



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **Mgr. Z. O.**, insolvenční správce J. – P. V., a. s.
v konkurzu, IČO X
sídlem Ž. 469/4, O.
zastoupená advokátem JUDr. Adamem Rakovským
sídlem Václavská 12, Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2017, č. j. 18596/17/5300-21442-711315,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 6. 2013, č. j. KSCB 28 INS 11674/2013-A18 bylo rozhodnuto o úpadku daňového subjektu J. – P. V., a. s. (dále jen „Úpadce“). Dne 17. 10. 2013 byl na daňový subjekt prohlášen konkurz. Dne 23. 1. 2017 byla jmenována žalobkyně do funkce insolvenční správkyně Úpadce.
2. Dne 27. 12. 2013 a 24. 2. 2014 podal Úpadce řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2013 a leden 2014. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) zahájil k těmto daňovým přiznáním postup k odstranění pochybností, neboť Úpadce do těchto daňových přiznání nezahrnul daňové doklady o provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 46 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), vystavené specifikovanými dodavateli - věřiteli a doručené Úpadci. Po ukončení postupů k odstranění pochybností vydal správce daně platební výměry, kterými snížil Úpadci v uvedených zdaňovacích obdobích DPH na vstupu o částky opravené věřiteli.
3. Dne 24. 7. 2014, 22. 8. 2014 (resp. 29. 8. 2014) a 23. 2. 2015 podal Úpadce řádná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období červen 2014, červenec 2014 a leden 2015, do nichž již daňové doklady o provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 46 ZDPH, vystavené jeho dodavateli - věřiteli zahrnul. Správce daně proto za tato období v souladu s podanými daňovými přiznáními.
4. Následně dne 2. 12. 2015 podal Úpadce dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2013, leden, červen a červenec 2014 a leden 2015, ve kterých si uplatnil DPH na vstupu ve výši, o kterou dříve v jednotlivých zdaňovacích obdobích snížil svoji DPH na vstupu o částky opravené jeho věřiteli. Dodatečná daňová přiznání odůvodnil tím, že předmětné opravy výše daně nesplňovaly podmínky § 44 ZDPH, neboť nevznikly ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím o jeho úpadku. Z toho Úpadce dovodil, že nebyl povinen postupovat podle § 44 odst. 5 ZDPH a snížit svoji daň na vstupu.
5. Správce daně k předmětným dodatečným daňovým přiznáním zahájil z důvodu pochybností o správnosti aplikace § 44 ZDPH Úpadcem postupy k odstranění pochybností. Dne 3. 5. 2016 seznámil správce daně Úpadce s výsledky postupu k odstranění pochybností za jednotlivá zdaňovací období. Uvedl, že opravy provedené jeho věřiteli považuje za provedené v souladu s § 44 odst. 1 ZDPH, tudíž byl Úpadce povinen snížit svoji daň na vstupu o částky opravené těmito věřiteli a nebyl oprávněn tato snížení daně na vstupu „vzít zpět“ podáním dodatečných daňových přiznání dne 2. 12. 2015.
6. Dne 16. a 17. 5. 2016 proto vydal správce daně dodatečné platební výměry č. j. 124946/16/4222-21791-302626 a ze dne 16. 5. 2016, č. j. 124392/16/4222-21791-302626, č. j. 125100/16/4222-21791-302626, č. j. 125221/16/4222-21791-302626 a č. j. 122957/16/4222-21791-302626, jimiž za jednotlivá sporná zdaňovací období doměřil Úpadci DPH ve výši 0 Kč.
7. V odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům vyjádřil Úpadce nesouhlas se způsobem, jakým správce daně vyložil zákon, neboť Úpadce zastává názor, že pohledávky, u nichž může provést věřitel opravu dle § 44 odst. 1 ZDPH musí vzniknout v období bezprostředně předcházejícím vydání rozhodnutí o úpadku, v posuzovaném případě tedy jediné v období od 6. 12. 2012 do 6. 6. 2013. Tento výklad opřel o rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42 a ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 190/2015-57.

8. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 28. 4. 2017, č. j. 18596/17/5300-21442-711315, zamítl odvolání Úpadce a platební výměry potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že má-li pokud pohledávka, u níž lze opravu daně na výstupu provést, vzniknout nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, stanovuje tím ZDPH okamžik, kdy tato pohledávka může vzniknout nejpozději a nemůže se tak jednat o pohledávky vzniklé v období mezi rozhodnutím o úpadku a 6 měsíci před ním. Opravy daně na výstupu je tedy možné provést u pohledávek, které vznikly dříve než k okamžiku 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku. Vyložil, že cílem § 44 ZDPH byla pomoc ekonomickým subjektům v platební neschopnosti z důvodu dlouhodobě nedobytných a nevymahatelných pohledávek. Vyloučením šestiměsíčního období před rozhodnutím o úpadku se zákonodárce snažil zamezit spekulacím s pohledávkami, které mohly nastat z důvodu očekávaného prohlášení o úpadku. Možnost opravy výše daně na výstupu je rovněž časově ohraničená, neboť ji podle § 44 odst. 3 ZDPH nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Nelze proto mluvit o pohledávkách vzniklých ve vzdáleném období od okamžiku prohlášení úpadku, ke kterému zákonodárce váže lhůtu 6 měsíců. Úpadce byl proto dle žalovaného povinen podle § 44 odst. 5 ZDPH snížit daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění. Doměřením daně ve výši 0 Kč správce daně sledoval zachování principu neutrality jako základního principu současného systému DPH, který je součástí evropské legislativy. Ve vztahu k Úpadcem namítané judikatuře dovodil, že se nejedná o judikaturu konstantní, nýbrž pouze o dvě rozhodnutí nadto téhož senátu. Dále uvedl, že se neztotožňuje s jazykovým výkladem Nejvyššího správního soudu, neboť slovo „nejpozději“ se v daňových předpisech používá pro označení konce běhu lhůty. V § 44 odst. 1 ZDPH je tak stanoven nejzazší okamžik, ke kterému musí pohledávky vzniknout, aby věřitel mohl provést opravu daně na výstupu. Dále žalovaný poukázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 243/2016 Sb., kterým byl § 44 ZDPH novelizován, z níž vyplývá, že se argumentace Úpadce neshoduje s podstatou zákonodárcem od počátku zamýšlené právní úpravy.
9. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i všech platebních výměrů vydaných správcem daně. V žalobě namítala, že:
- a) výklad § 44 odst. 1 ZDPH prezentovaný žalovaným je nesprávný. Ustanovení je nutno vykládat tak, že opravy výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky lze provádět u pohledávek vzniklých v časovém období od účinnosti rozhodnutí o úpadku do 6 měsíců zpětně. O správnosti jejího výkladu svědčí rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42 a ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 190/2015-57, které jsou judikaturou konstantní, a dále i názor doktríny – viz článek D. Š. „Opravy výše DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení – zmatečnost informace GŘ, uveřejněný v časopisu Bulletin advokacie 10/2011;
 - b) žalovaný nesprávně argumentuje nezávazností a nesprávností rozsudků Nejvyššího správního soudu, jichž se žalobkyně dovolává. Oba rozsudky jsou však svou přesvědčivostí a logikou úvahy vodítkem pro rozhodování, s ohledem na data jejich vydání (2014 a 2016) je vyloučeno jejich zastarání a překonání pro změnu společenských poměrů a skutkově jde o případy přílehlavé na posuzovanou věc, tudíž není důvod právní závěry v nich obsažené neaplikovat na posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud nejpozději v druhém z těchto rozsudků vypořádal veškeré argumenty žalovaného.

10. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, přičemž odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a shrnul závěry v něm učiněné. Uvedl, že jelikož čas plyne od minulosti k budoucnosti, slovo „nejpozději“ označuje soubor pohledávek vzniklých od časového okamžiku v minulosti omezeném § 44 odst. 3 ZDPH do časového okamžiku 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. V opačném případě by zákonodárce zvolil slovo „nejdříve“. Na podporu tohoto výkladu svědčí i znění § 44 odst. 1 ZDPH účinného ke dni 29. 7. 2016. O správnosti závěrů žalovaného tak svědčí gramatický i teleologický výklad předmětného ustanovení. Rozsudků Nejvyššího správního soudu, jichž se žalobkyně dovolává, je si žalovaný vědom, avšak s ohledem na jejich počet se nejedná o judikaturu konstantní a jedná se o názor, který by měl Nejvyšší správní soud přehodnotit.
11. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že gramatický výklad sporného ustanovení se týká pouze novely, a proto je pro výklad ZDPH v aplikovaném znění bezcenný. Pokud by platil stav původní, nebyla by potřebná novela. Novelou se zakládá stav opačný od předcházejícího, zároveň se důvodová zpráva nevyjadřuje k judikatuře vzniklé v mezidobí, neboť jinak by se zjistilo, že se normuje ta jistá otázka jinak, odlišně od předchozího stavu. Potřeba provést novelu svědčí proto výkladu žalobkyně a výkladu doposud zastávanému správními soudy.
12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Krajský soud rozhodoval o věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
13. Spor mezi žalobkyní a správními orgány obou stupňů spočívá ve výkladu § 44 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném do 28. 7. 2016.
14. Podle § 44 odst. 1 ZDPH „[p]látc, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož **pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku**, z tohoto plnění doposud nezanikla, je oprávněn [za splnění v zákoně uvedených skutečností] provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky.“ Pokud věřitel opravu výše daně provede, dlužník je povinen dle § 44 odst. 5 ZDPH snížit svoji daň na vstupu o částku daně opravenou věřitelem, a to ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z původně přijatého zdanitelného plnění.
15. Citované ustanovení bylo vtěleno do ZDPH s účinností od 1. dubna 2011 zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Vládní návrh zákona č. 47/2011 Sb. projednávala Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky ve svém šestém volebním období (2010 - 2013) jako tisk č. 129, přičemž text tohoto ustanovení tvořil (v podobě, v níž byl následně přijat jako součást článku I, bodu 44 zákona č. 47/2011 Sb.) obsah článku I, bodu 43. vládního návrhu zákona.
16. Výkladem tohoto ustanovení se již opakovaně zabývaly soudy rozhodující ve správním soudnictví. S ohledem na relativně krátkou dobu, po kterou se toto ustanovení v zákoně nachází, se však dosud nejedná o judikaturu nijak početnou a už vůbec ne konstantní, jak tvrdí žalobkyně.
17. O této skutečnosti svědčí především usnesení prvního senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 29/2018-26, kterým tento postoupil k rozhodnutí rozšířenému

senátu následující otázku: „Je třeba slovní spojení „pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“ obsažené v § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 28. 7. 2016, vykládat tak, že jde o pohledávku, která musí být v okamžiku rozhodnutí soudu stará šest nebo více měsíců, nebo tak, že jde o pohledávku, která vznikla šest měsíců a méně před rozhodnutím soudu?“

18. První senát Nejvyššího správního soudu shrnul, že dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu, reprezentována rozsudkem ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014-42 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, vykládá § 44 ZDPH tak, že dopadá na pohledávky, které vznikly 6 měsíců či méně před rozhodnutím o úpadku. Pokud tedy bylo v nyní souzené věci rozhodnutí o úpadku vydáno dne 6. 6. 2013, bylo by dle této judikatury dotčené ustanovení aplikovatelné na všechny pohledávky, které vznikly od 6. 12. 2012 do 5. 12. 2012.
19. Dále uvedl, že se však s výkladem tohoto ustanovení, jež provedl devátý senát neztotožňuje, k čemuž uvedl následující argumenty:

„[23] K opačnému (a dle názoru prvního senátu správnému) výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty lze v první řadě dospět prostým jazykovým výkladem. Ten, ačkoli představuje pouze prvotní přiblížení k aplikované právní normě, je dobrým východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu.

[24] Výklad použitého výrazu nejpozději musí podle prvního senátu vycházet ze základního postulátu, že čas běží lineárně a jednosměrně. Nelze sice vyloučit, že zákonodárce vytvoří normu tak, že má být zcela nezvykle běh času vnímán obráceně, s ohledem na výjimečnost takového postupu to však musí jednoznačně a výslovně uvést. V opačném případě je třeba postupovat standardním způsobem. Jako logický se prvnímu senátu jeví argument, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu vyjádřit, že jde o pohledávky nikoli starší než 6 měsíců před prohlášením úpadku, zvolil by v textu citovaného ustanovení slovo „nejdříve“, tedy antonymum ke slovu „nejpozději“, které bylo použito. Tím by dosáhl přesně toho významu ustanovení, který vyložil devátý senát. Pokud se má tedy něco stát „nejpozději“ šest měsíců před nějakým okamžikem (rozhodnutím soudu), jde o časový úsek, jehož konec je dán dnem, který předchází šest měsíců před rozhodnutím soudu [...].

[25] Důsledky dosavadního přístupu judikatury k výkladu pojmu „nejpozději“ lze demonstrovat např. na § 200 odst. 2 insolvenčního zákona, která stanoví, že „k popření pohledávky přihlášeným věřitelem se přihlíží, jen [...] je-li doručeno insolvenčnímu soudu nejpozději 3 pracovní dny přede dnem konání přezkumného jednání o popřené pohledávce“. Pokud by (pro zjednodušení) všechny dny byly pracovní a přezkumné jednání se konalo dne 14. 11. 2012, dosavadní judikatura by vedla k závěru, že podání došlé soudu dne 13. 11. 2012 je včasné a bude se k němu přihlížet, zatímco podání došlé 10. 11. 2012 by bylo předčasné (nebo „opožděné“). Totožný přístup k výkladu výrazu „nejpozději“ v § 200 odst. 2 zaujal Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 29. 11. 2012, sp. zn. 29 ICdo 17/2012, v němž konstatoval, že „podání obsahující popěrný úkon přihlášeného věřitele je doručeno insolvenčnímu soudu nejpozději 3 pracovní dny přede dnem konání přezkumného jednání o popřené pohledávce (§ 200 odst. 2 insolvenčního zákona) v případě, že jde o podání doručené insolvenčnímu soudu nejpozději v průběhu třetího pracovního dne počítaného zpětně ode dne konání přezkumného jednání o popřené pohledávce“.

[26] Stejně jako u lhůty podle § 200 odst. 2 insolvenčního zákona má první senát za to, že v případě § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jde o klasickou lhůtu typu dies ad quem.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Čas jako právní skutečnost může být ve vztahu k určité právní události vymezen počátkem, koncem nebo dobou trvání. Doložením času se rozumí stanovení budoucí jisté události, na které závisí vznik, změna nebo zánik nějakého právního následku. Podle toho se rozeznává dies a quo, tj. den (čas), od kterého právní následek vzniká, nebo dies ad quem, tj. den (čas), kterým právní účinky končí. Obecným pravidlem počítání času v této souvislosti je pravidlo, podle kterého vzniká-li v určitý den právo nebo povinnost, vzniká zpravidla počátkem tohoto dne a zaniká-li, pak zpravidla zaniká koncem dne (srov. v literatuře Eliáš, K. a kolektiv: Občanský zákoník. Velký akademický komentář. 1. svazek. 1. vydání. Linde Praha, a. s., Praha 2008, str. 505).

[27] Slovy „nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“ § 44 odst. 1 zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje konec lhůty stanovené ke vzniku pohledávky, u které lze následně provést opravu daně na výstupu; jinak řečeno, takto se vymezuje den (čas), kterým nejpozději může pohledávka vzniknout, aby bylo možno u ní provést opravu.

[28] Jde o lhůtu počítanou „zpětně“ ode dne rozhodnutí soudu, přičemž platí, že den rozhodnutí soudu je dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty a jako takový se do běhu lhůty nezapočítává. Šestiměsíční lhůta tedy počíná běžet dnem předcházejícím rozhodnutí a končí dnem, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty. V nyní souzené věci jde tedy o 14. 5. 2012.“

20. Shora uvedené dle prvního senátu Nejvyššího správního soudu podporuje též výklad teleologický a historický. První senát uvádí:

„[31] Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona odůvodňuje § 44 ZDPH následovně:

„Jedná se o zavedení nové možnosti opravy výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníky (odběrateli) v insolvenčním řízení, a to v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace. Tento návrh aktivně reaguje na současnou ekonomickou situaci a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž cash - flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti. V souvislosti s dopady světové finanční krize, stále více přibývá firem, které se nachází v konkursním řízení, a tudíž nejsou schopny dostát svým závazkům vůči věřitelům (dodavatelům). Vzniklé pohledávky za odběrateli (dlužníky) řada dodavatelů (věřitelů) není schopna vymoci v plné výši. Tento fakt se negativně projevuje v ekonomické situaci dosud „životaschopných“ podniků. Na základě tohoto ustanovení bude mít věřitel (dodavatel) takto nárok na opravu výše daně na výstupu, pokud mu jeho odběratel (dlužník) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a insolvenční soud proti odběrateli zahájil insolvenční řízení. V předloženém návrhu se jedná o pohledávky, které vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. (...). Návrh je plně v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES, článku 90 a 185. Obdobná úprava platí nejméně ve 12 členských státech EU, tento režim je v různých formách implementován v následujících členských státech: Belgie, Lucembursko, Dánsko, Německo, Francie, Portugalsko, Irsko, Rakousko, Itálie, Řecko, Lotyšsko a Velká Británie.

Toto opatření bude mít sice bezprostředně negativní dopad na státní rozpočet, ale je potřeba vzít v úvahu i doprovodné (nepřímé) efekty, mimo jiné zachování životaschopnosti firem, umožnění překonání současné negativní ekonomické situace a zachování pracovních míst.(...).“

[32] Výklad, který zastává stěžovatel i první senát tak odpovídá účelu, pro který byl § 44 do ZDPH včleněn. Šestiměsíční lhůta před vyhlášením úpadku je vnímána jako lhůta ochranná ve vztahu k věřitelům, jejichž dlužníci z důvodu své majetkové situace (která následně vede k prohlášení úpadku) nejsou schopni bradit své dluhy, přičemž věřitelé již odvedli daň z přidané

hodnoty na výstupu z takové transakce. Šest měsíců před prohlášením úpadku (tedy v době, kdy již zpravidla probíhá insolvenční řízení) již lze usuzovat na nedobrou ekonomickou situaci potenciálního obchodního partnera, věřitele proto již není nutno chránit. Zákon tímto ustanovením poskytuje výhodu opravy daně věřitelům, kteří jednají s péčí řádného hospodáře, tj. alespoň základním způsobem si prověřují solventnost svých dlužníků. Věřitel, který obchoduje se subjektem na hraně úpadku, by neměl být zvýhodňován před tím, kdo vstoupil do obchodního vztahu v době, kdy ještě známky brozícího insolvenčního řízení nemusely být zjevné. Výklad přijatý devátým senátem naopak věřitelům předinsolvenční ochranu odejímá, neboť omezuje možnost požadovat uhrazenou daň jen na pohledávky, které vznikly v relativně krátkém časovém úseku, tj. 6 měsíců před prohlášením úpadku.

[33] Prvním senátem preferovaný výklad nepovede ani k bezbřehé možnosti provádět opravu daně. Podle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty „[o]pravu daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění“. Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění v situacích neplaticích dlužníků typicky předchází splatnosti pohledávky, která odpovídá vzniku pohledávky dle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tím je zaručeno, že oprava nebude možná ve vztahu k těm pohledávkám, u nichž k plnění došlo již dávno, a byl zde tedy (při obvyklé lhůtě splatnosti) již dostačující prostor pro jejich vymožení před soudem, nebo u nichž bylo plnění poskytováno s velmi dlouhou dobou splatnosti. Tím je tedy nepřímou nastavena maximální časová hranice pro „stáří“ pohledávky, u níž lze uplatnit opravu daně.“

21. Dále první senát argumentuje rovněž zněním § 44 odst. 1 ZDPH, novelizovaným s účinností k 29. 7. 2016 zákonem č. 243/2016 Sb., který výraz „nejpozději“ nahradil spojením „v období končícím“ a důvodovou zprávou k tomuto zákonu (sněmovní tisk č. 717/0, bod 19), v níž se k tomu uvádí: *„Navržená změna má za cíl pouze vyjasnit stávající úpravu zákona o dani z přidané hodnoty, jejím cílem 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, které v konečném důsledku zaplatí stát a daňové subjekty jsou oproti státu značně zvýhodněny. Tímto stavem (pohledávky se stáří 6 měsíců a mladší) by docházelo k ekonomickým škodám státu a navíc by tento stav byl v hrubém nepoměru s ekonomickou teorií (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.) a praxí, což se nové znění snaží napravit. Navrhovaná úprava je pouhým zpřesněním současného legislativního textu.“*
22. Důvodová zpráva tak dle prvního senátu zpětně vysvětluje důvody, o kterých důvodová zpráva (sněmovní tisk č. 129/0) k zákonu č. 47/2011 Sb., jímž bylo ustanovení § 44 v tomto znění do českého právního řádu uvedeno, mlčela: tedy že zákonodárce tento výklad zamýšlel od počátku a pouze užití nikoli zcela jednoznačného výrazu „nejpozději“ dalo vzniknout i odlišným výkladům, které však ve své podstatě směřovaly zcela proti standardnímu určování běhu času i proti smyslu § 44 ZDPH jako takového.
23. Konečně první senát našel oporu svého výkladu § 44 ZDPH též v doktríně, když uvedl:

„[36] Komentáře k § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty konstatuje, že stanovení data, před nímž musí pohledávka vzniknout, může být problematické. Dospívá k závěru, že při počítání tohoto časového testu je třeba využít obecných občanskoprávních pravidel počítání času. „Podle nich časový úsek stanovený na měsíce uplyne dnem, který se číslem shoduje se dnem, kdy se tento časový úsek počal odvíjet. Má-li tedy rozhodnutí o úpadku datum např. 6. prosince 2011, bude splňovat předmětnou zákonnou podmínku pohledávka vzniklá 6. června 2011 anebo dříve.“ (Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Praha: Wolters Kluwer, 2010. Dostupný též v systému ASPI). Dle závěrů komentářové literatury tedy není pochyb o tom, že dotčené ustanovení dopadá na pohledávky, které vznikly 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku nebo dříve.“

24. Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci uvádí, že se s argumentací prvního senátu Nejvyššího správního soudu, kterou výše obsáhle citoval, a kterou se hodlá první senát odchýlit od judikatury dosavadní, zcela ztotožňuje a za správný považuje výklad § 44 ZDPH, který v napadeném rozhodnutí vyjádřil. Právní názor uvedený v žalobkyní namítaných rozsudcích krajský soud nesdílí. Je tomu tak právě se zřetelem k tomu, že z hlediska gramatického a teleologického výkladu nelze dospět k jinému názoru než k tomu, že zákonodárce možnost opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení vztáhl pouze na pohledávky staré nejméně šest měsíců před rozhodnutím soudu, což ostatně zákonodárce zcela jednoznačně vyložil v důvodové zprávě k novele upřesňující též konkrétní právní normy.
25. Dosavadní judikaturu nelze prohlásit za konstantní. K týmž závěrům, které nyní precizně shrnul první senát ve věci sp. zn. 1 Afs 29/2018, se přihlásil již Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 21. 7. 2017, č. j. 45 Af 15/2015-34, jakož i Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 7. 2. 2018, č. j. 50 Af 34/2017-25 (oba dostupné na www.nssoud.cz, přičemž o kasačních stížnostech proti nim dosud nebylo rozhodnuto). Pouhé tři rozsudky Nejvyššího správního soudu, z nichž navíc dva vydal též senát, neznamenaají, že tu je ustálená judikatura interpretující ustanovení § 44 odst. 1 ZDPH. Judikatura se vyvíjí a validitu právního názoru vyjádřeného v rozhodnutí o jedné kasační stížnosti lze zpochybnit v kasační stížnosti proti jinému rozsudku. Nejvyšší správní soud svou judikatorní činností ve smyslu § 12 odst. 1 s. ř. s. nepochybně přispívá ke sjednocování judikatury správních soudů. To však neznamená, že správní soudy jsou každým takovým rozhodnutím vázány, jestliže shledají, že s právním názorem nesouhlasí. Tak tomu je i v souzené věci a krajský soud výslovně uvedl, v čem spočívá odlišný názor tohoto soudu na interpretaci konkrétního pojmu obsaženého v právní normě. Krajský soud se proto žalobkyní odkazovanou judikaturou necítí být vázán.
26. Žalobkyní namítaný doktrinální názor, reprezentovaný článkem D. Š. v Bulletinu advokacie se výkladem sporné části § 44 odst. 1 ZDPH nezabývá, proto k argumentaci nemůže nijak přispět.
27. Jelikož dosavadní judikaturu nelze z výše uvedených důvodů označit za konstantní, nelze ani názor soudu označit za judikaturní obrat a zamýšlet se proto důkladně nad otázkou legitimního očekávání žalobkyně. Krajský soud v této souvislosti považuje rovněž za významné, že Úpadce usiloval o retrospektivní působení judikaturních závěrů, neboť se již jednou vyřešenou otázkou, o níž správce daně rozhodl příslušnými platebními výměry, snažil znovuotevřít cestou dodatečných daňových přiznání. Tento přístup považuje zdejší soud za rozporný se závěry konstantní judikatury, jež dovozuje, že jakkoli y mají právní závěry vrcholných soudních instancí dopady do řízení, která ještě skončena nejsou,

nemohou vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny. Například v rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 – 180, Nejvyšší správní soud s odkazem na právní doktrínu vyslovil, že: „[d]ůležitou a související otázkou je problém časové působnosti nově vysloveného právního názoru, tedy zda má nový právní názor vyslovený v novém rozhodnutí účinky retrospektivní nebo prospektivní. Je nepochybné, že v českém systému existuje v zásadě pouze incidentní retrospektiva, tedy aplikace nové soudem utvořené (dotvořené) normy na všechny kauzy aktuálně před soudy probíhající, stejně jako na všechny žaloby podané po dni vynesení nového právního názoru. Incidentní retrospektiva současně vylučuje mimořádné opravné prostředky typu obnovy řízení proti pravomocným rozhodnutím jen z důvodu změny judikatury, a to jak v řízení před obecnými soudy, tak v řízení správním.“

28. Právě výše popsaného postupu se však dle názoru soudu Úpadce nepřipustně dopustil, neboť pouze s odkazem na závěry devátého senátu Nejvyššího správního soudu zareagoval téměř po roce od podání předmětných daňových přiznání a usiloval cestou dodatečného daňového přiznání o znovuposouzení téže věci.
29. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
30. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 26. září 2018

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu