



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **JUDr. D. P. S.**
sídlem x
insolvenční správce společnosti L, s. r. o.

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2017, č. j. 14867/17/5300-22442-707666,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se 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.“), domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž byl zčásti změněn, v převážné části však potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 2. 2016, č. j. 614779/16/2115-50522-202744 (dále jen „platební výměr“), kterým byla společnost L. s. r. o. (dále jen „daňový subjekt“) vyměřena daň z přidané hodnoty za období

září 2015 tak, že daňová povinnost ve výši 87 645 Kč, tvrzená v řádném daňovém přiznání, byla změněna na daňovou povinnost ve výši 1 436 496 Kč a daňovému subjektu byla uložena povinnost zaplatit ve stanovené lhůtě částku ve výši 1 348 848 Kč odpovídající rozdílu mezi vyměřenou a tvrzenou daní. Změna provedená napadeným rozhodnutím spočívala pouze ve změně údaje o základu daně v části výroku IV. platebního výměru, z věcného hlediska se však žalovaný se závěry správce daně ztotožnil.

2. Žalobkyně uvedla, že jako insolvenční správce podávala daňové přiznání za daňový subjekt, který je od 27. 11. 2014 v úpadku. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za září 2015 přiznala daňovou povinnost ve výši 87 645 Kč, neboť v rozhodném období uskutečnil daňový subjekt zdanitelná plnění v rámci zpeněžování majetkové podstaty. Dne 18. 9. 2015 jí byly zaslány opravné daňové doklady č. 915000011 až 9150000201 vystavené dne 14. 9. 2015 společností Z. b. a. s. (dále jen „Z.“), které se týkaly pohledávek s původním datem zdanitelného plnění v období od 2. 7. 2013 do 12. 2. 2014. Žalobkyně však považovala uvedené daňové doklady za neoprávněně vystavené, nesplňující podmínku šestiměsíčního časového testu ve smyslu § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a proto je nezařadila do daňového přiznání a své stanovisko sdělila společnosti Z. i správci daně. Správce daně však shledal, že pohledávka od Z. splňuje podmínky pro provedení opravy daně z přidané hodnoty ve smyslu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, což následně potvrdil i žalovaný. Žalobkyně však namítá, že žalovaný i správce daně vykládají ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nesprávně. Podle žalobkyně je třeba toto ustanovení vykládat tak, že lhůta zde uvedená představuje úsek šesti měsíců předcházejících rozhodnutí o úpadku. Žalovaný však zastává názor, že se musí jednat o pohledávky, které jsou v době prohlášení úpadku starší více než šest měsíců, s čímž žalobkyně nesouhlasí. Je totiž přesvědčena, že časový test se vztahuje k okamžiku rozhodnutí o úpadku, takže úsek šesti měsíců je nutno posuzovat zpětně od rozhodnutí o úpadku. Proto byl-li v případě daňového subjektu zjištěn úpadek dne 27. 11. 2014, pak pohledávka, která vznikla nejpozději šest měsíců před rozhodnutím o úpadku, je pohledávka, která vznikla v době mezi úpadkem a datem 27. 5. 2014. Opravné daňové doklady vystavené od Z. se týkaly pohledávek vzniklých před tímto datem. Napadené rozhodnutí tak bylo vydáno v rozporu s ustanovením § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a proto žalobkyně navrhuje jeho zrušení.
3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě k argumentaci žalobkyně uvedl, že ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nepovažuje za nejasné ani za nesrozumitelné. Odkázal přitom na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. Pl. ÚS-st. 1/96, podle něhož je v případě aplikace právního ustanovení nutno vycházet z jeho doslovného znění a vykládat smysl zákona je namísto pouze v případě jeho nejasnosti nebo nesrozumitelnosti daného ustanovení či rozporu jeho doslovného znění s jeho smyslem a účelem. Žalovaný se důrazně vymezil proti závěrům rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42, na který žalobkyně odkazovala ve svém odvolání proti platebnímu výměru. Vyslovil názor, že Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku zavedl jakousi „fikci zpětného plynutí času“, aby mohl být „v souladu s jazykovým výkladem“ předmětného ustanovení učiněn závěr, že nejpozdějším dnem relevantní doby je její den první, a tedy uzavřel, že časové období může plynout i zpětně od rozhodnutí o úpadku po dobu 6 měsíců do minulosti. Dle žalovaného se však jednalo o výklad nesprávný, neboť důvody, které bral Nejvyšší správní soud v úvahu při teleologickém výkladu, a jež jej vedly k upřednostnění jím prezentovaného jazykového výkladu, byly pro posuzovanou věc irelevantní. Podle žalovaného měl Nejvyšší správní soud při hodnocení nejednoznačnosti aplikovaného ustanovení hledat další možnosti jazykového výkladu, nikoliv upřednostnit výklad teleologický. Žalovaný dále připojil obsáhlý jazykový rozbor významu slova „nejpozději“ a dovedl, že Nejvyšší správní soud význam tohoto slova nesprávně vyložil, neboť uvažoval o plynutí času do minulosti, avšak dle žalovaného je třeba legislativní užití tohoto slova chápat jako jako nejzazší okamžik pro určitou skutečnost. Žalovaný dále poukázal na závěry

rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 190/2015-57, němž bylo ve věci shodné právní otázky rozhodnuto opět v neprospěch výkladu žalovaného, avšak v odůvodnění odkázal na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 11. 2012, sp. zn. 29 ICdo 17/2012, které se vyjádřilo k obecným pravidlům zpětného počítání lhůt a které spíše nasvědčuje správnosti výkladu žalovaného. V nyní posuzované věci byl úpadek daňového subjektu zjištěn dne 27. 11. 2014, proto podle pravidel počítání času dle § 33 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (dále jen „daňový řád“), by lhůta skončila dnem 26. 5. 2014. Takto zjištěný den konkretizuje víceslovné určení času v předmětném ustanovení, tj. jde o pohledávky, které vznikly nejpozději dne 26. 5. 2014. Správnost svého výkladu žalovaný opíral též o novelizované znění § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, které bylo provedeno zákonem č. 243/2016 Sb., jehož důvodová zpráva zmiňuje zpřesnění legislativního textu. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

II. Skutková zjištění

4. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující pro věc relevantní skutečnosti:
5. Usnesením Krajského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2014, č. j. KSPH 60 INS 18506/2014-A-28, byl zjištěn úpadek daňového subjektu. Insolvenční správkyň byla ustanovena žalobkyně a na majetek dlužníka byla prohlášen konkurs. Společnost Z. coby věřitel daňového subjektu předložila opravné vyúčtování ze dne 14. 9. 2015 označené čísly 915000011 až 915000201, jež se týkala zdanitelného plnění poskytnutého touto společností daňovému subjektu v období od 2. 7. 2013 do 12. 2. 2014. Žalobkyně dopisem ze dne 2. 10. 2015 oznámila společnosti Z., že předmětné opravné daňové doklady do účetnictví daňového subjektu zařadit nemůže, neboť nebyly vystaveny oprávněně. Dne 26. 10. 2015 podala žalobkyně za daňový subjekt daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015 s daňovou povinností ve výši 87 645 Kč, vyplývající z prodeje věcí z majetkové podstaty dlužníka uskutečněných dne 8. 9. 2015. Výzvou správce daně k odstranění pochybností ze dne 14. 12. 2015 byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností o správnosti a úplnosti tvrzení daňového subjektu, protože za zdaňovací období září 2015 na základě opravných daňových dokladů daňový subjekt snížil svoji daň na vstupu ve smyslu § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně byla vyzvána k prokázání toho, kdy a jakým způsobem byla uvedená povinnost splněna, na což žalobkyně reagovala vyjádřením ze dne 28. 12. 2015, v němž sdělila, že opravné doklady považuje za neoprávněné, a proto je do daňového přiznání nezařadila a informovala o tom společnost Z. i správce daně.
6. Sdělením o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností a připojeným úředním záznamem ze dne 29. 1. 2016 byla žalobkyně informována o tom, že opravné daňové doklady byly vyhotoveny v souladu s ustanovením § 44 zákona o dani z přidané hodnoty a daňové přiznání proto bude upraveno tak, že vlastní daň bude činit namísto 87 645 Kč částku 1 436 493 Kč a budou provedeny s tím související úpravy. Součástí sdělení bylo poučení o možnosti podat do 15 dnů ode dne seznámení s výsledkem postupu návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Takový návrh však ve stanovené lhůtě podán nebyl.
7. Platebním výměrem byla daňovému subjektu vyměřena vlastní daň ve výši 1 436 493 Kč, a zároveň mu byla uložena povinnost uhradit ve stanovené lhůtě částku výši 1 348 848 Kč odpovídající rozdílu mezi vyměřenou a tvrzenou daní. Proti tomuto výměru podala žalobkyně odvolání, které odůvodnila nesprávným výkladem § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, argumentovala přitom závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42, podle něhož je třeba časový úsek v předmětném ustanovení vykládat jako úsek šesti měsíců předcházejících rozhodnutí o úpadku.

8. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil údaje o základu daně uvedené na řádce 40 výroku platebního výměru, v ostatním však ponechal výrok beze změny a potvrdil závěry správce daně. V odůvodnění žalovaný uvedl, že argumentace žalobkyně odporuje záměru zákonodárce, jímž byla pomoc ekonomickým subjektům, které jsou v platební neschopnosti z důvodu dlouhodobě nedobytných a nevymahatelných pohledávek vzniklých v důsledku obchodních vztahů s nesolventním partnerem, o jehož špatné ekonomické situaci ještě nemohly vědět. Dle žalovaného není účelem předmětného ustanovení pomáhat subjektům, které obchodovaly s partnerem, u něhož hrozil úpadek nebo dokonce již byl podán insolvenční návrh, neboť subjekt obchodující s předluženou společností by nejednal s péčí řádného hospodáře. Žalovaný tak vycházel z úvahy, že vyloučením šestiměsíčního období před rozhodnutím o úpadku se zákonodárce snažil předejít možným spekulacím s pohledávkami v důsledku očekávaného prohlášení úpadku, a proto je možnost opravy pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení časově omezena podle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož nelze opravu provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Jakmile tedy společnost Z. provedla opravu daně, byl daňový subjekt povinen snížit svoji daň na vstupu. Žalobkyní zmiňovanou judikaturu žalovaný neshledal za argumentačně přesvědčivou. Navíc v žalobkyní odkazovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud nesprávně vypořádal s jazykovým výkladem předmětného ustanovení, což žalovaný vyargumentoval obdobně jako později ve vyjádření k žalobě (viz bod 3 výše).

III. Posouzení věci krajským soudem

9. Soud po zhodnocení, že žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou, přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Soud rozhodoval podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť v reakci na výzvu soudu spojenou s odpovídajícím poučením účastníci řízení nesdělili, že ve věci požadují nařídit jednání.
11. Jádrem sporu je otázka, na které pohledávky se vztahuje období šesti měsíců uvedené v ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle žalobkyně se jedná o pohledávky, které vznikly v období šesti měsíců před rozhodnutím insolvenčního soudu o úpadku. Naproti tomu dle žalovaného jde o pohledávky, které vznikly v období, jehož posledním dnem je den předcházející prvnímu dni šestého měsíce před datem vydání rozhodnutí soudu o úpadku.
12. Problematikou výkladu ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který ve svém usnesení ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018-33, uvedl: „*Ustanovení § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 28. 7. 2016, je nutno vykládat tak, že oprávnění plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi 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 6 měsíci před rozhodnutím soudu o úpadku. Nevztahuje se naopak na pohledávky vzniklé z tohoto plnění později než 6 měsíci před rozhodnutím soudu o úpadku*“ (zvýraznění doplněno zdejším soudem). Rozšířený senát se v předmětném usnesení vymezil vůči dosavadní judikatuře (reprezentované též žalobkyní zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42), jejíž závěry shledal za neudržitelné a přiklonil se k opačnému výkladu, který v nyní projednávané věci zastává žalovaná. Rozšířený senát argumentoval jednak dikcí jiných právních předpisů (konkrétně § 200 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona, ve znění pozdějších předpisů, nebo § 2014 odst. 1, § 2529 odst. 1 či § 2574 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů), které používají slovo „nejpozději“ ve spojení s určením času v tom smyslu, že posledním, a nikoli prvním okamžikem lhůty je den předcházející o stanovený interval rozhodnou právní skutečnost. Klíčový argument však rozšířený senát postavil na teleologickém

výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Smysl tohoto ustanovení vychází z předpokladu, že profesionál rozpozná nesolventnost určitého tržního subjektu snadněji v době, kdy se blíží úpadek tohoto subjektu, zatímco v době vzdálené více zpětně (proti proudu času) od rozhodnutí o úpadku je rozpoznání nesolventnosti obtížnější.

13. Soud považuje výše uvedený judikatorní výklad za plně aplikovatelný i na nyní projednávanou věc a nemá důvod se od něj odchýlit. V tomto směru soud přisvědčuje zejména argumentaci uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že smyslem ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty bylo poskytnout daňové ulehčení těm ekonomickým subjektům, které mají nesplněné pohledávky vůči daňovým subjektům nacházejícím se v úpadku, avšak v době vzniku těchto pohledávek nemohly nepříznivou ekonomickou situaci těchto subjektů objektivně předpokládat. Období šesti měsíců dle ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je proto třeba vykládat tak, že jde vymezení konce časového intervalu, v jehož rámci mohla vzniknout pohledávka opravňující věřitele k opravě daně na výstupu. Soud má rovněž za to, že i z formulace „...v období **končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku**...“ lze prostým jazykovým výkladem dovodit, že rozhodným okamžikem je poslední den období, jehož konec nastává šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Soud proto dospěl k závěru, že se žalobkyně mýlí, vykládá-li § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že se vztahuje na pohledávky vzniklé v období šesti měsíců před rozhodnutím insolvenčního soudu o úpadku. Toto ustanovení se naopak vztahuje na pohledávky, které vznikly v období končícím šest měsíců před rozhodnutím insolvenčního soudu o úpadku. Jinými slovy: Jde o pohledávky vzniklé v období, jehož poslední den uplynul o šest měsíců dříve, než došlo k vyhlášení rozhodnutí o úpadku.
14. S ohledem na shora uvedené byla společnost Z. oprávněna provést odpočet výše daně z přidané hodnoty u pohledávek vzniklých nejpozději dne 26. 5. 2014, což je poslední den období předcházejícího o šest měsíců datu vydání rozhodnutí o úpadku daňového subjektu. Opravné daňové doklady, které Z. zaslala žalobkyni, se týkaly pohledávek s původním datem uskutečnění zdanitelného plnění v období od 2. 7. 2013 do 12. 2. 2014. Žalobkyně proto byla povinna jako insolvenční správce daňového subjektu o jejich výši snížit daň na vstupu. Jelikož tak žalobkyně neučinila, postupoval správce daně v souladu se zákonem, když platebním výměrem daňovému subjektu vyměřil daň ve výši odpovídající rozdílu mezi vyměřenou a tvrzenou daní. A stejně tak postupoval správně žalovaný, když napadeným rozhodnutím tento postup správce daně (toliko s korekcí údaje o základu daně) potvrdil. Z tohoto důvodu soud nevyhodnotil žalobu jako důvodnou, a jelikož nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, rozhodl o zamítnutí žaloby (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
15. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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). 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 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.

Praha 28. února 2020

JUDr. Věra Šimůnková
předsedkyně senátu