

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **A-PACK CZ s. r. o.**, se sídlem V Mokřinách 283/8, Praha 4, zast. Mgr. Robertem Cholenským, Ph.D., advokátem se sídlem Bolzanova 461/5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 3. 9. 2012, čj. 12508/12-1300-106516, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2016, čj. 9 Af 46/2012-44,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2016, čj. 9 Af 46/2012-44, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 3. 9. 2012, čj. 12508/12-1300-106516, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti částku 83 222 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Roberta Cholenského, Ph.D., advokáta.

Odůvodnění:

[1] V tomto rozhodnutí je spornou otázkou soulad § 44 odst. 3 *in fine* zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve znění od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2019, s právem EU.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) vykázala v daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 nadměrný odpočet ve výši 539 822 Kč, a to mj. z důvodu opravy výše DPH podle § 44 zákona o DPH. Stěžovatelka opravila výši daně, neboť jí společnost Delpharmea Nutraceuticals, a. s. neuhradila faktury za dodání zboží a poskytnutí služeb v období od 31. 10. 2008 do 2. 2. 2009. Se společností Delpharmea bylo zahájeno dne 27. 5. 2009 insolvenční řízení a dne 7. 9. 2009 rozhodl insolvenční soud o jejím úpadku a způsobu jeho řešení. Stěžovatelka byla přesvědčena, že splnila podmínky pro opravu výše daně podle § 44 zákona o DPH.

[3] Finanční úřad pro Prahu 9 platebním výměrem ze dne 17. 4. 2012 upravil nadměrný odpočet vykázaný stěžovatelkou na částku 41 211 Kč, neboť snížení daně podle § 44 zákona o DPH považoval za neoprávněné. Podle § 44 odst. 3 zákona o DPH nelze opravu výše daně za dlužníkem v insolvenčním řízení (společností Delpharmea) provést v případě, že dlužník přestal být plátcem DPH. Společnosti Delpharmea byla v rámci insolvenčního řízení dne 3. 11. 2009 zrušena registrace plátce DPH, a proto stěžovatelka nemohla opravu výše daně provést.

[4] Stěžovatelka podala proti platebnímu výměru odvolání. Stěžovatelka nezpochybnila, že společnost Delpharmea přestala být plátcem DPH, nicméně tvrdila, že tato podmínka je v rozporu s právem EU, které má aplikační přednost. Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu však odvolání stěžovatelky zamítlo. Správce daně postupoval v souladu s § 44 odst. 3 zákona o DPH, který stanoví, že daň nelze opravit v případě, že dlužník přestane být plátcem DPH. Podle čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112/ES[1] se základ DPH přiměřeně sníží, mj. je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena, a to za podmínek stanovených členskými státy. Čl. 90 odst. 2 směrnice navíc členským státům umožňuje, aby se v případě nezaplacení ceny od odstavce 1 odchýlily. Zákon o DPH snížení základu daně umožňuje, a to za jednoznačně stanovených podmínek. Nesouhlas stěžovatelky s uplatněním jedné konkrétní podmínky není možné považovat za rozpor se směrnicí. Stanovení podmínek je legitimním nástrojem zákonodárce, které je v souladu se směrnicí a respektuje základní princip fungování DPH, tj. princip neutrality DPH. Zákonodárce využil možností stanovených směrnicí, tudíž se nemůže jednat o nedovolenou státní podporu. Navíc se jedná o systémové řešení, které se vztahuje na všechny plátce v pozici věřitele bez rozdílu, takže tato právní úprava ani nemá charakter státní podpory ve smyslu čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU).

[5] V žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu stěžovatelka setrvala na své argumentaci, že česká právní úprava opravy daně u pohledávek je v rozporu s právem EU. Stěžovatelka se před správcem daně dovolávala přímého účinku směrnice, a proto vůči ní neměla být uplatněna podmínka uvedená v § 44 odst. 3 *in fine* zákona o DPH. Městský soud žalobu zamítl, neboť se ztotožnil s právním názorem žalovaného.

[6] Stěžovatelka proti rozsudku městského soudu podala kasační stížnost. Je přesvědčena, že podmínka v § 44 odst. 3 zákona o DPH, kvůli které jí nebylo umožněno opravit výši DPH, je v rozporu s právem EU. Ust. § 44 odst. 3 zákona o DPH prý je

[1] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

nedovolenou státní podporou ve smyslu čl. 107 SFEU. Zároveň je přesvědčena, že se jedná i o úpravu protiústavní, která je v rozporu se zásadou neakcesorické rovnosti.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval svou předchozí argumentaci.

[8] Kasační stížnost je přípustná a splňuje všechny zákonné náležitosti.

[9] Po předběžném posouzení kasační stížnosti dospěl NSS k závěru, že úprava v § 44 odst. 3 zákona o DPH nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 107 SFEU. Jak správně rozlišil městský soud, vnitrostátní soudy mohou interpretovat pojem státní podpory, nemohou však rozhodovat o slučitelnosti státní podpory s vnitřním trhem (srov. rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 18. 7. 2007, *Lucchini*, C-119/05,[2] body 50 a 51 a judikatura tam citovaná). Má-li být opatření kvalifikováno jako státní podpora, musí se zaprvé jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků, zadruhé musí tento zásah ovlivňovat obchod mezi členskými státy, zatřetí musí zvýhodnit příjemce tohoto opatření a začtvrté musí narušit nebo být způsobilé narušit hospodářskou soutěž (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 3. 2005, *Heiser*, C-172/034,[3] bod 27). NSS má ve shodě s městským soudem za to, že úprava v § 44 odst. 3 zákona o DPH nezvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví vůči ostatním. Jedná se o obecnou systémovou podmínku, která je použitelná bez rozdílu na všechny subjekty v obdobné situaci. Skutečnost, že věřitel nemůže ovlivnit naplnění této podmínky a že v určitých případech může mít její uplatnění za důsledek faktické zvýhodnění (možnost provedení opravy základu daně) jednoho subjektu oproti jinému, nestačí k naplnění definičních znaků státní podpory.

[10] Po předběžném posouzení věci ovšem NSS dospěl k závěru, že je sporné, zda úprava v § 44 odst. 3 zákona o DPH je v souladu s čl. 90 směrnice 2006/112, resp. s jejím účelem. Podle § 44 odst. 3 zákona o DPH, ve znění zákona č. 47/2011 Sb., platilo, že opravu výše daně na výstupu nelze provést v případě, že dlužník přestal být plátcem DPH. Ustanovení bylo v této podobě účinné od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2019. Právě soulad této podmínky s právem EU stěžovatelka zpochybňuje.

[11] NSS proto přerušil řízení a obrátil se na Soudní dvůr EU s předběžnou otázkou, zda musí být článek 90 směrnice 2006/112, posuzovaný ve světle zásad daňové neutrality a proporcionality, vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je § 44 odst. 3 zákona o DPH, ve znění zákona č. 47/2011 Sb., která stanoví, 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.

[12] Soudní dvůr o této předběžné otázce rozhodl v prvním senátu rozsudkem ze dne 8. 5. 2019, *A-PACK CZ*, C - 127/18.[4] Podle tohoto rozsudku článek 90 směrnice 2006/112 *„musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je*

[2] ECLI:EU:C:2007:434
[3] ECLI:EU:C:2005:130
[4] ECLI:EU:C:2019:377

právní úprava ve věci v původním řízení, která stanoví, že plátce daně nemůže provést opravu základu daně z přidané hodnoty (DPH) v případě celkového nebo částečného nezaplacení částky, kterou měl dlužník zaplatit z titulu plnění podléhajícího DPH, pokud již tento dlužník není plátcem DPH."

[13] NSS následně rozhodl o pokračování v řízení a dal stranám možnost vyslovit se k aktuálnímu stavu věci a doplnit právní argumentaci v reakci na rozsudek Soudního dvora. Této možnosti využila stěžovatelka. Z rozhodnutí Soudního dvora podle jejího názoru vyplývá, že ČR neimplementovala do vnitrostátního práva správně čl. 90 směrnice 2006/112. Domáhá se proto přímého účinku směrnice. Rozhodnutí správních orgánů ani rozsudek městského soudu nemohou ve světle rozsudku Soudního dvora obstát.

[14] Jedinou spornou otázkou v této věci je aplikovatelnost § 44 odst. 3 zákona o DPH, ve znění zákona č. 47/2011 Sb., podle něhož opravu výše DPH na výstupu nebylo možno provést v případě, že dlužník přestal být plátcem DPH. Jak ale rozhodl Soudní dvůr ve shora cit. rozsudku *A-PACK CZ*, tato podmínka je v rozporu s čl. 90 směrnice 2006/112.

[15] Soudní dvůr vysvětlil, že článek 90 odst. 1 směrnice 2006/112 ukládá 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 2006/112, 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 (bod 17 rozsudku *A-PACK CZ*, s odkazem na rozsudek ze dne 6. 12. 2018, *Tratave*, C‑672/17,[5] bod 29).

[16] Je pravda, že čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112 umožňuje členským státům odchýlit se od pravidla dle čl. 90 odst. 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění. Tato možnost odchylky v případě celkového nebo částečného nezaplacení 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. Uplatnění možnosti takové odchylky musí být odůvodněné, tak aby opatření přijatá členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný směrnicí 2006/112. Členským státům uplatnění této odchylky nemůže dovolit, aby snížení základu DPH v případě nezaplacení zcela vyloučily (*A-PACK CZ*, body 18 až 20).

[17] Čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112 tedy umožňuje uplatnit odchylku od čl. 90 odst. 1 v případě nejistoty, zda je nezaplacení definitivní. Jak však dovodil Soudní dvůr, § 44 odst. 3 zákona o DPH nemůže být odůvodněn nutností zohlednit nejistotu o tom, zda je nezaplacení definitivní. To, že dlužník přestal být plátcem DPH v rámci insolvenčního řízení, je totiž naopak skutečností, která může potvrzovat, že nezaplacení je definitivní (*A-PACK CZ*, body 23 a 24).

[18] NSS tedy uzavírá, že podmínka § 44 odst. 3 *in fine* zákona o DPH, ve znění od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2019, byla v rozporu s čl. 90 směrnice 2006/112. Proto je tato zákonná

[5] EU:C:2018:989

podmínka na nynější věc neaplikovatelná, a to s ohledem na přednost práva EU před právem vnitrostátním [k přednosti práva EU srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 7. 1964, *Costa v. ENEL*, 6/64, a na něj navazující judikaturu, resp. čl. 10a Ústavy ČR, viz nález ze dne 8. 3. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 50/04 (N 50/40 SbNU 443; 154/2006 Sb.), *Cukerné kvóty III.*; v judikatuře NSS srov. např. rozsudek ze dne 23. 7. 2010, čj. 2 As 55/2010-167, č. 2124/2010 Sb. NSS, věc *Tesco Stores ČR*, bod 28].

[19] Správní orgány byly tedy povinny odmítnout aplikaci § 44 odst. 3 *in fine* zákona o DPH, ve znění od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2019. Plátce DPH může provést opravu základu DPH, pokud mu dlužník nezaplatí zčásti či zcela spornou částku, třebaže posléze tento dlužník přestal být plátcem DPH.

[20] NSS jen pro pořádek uvádí, že s ohledem na vše výše uvedené se otázka ústavnosti § 44 odst. 3 zákona o DPH stala bezpředmětnou, neboť toto ustanovení je neaplikovatelné již s ohledem na princip přednosti práva EU. NSS se otázkou ústavnosti § 44 odst. 3 zákona o DPH nemusel zabývat.

[21] Proto NSS napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku zrušil také žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.].

[22] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne NSS v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským (městským) soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení.

[23] V **řízení o žalobě** představovaly náklady řízení zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, odměna a náhrada hotových výdajů zástupce. Stěžovatelka byla v řízení před městským soudem zastoupena daňovým poradcem Mgr. Ing. Filipem Hejlem, se sídlem Revoluční 762/13, Praha 1. Odměnu a náhradu hotových výdajů stanovil NSS v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif. Odměna náleží celkem za pět úkonů právní služby: příprava a převzetí zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a)], podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d)], další dvě porady s klientem dne 11. 1. 2016 a 18. 3. 2016 v délce přesahující jednu hodinu, které zástupce doložil potvrzením podepsaným od klienta (č. l. 89 spisu NSS) [§ 11 odst. 1 písm. c)], účast na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. g)]. Pět úkonů právní služby činí částku (5 x 3 100 =) 15 500 Kč. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky (5 x 300 =) 1 500 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za úkony právní služby tedy zástupci náleží 17 000 Kč. Tato částka se zvyšuje o 3 570 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, tj. celkem na částku 20 570 Kč. Náklady řízení před městským soudem, včetně zaplaceného soudního poplatku, tedy činí celkem částku **23 570 Kč**.

[24] V **řízení o kasační stížnosti** představovaly náklady řízení zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč, odměna a náhrada hotových výdajů advokáta Mgr. Roberta Cholenského, Ph.D. Odměna podle advokátního tarifu náleží celkem za čtyři úkony právní služby: příprava a převzetí zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a)], podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1

písm. d)], replika [§ 11 odst. 1 písm. d)], vyjádření ze dne 16. 6. 2019 k usnesení o pokračování v řízení [§ 11 odst. 1 písm. d)]. Čtyři úkony právní služby činí částku (4 x 3 100 =) 12 400 Kč. NSS advokátu stěžovatelky nepřiznal požadovanou odměnu za písemný úkon ze dne 11. 4. 2016, ve kterém, v reakci na sdělení NSS, zástupce informoval soud o neuplatnění námitky podjatosti a vyčíslil náklady řízení. Tento procesní úkon NSS nepovažuje za písemné podání ve věci samé ani jiný právní úkon ve smyslu § 11 advokátního tarifu. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky (4 x 300 =) 1 200 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za úkony právní služby tedy zástupci náleží 13 600 Kč. Jelikož zástupce předložil osvědčení o registraci k DPH (č. l. 27 spisu NSS), zvyšuje se dále tato částka o 2 856 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, tj. celkem na částku 16 456 Kč. Náklady řízení před NSS, včetně zaplaceného soudního poplatku, tedy činí celkem částku **21 456 Kč**.

[25] Stěžovatelce přísluší také náhrada nákladů **řízení před Soudním dvorem EU**. Řízení o předběžné otázce je totiž třeba považovat za řízení incidenční ve vztahu k řízení před vnitrostátním soudem, který předběžnou otázku položil. O nákladech, které účastníci vynaložili v řízení o předběžných otázkách, tedy má v daném případě rozhodnout NSS [viz čl. 102 Jednacího řádu Soudního dvora (Úř. věst. L 265, 29. 9. 2012, s. 1) a bod 29 rozsudku Soudního dvora v této věci].

[26] Odměna podle advokátního tarifu náleží celkem za čtyři úkony právní služby, z toho tři úkony učiněné advokátem stěžovatelky Mgr. Cholenským: vyjádření stěžovatelky ze dne 4. 6. 2018 k žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce (č. l. 83-84 spisu NSS) [§ 11 odst. 1 písm. d)], další dvě porady s klientem dne 24. 5. 2018 a 4. 1. 2019 v délce přesahující jednu hodinu, které advokát doložil potvrzením podepsaným od klienta (č. l. 80 spisu NSS) [§ 11 odst. 1 písm. c)]; a jeden úkon učiněný daňovým poradcem Mgr. Ing. Filipem Hejlem: účast na jednání před Soudním dvorem dne 9. 1. 2019 [§ 11 odst. 1 písm. g)]. Čtyři úkony právní služby činí částku (4 x 3 100 =) 12 400 Kč. NSS advokátu stěžovatelky nepřiznal požadovanou odměnu za úkon ze dne 6. 12. 2018 spočívající v odpovědi na předvolání od Soudního dvora (č. l. 81 spisu NSS). Tento procesní úkon soud na rozdíl od stěžovatelky nepovažuje za písemné podání ve věci samé ani jiný právní úkon ve smyslu § 11 advokátního tarifu. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky (4 x 300 =) 1 200 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za úkony právní služby tedy zástupci náleží 13 600 Kč a dále částka 2 856 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, tj. **celkem 16 456 Kč**.

[27] NSS přiznal stěžovatelce také náhradu za promeškaný čas v souvislosti s účastí zástupce Mgr. Ing. Filipa Hejla, daňového poradce, na jednání před Soudním dvorem dne 9. 1. 2019 (na základě plné moci založené na č. l. 82 spisu NSS). Náhradu NSS stanovil v rozsahu celkem 60 půlhodin po 100 Kč (§ 14 advokátního tarifu), což zástupce řádně prokázal kopií vyúčtování pracovní cesty v zahraničí (č. l. 87 spisu NSS). Za promeškaný čas náleží zástupci stěžovatelky částka 6 000 Kč plus částka 1 260 Kč odpovídající 21 % DPH, tj. celkem **7 260 Kč**.

[28] V neposlední řadě náleží stěžovatelce také náhrada cestovních výdajů (tj. jízdné, ubytování a stravné) vzniklých v souvislosti s účastí zástupce Mgr. Ing. Filipa Hejla, daňového poradce, na jednání před Soudním dvorem dne 9. 1. 2019 (srov. § 13 odst. 1

pokračování

advokátního tarifu ve spojení s § 166 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce). Jízdní výdaje zástupce stěžovatelky nárokoval za cestu letecky z Prahy do Lucemburku a zpět, což doložil kopií letenek v částce 7 456 Kč a výpisem z účtu (č. l. 90-92 spisu NSS). Dále předložil také kopii dvou účtenek za taxi přepravu v rámci Lucemburku ve výši 913 Kč (resp. 35,40 EUR, tuto částku platil zástupce hotově v eurech, což po přepočtu v kursu 25,80 Kč/1 EUR doloženým kopií účtenky ze směnárny v Praze činilo částku 913 Kč - viz č. l. 87 + 88 spisu NSS) a ve výši 680 Kč (resp. 25,90 EUR, tuto částku platil zástupce kartou, z doloženého výpisu z účtu vyplývá přepočet banky na částku ve výši 680 Kč - viz č. l. 93 spisu NSS). Zástupce stěžovatelky uplatnil též výdaje za ubytování za jednu noc v Lucemburku ve výši 3 625 Kč, které doložil kopií potvrzení provozovatele ubytování a výpisem z účtu (č. l. 85-86 spisu NSS). Nadto zástupce stěžovatelky nárokoval stravné a kapesné ve výši 1 806 Kč, což doložil vyúčtováním pracovní cesty v zahraničí (č. l. 87 spisu NSS) [výpočet stravného a kapesného ve vyúčtování je v souladu s § 170 odst. 3, § 179 odst. 3 písm. v) a § 180 zákoníku práce ve spojení s vyhláškou č. 254/2018 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2019; zástupce měl nárok na stravné a kapesné ve výši 70 EUR, což po přepočtu kursem 25,80 Kč/1 EUR činilo 1 806 Kč]. Celkem tedy náleží stěžovatelce za cestovní výdaje zástupce částka **14 480 Kč**. Cestovní výdaje NSS nenavyšoval o částku 21 % DPH, jelikož DPH je již součástí proplácených částek (jízdné, ubytování) či se z nich DPH neodvádí (stravné).

[29] Žalovaný je tedy povinen stěžovatelce k rukám jejího zástupce, Mgr. Roberta Cholenského, Ph.D., advokáta, uhradit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů soudních řízení ve výši **83 222 Kč**.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. června 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu