



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **JUDr. P. B.**
insolvenční správce dlužníka **Spavimax s. r. o.**, IČO 27729192, sídlem
Tuřanka 1222/115, 627 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Milošem Ráboněm
sídlím Pekařská 403/12, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2018, č. j. 9107/18/5300-22444-702525,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání společnosti Spavimax s.r.o., sídlem Tuřanka 1222/115, 627 00 Brno – Slatina, DIČ: CZ27729192 (dále též „Spavimax“ či „daňový subjekt“) a potvrdil platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydaný Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 11. 7. 2017, č. j. 3350706/17/3002-50522-711864, kterým byla společnosti Spavimax podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“) a na základě výsledků daňové kontroly dle Zprávy o daňové kontrole ze dne 6. 6. 2017, č. j. 3073259/17/3002-60564-705614, vyměřena DPH za zdaňovací období leden 2016 ve výši 45 956 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že předmětem sporu je splnění podmínek pro snížení daně na vstupu společnosti Spavimax u přijatých zdanitelných plnění o částku opravenou věřitelem na výstupu. Dle odvolacího orgánu je třeba při výkladu § 44 zákona o DPH postupovat tak, že má-li pohledávka vzniknout nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, hovoří zákon o okamžiku, kdy tato pohledávka může vzniknout nejpozději. Podle žalovaného nemůže jít o jakékoli pozdější pohledávky, tedy pohledávky vzniklé v období mezi úpadkem a šesti měsíci před ním. Žalovaný se neztotožnil s argumentací daňového subjektu, že oprava daně byla provedena v rozporu s § 44 odst. 1 zákona o DPH, neboť pohledávka věřitele vznikla více než šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku společnosti Spavimax, jelikož tato se podle jeho názoru zcela míjí s účelem § 44 zákona o DPH a odporuje záměru zákonodárce při možnosti oprav daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Vyloučením šestiměsíčního období před rozhodnutím o prohlášení úpadku se zákonodárce snažil zamezit možným spekulacím s pohledávkami, které mohly nastat právě z důvodu očekávaného prohlášení úpadku. Naproti tomu u pohledávek vzniklých dříve než šest měsíců před prohlášením úpadku lze možnost spekulací a daňových úniků vyloučit. Možnost opravy pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení je navíc časově omezená, kdy opravu nelze provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Žalovaný uvedl, že jakmile věřitel tuto opravu provedl, byla společnost Spavimax jako dlužník ze zákona povinna snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou tímto věřitelem, a to ve výši, v jaké z přijatého zdanitelného plnění uplatnil odpočet daně. Při stanovení daně tedy prvostupňový správce daně postupoval v souladu s tímto ustanovením. Tím, že daňový subjekt nesnížil svoji daň na vstupu, došlo z jeho strany k porušení § 44 odst. 5 zákona o DPH.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného i prvostupňové rozhodnutí správce daně zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.
4. Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného obsaženými v napadeném rozhodnutí a namítal, že žalovaný ho svým rozhodnutím vydaným na základě nekonformního výkladu § 44 zákona o DPH zkrátil na právu plátce daně z přidané hodnoty nesnížit daň na vstupu, pokud nejsou splněny podmínky § 44 zákona o DPH, a vyměřil mu DPH ve výši 45 956 Kč v rozporu se zákonem.

5. Žalobce se přiklonil k právním závěrům formulovaným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42 (zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), jež vykládá § 44 odst. 1 zákona o DPH, resp. jeho část týkající se časového testu („*pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku*“) tak, že oprávnění věřitelů snížit DPH na vstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku lze uplatnit pouze u pohledávek, které vznikly nejvýše 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku. Nejvyšší správní soud uzavřel, že výklad správce daně ohledně časového testu je zcela nelogický, neboť podle jeho výkladu by bylo možné opravit výši daně nejen u pohledávek, které nebyly uhrazeny z důvodu úpadku, ale i pohledávek podstatně starších, které nebyly zaplacený i v době daleko předcházející úpadku dlužníka. Dle soudu je zřejmé, že časové období, ve kterém pohledávky způsobí k opravě musí vzniknout, předchází rozhodnutí o úpadku, a musí se proto z hlediska plynutí času posuzovat do minula ode dne rozhodnutí soudu o úpadku. Tvzení správce daně, že smyslem úpravy je pomoci ekonomickým subjektům, které jsou v platební neschopnosti z důvodu dlouhodobě nedobytných pohledávek, není dle Nejvyššího správního soudu přiléhavé. Jediným záměrem zákonodárce odvoditelným z důvodové zprávy je, že účelem navrhovaného opatření je pomoci těm věřitelům, kteří neobdrželi od příjemců plnění úplatu, za předpokladu, že se tito příjemci současně dostali do insolvenčního řízení. Dle důvodové zprávy se jedná o předinsolvenční pohledávky s tím, že pokud se navrhované opatření osvědčí, může dojít k jeho případnému rozšíření. Nezaplacení pohledávek, které vznikly v období značně předcházejícím úpadku, mohlo být ovlivněno zcela jinými faktory, než budoucím úpadkem dlužníka. Takové pohledávky lze těžko označit za předinsolvenční, tedy pohledávky, jejichž nezaplacení je spojeno s úpadkem dlužníka.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

6. Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně plně odkázal na skutečnosti uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že právní úprava obsažená v § 44 zákona o DPH vychází ze směrnice Rady 2006/112 ES, čl. 90 a 185. Při tvorbě návrhu tohoto ustanovení posuzovalo Ministerstvo financí způsob implementace předmětných článků směrnice v jednotlivých členských státech a vycházelo zejména z legislativní úpravy ve Velké Británii, kde jednou z podmínek je, že „*dluh, který je starší než šest měsíců a mladší než tři roky a šest měsíců*“. Správní orgány při aplikaci významu slova „*nejpozději*“ vycházely z logického směru plynutí času, tj. ve směru pomyslné časové osy od nejstaršího k nejmladšímu. S ohledem na smysl a cíl úpravy je podle žalovaného nezbytné, aby dopadala na ty pohledávky, o nichž lze tvrdit, že jsou nedobytné; těmi přitom budou spíše pohledávky starší 6 měsíců než pohledávky, které vznikly krátce před rozhodnutím o úpadku. Argumentace žalobce se podle žalovaného zcela míjí s účelem § 44 zákona o DPH a odporuje záměru zákonodárce. Pokud se žalobce přiklání k právním závěrům formulovaným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42, žalovaný naopak souhlasí s názorem vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2017, č. j. 45 Af 15/2015-34. Žalovaný má za to, že o správnosti výkladu § 44 odst. 1 zákona o DPH zastávaného finanční správou svědčí nyní účinné znění dotčeného ustanovení, kterým došlo ke zpřesnění legislativního textu, aniž by došlo k jakémukoli věcnému posunu v problematice. Z textu důvodové zprávy je přitom zřejmé, že cílem právní úpravy bylo vždy umožnit daňovým subjektům opravovat

pouze pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení u pohledávek starších více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Úmyslem zákonodárce bylo dosavadní právní úpravu zachovat a pouze ji formulačně vyjasnit bez změny jejího obsahu a významu. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon č. 47/2011 Sb.) je smyslem a účelem úpravy § 44 zákona o DPH zavedení nové možnosti opravy v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace jako protikrizového opatření s cílem pomoci podnikatelům, jejichž cash-flow snižují nedobytné pohledávky za dlužníky v platební neschopnosti. Ve prospěch názoru finanční správy ohledně předmětného ustanovení vypovídá i autentický výklad zákonodárce uvedený v důvodové zprávě k novele zákona o DPH.

7. Žalovaný považuje za prokázané, že správní orgány obou stupňů naplnily dikci zákona. Zároveň je nepochybné, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
8. V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž tento v zásadě setrval na argumentaci vyjádřené v žalobě. Žalobce se neztotožňuje s právním názorem žalovaného a naopak se ztotožňuje s názorem vyjádřeným v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42 a ze dne 15. 11. 2016, č. j. 6 Afs 117/2016-27. Má za to, že text zákona nelze nahrazovat textem důvodové zprávy zákonodárce, a stejně tak, že nelze činit výklad právní úpravou účinnou na území Velké Británie a Irska. Žalobce je toho názoru, že v případě zákona č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona (dále jen „zákon č. 243/2016 Sb.“), který novelizuje mj. § 44 odst. 1 zákona o DPH, se nejedná o pouhé upřesnění vůle zákonodárce obsažené v textu ustanovení před účinností novely, ale jedná se o změnu zákona, která na projednávanou věc nedopadá.

IV. Posouzení věci soudem

9. Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
10. V projednávané věci je mezi účastníky řízení sporná právní otázka, zda věřitel byl oprávněn provést opravu výše daně u pohledávek za dlužníkem (společností Spavimax), který je v insolvenčním řízení, dle § 44 zákona o DPH, resp. zda byla společnost Spavimax povinna snížit daň na vstupu u přijatelného zdanitelného plnění o předmětnou částku daně opravenou věřitelem. Žalobce má za to, že daňový subjekt nebyl povinen snížit daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, protože v daném případě nebyla splněna podmínka daná § 44 odst. 1 zákona o DPH, jelikož pohledávka věřitele vznikla více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Vycházel přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42. Dle žalovaného je naopak třeba postupovat podle výkladu, dle kterého je oprava přípustná u pohledávek vzniklých dříve než k okamžiku šestého měsíce před rozhodnutím o úpadku. Věřitel podle jeho názoru provedl opravu výše daně podle § 44 odst. 1 zákona o DPH, a proto byl dlužník povinen snížit daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem.

11. Podle § 44 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 28. 7. 2016, „[p]látce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost přiznat daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, doposud nezanikla (dále jen „věřitel“), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že
- a) plátce, vůči kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen „dlužník“), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka,
 - b) věřitel přihlásil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží,
 - c) věřitel a dlužník nejsou a ani v době vzniku pohledávky nebyli osobami, které jsou
 - 1. kapitálově spojenými osobami podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob,
 - 2. osobami blízkými, nebo
 - 3. společníky téže společnosti, jsou-li plátcí,
 - d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.“ (pozn.: zdůraznění doplnil KS v Brně)
12. 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.
13. Z hlediska posouzení sporné právní otázky je klíčové, jak vyložit část citovaného ustanovení § 44 odst. 1 zákona o DPH, konkrétně zda se toto ustanovení vztahuje na pohledávky, které musí být v okamžiku rozhodnutí soudu o úpadku staré šest nebo více měsíců, nebo dopadá na pohledávky, které vznikly šest měsíců a méně před rozhodnutím o úpadku.
14. Soud připouští, že dřívější judikatura Nejvyššího správního soudu, na niž odkazoval žalobce, reprezentovaná rozsudkem ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42, (dále též „věc Cerepa“) a na něj navazujícími rozsudky ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 190/2015-57 a ze dne 15. 11. 2016, č. j. 6 Afs 117/2016-27, vykládala § 44 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění tak, že dopadá na pohledávky, které vznikly 6 měsíců či méně před rozhodnutím o úpadku. V dané věci bylo rozhodnuto o úpadku dne 14. 1. 2014 a sporné pohledávky vznikly v období od 7. 1. 2013 do 22. 1. 2013, podle tohoto výkladu by tedy dotčené ustanovení nebylo na předmětné pohledávky aplikovatelné. Právní názor vyplývající z této judikatury však byl následně kompletně překonán názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. V usnesení ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018-33, publikovaný pod č. 3922/2019 Sb. NSS, (dále též „věc Siwy“) rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyslovil k řešení sporné otázky závěr, že „[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 plátcí 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.“

15. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v citovaném usnesení uvedl, že při celkovém zhodnocení všech výkladových metod nemůže obstát právní názor vyjádřený v rozsudku ve věci *Cerepa*. Časové určení „nejpozději“ má být v souladu s prostým jazykovým významem slov vykládáno tak, že vymezuje konec rozhodného časového intervalu, přesněji řečeno poslední okamžik, ve kterém mohla pohledávka věřitele vzniknout, aby na ni bylo pravidlo obsažené v § 44 odst. 1 zákona o DPH uplatnitelné. V takovém případě časový interval sice nemá jasně vymezený počátek (ani není stanovena doba mezi koncem a počátkem), ale počátek intervalu podle rozšířeného senátu ani není třeba pro jeho funkčnost stanovit, neboť plyne z dalších ustanovení zákona umožňujících plátců uplatnit opravu výše daně na vstupu (tím je zejména § 44 odst. 3 zákona o DPH, z něhož mimo jiné vyplývá, že *„opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění“*). Tříletá lhůta od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, je tak ve skutečnosti též stanovením počátku intervalu vymezeného v § 44 odst. 1 zákona o DPH.
16. Podle názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu musí být zvolen ten výklad, který odpovídá nejen prostému smyslu slov zákona, ale i jeho skutečnému smyslu a účelu. Předně rozšířený senát poukázal na srovnání s jinými právními úpravami v českém právním řádu, např. na § 200 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), jenž používá slovo „nejpozději“ ve spojení s určením času v tom smyslu, že posledním, nikoli prvním okamžikem lhůty je den předcházející o stanovený interval rozhodnou právní skutečnost.
17. Jako zásadní označil rozšířený senát argument objektivně teleologický, ve spojení s argumentem subjektivně teleologickým, který *„[v]ychází z ekonomického předpokladu, že profesionálové jsou na trhu schopni poznat signály nadcházejícího úpadku svého obchodního partnera tím spíše, čím kratší dobu před okamžikem, kdy k úpadku v budoucnu dojde, s ním jednají o transakci či ji uzavírají.“* Podle názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se lze z dobrých důvodů domnívat, že *„právě šestiměsíční doba před rozhodnutím soudu o úpadku byla v „mysli“ historického zákonodávce projevem jakési inspirace v dřívější konkursní úpravě a nynější úpravě insolvenční. Jejím účelem mělo být chránit zvýhodněním podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty toliko ty obchodní partnery dlužníka, kteří s ním obchodovali dříve než v posledních šesti měsících před rozhodnutím soudu o úpadku. O nich totiž bylo možno předpokládat, že s pozdějším úpadcem obchodovali v dobré víře v jeho přiměřenou solventnost a nemohli v té době rozpoznat, že později se jejich pohledávka stane nedobytnou. Naopak obchodní partneři, kteří s pozdějším úpadcem obchodovali až v posledních šesti měsících před rozhodnutím soudu o úpadku, měli mít podle obecných ekonomických poznatků větší šanci brozící úpadek rozpoznat, a proto nebylo důvodu jim poskytnout zvýšený daňový komfort.“*
18. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu poukázal i na celkový historický kontext přijetí rozhodné právní úpravy v roce 2011 – jím byla vrcholící hospodářská krize, která uvrhla do ekonomických obtíží řadu předtím prosperujících podnikajících osob. Ty se postupně, jak se krize prohlubovala a přetrvávala, dostávaly z původně bezproblémové situace ohledně své solventnosti ve stále větším procentu případů do platební

neschopnosti, jež někdy vyústila v úpadek. I v tomto ohledu bylo tedy logické „chránit“ spíše ty, kteří pozdějším úpadcům dodávali s jistým časovým odstupem před rozhodnutím soudu o úpadku, než ty, kteří s úpadcem obchodovali bezprostředně před tímto rozhodnutím.

19. Rovněž důvody „zjasňující“ novelizace § 44 zákona o DPH provedené zákonem č. 243/2016 Sb. podle rozšířeného senátu naznačují, že předchozí úvaha o intenci původního zákonodárce z roku 2011 má své opodstatnění. Po novelizaci relevantní pasáž uvedeného odstavce zněla: *„Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat daň a jehož pohledávka, která vznikla v období končícím 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 [...]“* Lze tedy mít za to, že i v původním znění, tj. ve znění zákona č. 47/2011 Sb., bylo určení doby, v níž musela pohledávka vzniknout, v § 44 odst. 1 míněno stejně, jako bylo míněno (a legislativně vcelku jednoznačně vyjádřeno) ve znění tohoto ustanovení po novelizaci provedené zákonem č. 243/2016 Sb.
20. Závěrem rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že právní praxe a doktrína měly od počátku pochyby o vhodnosti výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jak byl proveden v rozsudku ve věci *Cerepa* a navazující judikatuře, což mj. ilustruje i standardní komentář k § 44 zákona o dani z přidané hodnoty (*Brandejs, T., Drábová, M., Dušek, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář, Wolters Kluwer, Praha 2010, elektronická verze v rámci ASPI, právní stav v ASPI k 01. 01. 2018*). V něm se uvádí: *„Problematické bylo až do jedné z posledních novel zákona o DPH účinné od 29. července 2016 i stanovení data, před nímž musí pohledávka vzniknout, aby byla splněna podmínka jejího vzniku, nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.“* Zcela proti původnímu výkladu Finanční správy (podle něhož pohledávka musela vzniknout šest a více měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku) působí již několik rozhodnutí NSS (např. rozhodnutí ze dne 10. prosince 2014, čj. 9 Afs 170/2014-42), ve kterém NSS došel k závěrům, že: *„Oprávnění věřitelů snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku (§ 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) lze uplatnit za splnění dalších zákonem stanovených podmínek pouze u pohledávek, které vznikly nejvýše 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.“* Zákon o DPH byl proto, aby vedle sebe paralelně neexistovaly dva protichůdné výklady, od 29. července 2016 novelizován. Současné znění koresponduje se záměrem interpretovaným Finanční správou: *pohledávka musí vzniknout šest a více měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Podotýkáme nicméně, že existují ojedinělé názory, že ani tato novelizace danou problematiku nevyjasnila.“*
21. Vztaheno na nyní projednávanou věc dospěl Krajský soud v Brně k závěru, že správní orgány při výkladu § 44 odst. 1 zákona o DPH nepochybily, neboť sporný pojem „nejpozději“ v napadeném rozhodnutí vyložily v souladu se závazným právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Žalobce sice argumentoval poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zde vyslovené názory však s ohledem na závěr rozšířeného senátu neobstojí. Podle závěru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se oprávnění věřitele provést opravu výše daně vztahuje na pohledávky, které vznikly v období nejpozději končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a nikoli pohledávky vzniklé později. V návaznosti na to tedy žalovaný správně dovodil, že u

pohledávek věřitele Alliance Healthcare s.r.o. vzniklých v období od 7. 1. 2013 do 22. 1. 2013, tedy u pohledávek starších než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, který byl zjištěn ke dni 14. 1. 2014, bylo možné provést opravu výše DPH. Věřitel postupoval ve shodě s § 44 odst. 1 zákona o DPH a společností Spavimax tak vznikla povinnost snížit svoji daň na vstupu o částku opravenou věřitelem. Platební výměr na daň z přidané hodnoty i rozhodnutí žalovaného proto byly vydány v souladu se zákonem.

22. Krajský soud se v intencích závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zabýval rovněž otázkou posouzení možných dopadů na právní vztahy účastníků řízení v této konkrétní věci, včetně temporálních účinků změny dosavadní judikatury. K tomu soud uvádí, že v době, kdy společnost Spavimax podala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2016 (24. 2. 2016), existovala k dané právní otázce a výkladu sporného § 44 odst. 1 zákona o DPH jen dvě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Byl to výše citovaný rozsudek ve věci *Cerepa*, a tehdy zcela nový rozsudek ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 190/2015-57, ve věci *Genetrix*. Teprve později přibyl třetí rozsudek, ze dne 15. 11. 2016, č. j. 6 Afs 117/2016-27, ve věci *KOPPA*.
23. Soud má za to, že existence dvou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v okamžiku podání daňového přiznání zakládá jistou míru legitimního očekávání. Podstatné pro posouzení míry legitimního očekávání však je to, že daňová správa rozsudek ve věci *Cerepa* nikdy neakceptovala, od počátku proti němu brojila a vedla argumentaci, která se nakonec ukázala jako správná. Záhy po vydání rozsudku *Cerepa* byla publikována silná doktrinární kritika tohoto judikátu (srov. např. *Holinková, L.* Posouzení stáří pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení pro účely opravy výše daně na výstupu, kritický pohled na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. *Daně a právo v praxi* č. 3/2016, s. 23; dále viz příklady podané v usnesení rozšířeného senátu ve věci *Siwy*, bod 54). Pochybnosti ohledně správnosti výkladu § 44 odst. 1 zákona o DPH posléze zohlednily též krajské soudy, které se začaly přiklánět k (správnému) závěru daňové správy, srov. např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2017, č. j. 45 Af 15/2015-34, na který odkazoval žalovaný v napadeném rozhodnutí, nebo rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 2. 2018, č. j. 50 Af 34/2017-25. Důvěře v dlouhodobý „život“ právního názoru vysloveného v judikátu *Cerepa* jistě nepřidalo ani to, že nebyl publikován ve Sbírce NSS.
24. V odvolání proti platebnímu výměru správce daně společnost Spavimax argumentovala odkazem na rozsudek *Cerepa*. Žalovaný se ve svém rozhodnutí s touto argumentací velmi poctivě vypořádal. Detailně a přesvědčivě rozvedl konkurující argumentaci. Již to důvěru v kontinuální aplikaci rozsudku *Cerepa* zásadně oslabuje. Daňová správa ve svých rozhodnutích tuto oponentní argumentaci uplatňovala konzistentně. Její postup tak nelze ani hodnotit jako svévolný. Podstatné též je, že právě této argumentaci dal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci *Siwy* plně za pravdu. Rozhodnutí správce daně či žalovaného tak není prostým či svévolným nerespektováním závěrů judikatury, ale naopak je podloženo přesvědčivou (a jak se nyní ukázalo, též správnou) argumentací, která reagovala na praktické i doktrinární pochybnosti ohledně správnosti závěrů v rozsudku *Cerepa*.
25. Vezme-li soud všechny shora uvedené okolnosti v jejich komplexu, je evidentní, že společnosti Spavimax nemohlo vzniknout legitimní očekávání ani představa o existenci dlouhodobé, jednotné a ustálené právní praxe stran výkladu sporného ustanovení zákona. V okamžiku vydání napadeného rozhodnutí zde sice bylo několik rozsudků Nejvyššího

správního soudu, ve stejné době však již bylo možno při výkladu sporného § 44 odst. 1 zákona o DPH reflektovat velmi výrazné pochybnosti ohledně správnosti výkladu zaujatého v kauze *Cerepa*, ať již ze strany samotné daňové správy, doktrinní (viz shora), nebo též vyslovené v souvislosti s novelizací zákona o DPH provedenou zákonem č. 243/2016 Sb. – srov. důvodovou zprávu ze dne 13. 1. 2016 k vládnímu návrhu tohoto zákona, tisk PS PČR č. 717/0, dle níž cílem úpravy znění § 44 odst. 1 zákona o DPH (které popřelo judikát *Cerepa*) „*není jakýkoli věcný posun této problematiky. Cílem vždy bylo umožnit daňovým subjektům opravovat pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení u pohledávek starších více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Tato úprava byla činěna ve prospěch věřitele. Při stanovení stáří pohledávek v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a mladších může docházet ke spekulativnímu vzniku pohledávek, [...] (ekonomická teorie naznačuje, že tržní subjekty již 1 rok před úpadkem jsou schopny detekovat tento úpadek a od detekce mění chování vůči subjektu, který s vysokou mírou pravděpodobnosti nebude solventní, jelikož se snaží o hotovostní úhrady, platby předem, značné zálohové úhrady atd.)*“.

26. K podobným závěrům dospěl záhy po vydání usnesení rozšířeného senátu rovněž Nejvyšší správní soud, a to např. v rozsudku ze dne 22. 8. 2019, čj. 6 Afs 81/2018-37, nebo v rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 10 Afs 192/2018-27.

V. Závěr a náklady řízení

27. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
28. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 17. března 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu