



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové (soudce zpravodaj) v právní věci žalobce: **CRAVT Koupelny, spol. s r.o.**, IČO: 26090228, sídlem Chýnovská 2994, Tábor, zastoupený JUDr. Marií Martinovou, advokátkou, sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. července 2017 č. j. 29981/17/5300-22442-711492, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. února 2018 č. j. 50 Af 34/2017 - 25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobce podal dne 24. dubna 2015 daňové přiznání na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015, v němž opravil výši daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení, společností REMI HK s. r. o., IČ: 260 04 062, sídlem Vančurovo náměstí 309/11, Hradec Králové (dále též „dlužník“). Úpadek dlužníka byl zjištěn usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. února 2015 č. j. KSHK 42 INS 1322/2015-A-9 a k témuž dni byl na majetek dlužníka prohlášen

konkurs. Pohledávky za dlužníkem vznikly v období od 12. srpna 2014 do 18. prosince 2014.

[2] Na základě výsledků zahájeného postupu k odstranění pochybností Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 16. listopadu 2015 pod č. j. 1980153/15/2212-50524-302565 platební výměr, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 ve výši 808 354 Kč. Správce daně tak učinil s odkazem na § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc, neboť se nejednalo o pohledávky z uskutečněných zdanitelných plnění, které vznikly nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.

[3] Odvolání, v němž se žalobce dovolával aplikace § 44 zákona o dani z přidané hodnoty s odkazem na rozsudek ve věci sp. zn. 9 Afs 170/2014 žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím jako nedůvodné zamítl. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že zákonný termín *nejpozději* obsažený v § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je nutno vykládat z hlediska logického směru plynutí času, tj. od minulosti do budoucnosti, od nejstaršího k nejmladšímu. Dovodil proto, že opravu daně z přidané hodnoty je možné provést pouze u těch pohledávek, které nejpozději vznikly šest měsíců před rozhodnutím o úpadku, tj. u pohledávek vzniklých šest měsíců a více před rozhodnutím o úpadku. Dle žalovaného lze ke shodnému výkladu dospět také za použití historického a teleologického výkladu. Stran objasnění úmyslu zákonodárce je nutno vycházet z důvodové zprávy zákona, z níž je patrné, že zákonodárce byl zavedením institutu opravy daně veden snahou pomoci ekonomickým subjektům, které nemohly o nesolventnosti obchodního partnera vědět, nikoli těm subjektům, které s dlužníkem obchodovaly v době, kdy již hrozilo podání insolvenčního návrhu. Vyloučením šestiměsíčního období před rozhodnutím o prohlášení úpadku se tak zákonodárce pokusil zamezit možným spekulacím s pohledávkami.

[4] V žalobě směřující proti tomuto rozhodnutí žalobce namítal, že se správní orgány dopustily pochybení, pokud žalobci neumožnily provést opravu daně z přidané hodnoty z pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení dle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce měl za to, že časovým obdobím šesti měsíců, v němž nejpozději musejí vzniknout pohledávky způsobilé k opravě, je nutno rozumět časové období předcházející rozhodnutí o úpadku. Z pohledu žalobce tak bylo možno opravu daně provést u pohledávek, které vznikly šest měsíců a méně před rozhodnutím o úpadku. Žalobce připomněl, že tento závěr shodně potvrzuje také judikatura Nejvyššího správního soudu, s níž je rozhodnutí žalovaného v rozporu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. prosince 2014 č. j. 9 Afs 170/2014 - 42, ze dne 11. února 2016 č. j. 9 Afs 190/2015 - 57 a ze dne 15. listopadu 2016 č. j. 6 Afs 117/2016 - 27).

[5] Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl. Při výkladu sporného § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se přiklonil k výkladu žalovaného, dle kterého lze opravu výše daně provést u pohledávek vzniklých nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu a starších. K odkazovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu krajský soud uvedl, že judikatura správních soudů není neměnná, může se vyvíjet, o čemž svědčí také nyní projednávaná věc.

pokračování

Odlišný právní názor ostatně vyslovil již Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 21. července 2017 č. j. 45 Af 15/2015 - 34. Krajský soud proto uzavřel, že v případě žalobcových pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení mladších šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku nebylo možno opravu daně dle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty provést.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost, kterou formálně opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy o nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

[7] K výkladu sporného § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty uvedl, že je-li v zákoně uvedeno, že pohledávka musela vzniknout nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, není z prostého textu tohoto ustanovení skutečně zřejmé, zda se tímto časovým úsekem rozumějí pohledávky vzniklé od blíže neurčeného okamžiku do šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, nebo naopak pouze pohledávky vzniklé v těchto šesti měsících před rozhodnutím o úpadku. O čistě gramatický výklad se dle stěžovatele v daném případě nelze opřít, neboť výklad umožňující opravu daně u všech pohledávek, které byly do insolvenčního řízení přihlášeny, by zcela eliminoval zákonem stanovený šestiměsíční časový test. Z obdobných důvodů nelze aplikovat ani ústavní zásadu *in dubio pro libertate*, která předpokládá existenci nejméně dvou obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu a aplikaci toho z výkladů, který je ve prospěch jednotlivce. V posuzované věci se však dle stěžovatele tato zásada objektivně nemůže uplatnit, neboť každý z výkladů bude současně pro určitou skupinu daňových subjektů výhodný a pro jinou nevýhodný. Jediným záměrem zákonodárce dovoditelným z důvodové zprávy k návrhu původního znění § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tak 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. Důvodová zpráva dle stěžovatele zdůrazňuje, že se jedná o předinsolvenční pohledávky, a výslovně uvádí, že pokud se navrhované opatření osvědčí, může dojít k jeho případnému rozšíření: *„Návrh, kterým se umožní snížit základ daně a daň ve specifických případech, a to ještě za stanovených podmínek, zabrání případnému zneužívání oprav. Plátcí, který měl povinnost přiznat daň z celé částky za poskytnuté plnění (věřitel) a od příjemce neobdržel úplatu a ten se současně dostal do insolvenčního řízení (dlužník), navrhujeme možnost opravit (snížit) již přiznanou daň. Toto řešení bude mít za následek snížení příjmů do státního rozpočtu. Avšak za současné ekonomické situace toto opatření řadě společností pomůže od případného bankrotu. (...) Jedná se o tzv. "předinsolvenční" pohledávky, které vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.“* Shodný záměr prezentovalo ve svém stanovisku i Ministerstvo financí, které k navrhované úpravě uvedlo, že *„na základě intenzivních diskusí se zástupci Hospodářské komory bylo nakonec přistoupeno k zavedení této možnosti do novely zákona pro rok 2011, ale na začátek pouze v omezené míře. Plátce bude mít možnost opravy DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, a to u pohledávek, které vznikly ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Tuto možnost, včetně všech souvisejících povinností, upravuje § 44 novely“.*

[8] Z tohoto pohledu se tedy stěžovateli jevil přijatý výklad žalovaného jako nelogický, neboť opravu výše daně by v takovém případě bylo možno provést nejen u pohledávek, které nebyly uhrazeny z důvodu úpadku, ale také u pohledávek podstatně starších, které vznikly a nebyly zaplacený v době daleko předcházející úpadku dlužníka. Takové pohledávky lze však dle stěžovatele jen stěží označit za předinsolvenční, tj. za pohledávky, jejichž nezaplacení je spojeno s úpadkem dlužníka.

[9] Stěžovatel v této souvislosti poukázal také na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který se danou problematikou v rozhodovací činnosti opakovaně zabýval, a to vždy s jednoznačným závěrem, že časové období šesti měsíců, v němž musejí pohledávky způsobilé k opravě vzniknout, předchází rozhodnutí o úpadku. Z hlediska plynutí času je tak třeba toto období posuzovat do minula ode dne rozhodnutí o úpadku, s nímž zákon zpětné plynutí času spojuje. Citované ustanovení tedy umožňuje provést opravu daně u těch pohledávek, které vznikly nejvýše šest měsíců před rozhodnutím o úpadku (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. prosince 2014 č. j. 9 Afs 170/2014 - 42 ve věci *CEREPA*, ze dne 11. února 2016 č. j. 9 Afs 190/2015 - 57 a ze dne 15. listopadu 2016 č. j. 6 Afs 117/2016 - 27). Stěžovatel se nedomníval, že by v důsledku ojedinělého opačného rozhodnutí Krajského soudu v Praze mohla být zmiňovaná judikatura Nejvyššího správního soudu pokládána za překonanou. Naopak měl za to, že tato rozhodnutí bylo nutno respektovat i v tomto případě, v němž krajský soud posuzoval skutkově i právně analogickou věc. Stěžovatel připomněl, že úlohou Nejvyššího správního soudu - jakožto vrcholné soudní instance - je sjednocování judikatury správních soudů, a proto právní názory vyslovené v jeho rozhodnutích představují dle stěžovatele zásadní vodítko pro správní orgány i instančně podřízené krajské soudy v obdobných věcech (k tomu stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 8 As 21/2008, sp. zn. 5 Afs 60/2010 a sp. zn. 2 Afs 165/2016).

[10] Žalovaný v úvodu svého vyjádření upozornil, že kasační stížnost se opírá výlučně o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s. Z tohoto důvodu navrhl, aby Nejvyšší správní soud ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost jako nepřipustnou odmítl. Pro případ, že by Nejvyšší správní soud neshledal pro takto navržený postup podmínky, vyjádřil se z procesní opatrnosti také k jednotlivým uplatněným námitkám stěžovatele směřujícím k výkladu ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně šestiměsíčního časového testu, resp. podmínky „stáří“ pohledávek, u kterých lze podle tohoto ustanovení zákona provádět opravu daně. V této souvislosti zopakoval své závěry obsažené již v žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání, které Nejvyšší správní soud shrnul výše v odst. [3] odůvodnění tohoto rozsudku, na které na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval návrhem žalovaného na odmítnutí kasační stížnosti dle § 104 odst. 4 s. ř. s., který stěžovatel odůvodňoval tím, že kasační stížnost se opírá toliko o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Tomuto návrhu však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, neboť je zjevné, že námitky obsažené v kasační stížnosti (zpochybňující žalovaným i krajským soudem učiněný výklad § 44 zákona o dani z přidané hodnoty) jsou bez pochybností podřaditelné pod ustanovení § 103 odst. 1 písm.

pokračování

a) s. ř. s., tj. tvrzenou nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[12] Poté, co Nejvyšší správní soud neshledal, že by podaná kasační stížnost byla nepřijatelná, tuto věcně posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[13] V projednávané věci je mezi účastníky řízení veden spor ohledně právní otázky, zda stěžovatel byl oprávněn provést opravu výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, které pod rubrikou *Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení* v odst. 1 v rozhodném znění upravovalo, že *plátce, 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 (dále jen „věřitel“), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky za podmínky v tomto ustanovení dále vyjmenovaných pod písmeny a) až d).* Provede-li věřitel tuto opravu výše daně, je dlužník povinen dle § 44 odst. 5 téhož zákona snížit daň na vstupu o částku daně opravenou věřitelem, a to ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z původně přijatého zdanitelného plnění.

[14] Podstata problému, o jehož řešení znění § 44 zákona o dani z přidané hodnoty usiluje, spočívá v tom, že věřitel, který je plátcem daně z přidané hodnoty, odvádí daň ze zboží a služeb, které prodal svému dlužníkovi (daň na výstupu), dříve, než je mu za dodané zboží nebo služby zaplacen. Na druhé straně dlužník, který je rovněž plátcem daně z přidané hodnoty, je oprávněn u správce daně uplatnit odpočet daně při nákupu (daň na vstupu) bez zřetele k tomu, zda již nakoupené zboží a služby věřiteli uhradil. Situaci vzniklou tím, že dlužník, jehož úpadek byl osvědčen rozhodnutím soudu, již od správce daně získal částku odpovídající uplatněnému odpočtu daně, 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, který 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).

[15] Z hlediska posouzení sporné právní otázky je pak v projednávané věci klíčové, jak vyložit pasáž citovaného ustanovení: *pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.*

[16] Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu, reprezentovaná rozsudkem ze dne 10. prosince 2014 č. j. 9 Afs 170/2014 - 42 a na něj navazujícími rozsudky ze dne 11. února 2016 č. j. 9 Afs 190/2015 - 57 a ze dne 15. listopadu 2016 č. j. 6 Afs 117/2016 - 27, vykládala § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že dopadá na pohledávky, které vznikly 6 měsíců či méně před rozhodnutím o úpadku. Pokud tedy v souzené věci došlo k vydání rozhodnutí o úpadku dlužníka dne 11. února 2015, bylo by dle stěžovatelem odkazované dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu dotčené ustanovení aplikovatelné na všechny pohledávky vzniklé od

11. srpna 2014 do rozhodnutí o úpadku, tedy i na pohledávky stěžovatele za dlužníkem, které v posuzované věci vznikly v období od 12. srpna 2014 do 18. prosince 2014.

[17] Poté, co první senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžné poradě ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 29/2018 k opačnému výkladu ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (a v něm použitého výrazu *nejpozději*) vyjádřenému v dřívější judikatuře Nejvyššího správního soudu, postoupil věc v souladu s ustanovením § 17 odst. 1 s. ř. s. k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, který k řešené sporné právní otázce v usnesení ze dne 16. července 2019 č. j. 1 Afs 29/2018 - 33 vyslovil následující závěry: „*Ustanovení § 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 plní vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky se vztahuje na pohledávky, které vznikly z tohoto plnění v období končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Nevztahuje se naopak na pohledávky vzniklé z tohoto plnění později než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku* (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno soudem).

[18] Vztaženo na nyní projednávanou věc Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud při výkladu ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nepochybil, neboť v něm obsažený sporný pojem *nejpozději* vyložil v souladu se závazným právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Podle tohoto závěru se oprávnění stěžovatele provést opravu výše daně vztahuje na pohledávky, které vznikly v období nejpozději končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a nikoli na pohledávky později vzniklé. V návaznosti na to tedy krajský soud správně dovodil, že u pohledávek stěžovatele za dlužníkem v insolvenčním řízení mladších šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, který byl v tomto případě zjištěn ke dni 11. února 2015, tj. u pohledávek vzniklých v období od 12. srpna 2014 do 18. prosince 2014, nebylo možno z výše uvedených důvodů provést opravu výše daně z přidané hodnoty, jak ji stěžovatel provedl v podaném daňovém přiznání.

[19] Nejvyšší správní soud se poté v intencích závěrů rozšířeného senátu zabýval také otázkou posouzení možných dopadů na právní vztahy účastníků řízení o kasační stížnosti v této konkrétní věci, včetně temporálních účinků změny dosavadní judikatury. To zejména z hlediska vytvoření oprávněné důvěry v právo na základě dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, od níž se rozšířený senát rozhodnutím ve věci sp. zn. 1 Afs 29/2018 odklonil. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v době, kdy stěžovatel dne 24. dubna 2015 podal daňové přiznání na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015, v němž opravil výši daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení, existovalo k dané právní otázce a výkladu sporného ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty toliko jediné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. prosince 2014 č. j. 9 Afs 170/2014 - 42. To zjevně nemohlo ve stěžovateli vyvolat legitimní očekávání a představu o existenci dlouhodobé, jednotné a ustálené právní praxe stran výkladu sporného ustanovení zákona. V okamžiku vydání rozhodnutí žalovaného (dne 3. července 2017) a následně i krajského soudu (dne 7. února 2018) zde sice k rozsudku Nejvyššího správního soudu vydanému ve věci sp. zn. 9 Afs 170/2014 v mezidobí přibyla další rozhodnutí tohoto soudu (viz jejich označení výše), avšak v té době již žalovaný i krajský soud mohly při výkladu sporného ustanovení § 44 odst. 1

pokračování

zákona o dani z přidané hodnoty reflektovat poslední novelizaci provedenou zákonem č. 243/2016 Sb. (v souvislosti s níž zákonodárce osvětlil i důvody a okolnosti právní úpravy předchozí), a tedy z tohoto důvodu pokládat dosavadní judikaturu za překonanou (stejně jako Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 21. července 2017 č. j. 45 Af 15/2015 - 34).

[20] Ve smyslu § 12 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud svou judikatorní činností nepochybně přispívá ke sjednocování judikatury správních soudů. To však neznamená, že správní soudy jsou takovým rozhodnutím vždy vázány, shledají-li, že se s vysloveným právním názorem neztotožňují. Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci, kdy krajský soud v napadeném rozsudku náležitě odůvodnil, proč dospěl k odlišnému právnímu názoru stran výkladu sporného ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (následně potvrzeného rozšířeným senátem) a proč nepokládal opačný výklad obsažený v předchozích rozhodnutích Nejvyššího správního soudu za výklad ustálený, od kterého by se nemohl ve své rozhodovací činnosti odchýlit.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[22] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. srpna 2019

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu