



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **KOPPA, v. o. s.**, insolvenční správce dlužníka KOSKA cz s. r. o., se sídlem Mozartova 679/21, Liberec, zastoupený Mgr. Kateřinou Korpasovou, advokátkou se sídlem Mozartova 679/21, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 9. 2015, čj. 29020/15/5300-22442-711359 a čj. 29089/15/5300-22442-711359, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2017, čj. 45 Af 15/2015-34,

t a k t o :

- I.** V řízení **se pokračuje**.
- II.** Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2017, čj. 45 Af 15/2015-34, **se ruší**.
- III.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2015, čj. 29020/15/5300-22442-711359 a čj. 29089/15/5300-22442-711359, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV.** Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti ve výši 15 200 Kč k rukám advokátky Mgr. Kateřiny Korpasové **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku.
- V.** Žalobci **se ukládá** zaplatit České republice – Nejvyššímu správnímu soudu soudní poplatek ve výši **5 000 Kč** za podání kasační stížnosti, a to **ve lhůtě 3 dnů** od doručení tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 11. 7. 2014 dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále též jen „daň“ nebo „DPH“),

čj. 3227226/14/2110-24805-203057, jímž doměřil společnosti KOSKA cz., s. r. o., (dále jen „společnost“ nebo „dlužník“) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014 ve výši 1 874 082 Kč a uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 374 816 Kč. Dne 18. 6. 2015 vydal správce daně platební výměr na daň z přidané hodnoty, čj. 2964982/15/2110-52522-203057, kterým společnosti vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 ve výši 5 222 Kč. Rozhodnutí byla vydána, neboť společnost v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2014 neprovedla opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení v souladu s § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 28. 7. 2016 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2015 neprovedla opravu nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění též v souladu s § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Proti oběma rozhodnutím podala společnost odvolání s odůvodněním, že pohledávky správce daně nemohou být považovány za pohledávky za majetkovou podstatou, které se v insolvenčním řízení uspokojují přednostně. Na základě podaných odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 9. 2015, čj. 29020/15/5300-22442-711359, změnil rozhodnutí správce daně ze dne 11. 7. 2014 tak, že v části úvodní zní nově takto: *„Dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty. Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle ustanovení § 147, § 143 odst. 1 a § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) Vám doměřujeme daň z přidané hodnoty za únor takto: v části IV. se ř. 40 – základ daně mění z: „- 973.041,-“ na „0,-“*, a ve zbytku ponechal rozhodnutí beze změny. Druhým rozhodnutím ze dne 4. 9. 2015, čj. 29089/15/5300-22442-711359, žalovaný změnil rozhodnutí správce daně ze dne 18. 6. 2015 tak, že v části IV. na řádku č. 40 (základ daně) změnil částku -36 272 Kč na částku 19 000 Kč a ve zbytku ponechal druhé rozhodnutí beze změny.

[2] Žalobce se žalobami podanými u krajského soudu domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2015, čj. 29020/15/5300-22442-711359 a čj. 29089/15/5300-22442-711359 (řízení o těchto žalobách byla vzhledem ke skutkové podobnosti obou věcí spojena usnesením krajského soudu ze dne 9. 3. 2017, čj. 45 Af 15/2015-28, ke společnému projednání a rozhodnutí). Krajský soud žaloby v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[3] Krajský soud poukázal na § 44 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož jsou opravy výše daně samostatným zdanitelným plněním, přičemž povinnost dlužníka provést opravu vzniká v tom zdaňovacím období, kdy byly naplněny podmínky podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Jedná se tedy o nové samostatné zdanitelné plnění, jehož důsledkem je vznik nové daňové povinnosti. Z § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty pak vyplývá, že podmínky budou naplněny vždy až po rozhodnutí insolvenčního soudu o úpadku, jelikož teprve poté lze pohledávku přihlásit a považovat za zjištěnou. V souladu s § 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), platí, že daňové pohledávky vzniklé až po účinnosti rozhodnutí o úpadku jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Zmíněná ustanovení jsou podle krajského soudu jednoznačná. Krajský soud uzavřel, že pohledávka z titulu vrácení DPH podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty je pohledávkou za majetkovou podstatou.

[4] Námitku, že zařazení pohledávky z titulu opravy výše DPH mezi pohledávky za majetkovou podstatou je v rozporu se zásadami insolvenčního řízení vyjádřenými v § 5 insolvenčního zákona, shledal krajský soud nedůvodnou. Uvedl, že zásada rovného zacházení s věřiteli se uplatňuje vždy v rámci téže skupiny věřitelů (pozn. NSS: věřitelé s pohledávkami za majetkovou podstatou, věřitelé s pohledávkami postavenými na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou a věřitelé s přihlášenými pohledávkami). Uplatňování této zásady na věřitele různých skupin by zcela popřelo zákonné dělení pohledávek podle jejich

pokračování

povahy. K tomu krajský soud dodává, že účelem § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je „vrátit“ věřitelům daň na výstupu ze zdanitelného plnění, které jim založilo přihlášenou neuspokojenou pohledávku. Státní rozpočet funguje pouze jako převodní článek a přitom na sebe bere riziko, že mu vůči dlužníku vznikne nedobytná pohledávka. Proto je opodstatněné, aby takto vzniklá pohledávka státu měla povahu pohledávky za majetkovou podstatou.

[5] Shodně krajský soud posoudil námitku, že postupem podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty dojde k dvojímu uspokojení pohledávky věřitele. Námitku žalobce po vyjádření žalovaného k žalobě pozměnil tak, že pokud by měl platit výklad žalovaného (tedy že v případě uspokojení pohledávky z ní musí věřitel odvést daň a doručit daňový doklad dlužníku, který může v dalším zdaňovacím období uplatnit odpočet), mohlo by to vést k situaci, že by dlužníku byla daň vrácena až po skončení insolvenčního řízení. Poté by si ji dlužník mohl ponechat nebo ji vydat některému z věřitelů, čímž by byla porušena zásada rovného a poměrného uspokojení všech věřitelů. Krajský soud k tomu podotkl, že zásady insolvenčního řízení se uplatní pouze v průběhu insolvenčního řízení. Jestliže dlužník po skončení insolvenčního řízení získá nějaký finanční obnos nebo jiný majetek, může s ním naložit podle své vůle.

[6] Žalobce v žalobě dále namítl, že podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je věřitel oprávněn snížit DPH na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za úpadci pouze u pohledávek, které vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku. Opačný výklad by byl v rozporu s čl. 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Krajský soud k námitce poukázal na zákon č. 243/2016 Sb., který nabyl účinnosti dne 29. 7. 2016 a kterým se text § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty změnil tak, že slovo „nejpozději“ bylo nahrazeno slovním spojením „v období končícím“. Zároveň podotkl, že si je vědom toho, že je povinen rozhodovat podle právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, avšak tato novela zpětně upřesnila znění § 44 odst. 1, aby jeho výklad byl jednoznačný. Krajský soud nepovažuje právní úpravu za rozpornou s čl. 90 směrnice, jelikož v odst. 1 tohoto článku se uvádí, že podmínky, za nichž dojde ke snížení základu daně (tj. včetně podmínky časové), si mohou určit členské státy.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítl, že se krajský soud při výkladu § 44 zákona o dani z přidané hodnoty odklonil od ustálené judikatury NSS, podle které opravu výše daně lze provést pouze u pohledávek, které nejsou ke dni rozhodnutí o úpadku starší než 6 měsíců. Krajský soud v odůvodnění poukázal na přijetí zákona č. 243/2016 Sb., který s účinností od 29. 7. 2016 změnil znění § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle stěžovatele na danou věc nelze citovaný zákon aplikovat, jelikož k § 44 zákona o dani z přidané hodnoty novela neváže žádná přechodná ustanovení. Pohledávky správce daně v období 6 měsíců před rozhodnutím insolvenčního soudu o úpadku nevznikly, takže nebylo možné postupovat podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a učinit odpočet daně.

[8] Stěžovatel dále namítl, že se krajský soud nezabýval jeho argumentací týkající se porušení zásad insolvenčního řízení stanovených v § 5 insolvenčního zákona. Měly-li by pohledávky správce daně postavení pohledávek za majetkovou podstatou, byli by žalovaný i věřitel, který u žalovaného uplatnil odpočet daně, v insolvenčním řízení při uspokojování svých pohledávek zvýhodněni oproti věřitelům, kteří nejsou plátcí DPH. Námitku demonstroval například na modelové situaci, podle které by se v případě nedostatečného majetku dlužníka uspokojily

pouze pohledávky za majetkovou podstatou (tedy i pohledávky správce daně) a na přihlášené pohledávky věřitelů by žádné finanční prostředky nezbyly. Věřitelé, kteří jsou plátcí DPH, by si mohli alespoň postupem podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty uplatnit nárok na odpočet daně. K tomu stěžovatel dodal, že oprava výše daně na výstupu provedená věřitelem podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty nemá za následek zánik byť jen části pohledávky, kterou tento věřitel přihlásil do insolvenčního řízení dlužníka; zároveň ani nedochází ke změně v osobě věřitele v rozsahu provedené opravy výše daně.

[9] Stěžovatel je přesvědčen, že pohledávky správce daně nemohou být posuzovány jako pohledávky za majetkovou podstatou, neboť vznikly před rozhodnutím o úpadku dlužníka. K tomu stěžovatel citoval rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2013, čj. 9 Afs 69/2012-47, č. 2856/2013 Sb. NSS, podle něhož samotnou opravu provedenou podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty nelze považovat za samostatné zdanitelné plnění. S ohledem na § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty totiž lze za pohledávku za majetkovou podstatou považovat pouze daň vztahující se ke zdanitelným plněním uskutečněným až po rozhodnutí o úpadku. Podle stěžovatele pohledávka správce daně vzniklá opravou ve smyslu § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty takovouto pohledávkou není, jelikož se reálně vztahuje k daňové povinnosti vzniklé v období před nastáním účinků rozhodnutí o úpadku dlužníka. Na uvedeném nic nemění novela insolvenčního zákona, zákon č. 294/2013 Sb., účinná od 1. 1. 2014, jejímž prostřednictvím bylo znění § 168 odst. 2 písm. e) doplněno tak, že mezi pohledávky za majetkovou podstatou se nově řadí i pohledávky vzniklé opravou výše daně v případech předpokládaných § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel má s ohledem na závěry uvedené v rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, rozsudku NSS ze dne 5. 8. 2016, čj. 4 Afs 91/2016-38, č. 3457/2016 Sb. NSS, a důvodové zprávě k zákonu č. 294/2013 Sb. za to, že výklad zastávaný krajským soudem a žalovaným odporuje zákazu retroaktivity, podle něhož žádná nová právní úprava nemůže vyvolávat účinky, jež by se zpětně odrazily ve vzniku či následcích právního vztahu. Podle stěžovatele v dané věci nelze aplikovat § 42 odst. 3 ani § 44 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť tato ustanovení se netýkají opravy daně provedené podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, a proto je nutné vycházet z obecného pravidla uvedeného v § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, které váže vznik daňové povinnosti k DPH k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění.

[10] V závěru kasační stížnosti stěžovatel navrhl, aby NSS podal v souladu s § 64 s. ř. s. a § 109 odst. 1 písm. c) o. s. ř. k Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 168 odst. 2 písm. e) *in fine* insolvenčního zákona. Stěžovatel je toho názoru, že část ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, podle které jsou pohledávky vzniklé po rozhodnutí o úpadku opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího DPH pohledávkami za majetkovou podstatou, je v rozporu se základními zásadami insolvenčního řízení, a to zejména se zásadou, že insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn, a zásadou, že věřitelé, kteří mají podle insolvenčního zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti. Uvedené ustanovení je současně v rozporu s ústavními zásadami obsaženými v Listině základních práv a svobod, a to s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle kterého jsou si všichni účastníci v řízení rovni.

[11] Stěžovatel navrhl, aby NSS řízení přerušil a podal ústavní stížnost, nebo aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný uvedl, že se neztotožňuje s námitkou stěžovatele, že pohledávky správce daně podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty nejsou pohledávkami za majetkovou

pokračování

podstatou. Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty svým charakterem odpovídá opravě základu daně a výše daně podle § 42 zákona o dani z přidané hodnoty a je předně založena na vzniku nových skutečností, proto je považována za samostatné zdanitelné plnění. Současně ji tak § 44 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty i výslovně označuje. Provedením opravy podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty věřitelem vzniká dlužníkovi povinnost stanovená v § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Jedná se o novou zdaňovací povinnost za zdaňovací období, v němž byly splněny podmínky podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Této povinnosti odpovídá pohledávka správce daně, a to za shodné zdaňovací období. Skutečnost, že se jedná o pohledávku za majetkovou podstatou, potvrzuje i § 242 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *[d]añové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávky za majetkovou podstatou.*

[13] Žalovaný dále uvedl, že zásady uvedené v § 5 insolvenčního zákona slouží jako výkladová pravidla pro případ, že by insolvenční zákon umožňoval rozhodování z většího množství variant řešení. Ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ovšem několikrát výklad nenabízí. Pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona o dani z přidané hodnoty jsou výslovně zařazeny pod uvedené ustanovení insolvenčního zákona. Pohledávky za majetkovou podstatou se uspokojují přednostně, nelze však hovořit o nerovném postavení mezi věřiteli, neboť podle § 5 písm. b) insolvenčního zákona mají v insolvenčním řízení stejné postavení věřitelé, jejichž pohledávky mají stejný nebo obdobný charakter. Není ani pravda, že by se jedna a tatáž pohledávka uspokojovala dvakrát. Podle § 44 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že je-li pohledávka, u níž věřitel provedl opravu výše daně podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, následně zcela či částečně uspokojena, vzniká věřiteli povinnost přiznat z přijaté úplaty daň, a to ke dni, v němž byla pohledávka uspokojena, a doručit dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Dlužník je poté oprávněn uplatnit odpočet daně přiznané věřitelem podle předchozí věty nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu byl doručen doklad podle § 46 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

[14] Podle žalovaného se hlavní sporná otázka týká výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně výkladu šestiměsíčního časového testu. Žalovaný se s ohledem na výraz „nejpozději“ v § 44 odst. 1 domnívá, že dané ustanovení cílí na pohledávky, které vzniknou v období 6 měsíců a více před rozhodnutím o úpadku. Opačný výklad by byl v rozporu s předpokládaným smyslem a účelem této právní úpravy.

[15] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Úvodem NSS konstatuje, že rozšířený senát NSS vydal usnesení ze dne 16. 7. 2019, čj. 1 Afs 29/2018-33, ve kterém se zabýval otázkou výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně pasáže „*pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku*“. Odpadla tedy překážka, pro kterou bylo řízení o této kasační stížnosti přerušeno usnesením ze dne 10. 10. 2018, čj. 5 Afs 266/2017-37. NSS proto ve výroku I. rozhodl o pokračování v řízení.

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátci 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 plátci, d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.

[19] Podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty 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.

[20] Podle § 44 odst. 9 věta první zákona o dani z přidané hodnoty opravy výše daně podle odstavců 1, 6, 7 nebo 8 se považují za samostatná zdanitelná plnění uskutečněná nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém byl opravný daňový doklad podle § 46 nebo písemné oznámení doručeno dlužníkovi.

[21] Podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění a pojistné na důchodové spoření, pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty.

[22] Podle § 168 odst. 3 insolvenčního zákona není-li dále stanoveno jinak, pohledávky za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku.

[23] Podle § 5 insolvenčního zákona insolvenční řízení spočívá zejména na těchto zásadách: a) insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn a aby se dosáhlo rychlého, hospodárného a co nejvyššího uspokojení věřitelů; b) věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti; c) nestanoví-li tento zákon jinak, nelze práva věřitele nabytá v dobré víře před zahájením insolvenčního řízení omezit rozhodnutím insolvenčního soudu ani postupem insolvenčního správce; d) věřitelé jsou povinni zdržet se jednání, směřujícího k uspokojení jejich pohledávek mimo insolvenční řízení, ledaže to dovoluje zákon.

[24] Ze správního spisu ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2014 vyplývá, že stěžovatel byl podáním správce daně ze dne 16. 6. 2014 vyzván k podání dodatečného daňového příznání k DPH za únor 2014. Stěžovatel podal daňové příznání v závislosti na provedené opravě daně na výstupu podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty věřitelem IVAR CS, spol. s r. o. (původní zdanitelné plnění bylo uskutečněno v období září 2011 až srpen 2012 – viz soupis pohledávek IVAR CS, spol. s r. o.). Správce daně zjistil, že stěžovatel v podaném daňovém příznání neprovedl opravu výše daně v souladu s § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Na výzvu stěžovatel nereagoval, proto správce daně doměřil dodatečným platebním výměrem

pokračování

na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014 ze dne 11. 7. 2014 daň ve výši 1 874 082 Kč a stanovil penále ve výši 374 816 Kč. Na základě odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 9. 2015 dodatečný platební výměr změnil tak, že na řádku č. 40 je základ daně vyměřen tak, jak tomu bylo v podaném daňovém přiznání, tj. 0 Kč; v ostatním zůstalo rozhodnutí správce daně nezměněné.

[25] Ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2015 ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel byl podáním správce daně ze dne 14. 4. 2015 vyzván k odstranění pochybností v přiznání k DPH za únor 2015, jež stěžovatel podal v závislosti na provedené opravě daně na výstupu podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty věřitelem PCO Horský, s. r. o. (původní zdanitelné plnění bylo uskutečněno v období květen 2012 až listopad 2012 – viz opravné daňové doklady předložené PCO Horský, s. r. o.). Správce daně poukázal na to, že stěžovatel neprovedl opravu nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Jelikož stěžovatel na výzvu nereagoval, správce daně stanovil daňovou povinnost ve výši 5 222 Kč. Na základě odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 9. 2015 platební výměr změnil tak, že na řádku č. 40 je základ daně vyměřen tak, jak tomu bylo v podaném daňovém přiznání, tj. 19 000 Kč; v ostatním zůstalo rozhodnutí správce daně nezměněné.

[26] NSS z insolvenčního rejstříku zjistil, že insolvenčním návrhem věřitele bylo dne 11. 12. 2012 u krajského soudu zahájeno insolvenční řízení ve věci společnosti KOSKA cz, s. r. o. Usnesením ze dne 10. 9. 2013, čj. KSPH 35 INS 31094/2012-A-40, krajský soud rozhodl o úpadku dlužníka. Usnesení bylo zveřejněno v insolvenčním rejstříku dne 19. 9. 2013 a téhož dne nastaly účinky spojené s rozhodnutím o úpadku. Usnesením ze dne 20. 1. 2014, čj. KSPH 35 INS 31094/2012-B-23, krajský soud rozhodl o způsobu řešení úpadku dlužníka konkursem.

[27] Stěžovatel v kasační stížnosti vymezuje tři základní námitky – v dané věci nebylo možné postupovat podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. provést věřiteli opravu výše daně na výstupu), protože předmětné pohledávky věřitelů přihlášené do insolvenčního řízení vznikly více než 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku; pohledávky správce daně nelze považovat za pohledávky za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona; pokud by se pohledávky správce daně považovaly za pohledávky za majetkovou podstatou, znamenalo by to porušení zásad insolvenčního řízení stanovených v § 5 insolvenčního zákona.

[28] Rozšířený senát NSS usnesením ze dne 16. 7. 2019, čj. 1 Afs 29/2018-33, rozhodl ve věci otázky výkladu šestiměsíčního časového testu ve smyslu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle usnesení rozšířeného senátu „*[u]stanovení § 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 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Nevztahuje se naopak na pohledávky vzniklé z tohoto plnění později než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku*“.

[29] Krajskému soudu v době vydání jeho rozsudku nemohlo být známo usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 29/2018, které teprve dalo odpověď na otázku výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Přesto se krajský soud při posouzení výkladu citovaného ustanovení odklonil od ustálené judikatury NSS (např. rozsudek NSS ze dne 10. 12. 2014, čj. 9 Afs 170/2014-42) a s odkazem na rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, poukázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 243/2016 Sb., jež zpětně vysvětlila úmysl zákonodárce „*umožnit daňovým subjektům opravovat pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení u pohledávek starších více než 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku*“. NSS se s ohledem

na výše citované rozhodnutí rozšířeného senátu ztotožňuje s právním názorem krajského soudu ohledně posouzení možnosti věřitelů postupovat v souladu s § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a provést opravu výše daně na výstupu, mají-li za dlužníkem pohledávku, která vznikla více než 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku, a jsou-li splněny další podmínky stanovené v § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tento názor byl potvrzen právě citovaným usnesením rozšířeného senátu. První námitka stěžovatele týkající se výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tedy není důvodná.

[30] K druhé námitce NSS uvádí, že otázka, zda je pohledávka uplatněná v insolvenčním řízení pohledávkou za majetkovou podstatou, by se měla primárně řešit v insolvenčním řízení v souladu s postupem stanoveným v § 203a insolvenčního zákona. Zodpovězení této otázky je ovšem závislé na určení, k jakému zdaňovacímu období se váže vznik pohledávek správce daně, což je již bezpochyby otázkou významnou i z hlediska správního práva. Vzhledem k přesahu projednávané věci do civilního řízení, jímž insolvenční řízení je, odkazuje NSS na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015, uveřejněný pod číslem 11/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část občanskoprávní a obchodní, ve kterém Nejvyšší soud uvedl, že „[p]ohledávka vzniklá státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není ani po novele insolvenčního zákona provedené s účinností od 1. ledna 2014 zákonem č. 294/2013 Sb. pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje“. Nejvyšší soud se plně ztotožnil se závěry Expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo Ministerstva spravedlnosti uvedenými ve Výkladovém stanovisku č. 6/2011 ze dne 4. 10. 2011. Stanovisko bylo vypracováno v souvislosti s přijetím zákona č. 47/2011 Sb., kterým se s účinností od 1. 4. 2011 do zákona o dani z přidané hodnoty vtělil § 44. Podle výkladového stanoviska nelze pohledávky správce daně vzniklé ve smyslu § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty pokládat za pohledávky vzniklé po rozhodnutí o úpadku. Nejvyšší soud uvedl, že novela insolvenčního zákona, zákon č. 294/2013 Sb., nemohla na dané věci nic změnit. Právní úprava před 1. 1. 2014 neupírala pohledávce správce daně vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení povahu „daňové“ pohledávky. V § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona byly i před touto novelou zahrnuty daně obecně. Případné právo přednostního uspokojení správce daně by bylo ve zjevném rozporu se zásadou, podle níž věřitelé, kteří mají podle insolvenčního zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti [§ 5 písm. b) insolvenčního zákona]. V rozsahu, v němž věřitelé vrátí daň (či její část) po opravě její výše, nemůže mít správce daně v insolvenčním řízení lepší postavení, než ve kterém se před opravou výše daně nacházel tento věřitel. Výklad § 44 zákona o dani z přidané hodnoty způsobem vedoucím k závěru, že správci daně vzniká vůči dlužníku pohledávka za majetkovou podstatou, by vedl k přímému střetu s úpravou obsaženou v § 5 písm. b) insolvenčního zákona.

[31] NSS se povahou pohledávek z opravy výše daně podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty zabýval např. v rozsudku ze dne 11. 4. 2013, čj. 9 Afs 69/2012-47, č. 2856/2013 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 5. 8. 2016, čj. 4 Afs 91/2016-38, č. 3457/2016 Sb. NSS. NSS shodně jako Nejvyšší soud dospěl k závěru, že daňový nedoplatek ve smyslu § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty není možné považovat za daň vzniklou po rozhodnutí o úpadku. To zdůvodnil tím, že se daň vztahuje ke zdanitelným plněním poskytnutým v období před rozhodnutím o úpadku. NSS v obou rozsudcích uvedl, „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. [...] Oprávnění plátce provést opravu daně na výstupu již uskutečněného zdanitelného plnění je tak právem nutně souvisejícím s již uplatněnou daní bez ohledu na to, že samotné provedení opravy je zákonem [o dani z přidané hodnoty] formálně považováno

pokračování

za samostatné zdanitelné plnění. Obdobně je povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, zradlově povinností související s již jím v minulosti uplatněnou daní na vstupu. [...] Tento názor ostatně koresponduje i se zněním § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který váže vznik daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění“.

[32] V projednávané věci se tedy pohledávky správce daně vzniklé opravou daně za zdaňovací období únor 2014 a únor 2015 nepovažují za samostatná zdanitelná plnění. Vznik těchto pohledávek se reálně váže k původním zdanitelným plněním, která byla učiněna v období září 2011 až srpen 2012 a květen až listopad 2012. Účinky rozhodnutí o úpadku dlužníka ze dne 10. 9. 2013 nastaly jeho zveřejněním v insolvenčním rejstříku, tedy dne 19. 9. 2013. Pohledávky správce daně tak nelze podřadit pod pohledávky za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 insolvenčního zákona, jelikož nevznikly po rozhodnutí o úpadku. Uvedené se tak shoduje s argumentací stěžovatele obsaženou v druhé a třetí kasační námitce.

[33] K návrhu stěžovatele, aby NSS řízení přerušil a podal návrh Ústavnímu soudu na zrušení části § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, NSS konstatuje, že vzhledem k závěrům uvedeným v tomto rozsudku neshledává důvod k takovému postupu. Nejvyšší soud ve výše citovaném rozsudku ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015, vysvětlil, že zákonem č. 294/2013 Sb., který do § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona doplnil text „*pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty*“, se výčet pohledávek, jež mohou být pohledávkami za majetkovou podstatou, nerozšířil. Pohledávka správce daně podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty měla povahu „daňové“ pohledávky i před 1. 1. 2014, a není tak pochyb o tom, že se jednalo o „daň“ ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění účinném do 31. 12. 2013.

[34] Krajský soud sice správně interpretoval § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a dospěl tak ke správnému závěru, že v dané věci citované ustanovení bylo možné použít, jelikož pohledávky věřitelů, kteří uplatnili odpočet daně na výstupu, vznikly více než 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku. Své rozhodnutí však založil především na mylném posouzení pohledávek správce daně jako pohledávek za majetkovou podstatou. Tato otázka byla v projednávané věci stěžejní.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že vytýkanou vadu by měl odstranit žalovaný, který svá rozhodnutí založil na nesprávném posouzení pohledávek správce daně vzniklých v souladu s § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty jako pohledávek za majetkovou podstatou, zrušil NSS současně i rozhodnutí žalovaného, který je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným výše.

[36] Jelikož NSS zrušil rozsudek krajského soudu a současně s ním i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti i o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a NSS rozhodne o jejich náhradě jediným výrokiem vycházejícím z § 60 s. ř. s. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Ten přísluší stěžovateli, neboť NSS zrušil napadená rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel měl tedy ve věci plný úspěch, a proto mu soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal

náhradu nákladů řízení ve výši 15 200 Kč spočívající v částce 5 000 Kč za soudní poplatek za podání kasační stížnosti a v částce 10 200 Kč představující odměnu advokátce.

[37] NSS odměnu vyčíslil podle § 11 advokátního tarifu za tři úkony právní služby – převzetí věci, sepsání žaloby a kasační stížnosti. Za tyto úkony náleží advokátce mimosmluvní odměna ve výši 3 x 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu]. Ke každému úkonu právní služby je pak třeba připočítat 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. To činí dohromady (3 x 3 100 + 900 =) 10 200 Kč. Soud nepřiznal odměnu za repliku stěžovatele k vyjádření žalovaného, neboť nešlo o podání, které by bylo možno považovat za úkon podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Advokátka v řízení u krajského ani u zdejšího soudu nedoložila, že by byla plátkyní DPH.

[38] Závěrem NSS dodává, že výrokem V. tohoto rozsudku rozhodl o povinnosti stěžovatele zaplatit soudní poplatek za podání kasační stížnosti s ohledem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 6. 2019, čj. 1 Afs 135/2018-71, ve kterém rozšířený senát dospěl k závěru, že § 11 odst. 2 písm. n) zákona o soudních poplatcích, jenž od placení soudního poplatku osvobozuje insolvenčního správce nebo dlužníka s dispozičními oprávněními v řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do majetkové podstaty nebo které mají být uspokojeny z tohoto majetku, se na řízení před správními soudy nepoužije. Na stěžovatele v nyní posuzované věci tak dopadá obecná povinnost zaplatit soudní poplatek. V souladu s § 9 odst. 4 písm. a) ve spojení s § 9 odst. 6 věty první zákona o soudních poplatcích lze uložit poplatkovou povinnost v rozhodnutí, jímž se řízení končí. Soudní poplatek za podání kasační stížnosti činí podle položky č. 19 sazebníku soudních poplatků částku 5 000 Kč.

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

Soudní poplatek lze zaplatit: a) vylepením kolků na tomto tiskopisu, nebo b) bezhotovostně převodem na účet soudu číslo: **3703 – 46127621/0710**, vedený u České národní banky, pobočka Brno. Závazný **variabilní symbol** pro identifikaci platby lze získat na internetových stránkách www.nssoud.cz v položce Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

V případě placení kolkovými známkami nalepte vždy oba jejich díly na tiskopis na vyznačeném místě. Tiskopis podepište a vraťte jej NSS. Kolkové známky neznehodnocujte.

V Brně dne 19. září 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu