



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **Mgr. Ladislavy Kolínové**, se sídlem Hradec Králové 4, Pardubická 298, insolvenční správce dlužníka AGROPLASTIK, s.r.o., se sídlem Doudleby nad Orlicí, zast. Mgr. Zbyňkem Čermákem, advokátem v Hradci Králové, Pardubická 298, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 9. května 2012, č.j. 2935/12-1300-602331, t a k t o :

**I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 9. května 2012, č.j. 2935/12-1300-602331, a rozhodnutí Finančního úřadu v Kostelci nad Orlicí ze dne 10. února 2012, č.j. 7334/12/255970603097 a č.j. 7303/12/255970603097, se zrušují a věc se vrací Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.**

**II. Odvolací finanční ředitelství je povinno zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 4.800 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou Mgr. Zbyňka Čermáka, advokáta v Hradec Králové, Pardubická 298.**

## O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v úvodu tohoto rozhodnutí připomíná, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1.1.2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastoupilo Odvolací finanční ředitelství (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Rozhodnutím ze dne 9. května 2012, č.j. 2935/12-1300-602331, Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Kostelci nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 10.2.2012, č.j. 7334/12/255970603097 a č.j. 7303/12/255970603097, o vyměření vlastní daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2011 a odvolání zamítl.

V jeho odůvodnění uvedl, že při ověřování údajů uvedených v daňových přiznáních za zdaňovací období listopad a prosinec 2011 správce daně zjistil, že si společnost Agroplastik, společnost s ručením omezeným, (dále jen „Agroplastik“) jako plátce, který se nachází v insolvenčním řízení, a vůči kterému má věřitel pohledávku, nesnížil uplatněnou daň z přidané hodnoty na vstupu u přijatých zdanitelných plnění o částku daně opravenou věřiteli, společností UNIPERTOL RPA, s.r.o., a J. V.

Dále se žalovaný zabýval jednotlivými odvolacími námitkami a konstatoval, že se neztotožňuje s názorem žalobkyně, že přechodné ustanovení uvedené v čl. II bod 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), neumožňuje opravovat výši daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení vzniklých před 1.4.2011. Toto ustanovení 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 uvedeno jinak.“* Dle žalovaného je proto rozhodující posoudit, kdy se oprava výše daně uskutečnila, kterému znění zákona o DPH podléhala, a jaké povinnosti z něho pro plátce vyplývají. Dále žalovaný citoval ust. § 44 odst. 1 a 5 zákona o DPH a uzavřel, že z listin předložených společně s odvoláním je zřejmé, že doklady od věřitelů byly společností Agroplastik doručeny v listopadu a prosinci 2011, kdy se také uskutečnilo zdanitelné plnění. Stalo se tak tedy za účinnosti novely zákona o DPH platné od 1.4.2011. Protože dle žalovaného žádné jiné přechodné ustanovení opravu výše daně neřeší, a to, které je uvedeno v čl. II bod 1 zákona o DPH se této problematiky netýká, bude se oprava výše daně v posuzovaném případě řídit ustanoveními zákona o DPH účinnými od 1.4.2011.

Ustanovení § 44 odst. 5 zákona o DPH je třeba dle žalovaného vykládat tak, že v případě, kdy jsou splněny podmínky pro opravu výše daně u plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, tedy věřitele, musí si plátce daně-dlužník zkrátit

odpočet daně. Tento postup je nutný z důvodu zachování principu neutrality daně a nemožnosti krácení příjmů do státního rozpočtu. Proto je nepřípustné, aby opravu výše daně u pohledávek provedl pouze věřitel a krátil si daň na výstupu, kdežto dlužník by daň na vstupu nekrátil. Povinností společnosti Agroplastik proto bylo snížit svoji daň na vstupu o výši daně uvedenou na opravných daňových dokladech vystavených věřiteli.

Ve včas podané žalobě žalobkyně uvedla, že usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21.9.2011, č.j. KSHK 45 INS 3121/2011-A-45, byl zjištěn úpadek společnosti Agroplastik a na majetek úpadce byl prohlášen konkurs.

Potvrdila, že společnost UNIPETROL RPA, s.r.o., vrátila opravné daňové doklady k dani z přidané hodnoty, které tato společnost uplatnila dle § 44 odst. 1 zákona o DPH v měsíci listopadu na celkovou částku 130.251 Kč. Stejný postup zvolila i u dalšího věřitele, jehož jméno v žalobě není uvedeno (jednalo se o J. V.), a který v prosinci 2011 uplatnil opravné daňové doklady na celkovou částku 113.129 Kč. Správce daně u společnosti Agroplastik následně dne 9.2.2012 provedl místní šetření dle §§ 80 až 84 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) a platebními výměry ze dne 10.2.2012 jí doměřil daň z přidané hodnoty za měsíc listopad ve výši 127.973 Kč a za měsíc prosinec ve výši 112.980 Kč. Žalovaný pak napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a závěry správce daně potvrdil.

Žalobkyně namítala, že žalovaný svým postupem porušil zákon o DPH i zásady insolvenčního řízení v rozsahu ust. § 5 zák. č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona v platném znění (dále jen „insolvenční zákon“). Tvrdila, že podstatnou skutečností, ze které je nezbytné v dané věci vycházet, je samotné zjištění úpadku společnosti Agroplastik insolvenčním soudem ke dni 21.9.2011. V případě uplatněné pohledávky věřitelem je třeba přihlédnout k datu přihlášení pohledávky, zejména však k termínu vzniku pohledávek za úpadcem, tj. uskutečněným zdanitelným plněním. Z jednotlivě předložených přihlášek pohledávek, jak vyplývá z listin založených v insolvenčním rejstříku, lze dovodit, že společnost UNIPETROL RPA, s.r.o., podala přihlášky pohledávek dne 12.10.2010, tedy před účinností zákona o DPH ve znění platném ke dni 1.4.2011. Z tohoto důvodu žalobkyně vycházela z přechodných ustanovení čl. II, bodu 1 zákona o DPH a aplikovala za zdaňovací období předcházející účinnosti tohoto zákona dosavadní právní předpisy, které opravu výše daně za dlužníky v insolvenčním řízení nepřipouštěly. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dle žalobkyně vyplývá, že žalovaný shledal postup žalobkyně nesprávným, když nepostupovala dle § 44 zákona o DPH, ale použila přechodné ustanovení čl. II, bodu 1 zákona o DPH. Žalobkyně naopak zdůraznila, že jednotlivé pohledávky společnosti UNIPETRO RPA, s.r.o., prokazatelně vznikly v časovém období od 28.5.2009 do 27.5.2010, tedy 16 měsíců před vydaným rozhodnutím insolvenčního soudu o úpadku. Z ust. § 44 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že 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, je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky.

Žalobkyně označila napadené rozhodnutí žalovaného ve spojení s platebními výměry správce daně za právně a věcně vadné a nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť v dostatečném rozsahu nereaguje na podané odvolání žalobkyně a na listinné důkazy založené v insolvenčním spisu 45 INS 3121/2011-A-45, vedeném Krajským soudem v Hradci Králové. Z důvodů výše popsaných žalobkyně žádala, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve své vyjádření k žalobě uvedl, že nemá žádné nové skutečnosti, které by mohl k věci uvést a setrval na původním odůvodnění svého rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s.ř.s."). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s.ř.s., když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. Žalobu shledal důvodnou.

Usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21.9.2011, č.j. KSHK 45 INS 3121/2011-A-45, bylo rozhodnuto o úpadku dlužníka společnosti Agroplastik a na jeho majetek byl prohlášen konkurs. Účinky tohoto rozhodnutí nastaly dne 21.9. 2011 ve 14.15 hodin. Insolvenční správce byla jmenována Mgr. L. K. Ze správního spisu dále vyplynulo, že dne 4.11.2011 pod č. 2000090097-2000090105 byly úpadci doručeny opravné daňové doklady věřitele, společnosti UNOPETROL RPA, s.r.o., ke zdanitelným plněním uskutečněným v době od 26.5.2009 do 1.7.2009, přičemž celková částka opravené DPH činila 130.251 Kč. Druhý věřitel J. V. doručil žalobkyni opravné daňové doklady v prosinci 2011 ke zdanitelným plněním uskutečněným v době od 24.8.2009 do 27.5.2010, přičemž celková částka opravené DPH činila 113.129 Kč. Žalobkyně, jak sama v žalobě uvedla, opravné doklady vrátila věřitelům. Protože si společnost Agroplastik nesnížila ve smyslu ust. § 44 odst. 1 zákona o DPH za měsíce listopad a prosinec 2011 svoji daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění o částku daně opravenou věřiteli, správce daně vydal dne 10.2.2012 platební výměry, kterými jí daň o uvedené částky snížil.

Žalobkyně svůj postup zdůvodnila shora popsaným výkladem ustanovení § 44 zákona o DPH platného od 1.4.2011 a jeho přechodného ustanovení čl. II bodu 1 a dále judikaturou obecných soudů (viz usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21.9.2011, č.j. KSHK 45INS 3121/2011-A-45).

Dle citovaného ustanovení § 44 odst. 1 zákona o DPH je plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož pohledávka, vzniklá nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o

úpadku z tohoto plnění doposud nezanikla, oprávněn za splnění v zákoně uvedených skutečností provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky. Pokud věřitel opravu výše daně provede, je dle § 44 odst. 5 zákona o DPH 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 původně přijatého zdanitelného plnění.

Krajský soud při řešení sporné otázky vycházel z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11.4.2013, č.j. 9 Afs 69/2012-47, ve kterém k výkladu ustanovení § 44 zákona o DPH zaujal tento soud následující stanovisko.

*Dle Nejvyššího správního soudu „zákonem stanovené oprávnění provést opravu daně na výstupu není ničím jiným, než právem dodavatele (věřitele) snížit jím původně uplatněnou daň na výstupu, která již byla věřitelem uplatněna s ohledem na zboží či služby jím v minulosti dodané. Původně uskutečněné zdanitelné plnění nedoznává v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby, jak se snaží navodit stěžovatel.*

*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 daně 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.*

*Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, dle kterého na posuzovanou věc plně dopadá přechodné ustanovení čl. II bod 1. 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 shora 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.*

*Argumentace stěžovatele, dle které „přechodné ustanovení tak neříká nic jiného než, že opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení nelze provést ve zdaňovacích obdobích před dnem 1. 4. 2011, čímž se ale dopad tohoto přechodného ustanovení ve vztahu k ustanovení § 44 zákona o DPH vyčerpává“, nemůže obstát. Zdaňovací období předcházející 1. 4. 2011 (jak měsíční, tak čtvrtletní) uplynula k 31. 3. 2011, pokud by tedy chtěl věřitel vztáhnout v budoucnu provedenou opravu ke zdaňovacímu období předcházejícímu novele, mohl by tak učinit pouze prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, což ovšem není vzhledem ke zvolené koncepci § 44 zákona o DPH vůbec možné, a to bez ohledu na existenci či neexistenci uvedeného přechodného ustanovení.*

*S ohledem na skutečnost, že aplikované přechodné ustanovení je vyjádřením pravidla, které potvrzuje, že právní norma nemá žádné retroaktivní účinky, nezabýval se již zdejší soud stěžovatelem předestřenou úvahou o nepravé retroaktivitě. „*

Krajský soud se se shora vysloveným právním závěrem Nejvyššího správního soudu ztotožnil a napadené rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro nezákonnost a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Ze stejného důvodu současně zrušil i jemu předcházející rozhodnutí správce daně.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě nákladů právní služby poskytnuté advokátem za 2 úkony po 2.100,- Kč včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f/ a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.). Celkovou částku 4.800,- Kč bylo Odvolací finanční ředitelství zavázáno zaplatit žalobkyni do osmi dnů od doručení tohoto rozsudku do rukou jejího zástupce Mgr. Zbyřka Čermáka (§ 64 s.ř.s., § 149 odst. 1 o.s.ř.).

## **P o u č e n í :**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V Hradci králové dne 30. května 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.  
předsedkyně senátu