

USNESENÍ

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **ELVOSPOL, s.r.o.**
sídlem Na Nivkách 1489, Rosice
zastoupený BDO Czech Republic s.r.o.
sídlem Nádražní 344/23, Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.5.2018, č.j. 19920/18/5300-21441-708460,

takto:

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se předkládá** následující předběžná otázka:

Je v rozporu se smyslem čl. 90 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s.1), vnitrostátní právní úprava stanovící podmínku, která znemožňuje plátcům daně z přidané hodnoty, jestliže mu vznikla povinnost přiznat daň při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi, provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty pohledávky vzniklé v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku plátce daně, který za plnění zaplatil jen částečně nebo vůbec?

II. Řízení **se přerušuje**.

Odůvodnění:

Předmět řízení:

1. Žalobce v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května 2015 a poté v dodatečném daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období uplatnil opravu výše daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobce opravil výši daně na výstupu, neboť mu společnost MPS Mont a.s. neuhradila fakturu za dodání zboží s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 29.11.2013. Dne 19.5.2014 insolvenční soud rozhodl o úpadku společnosti MPS Mont a.s. a způsobu jeho řešení (usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 19.5.2014, č.j. KSOS 14 INS 13199/2014-A4).

2. Ze správního spisu vyplynulo, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dne 14.12.2015 vydal výzvu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu (výzva č.j. 4211739/15/3005-52521-711223), kterou vyzval žalobce, aby odstranil pochybnosti o správnosti a úplnosti hodnot na řádcích č. 1 a 33 dodatečného daňového přiznání. Tyto pochybnosti se týkaly uplatnění opravy výše daně na výstupu z hodnoty neuhrazené pohledávky za dlužníkem společností MPS Mont a.s. Žalobce ve své reakci na tuto výzvu ve svém vyjádření ze dne 6.1.2016 zpochybnil interpretaci § 44 odst. 1 zákona o DPH provedenou správcem daně s tím, že je přesvědčen, že splnil podmínky pro opravu výše daně na výstupu podle § 44 odst. 1 zákona o DPH a že mu svědčí oprávnění uplatnit za splnění dalších zákonem stanovených podmínek opravu výše daně na výstupu u pohledávky, která vznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku společnosti MPS Mont a.s. Odkazoval také na tehdejší (*v současnosti již překonanou, pozn. Krajského soudu v Brně*) judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž oprávnění věřitelů snížit DPH na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku lze uplatnit za splnění dalších zákonem stanovených podmínek pouze u pohledávek, které vznikly nejvýše 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.12.2014, č.j. 9 Afs 170/2014-42).
3. Správce daně ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 26.1.2016, č.j. 183706/16/3005-52521-711737, dospěl k závěru, že výklad § 44 odst. 1 zákona o DPH zastávaný žalobcem je nesprávný, a proto bude žalobci daň stanovena odchýlně od podaného řádného a dodatečného daňového přiznání. Poté správce daně vydal dne 22.2.2016 rozhodnutí č.j. 643039/16/3005-52521-711737, kterým byla žalobci za zdaňovací období měsíce května 2015 doměřena DPH ve výši 160 896 Kč. Rozhodnutí správce žalobce napadl odvoláním u Odvolacího finančního ředitelství.
4. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 2.5.2018, č.j. 19920/18/5300-21441-708460, změnilo výrok rozhodnutí správce daně tím způsobem, že vypustilo slovní spojení „§ 98 odst. 1 ve spojení s“ a „podle pomůcek“. V ostatním ponechalo výrok rozhodnutí správce daně ze dne 22.2.2016, č.j. 643039/16/3005-52521-711737, beze změny. Podle názoru Odvolacího finančního ředitelství vysloveného v rozhodnutí ze dne 2.5.2018, č.j. 19920/18/5300-21441-708460, žalobce v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce května 2015 uplatnil opravu výše daně za dlužníkem MPS Mont a.s. v insolvenčním řízení dle § 44 odst. 1 zákona o DPH, avšak z pohledávky, která nebyla starší než šest měsíců před rozhodnutím insolvenčního soudu o úpadku tohoto dlužníka.
5. Krajský soud v Brně v této souvislosti zdůrazňuje, že stáří předmětné pohledávky bylo jediným důvodem doměření daně a odepření možnosti uplatnit opravu výše daně na výstupu z nezaplaceného poskytnutého zdanitelného plnění. Skutečnost, že by za poskytnuté zdanitelné plnění žalobci společnost MPS Mont a.s. nezaplatila, a to ani částečně, správce daně ani Odvolací finanční ředitelství ve svých rozhodnutích nezpochybnili.
6. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství napadl u Krajského soudu v Brně žalobce žalobou, v níž namítal, že splnil podmínky pro opravu výše daně podle § 44 odst. 1 zákona o DPH. V průběhu řízení o žalobě (u jednání Krajského soudu v Brně) poukázal na skutečnost, že znemožnění provedení opravy výše daně na výstupu z hodnoty pohledávky vzniklé v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku plátce daně (tu MPS Mont

a.s.) je v rozporu s čl. 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s.1), (dále jen „Směrnice“).

7. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
8. Po předběžném posouzení žaloby dospěl Krajský soud v Brně k závěru, že je sporné, zda vnitrostátní právní úprava obsažená v § 44 odst. 1 zákona o DPH je v souladu s čl. 90 Směrnice, resp. s jeho účelem. Podle názoru Krajského soudu v Brně je sporné, zda podmínka podmiňující uplatnění opravy výše daně na výstupu z hodnoty pohledávky vznikem takové pohledávky v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku plátce daně, který za plnění zaplatil jen částečně nebo vůbec (stanovená v § 44 odst. 1 zákona o DPH), odpovídá nárokům formulovaným judikaturou Soudního dvora na uplatnění výjimky z čl. 90 odst. 1 Směrnice, které umožňuje čl. 90 odst. 2 Směrnice.
9. Zároveň je Krajský soud v Brně toho názoru, že nyní řešený případ je odlišný od všech případů dosud řešených Soudním dvorem, proto na něj nelze vztáhnout výjimku z povinnosti předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku v rámci doktríny acte éclairé (ve shodě se závěry rozsudku Soudního dvora ze dne 6.10.1982, *CILFIT v. Ministero della Sanità*, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335).

Relevantní vnitrostátní právní úprava:

10. Opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení upravuje § 44 zákona o DPH, jehož pro věc relevantní část zněla v rozhodné době takto:

(1) Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost přiznat 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 prohlášení konkursu na majetek dlužníka,

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 a ani v době vzniku pohledávky nebyli 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, nebo

3. společníky téže společnosti, jsou-li plátcí,

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 přehledu 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 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 přiznané věřitelem podle tohoto odstavce nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu byl doručen doklad podle § 46 odst. 2.

(...)

11. Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení byla do zákona o DPH vložena zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. V důvodové zprávě se k tomuto institutu uvádí: „(...)Jedná se o zavedení nové možnosti opravy výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníky (odběrateli) v insolvenčním řízení, a to v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace. Tento návrh aktivně reaguje na současnou ekonomickou situaci a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž cash-flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti. V souvislosti s dopady světové finanční krize, stále více přibývá firem, které se nachází v konkurzním řízení, a tudíž nejsou schopny dostát svým závazkům vůči věřitelům (dodavatelům). Vzniklé pohledávky za odběrateli (dlužníky) řada dodavatelů (věřitelů) není schopna vymoci v plné výši. Tento fakt se negativně projevuje v ekonomické situaci dosud „životaschopných“ podniků. Na základě tohoto ustanovení bude mít věřitel (dodavatel) takto nárok na opravu výše daně na výstupu, pokud mu jeho odběratel (dlužník) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a insolvenční soud proti odběrateli zahájil insolvenční řízení. V předloženém návrhu se jedná se o pohledávky, které vznikly nejpozději 6 měsíců před

rozhodnutím soudu o úpadku. Návrh prozatím upravuje pouze problematiku konkurzního řízení. Navrhnuté opatření bude po určité časové době jeho „fungování“ vyhodnoceno a dojde k případnému rozšíření. Návrh je plně v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES, článek 90 a 185. Obdobná úprava platí nejméně ve 12 členských státech EU, tento režim je v různých formách implementován v následujících členských státech: Belgie, Lucembursko, Dánsko, Německo, Francie, Portugalsko, Irsko, Rakousko, Itálie, Řecko, Lotyšsko a Velká Británie. Toto opatření bude mít sice bezprostředně negativní dopad na státní rozpočet, ale je potřeba vzít v úvahu i doprovodné (nepřímé) efekty, mimo jiné zachování životaschopnosti firem, umožnění překonání současné negativní ekonomické situace a zachování pracovních míst. Za podstatné je třeba upozornit, že každé plnění se považuje za samostatné zdanitelné plnění. Návrh dále upřesňuje přesný postup nejen v okamžiku „prvního“ provedení opravy výše daně, ale i následné případy, jako je částečné či plné uspokojení pohledávky, postoupení pohledávky či řešení situace při zrušení registrace věřitele. (...)“ (Sněmovní tisk č. 129/0, 6. volební období Poslanecké sněmovny, 2010 – 2013, elektronicky dostupné na <https://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=64253>).

12. V této souvislosti Krajský soud v Brně považuje za vhodné zdůraznit, že z výše uvedené vnitrostátní právní úpravy obsažené v § 44 zákona o DPH plynou pravidla, podle nichž je dlužník v insolvenčním řízení v případě opravy ze strany věřitele povinen snížit o částku opravenou věřitelem svoji daň na vstupu u zdanitelného plnění, které je předmětem opravy (§ 44 odst. 5 zákona o DPH). Dále platí, že pokud by byla věřitelova pohledávka, u níž provedl opravu, následně plně či částečně uhrazena, má věřitel povinnost přiznat a zaplatit daň z této následné úhrady a dlužník má právo uplatnit odpočet daně (§ 44 odst. 6 zákona o DPH). Opravu výše daně dále nelze provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Tříletá lhůta od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, je tak stanovením počátku časového intervalu vymezeného v § 44 odst. 1 zákona o DPH k uplatnění nároku na opravu výše daně na výstupu, k němuž nemůže dojít dříve, než insolvenční soud rozhodl o úpadku dlužníka. Od tohoto okamžiku se pak zpětně (proti proudu času) počítají tři roky ke konci zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Pokud jde o podmínku, že opravu výše daně dále nelze provést v případě, že dlužník přestal být plátcem DPH, ta je neaplikovatelná pro rozpor s čl. 90 Směrnice shledaný Soudním dvorem v rozsudku ze dne 8.5.2019 ve věci *A-PACK CZ*, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.
13. Krajský soud v Brně uvádí, že možnost uplatnění opravy výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky tedy není z časového hlediska bezbřehá, neboť je ve vnitrostátním právu limitována lhůtou tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Pokud by dále došlo k dodatečnému částečnému či úplnému zaplacení ceny, jedná se o situaci, kterou reguluje vnitrostátní právní úprava (jak u dlužníka, tak u věřitele) ve výše citovaném § 44 odst. 6 zákona o DPH.
14. Z výše uvedené právní úpravy ovšem plyne, že pokud plátcé daně (věřitel) splní podmínky uvedené v § 44 odst. 1 zákona o DPH, může provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty pohledávky, avšak i při splnění ostatních podmínek dle zákona o DPH nemůže plátcé daně (věřitel) takto postupovat v případě, že pohledávka ze zdanitelného plnění vůči plátcovi daně vznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku plátcé daně (dlužníka).

15. Tento výklad výše citované vnitrostátní právní úpravy byl potvrzen usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.7.2019, č.j. 1 Afs 29/2018-33, č. 3922/2019 Sb. NSS, podle něž je nutno ustanovení § 44 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1.4.2011 do 28.7.2016, vykládat tak, že oprávnění plátce daně, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí daně vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky se vztahuje na pohledávky, které vznikly z tohoto plnění v období končícím šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Nevztahuje se naopak na pohledávky vzniklé z tohoto plnění později než šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.
16. Výše citovaná vnitrostátní právní úprava v § 44 zákona o DPH přitom podle Krajského soudu v Brně míří na situace, kdy dlužník za poskytnuté zdanitelné plnění věřiteli nezaplatí částečně nebo zcela. Jde tedy o případ, ve kterém se členské státy mohou podle čl. 90 odst. 2 Směrnice odchýlit od obecné úpravy v čl. 90 odst. 1 Směrnice.

Relevantní unijní právní úprava:

17. Podle čl. 63 Směrnice je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.
18. Podle čl. 73 Směrnice platí, že při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.
19. Podle čl. 90 odst. 1 Směrnice platí, že je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.
20. Podle čl. 90 odst. 2 Směrnice se členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.
21. Podle čl. 273 Směrnice mohou členské státy uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic. Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.

Rozbor předkládané předběžné otázky:

22. Soudní dvůr se možností členských států stanovit podmínky k provedení čl. 90 odst. 1 Směrnice i možností se od tohoto ustanovení odchýlit v souladu s čl. 90 odst. 2 Směrnice opakovaně zabýval; podmínky odchýlení se od čl. 90 odst. 1 Směrnice nároky nesplnila dle Soudního dvora kupříkladu právní úprava, která umožňovala snížení základu DPH v případě částečného nebo úplného neuhrazení pohledávky pouze v případě, že se jedná o pohledávku peněžitou (rozsudek ze dne 3.7.1997, *Goldsmiths*, C-330/95, ECLI:EU:C:1997:339), právní úprava, která podmiňovala snížení základu DPH neúspěšností úpadkového řízení, pokud takové řízení může trvat více než deset let (rozsudek ze dne

23.11.2017, *Enzo Di Maura*, C-246/16, ECLI:EU:C:2017:887), právní úprava, která stanovila, že plátce daně nemůže provést opravu základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení částky, kterou měl dlužník zaplatit z titulu plnění podléhajícího DPH, pokud již tento dlužník není plátcem DPH (rozsudek ze dne 8.5.2019, *A-PACK CZ s.r.o.*, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377), nebo právní úprava, na jejímž základě se odmítá nárok osoby povinné k dani na snížení přiznané daně z přidané hodnoty související s nevymahatelnou pohledávkou, jestliže tato osoba povinná k dani opomněla přihlásit tuto pohledávku v úpadečném řízení zahájeném proti jejímu dlužníku, třebaže tato osoba povinná k dani prokáže, že i kdyby uvedenou pohledávku přihlásila, nevymohla by ji (rozsudek ze dne 11.6.2020, *SCT d.d.*, C-146/19, ECLI:EU:C:2020:464). Naopak požadavkům čl. 90 Směrnice vyhověla právní úprava, která vázala snížení základu DPH na skutečnost, že věřitel obdrží od příjemce zboží nebo služeb (dlužníka) potvrzení o přijetí opravné faktury, není-li získání takového potvrzení v přiměřené lhůtě pro věřitele nemožné nebo nadměrně obtížné (rozsudek ze dne 26.1.2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40).

23. Z judikatury Soudního dvora, včetně výše uváděné, plyne také základní princip, kterým je nutno nahlížet na smysl čl. 90 Směrnice, podle něhož připuštění možnosti členských států vyloučit jakékoliv snížení základu DPH je v rozporu se zásadou neutrality DPH, z níž plyne zejména to, že podnik jako výběřčího daně na účet státu je třeba v plné míře osvobodit od konečného zatížení daní z přidané hodnoty, která byla nebo má být zaplacená v rámci jeho hospodářské činnosti, která sama podléhá DPH (rozsudky ze dne 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, ze dne 13.3.2014, *Malburg*, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147). Soudní dvůr dále v rozsudku ve věci *Enzo Di Maura* zdůraznil, že ze samotného znění Směrnice je zřejmé, že členské státy se mohou od možnosti opravy výše základu daně odchýlit, avšak nemohou opravu zcela vyloučit. Připuštění možnosti členských států vyloučit pro případ nezaplacení pohledávky jakékoliv snížení základu DPH by bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH. Podmínky stanovené členskými státy k provedení směrnice musí být vždy v souladu se zásadou proporcionality a nesmí překročit rámec toho, co je nezbytné k jejich dosažení.
24. V novějším z výše uváděných rozsudků ve věci *A-PACK CZ s.r.o.* Soudní dvůr (v bodech 17 až 22 tohoto rozsudku) mimo jiné s odkazem na závěry svého rozsudku ze dne 6.12.2018, *Tratave*, C-672/17, ECLI:EU:C:2018:989, a rozsudků ve výše uváděných věcech *Goldsmiths* a *Enzo Di Maura* zdůraznil, že čl. 90 odst. 1 Směrnice, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, celkového nebo částečného nezaplacení ceny či snížení ceny po datu uskutečnění plnění, z něhož byla zaplacená daň, ukládá podle ustálené judikatury Soudního dvora členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž částku DPH dlužnou osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Toto ustanovení je výrazem základní zásady Směrnice, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, kterou obdržela osoba povinná k dani. Podle Soudního dvora je zajisté pravda, že čl. 90 odst. 2 Směrnice umožňuje členským státům odchýlit se od tohoto pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění; tato možnost odchylky však v případě celkového nebo částečného nezaplacení vychází z předpokladu, že nezaplacení protihodnoty může být za určitých okolností a z důvodu právní situace v dotýcném členském státě obtížné ověřit nebo může být jen dočasné. Z toho plyne, že uplatnění možnosti takové odchylky musí být odůvodněné, tak, aby opatření přijatá

členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný Směrnicí, a že členským státům nemůže umožnit, aby snížení základu DPH v případě nezaplacení zcela vyloučily. I když je správné, aby měly členské státy možnost vypořádat se s nejistotou ohledně nezaplacení faktury nebo ohledně definitivního charakteru jejího nezaplacení, nemůže taková možnost odchylky zacházet nad rámec uvedené nejistoty, zejména pak do té míry, že by se týkala toho, zda je možné neprovést snížení základu daně v případě nezaplacení.

25. V bodech 25 až 27 rozsudku ve věci *A-Pack* Soudní dvůr mimo jiné uvedl, že „ (...) Stejně tak článek 273 směrnice 2006/112, na který rovněž poukazuje Česká republika na podporu svého výkladu, sice umožňuje členským státům uložit povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, avšak z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že se taková opatření mohou v zásadě odchýlit od povinnosti dodržovat pravidla týkající se základu daně jen v mezích striktně nezbytných pro dosažení tohoto specifického cíle, neboť musí mít co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice 2006/112 a nemohou být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. prosince 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 33 a citovaná judikatura), což je základní zásada společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy v této oblasti. V projednávaném případě ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplyvá, že kdyby bylo věřiteli, který je plátcem daně, jako je společnost *A-PACK CZ*, dovoleno snížit jeho základ DPH v situaci, kdy jeho pohledávka zůstala nesplacena insolventním dlužníkem, který mezitím přestal být plátcem daně, vzniklo by závažné nebezpečí daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Mimoto vyloučení veškeré možnosti snížení tohoto základu daně v takovémto případě a zatížení takového věřitele, který je plátcem daně, částkou DPH, kterou neobdržel v rámci své ekonomické činnosti, každopádně překračuje meze striktně nezbytné pro dosažení cílů uvedených v článku 273 směrnice 2006/112.“.
26. Krajský soud v Brně odkazuje také na závěry Soudního dvora vyslovené v bodě 26 rozsudku *Kraft Foods Polska*, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž výši DPH dlužné osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění; v bodě 28 rozsudku *Kraft Foods Polska* Soudní dvůr uvedl, že „ (...) Z judikatury rovněž vyplývá, že opatření, která mají zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, se mohou v zásadě odchýlit od dodržení základu DPH jen ve striktně nezbytných mezích pro dosažení tohoto specifického cíle. Tato opatření musejí mít totiž co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy v dané oblasti (viz v tomto smyslu rozsudek *Goldsmiths*, výše citovaný, bod 21; ze dne 18. června 2009, *Stadeco*, C-566/07, Sb. rozh. s. I-5295, bod 39 a citovanou judikaturu, jakož i ze dne 27. ledna 2011, *Vandoorne*, C-489/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 27).“
27. Krajský soud v Brně rovněž odkazuje na závěry uvedené v bodech 36 až 37 rozsudku Soudního dvora ve věci *SCT d.d.*, že „ (...) Opatření, která mají zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, se však mohou v zásadě odchýlit od dodržení pravidel týkajících se základu daně jen ve striktně nezbytných mezích pro dosažení tohoto specifického cíle. Tato opatření musí mít totiž co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být tudíž používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 33). Je tudíž třeba, aby se formality, které musí

osoby povinné k dani splnit, aby mohly před daňovými orgány uplatnit nárok na snížení základu DPH, omezovaly na formalitu, které umožňují doložit, že po uzavření transakce s konečnou platností neobdrží protiplnění nebo jeho část. V tomto ohledu vnitrostátním soudům přísluší ověřit, zda je tomu tak u formalit vyžadovaných dotyčným členským státem (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 34 a citovaná judikatura).“.

28. Krajský soud v Brně má za to, že aplikací pravidla spočívajícího v nemožnosti uplatnit opravu výše daně na výstupu z hodnoty pohledávky plátce daně (věřitele) vzniklé v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku plátce daně (dlužníka) za situace, kdy ostatní zákonem o DPH stanovené podmínky byly splněny, dochází k narušení principu daňové neutrality. Ostatně právě v nyní posuzovaném případě nebylo orgány české finanční správy zpochybněno, že ostatní podmínky stanovené zákonem o DPH pro uplatnění opravy výše daně by nebyly splněny.
29. V intencích výše uváděných judikturních závěrů Soudního dvora je podle Krajského soudu v Brně nanejvýš sporné, zda jako důvod pro odchylku z pravidla obsaženého v čl. 90 odst. 1 Směrnice obстоjí de facto zákonodárcem vytvořená konstrukce domněnky, že plátce daně, který obchodoval s jiným plátce daně (odběratelem zboží nebo služeb), který se po šesti měsících od uskutečnění zdanitelného plnění, za nějž nebylo zaplacené, resp. po šesti měsících od vzniku takové pohledávky, dostal do úpadku, mohl vědět, že u tohoto odběratele úpadek hrozí a že tedy zřejmě dojde k nezaplacení protihodnoty poskytnutého plnění; takto ostatně vyložil úmysl českého zákonodávce v citovaném pravidlu obsaženém v § 44 odst. 1 zákona o DPH Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16.7.2019, č.j. 1 Afs 29/2018-33, č. 3922/2019 Sb. NSS, který se výkladem tohoto pravidla zabýval. Podle Nejvyššího správního soudu „*Relevantní – a pro rozšířený senát zásadní – je i argument objektivně teleologický, spojený s argumentem subjektivně teleologickým (hledáním intence historického zákonodávce). Vychází z ekonomického předpokladu, že profesionálové jsou na trhu schopni poznat signály nadcházejícího úpadku svého obchodního partnera tím spíše, čím kratší dobu před okamžikem, kdy k úpadku v budoucnu dojde, s ním jednají o transakci či ji uzavírají. Naopak čím dříve od úpadku proti proudu času k jednání o transakci či jejímu uzavření došlo, tím méně zpravidla mohlo být obchodnímu partneru budoucího úpadce patrné, že hrozí problém. Toho si byl kupříkladu vědom český zákonodávce i v dřívějších § 15 a 16 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání. V § 15 odst. 1 tohoto zákona se určité právní úkony dlužníka učiněné v posledních šesti měsících podáním návrhu na prohlášení konkursu prokládaly ex lege za neúčinné. Oproti tomu podobným právním úkonům učiněným dříve než v této době bylo podle § 16 odst. 1 zmíněného zákona možno toliko odporovat, a to za podmínek stanovených v § 42a dřívějšího občanského zákoníku (č. 40/1964 Sb.). V situaci směřující k insolvenční se mezi kratším obdobím bezprostředně předcházejícím zahájení insolvenčního řízení a delším, zpravidla několikaletým obdobím před ním rozlišuje z hlediska toho, jaké nároky se obvykle kladou na tržní subjekty uzavírající transakce a jak „jednoduše“ lze případně takové transakce v té či oné míře či z těch nebo oněch důvodů anulovat (vyslovit jejich neúčinnost), i podle současné úpravy v insolvenčním zákoně. Ten ve svých § 240 odst. 3 a § 241 odst. 4 rozlišuje kratší roční dobu před zahájením insolvenčního řízení a delší tříletou dobu (specifickou pětiletou dobu pak stanovuje pro možnost vyslovení neúčinnosti úmyslně zkracujících právních úkonů, viz § 242 odst. 3 insolvenčního zákona). Lze se tedy z velmi dobrých důvodů domnívat, že právě šestiměsíční doba před rozhodnutím soudu o úpadku byla v „mysli“ historického zákonodávce projevem jakési inspirace v dřívější konkursní úpravě a nynější úpravě insolvenční. Jejím účelem*

mělo být chránit zvýhodněním podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty toliko ty obchodní partnery dlužníka, kteří s ním obchodovali dříve než v posledních šesti měsících před rozhodnutím soudu o úpadku. O nich totiž bylo možno předpokládat, že s pozdějším úpadcem obchodovali v dobré víře v jeho přiměřenou solventnost a nemohli v té době rozpoznat, že později se jejich pohledávka stane nedobytnou. Naopak obchodní partneři, kteří s pozdějším úpadcem obchodovali až v posledních šesti měsících před rozhodnutím soudu o úpadku, měli mít podle obecných ekonomických poznatků větší šanci brozící úpadek rozpoznat, a proto nebylo důvodu jim poskytnout zvýšený daňový komfort. S tím souvisí i celkový historický kontext přijetí rozhodné právní úpravy v roce 2011 – jím byla vrcholící hospodářská krize, která uvrhla do ekonomických obtíží řadu předtím prosperujících podnikajících osob. Ty se postupně, jak se krize prohlubovala a přetrvávala, dostávaly z původně bezproblémové situace ohledně své solventnosti ve stále větším procentu případů do platební neschopnosti, jež někdy vyústila v úpadek. I v tomto ohledu bylo tedy logické „chránit“ spíše ty, kteří pozdějším úpadcům dodávali s jistým časovým odstupem před rozhodnutím soudu o úpadku, než ty, kteří s úpadcem obchodovali bezprostředně před tímto rozhodnutím.“.

30. Pokud možnost odchýlit se od pravidla dle čl. 90 odst. 1 Směrnice v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění vychází z předpokladu, že nezaplacení protihodnoty může být za určitých okolností a z důvodu právní situace v dotyčném členském státě obtížné ověřit nebo může být jen dočasné, tak tento důvod se podle Krajského soudu v Brně míjí s důvody, jež plynou z výše citovaného závěru Nejvyššího správního soudu vysloveného v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16.7.2019, č.j. 1 Afs 29/2018-33, č. 3922/2019 Sb. NSS. Naopak skutečnost, že bylo rozhodnuto o úpadku dlužníka může spíše indikovat, že nezaplacení protihodnoty je definitivní, a pokud by částečnému zaplacení později došlo, tak se jedná o situaci, na niž pamatuje § 44 odst. 6 zákona o DPH. Krajský soud v Brně má také za to, že samotné uskutečňování zdanitelných plnění s plátcem daně, u něhož mohou (ale také nemusí) být dány indikátory blížícího se úpadku, sama o sobě neznamená, že by takové ekonomické transakce byly a priori nepoctivé a vedené pouze cílem získání neoprávněného daňového zvýhodnění; v nyní posuzovaném případě ani nebylo ničím indikováno, že by žalobce s takovým cílem postupoval.
31. Podle Krajského soudu v Brně se proto paušální podmínka stanovená pro všechny plátce daně spočívající v nemožnosti opravit výši daně u všech pohledávek vzniklých šest a méně měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku dlužníka neopírá o dostatečné legitimní zdůvodnění v intencích výše citovaných judikатурních závěrů Soudního dvora.
32. Proto Krajský soud v Brně dospěl k závěru o nutnosti předložit Soudnímu dvoru následující otázku:

Je v rozporu se smyslem čl. 90 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, vnitrostátní právní úprava stanovící podmínku, která znemožňuje plátcům daně z přidané hodnoty, jestliže mu vznikla povinnost přiznat daň při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi, provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty pohledávky vzniklé v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku plátce daně, který za plnění zaplatil jen částečně nebo vůbec?
33. V návaznosti na položení předběžné otázky Krajský soud v Brně podle § 48 odst. 1 písm. b) s.ř.s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložené otázce rozhodne, bude v řízení

pokračováno
(§ 48 odst. 5 s.ř.s.).

Poučení: Proti tomuto usnesení nejsou opravné prostředky přípustné.

Brno 29. července 2020

David Raus v.r.
předseda senátu