



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z JUDr. Jaroslava Vlašína, předsedy senátu a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **OBDEN, s.r.o.**, se sídlem Kutná Hora, Karlov 197, zastoupeného Mgr. Janem Dziamou, advokátem se sídlem Táborská 2025, Černošice, proti žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2012 č. j. 7792/12-1300-200121, ze dne 20. 12. 2012 č. j. 7666/12-1300-200121 a ze dne 20. 12. 2012 č. j. 7795/12-1300-200121, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze z 20. 12. 2013, č. j. 46 Af 13/2013 – 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši **4.114 Kč** k rukám jeho zástupce Mgr. Jana Dziamy ve lhůtě 30 dní od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

Finanční úřad v Kutné Hoře platebními výměry z 18. 7. 2012, č. j. 104881/12/038911200991, č. j. 104764/12/038911200991 a č. j. 104891/12/038911200991 na základě výsledků postupu k odstranění pochybností stanovil daňovou povinnost žalobce k dani z přidané hodnoty za období leden 2012 ve výši 695.689 Kč, únor 2012 ve výši 519.303 Kč a březen 2012 ve výši 324.550 Kč.

Žalovaný (resp. právní předchůdce - Finanční ředitelství v Praze) rozhodnutími 20. 12. 2012, č. j. 7792/12-1300-200121, č. j. 7666/12-1300-200121 a č. j. 7795/12-1300-200121 odvolání žalobce (dále též „stěžovatele“) proti uvedeným rozhodnutím správce daně zamítl.

Žalovaný je toho názoru, že v období ledna 2012 měla být plátcem snížena daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění v souladu s § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty o částku

daně 813.950 Kč opravenou věřitelem VESUVIUS SLAVIA a.s., a to na základě opravných daňových dokladů, zároveň měla být tato částka uvedena na řádku č. 34 v oddíle C daňového přiznání. Data uskutečnění zdanitelných plnění u původních daňových dokladů, k nimž se vztahovaly opravy, byla v průběhu roku 2009.

V období února 2012 měl plátcce podle žalovaného v souladu s § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty snížit daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně 971.209 Kč opravenou věřitelem ASK Chemicals Czech s.r.o. na základě opravných daňových dokladů a zároveň tato částka měla být uvedena na řádku č. 34 v oddíle C daňového přiznání. Data uskutečněných zdanitelných plnění u původních daňových dokladů byla v průběhu roku 2010.

V souladu s § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty v období března 2012 měla rovněž být snížena daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem GaTo, s.r.o., a to na základě položek opravného daňového dokladu o částku 402.590 Kč a zároveň měla být tato částka uvedena na řádku č. 34 v oddíle C daňového přiznání. Data uskutečněných zdanitelných plnění u původních daňových dokladů byla v průběhu roků 2008 a 2009.

Krajský soud v Praze k žalobě rozsudkem z 20. 12. 2013, č. j. 46 Af 13/2013 – 46 rozhodnutí žalovaného zrušil včetně předcházejících rozhodnutí správce daně (výrok I.), výrokem II. rozhodl o nákladech řízení.

II. Kasační stížnost

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) proti rozsudku Krajského soudu v Praze (dále též „krajského soudu“) podal kasační stížnost z důvodů podle §103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

Stěžovatel uvedl, že si je vědom aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu a právního názoru vysloveného v rozsudku z 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 - 47, přesto je přesvědčen, že článek II bod 1 přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb., na ustanovení § 44 zákona č. 235/2004 Sb, o dani z přidané hodnoty nedopadá. Podle stěžovatele má toto ustanovení charakter obecného přechodného ustanovení, jehož smyslem je zachování právní jistoty a kontinuity u plnění, která se uskutečnila před účinností této novely, jako např. povinnost přiznat a zaplatit daň podle právní úpravy před novelou, i když daňové přiznání se podává až po účinnosti této novely. Původně uskutečněné zdanitelné plnění, které je předmětem opravy, zůstává podle názoru stěžovatele z hlediska tohoto přechodného ustanovení zachováno, § 44 zákona o dani z přidané hodnoty nijak nestanovuje, že by původně uskutečněné plnění bylo zrušeno nebo měněno, co se týče rozsahu plnění. Novou skutečností, která v daném vztahu nastala, je možnost věřitele a tomu odpovídající povinnost dlužníka provést opravu daně. Tuto opravu je nutno chápat jako právní instrument opravňující věřitele ke snížení daňové povinnosti vůči státnímu rozpočtu, protože byl povinen daň odvést, přestože mu nebyla jeho odběratelem zaplacená, tak i povinnost na straně dlužníka zvýšit daňovou povinnost vůči státnímu rozpočtu, protože uplatnil odpočet daně, aniž by tuto odpočtenou daň svému dodavateli uhradil. Tento postup lze použít až po účinnosti novely zákona o dani z přidané hodnoty u pohledávek vzniklých nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku dlužníka, a proto dle stěžovatele nelze takovýto postup považovat za nepřipustnou retroaktivitu a nezákonnost z jeho strany.

pokračování

Podle stěžovatele bylo možno provést opravu výše daně z přidané hodnoty dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, protože k samotné opravě došlo za zdaňovací období leden 2012, únor 2012, březen 2012, tedy po účinnosti novely zákonem č. 47/2011.

Nad rámec argumentace uplatněné v řízení o žalobě stěžovatel uvedl, že v souladu s § 168 odst. 2 insolvenčního zákona, § 242 odst. 1 daňového řádu a § 44 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty, je daňová pohledávka vzniklá v důsledku opravy výše daně provedená v souladu s § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, pohledávkou za majetkovou podstatou.

Stěžovatel poukázal na to, že předmětnou úpravu umožňuje evropská legislativa – Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato legislativa umožňuje nad rámec obecného vzniku daňové povinnosti spojit v důvodných případech vznik této povinnosti se zaplacením. Podle stěžovatele nelze v duchu této směrnice provést snížení daně na výstupu u věřitele bez reálné povinnosti snížit nárok na odpočet daně u dlužníka. Obě tyto opravy se realizují dle zákonné úpravy a vztahují se k období po rozhodnutí soudu o úpadku dlužníka (daňového subjektu), takže nevzniká důvod pro realizaci této opravy jako opravy původního daňového tvrzení např. formou dodatečného daňového tvrzení. Provedení opravy podle § 44 zákona je podmínkou pro úpravu vzniku daňové povinnosti k momentu zaplacení zdanitelného plnění ze strany dlužníka věřiteli, protože dle zákonné úpravy daňová povinnost nemůže z jednoho titulu vzniknout vícekrát. I když v případě opravy dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty dochází k negaci původně vzniklé daňové povinnosti z důvodu úpadku dlužníka, aby ji bylo možné stanovit k okamžiku zaplacení, oprava nesnižuje závazek dlužníka, pouze mu umožní uplatnit nárok na odpočet daně až po zaplacení předmětného zdanitelného plnění.

Podle názoru stěžovatele, pokud by opravou nevznikla pohledávka za majetkovou podstatou dle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, byla by tím popřena možnost negace vzniku původní daňové povinnosti a vzniku daňové povinnosti až k momentu zaplacení, kdy možnost této úpravy vyplývá nejen z evropské legislativy, ale i z vlastního zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel odmítl, že by stát byl v procesním postavení věřitele neoprávněně upřednostněn, aniž by toto upřednostnění mělo důvod. Stěžovatel v kasační stížnosti též odmítl názor žalobce, že by insolvenční zákon vylučoval aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty a poukázal na to, že důvodem právní úpravy § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je ekonomická situace a snaha o zmírnění dopadů krize a podpora životaschopných podniků.

Stěžovatel krajskému soudu rovněž vytkl, že zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu (Finančního ředitelství v Praze), ale současně též prvotní platební výměry vydané Finančním úřadem v Kutné Hoře. Za tohoto stavu nebude za toto zdaňovací období vyměřena daň vůbec. Stěžovatel připomněl, že vyměřením daně zvýšil daňovou povinnost oproti žalobcem uplatněnému nadměrnému odpočtu vykázanému v daňovém přiznání. Stěžovatel je toho názoru, že krajský soud se dopadem svého rozsudku vůbec nezabýval.

Stěžovatel nesouhlasil též s výrokem o nákladech řízení, neboť podle jeho názoru krajský soud při rozhodování o nákladech řízení nevzal do úvahy to, že dle jeho názoru podal tři samostatné žaloby, které se lišily pouze v marginálních věcech. Z toho důvodu neměl žalobce právo na plnou náhradu nákladů řízení, přitom poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 21. 6. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 87.

Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že argumentace stěžovatele byla odmítnuta konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu mimo jiné ve věci sp. zn. 9 Afs 69/2012. Žalobce dále upozornil, že pohledávky vzniklé opravou výše daně dle § 44 zákona o dani z přidané

hodnoty, byly do výčtu pohledávek za majetkovou podstatou doplněny až zákonem č. 294/2013 Sb. s účinností od 1. 1. 2014. Podle žalobce není nezbytné polemizovat s argumentací, zda jde či nejde o pohledávku za majetkovou podstatou, neboť na danou věc plně dopadá přechodné ustanovení článku II. odst. 1 zákona č. 47/2011 Sb., které vylučují provedení opravy ve vztahu k plněním uskutečněným před 1. 4. 2011. Stěžovateli po 1. 4. 2011 tedy nemohla vzniknout žádná pohledávka.

Žalobce dále uvedl, že platební výměry správce daně (Finančního úřadu v Kutné Hoře) jsou založeny na stejných argumentech jako rozhodnutí odvolacího orgánu, jsou tudíž nezákonné. Krajský soud proto správně zrušil i platební výměry a tento postup přesvědčivě zdůvodnil. Podle žalobce nic nebrání stěžovateli vyměřit nebo doměřit daň za tyto měsíce, navíc jde o vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty a zákon znemožňuje, aby podle ustanovení § 44 byla doměřena daň. Na skutečnostech uvedených v daňových přiznáních za dané měsíce se proto nemůže nic změnit.

Žalobce je též toho názoru, že krajský soud správně přiznal výši náhrady nákladů řízení; poukázal na to, že od 1. 1. 2013 došlo k novelizaci advokátního tarifu tak, že při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se odměna určí součtem odměn za všechny spojené věci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku, kterou stěžovatel vytýká nezákonnost rozsudku z kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; stěžovatel nesouhlasil s postupem krajského soudu, který současně se žalovaným rozhodnutím zrušil též rozhodnutí (tj. platební výměry) správce daně.

Možnost městského soudu zrušit současně se žalovaným rozhodnutím též předcházející rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně podle § 78 odst. 3 s. ř. s. obecně posiluje zásadu procesní ekonomie. Pokud je totiž žalovaný správní orgán po zrušení rozhodnutí vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), v dalším řízení mu samotnému často nezbyvá, než v souladu s tímto právním názorem zrušit též předcházející správní rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že aplikace uvedeného ustanovení vedla ke zrušení jednotlivých platebních výměrů, což v daňové věci vzhledem k zákonným lhůtám (srov. § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) v důsledku znamená též zánik práva na stanovení daně za uskutečněná zdanitelná plnění v časovém rozpětí let 2008-2010. Přes uvedené však Nejvyšší správní soud podotýká, že městský soud postupoval v souladu s procesními pravidly, jež soudní řád správní umožňuje, a že důvody svého postupu s ohledem na okolnosti případu řádně vysvětlil. Proto jeho rozsudek nemůže být nezákonný.

Tato námitka proto není důvodná.

Stěžovatel ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nabízí svůj odlišný právní názor na otázku, zda lze právo věřitele na opravu daňového dokladu podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, uplatnit též za období, které předcházelo účinnosti zákona č. 47/2011 Sb. Nesouhlasí s právním názorem krajského soudu a neztotožnil se ani s již dříve přijatými závěry Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud nejprve ve stručnosti rekapituluje skutkový a právní stav, jenž je podstatný pro posouzení předmětu sporu:

pokračování

Usnesením Krajského soudu v Praze z 10. 3. 2011, č. j. KSPH 39 INS 13901/2010-A-28 byl zjištěn úpadek žalobce. Jmenovaní věřitelé žalobce jako plátcí daně z přidané hodnoty v období ledna, února a března 2012 provedli opravu daně u zdanitelných plnění, které vůči žalobci uskutečnili v časovém rozpětí let 2008-2010. Podle znění §44 zákona o daně z přidané hodnoty účinného od 1. 4. 2011 provedení opravy výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky podle ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty znamená pro dlužníka (zde žalobce) povinnost snížit svoji daň na vstupu u přijatého plnění o částku daně opravenou věřitelem, a to ve výši v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění. Žalobce tak neučinil, správce daně a stěžovatel proto v daňovém řízení dodatečnými platebními výměry stanovili daňovou povinnost žalobce.

Krajský soud v rozsudku zaujal názor, že daňová povinnost úpadce vznikla až po účinnosti novely, že dosavadní právní předpisy je třeba užít nejen pro uplatnění daně z přidané hodnoty, ale též pro uplatnění práv a povinností s uplatněním této daně souvisejících. Z rozsudku krajského soudu rovněž vyplývá závěr, že neumožňovala-li tehdejší právní úprava opravu daně z přidané hodnoty vůči dlužníkovi v úpadku, není taková oprava před dnem účinnosti novely možná.

Nejvyšší správní soud ve stěžejním rozsudku z 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 - 47 a v návaznosti na něj rovněž v rozsudcích z 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013 - 35, a 17. 4. 2014, č. j. 9 Afs 97/2012 - 38, vyložil, že 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. 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.

Přechodné ustanovení čl. II bodu 1 zákona č. 47/2011 Sb., uvádí, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících, se použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak. Nejvyšší správní soud proto v uvedených rozsudcích dospěl k tomu závěru, že intertemporální účinek novely na období předcházející dni účinnosti 1. 4. 2011 je vyloučen, neboť zdanitelné plnění, ve vztahu k němuž má být uplatňována oprava daně, podléhalo zákonu o dani z přidané hodnoty ve znění před účinností novely. Žádné jiné přechodné ustanovení, které by bylo v souvislosti § 44 možné aplikovat, zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje.

Nejvyšší správní soud v rozsudku z 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013 – 35, konstatoval, že si je vědom toho, že zrušení staré a přijetí nové právní úpravy s sebou vždy nese zásah do stávajících právních vztahů, je však na zákonodárci, aby tento střet vyřešil v přechodných ustanoveních. V projednávané věci záměr zákonodávce aplikovat nové právo zpětně i na právní vztahy vzniklé za předcházející právní úpravy z právní úpravy neplyne, a to ani implicitně. Za této situace nelze při výkladu zákona k záměru zákonodávce vyjádřeným toliko v důvodové zprávě přihlížet.

Z výše uvedeného přehledu vyplývá konstantně zastávaný právní názor Nejvyššího správního soudu na předmět a podstatu nynějšího sporu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu závěry citované judikatury nepochybně ob stojí i při skutkovém stavu zjištěném v rozhodované věci a Nejvyšší správní soud neshledal důvod zaujmout odlišný právní názor na věc. Kasační námitka stěžovatele proto není důvodná.

Námitku stěžovatele, podle níž mu krajský soud nesprávně uložil povinnost nahradit náklady řízení v plné výši, oproti stěžovatelem uváděnému důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podřadil Nejvyšší správní soud rovněž ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., spočívajícímu v nesprávném právním posouzení otázky soudem v předcházejícím řízení.

Nejvyšší správní soud předesílá, že ve svém rozsudku z 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 87, na který se stěžovatel odvolává, vycházel ze znění § 12 odst. 3 advokátního tarifu účinného do 31. 12. 2012. Dále podotýká, že hlavním důvodem jeho výtek vůči krajskému soudu v otázce určení výše náhrady nákladů řízení v tehdejší věci bylo, že krajský soud nespojil skutkově a právně obdobné žaloby ke společnému projednání, čímž by v důsledku taktéž byly splněny podmínky pro redukci mimosmluvní výše odměny advokáta (srov. § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012).

O takovou situaci se v projednávané věci vůbec nejedná. Krajský soud řízení o žalobách proti platebním výměrům spojil ke společnému projednání usnesením z 6. 3. 2013, č. j. 46 Af 13/2013 - 25, ve znění opravného usnesení z 14. 3. 2013, č. j. 46 Af 13/2013 - 31, o nákladech řízení poté rozhodoval již podle právního stavu účinného v době řízení o žalobě; mimosmluvní odměnu advokáta tedy určil podle znění advokátního tarifu účinného do 31. 12. 2013 (*á contrario* srov. přechodná ustanovení vyhlášky č. 486/2012 Sb.). Platí tedy, že podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu se při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se odměna určí součtem odměn za všechny spojené věci. Žalobce byl ve věci procesně úspěšný, náhrada nákladů mu v tomto případě náleží proti procesně neúspěšnému stěžovateli (srov. § 60 odst. 1 s. ř. s.), krajský soud správně mimosmluvní odměnu vypočetl součtem odměn ve třech spojených věcech po 3.100 Kč za dva úkony právní služby. Nejvyšší správní soud ze spisu nezjistil žádné důvody hodné zvláštního zřetele, pro něž by bylo možné náhradu nákladů žalobci zcela nebo zčásti nepřiznat (§ 60 odst. 7 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud uzavírá, že výroku krajského soudu o nákladech řízení nelze ničeho vytknout.

Nejvyšší správní soud ze všech shora vyložených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji rozsudkem zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

IV. Náklady řízení

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl procesní úspěch, náhrada nákladů mu proto nepřisluší. Žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s.; žalobce náhradu nákladů řízení uplatnil ve výši odměny advokáta.

Nejvyšší správní soud určil výši odměny advokáta podle ustanovení o mimosmluvní odměně (§ 1 odst. 2 advokátního tarifu ve znění účinném ke dni poskytnutí právní služby). Ze spisu Nejvyššího správního soudu vyplývá jeden úkon právní služby advokáta žalobce spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti (včetně vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ze 7. 3. 2013), tedy jeden úkon podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Výše odměny za tento úkon činí 3.100 Kč podle § 9 odst. 4 advokátního tarifu ve spojení

pokračování

s § 7 advokátního tarifu. Nejvyšší správní soud žalobci přitom nepřiznal náhradu za úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu - příprava a převzetí zastupování, neboť advokát žalobce zastupoval již v řízení o žalobě. Nejvyšší správní soud rovněž advokátovi přiznal dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby, k odměně advokáta náleží též částka odpovídající dani z přidané hodnoty z této odměny ve výši 21% vzhledem k tomu, že advokát je plátcem daně z přidané hodnoty.

Odměna advokáta činí celkem 4.114 Kč (1 x 3.100 Kč + 1 x 300 Kč + 714 Kč); Nejvyšší správní soud proto přiznal náhradu nákladů v této výši a v souladu s § 160 a § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 120 s. ř. s. stanovil lhůtu a místo k jejímu zaplacení.

P o u ě n í : Proti tomuto usnesení **n e n í** opravný prostředek přípustný (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 7. ledna 2014

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu