státu (správce daně) vzešlé z opravy výše daně,

aniž by se tím snížila míra uspokojení dlužníkovu věřitele (z jehož popudu k opravě výše daně došlo a jemuž vznikl nárok na vrácení odpovídající části daně)

- věřitele, kteří nemají pohledávky za majetkovou podstatou (§ 168 insolvenčního zákona) ani pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou, a kteří nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, by na základě této úpravy předběhl stát (správce daně) „ve frontě“ s daňovou pohledávkou „vyrobenou na míru“ jen pro insolvenční řízení, ačkoli věřitelé, jimž stát vrátil část daně, budou i nadále poměrně uspokojováni v nezměněné výši zjištěné pohledávky stejnou měrou, jako věřitelé, kteří nejsou plátcí daně z přidané hodnoty,
- tam, kde by majetková podstata nepostačovala ani k uspokojení všech pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek postavených jim na roveň, by stát (správce daně) tímto způsobem významně snížil míru uspokojení přednostních věřitelů jen proto, že daňovou povinnost přenesl z nepřednostního věřitele na dlužníka svým prostřednictvím
- po ukončení těch fází insolvenčního řízení, jež bezprostředně předcházejí jeho ukončení, by dlužníku opět vznikl nárok na uplatnění odpočtu daně (srov. § 44 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty); dělo by se tak ale zpravidla v době, kdy již věřitelé nebudou moci na této dlužníkově pohledávce participovat
- vzhledem k tomu, že míru zatížení majetkové podstaty takovými pohledávkami nelze dopředu odhadnout, zvýšilo by se riziko, že nebudou plně uspokojeny jiné pohledávky za majetkovou podstatou (třeba i ty, za něž insolvenční správce nese osobní majetkovou odpovědnost ve smyslu § 37 odst. 3 insolvenčního zákona); tím by klesla i ochota věřitelů financovat další provoz dlužníkovu podniku a snížila by se šance na sanační způsob řešení dlužníkovu úpadku

Takto konstruované právo přednostního uspokojení státu (správce daně), by podle expertní skupiny bylo ve zjevném rozporu se zásadou, podle níž věřitelé, kteří mají zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti (§ 5 písm. b/ insolvenčního zákona). Zkoumaná úprava má 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 § 44 zákona o DPH nekonstruuje zákonnou cesi státu (správce daně) do postavení věřitele a že se věřiteli ponechává právo uplatňovat pohledávku v insolvenčním řízení v nezměněné výši.

Stanovisko cituje z judikatury Ústavního soudu, kdy v nálezu ze dne 7. dubna 2005, sp. zn. I. ÚS 544/2002, se ve vazbě na tehdejší konkursní řízení uvádí, že „pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné.“ Závěr, že státu (správcí daně) vzniká vůči dlužníku pohledávka za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona, by vedl k přímému střetu s úpravou obsaženou v § 5 písm. b/ insolvenčního zákona (k pošlapání principu rovných možností věřitelů) a požadavku ústavní konformnosti by nedostál.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě oproti tomu uvádí, že pokud přechodné ustanovení čl. II bod 1 zákona č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela“) stanoví užití dosavadní právní úpravy pro „uplatnění“ DPH za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti novely, je třeba uplatňováním DPH rozumět zdaňování zdanitelného plnění dosaženého v zákonem stanoveném období. Uplatňováním daně obecně žalovaný rozumí odvádění peněžních částek státu z předmětu daně. Přechodné ustanovení čl. II bod 1 novely je zábranou, aby bylo možné provést opravu daně dodatečně ve zdaňovacích obdobích předcházejících 1. 4. 2011. Zákonným kritériem pro uplatnění nové či naopak staré právní úpravy je zdaňovací období a vznik zdanitelného plnění, neboť DPH se uplatňuje ze zdanitelných plnění za zdaňovací období. Okamžik vzniku pohledávek je v tomto směru irelevantní. Přitom oprava daně je podle § 44 odst. 9 zákona o DPH samostatným zdanitelným plněním. Napadenými rozhodnutími bylo rozhodnuto o daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období květen a červenec 2011, a to ze zdanitelných období skutečněných až v květnu a červenci 2011. Na tato období se nové ustanovení § 44 zákona o DPH již vztahuje. Proto žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

Účastníci řízení ve svých podáních výslovně souhlasili s tím, aby soud o žalobě rozhodl bez nařízení jednání.

Zcela na úvod se musel soud zabývat otázkou, zda jsou splněny podmínky pro věcné projednání podané žaloby. Určitou pochybnost vzbudila především okolnost, že v podané žalobě je jako žalobce výslovně označen insolvenční správce a nikoliv společnost B. a.s.

Ustanovení § 65 odst. 1 i 2 s. ř. s. spojují žalobní legitimaci s tvrzením o porušení práv (obecněji se zásahem do právní sféry) žalobce. Doměřením DPH v důsledku tvrzené nesprávné aplikace čl. II bod 1 novely by došlo k zásahu do právní sféry daňového subjektu, tedy společnosti B. a.s. a nikoliv ustanoveného insolvenčního správce. Insolvenční zákon nestanoví, že by prohlášení konkursu mělo dopad na dlužníkovu způsobilost k právům a povinnostem (právní subjektivitu), naopak z § 245 odst. 3 insolvenčního zákona plyne, že prohlášení konkursu nemá vliv ani na dlužníkovu způsobilost k právním úkonům a na jeho procesní způsobilost. Ustanovení § 44 odst. 5 zákona o DPH výslovně počítá s tím, že povinnost snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění (tj. de facto daňová povinnost) vzniká dlužníkovi, tj. nepočítá s tím, že by daňová povinnost zatěžovala insolvenčního správce. V rovině hmotného práva tedy může dojít pouze k zásahu do právní sféry dlužníka.

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“) sice obsahuje řadu ustanovení, jež stanoví, že insolvenční správce vystupuje jako účastník řízení namísto dlužníka, žádné se však nevztahuje na soudní řízení správní, popř. daňové řízení. Podle § 20 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. V této souvislosti ustanovení § 108 odst. 3 zákona o DPH stanoví, že daňovým subjektem se rozumí osoba povinná přiznat nebo zaplatit daň, přičemž přiznat daň je povinen podle § 108 odst. 1 písm. a) a § 44 odst. 5 zákona o DPH dlužník. Účastníkem daňového řízení je tak opět dlužník. Podle § 20 odst. 3 daňového řádu ovšem osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména správce dědictví a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt. Z posledně jmenovaného ustanovení tak pro daňové řízení lze dovodit, že veškerá práva a povinnosti dlužníka může vykonávat i insolvenční správce, byť nebude vystupovat v pozici daňového subjektu, nýbrž v pozici osoby, která jejím jménem činí

veškeré procesní úkony. V této souvislosti se pak navíc uplatní ustanovení § 246 odst. 1 věty první insolvenčního zákona, podle nějž prohlášením konkursu přechází na insolvenčního správce oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, jakož i výkon práv a plnění povinností, které přísluší dlužníku, pokud souvisí s majetkovou podstatou. Byť se uvedené ustanovení i s ohledem na systematické zařazení jeví jako hmotněprávní, má i procesní dopady, neboť jinak by nebylo možné zabránit konkurenci úkonů prováděných nezávisle na sobě insolvenčním správcem a dlužníkem.

Soudní řád správní zvláštní úpravu ve vztahu k insolvenčnímu řízení neobsahuje a ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu na věcnou legitimaci insolvenčního správce v soudním řízení správním nemůže mít dopad. Jestliže zde tedy není právní normy, která by stanovila, že v soudním řízení správním namísto dlužníka vystupuje insolvenční správce, mohla by se jevit žaloba podaná insolvenčním správcem v pozici žalobce návrhem podaným zjevně neoprávněnou osobou, jež by při formálním výkladu bylo možno odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Insolvenční správce za dlužníka v konkursu v rámci soudního řízení správního samozřejmě jedná, a to opět v návaznosti na procesní rozměr ustanovení § 246 odst. 1 věty první insolvenčního zákona (srov. též § 33 odst. 4 větu první s. ř. s.), nicméně žalobu nepodává jménem svým, ale jménem dlužníka.

Nelze však přehlédnout, že shora provedené rozlišení v právně teoretické rovině při aplikaci v praxi může mít pro daňový subjekt závažné dopady s ohledem na ztrátu možnosti se soudně bránit napadeným rozhodnutím. Z hlediska ústavních principů a smyslu úpravy jednání insolvenčního správce za dlužníka se proto jeví striktní rozlišování mezi případy, kdy žalobu proti správnímu rozhodnutí podá insolvenční správce svým jménem a kdy ji podá (správně) jménem dlužníka, za neproporcionální zásah do práva dlužníka (jemuž je navíc § 246 odst. 1 větou první insolvenčního zákona znemožněno postup insolvenčního správce ovlivnit) na spravedlivý proces, neboť samotná záměna v žalobě, ať již ji soud napraví či nikoliv, nemá zásadní právní dopad. Takto přísně nebylo postupováno ani za účinnosti předchozí právní úpravy v zákoně o konkursu a vyrovnání, jak je zřejmé např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 23. 2. 2006, č. j. 2 Afs 27/2005-88, kde soud dokonce s konkursním správcem jednal jako s účastníkem řízení. Krajský soud v Praze proto bez ohledu na identifikaci žalobce v podané žalobě (resp. s přihlédnutím k nedůslednosti v označování jednou insolvenčního správce a jindy dlužníka jako žalobce v textu žaloby) považoval žalobu za žalobu podanou dlužníkem, společností B. a.s., za niž jedná podle § 33 odst. 4 věty první s. ř. s. a § 246 odst. 1 věty první insolvenčního zákona insolvenční správce, jímž je (a v době podání žaloby byl) Ing. J. K., a jako takovou ji věcně projednal.

Z podané žaloby a vyjádření k ní je zjevné, že celý spor mezi účastníky řízení je veden pouze o otázku přípustnosti provedení opravy daně podle § 44 odst. 1 zákona o DPH ve vztahu k pohledávkám věřitelů, jejichž původní den zdanitelného plnění pro účely DPH (resp. splatnost) předchází datum 1. 4. 2011, kdy nabyla účinnosti novela DPH.

Podle správního spisu podal insolvenční správce jménem žalobkyně dne 27. 6. 2011 přiznání k DPH za květen 2011, v němž snížil nárok na odpočet daně o 470.264,- Kč a při nulovém vyčíslení ostatních položek vykázal daňovou povinnost ve shodné výši. Dne 25. 7. 2011 pak podal za totéž období dodatečné přiznání, v němž daňovou povinnost za květen 2011 stornoval. Dne 25. 8. 2011 dále podal daňové přiznání za červenec 2011, v němž vykázal odpočet DPH v celkové výši 1.972,- Kč. S ohledem na podněty od jiných finančních úřadů, u nichž věřitelé žalobkyně uplatnili odpočet DPH po provedené opravě podle § 44 zákona o DPH, byly ve vztahu k oběma obdobím žalobkyni zaslány ze strany finančního úřadu výzvy k odstranění pochybností, na něž insolvenční správce reagoval zasláním

příslušných dokladů a sdělením, že se řídí shora citovaným výkladovým stanoviskem č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny Ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo ze dne 04. 10. 2011. V obou případech finanční úřad odmítnul právní argumentaci insolvenčního správce jako nesprávnou a doměřil žalobkyni DPH platebními výměry, v nichž vyšel z opravných daňových dokladů podle § 44 zákona o DPH, jež mu byly zaslány insolvenčním správcem, eventuálně jeho věřiteli. Přitom zohlednil doklady vztahující se ke zdanitelným plněním přijatým žalobkyní původně v období od 1. 5. 2008, resp. 1. 7. 2008, do 7. 3. 2009. Proti platebním výměrům podal insolvenční správce odvolání, v němž argumentoval s odkazem úkon, jímž v insolvenčním řízení popřel pohledávky přihlášené finančním úřadem. Namítal, že úpadek žalobkyně byl prohlášen dne 7. 9. 2009, tj. před účinností novely, a všechny původní doklady, k nimž byly nyní vystaveny opravné daňové doklady, se týkají období před nabytím účinnosti novely.

Odvolání žalobkyně, v nichž bylo také argumentováno výkladovým stanoviskem č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo a usneseními insolvenčních soudů, byla zamítnuta napadenými rozhodnutími, 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 ustanovení § 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). Nevracíme 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 žalovaný vyjádřil tak, že se týkají možnosti vybrat daň v rámci insolvenčního řízení, což však není předmětem tohoto řízení. Spornou otázkou v tomto řízení je pouze to, zda daň byla či nebyla stanovena správně.

Pro věcný přezkum sporné záležitosti je podstatné ustanovení § 44 zákona o DPH, které zní následovně:

„Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

(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 přepoččet cizí měny na českou měnu se v tomto případě použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepoččet 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.

10) § 829 a násl. občanského zákoníku.

26a) § 116 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. “

Toto ustanovení bylo do zákona o DPH vloženo novelou, která nabyla účinnosti dne 01.04.2011. Zákon o DPH před novelou žádné srovnatelné ustanovení upravující tuto problematiku neobsahoval.

Z citovaného ustanovení se podává, 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 - tj. nová skutečnost zakládající povinnost zaplatit DPH (srov. § 2 odst. 3 zákona o DPH a předcházející odstavce, jež jsou úpravou v § 44 odst. 9 doplněny). 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 (tj. snížením odpočtu daně obdobně jako je to upraveno např. v § 74 odst. 1 zákona o DPH) ve zdaňovacím období, v němž došlo k naplnění okolností uvedených v odst. 1.

Z textu zkoumaného ustanovení dále vyplývá, že 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.

Tento závěr však 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 na problematiku upravenou v § 44 zákona o DPH nijak nedopadají.

Z citovaného přechodného ustanovení totiž plyne, že dosavadní právní předpisy je třeba užít nejen pro uplatnění DPH (rozuměj 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 lze se 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, publikovaného ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. 54/2012) má totiž soud za to, že výčet pohledávek za majetkovou podstatou (tj. pohledávek, jež se v principu uspokojují průběžně bez ohledu na prohlášený úpadek dlužníka), 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 01. 01. 2011, zatímco výčet obsažený v § 168 insolvenčního zákona je v rozhodující části nezměněn od data účinnosti insolvenčního zákona, tj. od 01. 01. 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, neboť právní úprava je v tomto směru jednoznačná (ač nepřehledná vzhledem ke své roztržitosti do tří různých právních předpisů) a neumožňuje jimi zastávaný výklad.

Tato právní úprava samozřejmě naráží na ústavní limity a eroduje základní principy insolvenčního řízení způsobem, který výstižně popisuje citované stanovisko expertní pracovní skupiny Ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo. V tomto směru je třeba poukázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 09. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, který výslovně uvádí, že „*vlastnické právo jako právo základní je chráněno čl. 11 Listiny. Podle věty první a druhé prvního odstavce uvedeného článku Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, reprezentovaného v daňových věcech správcem daně, která by v případě prohlášení konkursu vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům.*“ Navazující na předchozí judikaturu (např. nález ze dne 07. 04. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02 nebo nález ze dne 02. 07. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06) k otázce nakládání s daňovými přeplatky (tj. k otázce přípustnosti započtení daňové pohledávky státu vůči daňové pohledávce úpadce) Ústavní soud konstatoval, že v situaci, kdy přijetí zvláštní právní úpravy k tehdejšímu zákonu o konkursu a vyrovnání v podobě § 105 odst. 1 věty třetí zákona o DPH, ve znění účinném od 01. 05. 2004 do 31. 12. 2007, neumožňuje aplikaci § 14 zákona o konkursu a vyrovnání zakazující započtení pohledávek, nezbývá než v zájmu ochrany vlastnického práva ostatních věřitelů úpadce napadené ustanovení zákona o DPH prohlásit za

neústavní (k jeho zrušení již v mezidobí došlo jednou z novel zákona o DPH, proto zrušovací výrok nepřicházel v úvahu).

Přitom právní úprava v § 44 odst. 5 zákona o DPH nečiní nic jiného, než že transformuje daňovou pohledávku státu vůči věřiteli z doby před úpadkem (jíž odpovídala pohledávka věřitele proti úpadci ve stejné výši) na novou daňovou pohledávku státu vůči úpadci, která má být pohledávkou za majetkovou podstatou. Tím ekonomicky napomáhá věřiteli dlužníka, neboť ten není zatížen odvodem DPH z pohledávky, jež mu úpadcem dosud nebyla uhrazena, proti čemuž nelze mít v ústavní rovině žádných námitek. Bohužel však neprovázanost, resp. nedomyšlenost právní úpravy zvýhodňuje věřitele, který provedl opravu podle § 44 odst. 1 zákona o DPH i vůči ostatním věřitelům úpadce, kteří takovou opravu provést nemohou, neboť pohledávka věřitele uplatněná v insolvenčním řízení nemůže být o částku odpovídající DPH snížena a hlasovací práva takového věřitele stejně jako i jeho podíl na výsledku zpeněžení majetkové podstaty úpadce 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 nepřijatelnému výsledku jako v situaci započtení pohledávky. Přitom započtení pohledávky vzniklé po úpadku je i v současnosti ustanovením § 140 odst. 2 insolvenčního zákona kvalifikováno jako nepřijatelné. Stávající stav tak nutně vede k závěru, že měl-li by 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.

Ze skutkových zjištění obsažených ve správním spise se podává, že finanční úřad dodatečnými platebními výměry provedl za žalobkyni snížení odpočtu DPH ve vztahu k daňovým plněním, jež se všechna uskutečnila před účinností novely. Jak však bylo v předchozím odstavci dovozeno, přechodná ustanovení novely takový postup zapovídají. Jestliže ani žalovaný k odvolání žalobkyně toto pochybení nenapravil, a to ani přes argumentaci žalobkyně, jež na toto pochybení výslovně poukazovala, trpí napadená rozhodnutí nezákonností. Protože finanční úřad nebyl oprávněn žalobkyni doměřit opravu DPH. I v této části jsou rozhodnutí nezákonná.

S ohledem na učiněné závěry soudu, jež byly v podstatě ve shodném znění potvrzeny v obdobné věci i rozsudkem NSS ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012-47, nezbylo než přistoupit k zrušení 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.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, která byla ve věci úspěšná, žádné náklady nevznikly (soud ji považoval za osvobozenou od soudního poplatku analogicky podle § 11 odst. 2 písm. q) zákona o soudních poplatcích). Proto soud žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů nepřiznal.

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 22. července 2013

JUDr. Milan Podhrázký, PhD., v.r.
předseda senátu