

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **GENETRIX s.r.o.,** se sídlem Jana Palacha 668, Bohumín, zast. Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M., advokátem se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7. 3. 2012, č. j. 8317/11-1301-803479, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 7. 2014, č. j. 22 Af 51/2012 – 41,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 7. 2014, č. j. 22 Af 51/2012 – 41, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále také „odvolací orgán“). Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání a současně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bohumíně (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 8. 2011, č. j. 40662/11/368970801755, kterým byla stěžovatelce vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 ve výši 3 986 604 Kč.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu je oprávnění stěžovatelky provést opravu daně dle § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném k 1. 4. 2011 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[3] Podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty *„[p]látce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátci 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 uvedeného zákona snížit svoji daň na vstupu o částku daně opravenou věřitelem, a to ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z původně přijatého zdanitelného plnění.

[4] V daňovém přiznání za zdaňovací období květen 2011 uplatnila stěžovatelka opravu výše daně u pohledávek za dlužníkem v úpadku, společnosti Sklárny BOHEMIA a.s., (účinky rozhodnutí o úpadku nastaly k 22. 10. 2008), a to u zdanitelných plnění uskutečněných v časovém rozmezí květen až červenec 2008. V řízení před správci daně se vedl spor o „stáří“ pohledávek, u kterých lze opravu daně provést, tj. o výklad zákonem stanoveného šestiměsíčního časového testu.

[5] Dle správce daně nebyla stěžovatelka oprávněna provést opravu výše daně ve vztahu k pohledávkám dlužníka, které vznikly po 22. 4. 2008, neboť oprávnění upravené v § 44 zákona o dani z přidané hodnoty se vztahuje pouze na pohledávky vzniklé šest měsíců před rozhodnutím o úpadku a dříve.

[6] Stěžovatelka odkázala na Směrnici Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), konkrétně čl. 90 odst. 1 a 2, který dává členským státům pouze dvě možnosti, a to oprávnění snížit základ daně procesním způsobem stanoveným členskými státy, nebo naopak snížení základu daně zakázat. Ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je v kolizi s úpravou čl. 90 Směrnice, protože časový test vymezující stáří pohledávek způsobilých k opravě jde nad rámec možností, jaké dává členským státům Směrnice. Jde tudíž o její nesprávnou implementaci do tuzemského práva. V této souvislosti poukázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), a to rozsudek ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 - 63, podle kterého nelze daňový subjekt činit odpovědným za nesprávnou implementaci Směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty. Mimo výše uvedené má za to, že sporné ustanovení je zcela nejednoznačné, neboť umožňuje jak výklad zastávaný stěžovatelkou, tj. vztahuje se na pohledávky, které ke dni rozhodnutí o úpadku dlužníka nejsou starší než šest měsíců, tak výklad zastávaný správcem daně.

[7] Krajský soud vycházel při posouzení věci z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2013, č. j. 47 Af 17/2012 - 43, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 3037/2014, ve kterém soud dospěl k závěru, že oprávnění věřitelů snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku lze uplatnit za splnění dalších zákonem stanovených podmínek pouze u zdanitelných plnění poskytnutých nejdříve ke dni 1. 4. 2011. S ohledem na skutečnost, že stěžovatelka provedla opravu u pohledávek vztahujících se ke zdanitelným plněním uskutečněným v období květen až červenec 2008, nelze jí uplatněné snížení daně aprobovat. Krajský soud žalobu zamítl, žalobními námitkami stěžovatelky se však nezabýval.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu pro nesprávné právní posouzení a namítá také nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Uplatňuje tedy námitky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Namítá, že se krajský soud nezabýval žalobou vznesenými námitkami a žalobu zamítl na základě zcela nové právní argumentace, čímž porušil ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud se s výkladem odvolacího orgánu neztotožnil, avšak sám posoudil věc odlišně. Rozhodnutí krajského soudu je pro stěžovatelku zcela překvapivé, neboť zatímco na úrovni daňového řízení se vedl spor o výklad šestiměsíčního časového testu, soud zamítl žalobu pro nepřípustnou aplikaci § 44 zákona o dani z přidané hodnoty.

[10] Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03, „*jedním z aspektů práva na spravedlivý proces je na jedné straně postulát alespoň minimální míry předvídatelnosti soudního rozhodnutí, na straně druhé požadavek, aby se soud příslušným způsobem vypořádal s námitkami, jež účastník řízení uplatňuje. Jestliže rozhodnutí soudu je pro účastníka řízení s ohledem na dosavadní stav řízení, stav dokazování, existující procesní situaci a především uplatněné právní námitky překvapivé, nelze hovořit o tom, že soud dostál své povinnosti poskytovat jednotlivci soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1 Listiny*. [...] *Takové porušení práva na spravedlivý proces je intenzivnější v případě, kdy je taková překvapivost rozhodnutí podepřena skutečností, že obecný soud uplatní ve věci arbitrární postup namísto toho, aby se s námitkou uplatněnou účastníkem řízení řádně vypořádal. Takové rozhodnutí soudu je nutné považovat za výraz libovůle, který je rovněž v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny a současně podrývá důvěru jednotlivce v právo a právní stát (čl. 1 odst. 1 Ústavy).*“

[11] Stěžovatelka se dovolává ustálené správní praxe a odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013 – 35, ve kterém soud řešil téměř totožnou skutkovou i právní otázku. Písemností ze dne 22. 7. 2011, č. j. 23024/11-3210-010165 vydalo Generální finanční ředitelství metodickou informaci k aplikaci § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, dle které byli plátci – věřitelé oprávněni provést opravu výše daně i u pohledávek, které vznikly ze zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011.

[12] Jak již opakovaně uvedl i Nejvyšší správní soud, touto metodickou informací Generální finanční ředitelství založilo správní praxi, která byla skutečně uplatňována (o čemž mj. svědčí i případ řešený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 69/2012), a která vyvolala u plátců - věřitelů oprávněnou důvěru, že postupem souladným s touto informací se nedopouštějí žádného nezákonného jednání. O ustálené správní praxi svědčí také to, že výše uvedený výklad trval až do 26. 4. 2013, kdy v reakci na závěry Nejvyššího správního soudu byla pod č. j. 20067/13/7001 – 21000 – 010165 vydána nová metodická informace „Dodatek č. 1 k informaci GFŘ č. j. 23024/11 – 3210 – 010165 ze dne 22. 7. 2011 k aplikaci § 44 ZDPH - Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.“

[13] Z obsahu tohoto Dodatku je zřejmé, že nový výklad § 44 zákona o dani z přidané hodnoty odpovídá výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem, kdy opravy daně dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty lze, za splnění dalších zákonem stanovených podmínek, provést pouze u zdanitelných plnění poskytnutých dlužníkovi po 1. 4. 2011.

Dále je zde výslovně uvedeno, že postup podle změněného výkladu bude správce daně vůči věřitelům aplikovat na případy oprav výše daně uplatněné po vydání tohoto Dodatku.

[14] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka opakuje svoji žalobní argumentaci stojící na nesprávné implementaci čl. 90 Směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty a dovolává se přímého účinku tohoto článku. Odkazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 19. 10. 2013, sp. zn. C – 337/13, Almos Agrákülkereskedemelmi Kft, který dle jejího přesvědčení žalobní argumentaci potvrzuje.

[15] V doplnění ke kasační stížnosti ze dne 3. 2. 2015 stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 - 42, ve kterém byl proveden výklad šestiměsíčního testu a z tohoto rozsudku obsáhle cituje. Nejvyšší správní soud v něm dospěl k závěru, že oprávnění věřitelů snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku lze uplatnit za splnění dalších zákonem stanovených podmínek pouze u pohledávek, které vznikly nejvýše 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.

[16] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

[17] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný zcela ztotožnil s argumentací krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

[19] Soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, která se projevuje tím, že řízení nemůže být vedeno bez návrhu (resp. zahajuje se pouze na návrh - srov. § 32 s. ř. s.) a soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumává napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.).

[20] Zmíněná dispoziční zásada je v některých případech prolomena; soudní řád správní výslovně umožňuje v § 76 odst. 2 s. ř. s. i bez návrhu (tj. při absenci příslušného žalobního bodu) konstatovat nicotnost rozhodnutí správního orgánu. Judikatura správních soudů dovodila další případy prolomení dispoziční zásady, a to především nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dále procesní vady uvedené v § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., které brání přezkoumání správního rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

[21] Žádné takové skutečnosti v projednávané věci nenastaly a stěžovatelce je nutno přisvědčit v tom, že tím, že se krajský soud nezabýval žalobou vznesenými námitkami a

žalobu zamítl na základě zcela nové právní argumentace, porušil ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.

[22] Krajský soud totiž po té, co zaujal názor o nesprávném posouzení věci odvolacím orgánem, sám posoudil věc po skutkové a právní stránce jinak než správní orgán. Tímto postupem se dopustil pochybení, neboť žalobu zamítl z jiného právního důvodu (nemožnost aplikace § 44 zákona o dani z přidané hodnoty na opravy výše daně u plnění uskutečněných před 1. 4. 2011), než pro který bylo rozhodnutí odvolacího orgánu podrobeno soudnímu přezkumu (výklad šestiměsíčního časového testu, vymezující pohledávky způsobilé k opravě).

[23] Situace, kdy krajský soud dospěje k odlišné právní argumentaci, než učinil žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a přesto zde není důvod vyhovět žalobě, není neobvyklá. V takových případech je nicméně nutno trvat na možnosti žalobce vyjádřit se k tomuto odlišnému právnímu hodnocení, a to proto, aby nedocházelo k překvapivosti rozhodnutí. Jak k překvapivosti rozhodnutí soudů uvedl Ústavní soud (nález sp. zn. IV. ÚS 544/98, in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 15, str. 75), „*odchýlil-li se odvolací soud nejen od skutkových zjištění, jaká učinil soud prvního stupně na základě bezprostředně před ním provedených důkazů, ale také od právních závěrů z těchto zjištění vycházejících, a sám bez jakéhokoli dokazování, aniž by jakýmkoli způsobem umožnil účastníkovi řízení vyjádřit se k odvolacím soudem nově nastolenému meritu věci, odepřel mu tímto postupem právo na spravedlivý proces podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy a čl. 36 odst. 1 Listiny*.“

[24] V projednávané věci bylo rozhodnutí krajského soudu pro stěžovatelku nepochybně překvapivé, neboť krajský soud rozhodoval ve věci bez jednání a tento zcela nový pohled na věc tedy ani stěžovatelce nemohl sdělit. Pokud za této situace dospěl k závěru o nesprávnosti posouzení věci správním rozhodnutím a sám právně i skutkově „vykročil“ jiným směrem a předejmul stanovisko, jež by v prvém sledu měl zaujmout správní orgán, pak takovým postupem zcela uzavřel cestu stěžovatelce k tomu, aby mohla předložit důkazy či argumentaci, které se z dosavadního pohledu neukazovaly jako relevantní (srov. nález ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/99). Již z tohoto důvodu tedy nemůže rozhodnutí krajského soudu obstát.

[25] Bez ohledu na výše uvedené, se krajský soud zvoleným postupem dopustil také dalšího pochybení. Tím, že krajský soud bez dalšího aplikoval na projednávanou věc závěry uvedené v rozhodnutí Krajského soudu v Praze ve věci sp. zn. 47 Af 17/2012, došlo k porušení legitimního očekávání stěžovatelky v ustálenou správní praxi, a to ve vztahu k vymezení zdanitelných plnění, ze kterých opravované pohledávky vzešly (srov. rozsudek NSS ve věci sp. zn. 9 Afs 66/2013).

[26] V důsledku existujícího a jednoznačného pokynu výkonné moci, vyjádřeného prostřednictvím zveřejněné metodické informace, mohli totiž plátci (věřitelé) legitimně očekávat, že budou-li postupovat v souladu s tímto pokynem, nedojde k žádnému následnému doměření daně, a tudíž k potencionálnímu střetu s ochranou vlastnictví zaručenou čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že metodická informace neřešila výklad šestiměsíčního testu, resp. vymezení

pohledávek způsobilých k opravě, avšak zcela výslovně umožňovala provést opravu výše daně i u pohledávek, které vznikly ze zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011.

[27] Krajský soud v Praze řešil ochranu dlužníka, kterému byla daň doměřena právě v důsledku nezákonné správní praxe. Povinnost snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem byla dlužníku stanovena v souladu s nezákonnou správní praxí zpětně, a právě proti této praxi hledal dlužník ochranu u správních soudů. O jakémkoliv legitimním očekávání založeném touto nezákonnou praxí na straně dlužníka je proto absurdní hovořit.

[28] V nyní projednávané věci se však posuzovala situace opačná. Stěžovatelka (v postavení věřitele) provedla opravu výše daně sama, a to z hlediska vymezení zdanitelných plnění v souladu s výše uvedenou metodickou informací i u pohledávek vzniklých ze zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011. Krajský soud nebyl oprávněn závěry, týkající se zákazu zpětné účinnosti zákona ve vztahu k povinnosti dlužníka vrátit uplatněný odpočet, aplikovat na stěžovatelku v postavení věřitele, tj. na její oprávnění daň z přidané hodnoty na výstupu snížit.

[29] Námitkami napadající nesprávnou implementaci čl. 90 Směrnice se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, neboť nejprve je nutno, aby se touto v žalobě řádně uplatněnou námitkou zabýval krajský soud. Jakkoliv Nejvyšší správní soud již výklad časového testu, který vymezuje pohledávky způsobilé k opravě daně, provedl v rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 170/2014, otázkou implementace čl. 90 Směrnice resp. čl. 90 odst. 2 Směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty se dosud nezabýval.

IV. Závěr

[30] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení krajský soud posoudí zejména žalobní argumentaci stěžovatelky. Pro účely dalšího řízení soud upozorňuje zejména na body 23 až 27 rozsudku Soudního dvora ve věci sp. zn. C – 337/13 Almos Agrákülkereskedemelmi Kft, týkající se výkladu čl. 90 odst. 2 Směrnice, ze kterého vychází § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 5. března 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu