

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Mgr. Daniel Siwy**, insolvenční správce úpadce, společnosti TRAKCE – TOR SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, se sídlem Cieszyn, ul. Pokoju 1, Polská republika, sídlo žalobce Hlavní třída 2, Český Těšín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2016 č. j. 16397/16/5300-22441-701296 a č. j. 16393/16/5300-22441-701296, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 51/2016 - 30,

t a k t o :

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Krajský soud v Ostravě zjistil dne 14. 11. 2012 úpadek dlužníka, společnosti TRAKCE – TOR SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) u tohoto daňového subjektu zahájil dne 30. 4. 2015 daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty, mj. za zdaňovací období březen a září 2013. Podle zjištění správce daně daňový subjekt neprovedl snížení daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku upravenou věřitelem R. S. o 99.026 Kč (původní datum uskutečnění zdanitelného plnění bylo dne 31. 8. 2011) a 33.795 Kč (původní datum uskutečnění zdanitelného plnění bylo dne 13. 9. 2011), a věřitelem TORAMOS, s. r. o., o částku 157.472 Kč (původní datum uskutečnění zdanitelného plnění byl dne 30. 9. 2011). Dále neprovedl snížení daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku 73.548 Kč upravenou věřitelem Stav Moravia spol. s r. o. (původní data uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2011 a 27. 10. 2011).

[2] Správce daně následně dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 6. 2015, č. j. 2240522/15/3201-50521-800719 a č. j. 2241371/15/3201/50521-800719, doměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty za březen 2013 ve výši 290.293 Kč a penále ve výši 58.058 Kč a za září 2013 ve výši 73.548 Kč a penále ve výši 14.709.

[3] Na základě žalobcových odvolání žalovaný dodatečně platební výměry po formální stránce změnil, výši doměřené daně včetně penále ponechal beze změny.

[4] Proti rozhodnutím žalovaného brojil žalobce žalobami u Krajského soudu v Ostravě, který je usnesením ze dne 20. 12. 2013, č. j. 22 Af 51/2016 – 26, spojil ke společnému projednání, a následně obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu projednání. Konstatoval, že mezi účastníky řízení nejsou sporné podmínky, za kterých byli věřitelé oprávněni provést opravu výše daně na výstupu. Spornou otázkou je výklad časového limitu vyplývajícího z § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 – 42 (dále též „*věc Cerepa*“), který se zabýval všemi argumenty, na kterých žalovaný v nyní projednávané věci vystavěl jak napadená rozhodnutí, tak stanovisko k žalobě. Časový limit pro možnost provést opravu daně na výstupu vyplývající z předmětného ustanovení počíná běžet rozhodnutím o úpadku a končí uplynutím šesti měsíců od rozhodnutí o úpadku zpětně. U pohledávek, které do tohoto časového limitu spadají, tedy vznikly v době nula až šest měsíců před rozhodnutím o úpadku, lze provést opravu. Krajský soud neshledal důvody, pro které by se měl od závěrů uvedených v citovaném rozsudku odchýlit.

[5] V souzené věci toto časové období, kdy mohla být provedena oprava daně na výstupu, spadá do rozmezí od 14. 5. 2012 do 13. 11. 2012. Pohledávky, u kterých věřitelé opravu výše daně na výstupu provedli, však vznikly v době předcházející tomuto časovému limitu; postupovali proto v rozporu s § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobci tak nevznikla povinnost podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty snížit daň na vstupu o částky opravené věřiteli. Dodatečné platební výměry jsou nezákonné. Dalšími uplatněnými námitkami se krajský soud nezabýval, neboť pro posouzení věci je rozhodující výklad § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[6] Žalovaný (stěžovatel) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Navrhuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Meritum sporu spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky týkající se výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně pak výkladu podmínky „stárí“ pohledávek, u nichž lze provést opravu dle tohoto ustanovení.

[7] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že ve věci *Cerepa* byly vypořádány všechny argumenty, na kterých byla vystavěna napadená rozhodnutí a stanovisko k žalobě. Stěžovatel již v napadených rozhodnutích předestřel protiargumentaci založenou na gramatickém, historickém, systematickém a teleologickém výkladu. Vycházel též z novelizovaného znění daného ustanovení. V rozsudku je obsažena pouze argumentace ke dvojímu gramatickému výkladu, k teleologickému výkladu v souvislosti s důvodovou zprávou, k jeho účelu a dále je vyvrácen údajně nelogický výklad ohledně stárí pohledávek. Je tedy zcela evidentní, že nelze přijmout názor soudu, že byly vypořádány všechny protiargumenty stěžovatele. Rozsudek je tak na samotné hraně přezkoumatelnosti.

[8] Výklad § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty provedený krajským soudem, který vycházel výhradně z rozsudku *Cerepa*, je nesprávný. Ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je promítnutím čl. 90 a čl. 185 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), které umožnily členským státům, aby do své národní legislativy implementovaly opatření umožňující snížení základu daně a výše daně, pokud nastala situace, že odběratel nezaplatí dodavateli za poskytnuté plnění, ale daň na výstupu již byla odvedena.

[9] Dle stěžovatele se lze předně opřít o gramatický výklad tohoto ustanovení. Slovo „nejpozději“ bylo použito, jak požadují Legislativní pravidla vlády (čl. 40 odst. 3). Při gramatickém výkladu tohoto slova stěžovatel vychází z jeho obvyklého významu v českém jazyce a logického směru plynutí času. Je zřejmé, že oprava je přípustná pouze u pohledávek vzniklých dříve, než nastal okamžik 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku. Pokud by zákonodárce zamýšlel výklad zastávaný krajským soudem, vložil by do předmětného ustanovení slovo „nejdříve“, nikoli „nejpozději“.

[10] Z hlediska systematické metody výkladu stěžovatel poukazuje na význam slova „nejpozději“ v jiných právních předpisech [např. § 189 odst. 3, § 155 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), čl. 56 odst. 7 a 8 Ústavy, § 2529, § 2754 a § 2786 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku]. Zpochybnění jazykového výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty znamená paralelní zpochybnění ostatních zákonných ustanovení obdobného znění s použitým výrazem „nejpozději“. Stěžovatel upozorňuje též na zahraniční normy vytvořené implementací čl. 90 a 185 směrnice 2006/112/ES. Například úprava ve Velké Británii stanoví, že „*debt is more than six months old and less than three years and six months old*“.

[11] Stěžovatel je přesvědčen, že jeho názoru svědčí též závěry vzešlé z výkladu historického a teleologického. Předmětné ustanovení má své počátky v roce 2009, kdy českou ekonomiku stále silně ovlivňovala hospodářská krize, přibývalo společností, které se nacházely v konkurzu a nebyly schopné dostát závazkům vůči věřitelům. Z podnětu Hospodářské komory České republiky proto vznikl návrh, který by do zákona o dani z přidané hodnoty zapracoval možnost dodavatele požadovat vrácení daně odvedené státu, pokud neobdržel za danou transakci platbu od svého obchodního partnera. V návrhu bylo uvedeno, že oprava pohledávek by se měla týkat pouze pohledávek, které vznikly ve lhůtě šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Odůvodnění návrhu přímo konstatuje, že se týká „předinsolvenčních“ pohledávek, které vznikly nejdéle ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu. Podmínku šestiměsíčního období mnohokrát diskutovalo Ministerstvo financí, Generální finanční ředitelství s Hospodářskou komorou a Komorou daňových poradců a shodli se, že za účelem eliminace rizika možnosti zneužití institutu opravy daně v praxi půjde o „starší“ pohledávky, vzniklé více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. To potvrzují též stenoprotokoly z projednávání návrhu v Poslanecké sněmovně.

[12] Návrh měl pomoci subjektům, které jsou v platební neschopnosti z důvodu dlouhodobě nedobytných a nevymahatelných pohledávek vzniklých v rámci obchodních vztahů s partnerem, o jehož ekonomických obtížích nemohly ještě vědět. Šestiměsíční

předinsolvenční lhůta je lhůtou „ochrannou“ před zneužitím této možnosti v případech, kdy se nedobré poměry obchodního partnera již většinou stanou známými. Přijetí opačného výkladu by znamenalo připuštění možnosti opravy právě jen u pohledávek, které vznikly v ochranné lhůtě, čímž by došlo k výraznému omezení okruhu pohledávek, u kterých je oprava možná. Ve lhůtě 6 měsíců před úpadkem je již většinou zahájeno insolvenční řízení a těžko si lze představit, že by běžný plátce vstupoval do obchodních vztahů s plátcem, který je v insolvenci. Uvedený účel ustanovení jasně vyplývá z důvodové zprávy k navrhované novele zákona o dani z přidané hodnoty. S ohledem na smysl a cíl úpravy je nezbytné, aby dopadala na ty pohledávky, o kterých lze tvrdit, že jsou nedobytné. Toto kritérium spíše splňují pohledávky starší 6 měsíců, nežli pohledávky, které vznikly krátce před rozhodnutím o úpadku.

[13] Stěžovatel poukazuje na správní praxi. Správní orgány od zakotvení předmětného ustanovení přistupovaly k jeho výkladu tak, že se jedná o pohledávky starší více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, neboť nebyl důvod se domnívat, že jde o nezákonný výklad. Stěžovatel nesouhlasí s názorem vyjádřeným ve věci *Cerepa*, že šlo o nezákonnou správní praxi. Stěžovatel má zájem na tom, aby legitimní očekávání daňových subjektů založené na této praxi, nebylo narušováno nezákonným výkladem.

[14] Stěžovatel upozorňuje, že jeho argumentaci podporuje rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2017, č. j. 45 Af 15/2015 – 34. Zde krajský soud zohlednil novelu uvedeného ustanovení, která měla toliko zpřesnit dosavadní znění, a výslovně se odchýlil od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu založené na rozsudku *Cerepa*, jejíž závěry označil za překonané.

[15] Žalobce považuje napadený rozsudek za zákonný a věcně správný. Nesouhlasí se závěry obsaženými v odkazovaném rozsudku Krajského soudu v Praze. Pokud je v důvodové zprávě k pozdější „zpracovávající“ novele zákona uvedeno, že nemění legislativní stav, není možné z tohoto tvrzení vycházet při výkladu původního znění zákona. Ve výsledku by to totiž znamenalo, že výklad právního předpisu provádí sám zákonodárce. Žalobce je přesvědčen, že postup správce daně a stěžovatele je neúčelný a nevhodný. I kdyby byl stěžovatelův výklad správný, správce daně i tak nezíská v insolvenčním řízení žádné plnění, protože pohledávky vzniklé opravou daně z přidané hodnoty podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty se v insolvenčním řízení neuspokojují žádným způsobem (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 29 ICdo 98/2015 – 73). Žalobce, správní orgány a soudy se taky zabývají řešením právní otázky zákonnosti vydání dodatečných platebních výměrů, na jejichž základě správce daně stejně nebude inkasovat žádné prostředky.

[16] Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

[17] První senát při předběžném posouzení věci dospěl k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v judikatuře Nejvyššího správního soudu.

[18] Podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty „[p]látcce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcce 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.

[19] Podstata problému, který se pokouší řešit § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, tkví v tom, že věřitel, který je plátcem daně z přidané hodnoty, odvádí daň ze zboží a služeb, které prodal svému dlužníku (daň na výstupu), dříve, než jsou mu dodané zboží nebo služby uhrazeny. Dlužník, který je rovněž plátcem daně z přidané hodnoty, je přitom oprávněn uplatnit (u správce daně) odpočet daně při nákupu (daň na vstupu), bez zřetele k tomu, zda nakoupené zboží a služby věřiteli již uhradil. Situaci vzniklou tím, že dlužník, jehož úpadek byl osvědčen (rozhodnutím o úpadku), již od správce daně získal částku odpovídající uplatněnému odpočtu daně při nákupu, ačkoli věřiteli, který daň z přidané hodnoty odvedl, za zboží či služby nezaplatil, řeší § 44 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že věřitel je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu (což povede k vrácení zaplacené daně věřiteli) a dlužník (jenž je v úpadku) je povinen snížit svou daň na vstupu v rozsahu, v jakém uplatnil odpočet daně, což má vést ke vzniku daňové povinnosti dlužníka zaplatit správci daně rozdíl mezi tím, co dlužník původně obdržel od plátce daně na základě odpočtu daně, a tím, co měl (správně) obdržet podle provedeného snížení daně na vstupu.

[20] V předmětném ustanovení je pak z hlediska nyní souzené věci klíčová pasáž „pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“.

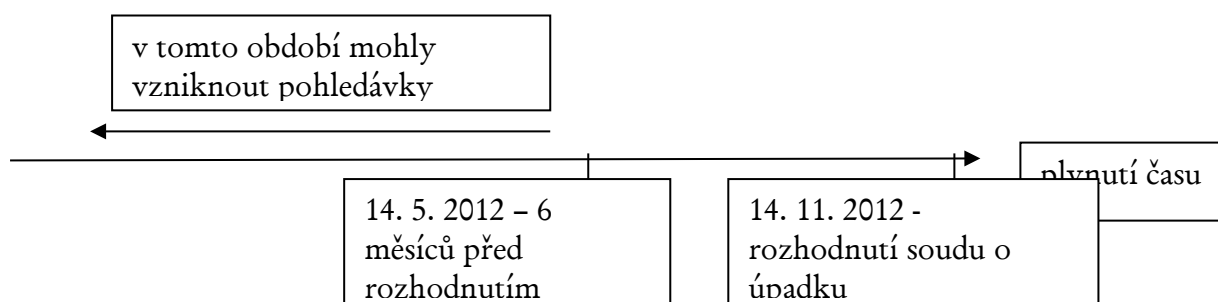
[21] Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu reprezentována rozsudkem ve věci *Cerepa* a na něj navazujícími rozsudky ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 190/2015 – 57, a ze dne 15. 11. 2016, č. j. 6 Afs 117/2016 – 27, vykládá toto ustanovení tak, že dopadá na pohledávky, které vznikly 6 měsíců či méně před rozhodnutím o úpadku. Pokud tedy bylo v nyní souzené věci rozhodnutí o úpadku vydáno dne 14. 11. 2012, je dotčené ustanovení aplikovatelné na všechny pohledávky, které vznikly od 14. 5. 2012 do 13. 11. 2012.

[22] První senát se s výkladem tohoto ustanovení provedeným devátým senátem neztotožňuje, a to z následujících důvodů:

[23] K opačnému (a dle názoru prvního senátu správnému) výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty lze v prvé 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. Schematicky lze shora popsané znázornit takto.



[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*. 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.

[29] Shora uvedené podporuje podle názoru prvního senátu též výklad teleologický a historický.

[30] Ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty (opět ve výše citované podobě) bylo vtěleno do zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. dubna 2011 novelou provedenou 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.

[31] Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona odůvodňuje § 44 zákona o dani z přidané hodnoty 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, článek 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, by lépe odpovídal účelu, pro který byl § 44 zákona o dani z přidané hodnoty do zákona 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 hradit 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 hrozícího 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 nepřímo nastavena maximální časová hranice pro „stáří“ pohledávky, u níž lze uplatnit opravu daně.

[34] Shora uvedené podporuje též znění § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, novelizované s účinností k 29. 7. 2016 zákonem č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, který výraz „nejpozději“ nahradil spojením „v období končícím“. V důvodové zprávě k tomuto zákonu (sněmovní tisk č. 717/0, bod 19) 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.“*

[35] Důvodová zpráva tak zpětně vysvětluje důvody, o kterých důvodová zpráva (sněmovní tisk č. 129/0) k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (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 zákona o dani z přidané hodnoty jako takového.

[36] Názor prvního senátu nachází oporu též v doktríně. 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.

IV. Otázka předložená rozšířenému senátu

[37] S ohledem na shora uvedené se první senát hodlá odchýlit od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, a předkládá proto podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu k rozhodnutí následující otázku:

[38] 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?

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Jana Brothánková, Zdeněk Kühn, Filip Dienstbier, Barbara Pořízková, Aleš Roztočil, Karel Šimka. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 31. července 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu