



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Mgr. Zuzana Orbesová**, se sídlem Železniční 469/4, Olomouc, insolvenční správkyň dlužníka JIP – Papírny Větrní, a. s., v konkurzu, zastoupená JUDr. Adamem Rakovským, advokátem se sídlem Václavská 316/12, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 26. 9. 2018, č. j. 65 Af 41/2017 – 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Krajský soud v Českých Budějovicích zjistil dne 6. 6. 2013 úpadek dlužníka, společnosti JIP – Papírny Větrní a. s. (dále jen „daňový subjekt“), a následně na něj dne 17. 10. 2013 prohlásil konkurz; dne 23. 1. 2017 byla do funkce jeho insolvenční správkyň jmenována žalobkyně.

[2] Ve dnech 27. 12. 2013 a 24. 2. 2014 podal daňový subjekt daňová přiznání k DPH za zdaňovací období listopadu 2013 a ledna 2014. Specializovaný finanční úřad, územní pracoviště v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“), zahájil k daňovému přiznání za listopad 2013 postup k odstranění pochybností a ke zdaňovacímu období ledna 2014 daňovou kontrolu, neboť daňový subjekt do uvedených daňových přiznání nezahrnul daňové doklady o provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ve smyslu § 46 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákona o DPH“), vystavené jeho věřiteli. Po ukončení postupu k odstranění pochybností, resp. daňové kontroly vydal správce daně platební výměr, resp. dodatečný platební výměr, kterými snížil daňovému subjektu v uvedených zdaňovacích obdobích DPH na vstupu o částky opravené jeho věřiteli.

[3] Ve dnech 24. 7. 2014, 22. 8. 2014 a 23. 2. 2015 podal daňový subjekt daňová přiznání k DPH za zdaňovací období června 2014, července 2014 a ledna 2015, do nichž již daňové doklady o provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 46 zákona o dani z přidané hodnoty vystavené jeho věřiteli zahrnul.

[4] Následně dne 2. 12. 2015 podal daňový subjekt dodatečná daňová přiznání k DPH za uvedená zdaňovací období. V nich uplatnil DPH na vstupu ve výši odpovídající částkám opraveným jeho věřiteli, o které dříve snížil, či mu byla správcem daně snížena DPH na vstupu. Dodatečná daňová přiznání odůvodnil tím, že opravy výše daně provedené jeho věřiteli nesplňovaly podmínky § 44 odst. 1 zákona o DPH, neboť nevznikly ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím o jeho úpadku. Z toho daňový subjekt dovodil, že nebyl povinen snížit daň na vstupu dle § 44 odst. 5 zákona o DPH.

[5] V reakci na podaná dodatečná daňová přiznání zahájil správce daně další postupy k odstranění pochybností, na jejichž základě dospěl k závěru, že opravy byly věřiteli daňového subjektu provedeny v souladu s § 44 odst. 1 zákona o DPH, daňový subjekt tedy byl povinen snížit svou daň na vstupu o částky opravené jeho věřiteli a nebyl oprávněn tato snížení daně na vstupu „vzít zpět“ podáním dodatečných daňových přiznání. Správce daně proto vydal dodatečné platební výměry ze dne 17. 5. 2016, 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 zdaňovací období doměřil daňovému subjektu DPH ve výši 0 Kč.

[6] Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal daňový subjekt odvolání, v nichž argumentoval výkladem § 44 odst. 1 zákona o DPH, který přijal Nejvyšší správní soud v rozsudcích 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 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Žalovaný odvolání rozhodnutím ze dne 28. 4. 2017, č. j. 18596/17/5300-21442-711315, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[7] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou však Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 26. 9. 2018, č. j. 65 Af 41/2017 – 36, zamítl jako nedůvodnou. Krajský soud konstatoval, že se správní soudy výkladem § 44 odst. 1 zákona o DPH již opakovaně zabývaly, judikatura však nebyla nijak početná a už vůbec ne konstantní. Uvedený závěr krajský soud podpořil odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 29/2018 – 26, kterým první senát Nejvyššího správního soudu v úmyslu odchýlit se od dosavadní judikatury postoupil rozšířenému senátu téhož soudu jím posuzovanou věc s otázkou: *„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*

pokračování

měsíců a méně před rozhodnutím soudu?“ Krajský soud se ztotožnil s názorem prvního senátu Nejvyššího správního soudu předestřeným v citovaném usnesení a dodal, že pouhé tři rozsudky Nejvyššího správního soudu, z nichž navíc dva vydal též senát, nepředstavují ustálenou judikaturu interpretující vykládané ustanovení, kterou by byl krajský soud vázán.

[8] Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal dosavadní judikaturu konstantní, dospěl dále k závěru, že se v posuzovaném případě nejedná o judikaturní obrat, a proto důkladněji neposuzoval otázku legitimního očekávání žalobkyně. Krajský soud rovněž podotkl, že daňový subjekt usiloval o retrospektivní působení judikaturních závěrů, neboť se již jednou vyřešenou otázkou, o níž správce daně rozhodl příslušnými platebními výměry, snažil znovu otevřít cestou dodatečných daňových přiznání; takový postup shledal krajský soud rozporným se závěry konstantní judikatury, podle níž, ač 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.

II.

Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[9] Žalobkyně (stěžovatelka) 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 DPH, konkrétně otázky, u kterých pohledávek lze na základě uvedeného ustanovení provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky.

[10] Stěžovatelka trvá na správnosti výkladu uvedeného ustanovení, který předestřela v žalobě - 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. Argumentuje přitom odkazy na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 – 42, 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, a dodává, že nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož se nejedná o konstantní judikaturu. Stěžovatelka má naopak za to, že se krajský soud měl s ohledem na § 12 s. ř. s. řídit citovanou judikaturou. Podotýká, že se krajský soud přiklonil k výkladu zastávanému žalovaným, který neodkazoval na více rozhodnutí než stěžovatelka, v některých případech se přitom navíc jednalo o rozsudky krajských soudů, nikoliv Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka rovněž upozorňuje, že zatímco ona odkazovala na judikaturu vztahující se ke znění zákona o DPH rozhodnému pro nyní posuzovanou věc, žalovaný dokládal rozhodnutí vztahující se až k období po novelizaci uvedeného zákona, jeho argumentace je tedy ve vztahu k posuzované věci nepřijatelná.

[11] Rovněž odkaz na důvodovou zprávu k zákonu č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, jímž bylo v § 44 odst. 1 zákona o DPH s účinností od 29. 7. 2016, slovo „*nejpozději*“ nahrazeno formulací „*v období končícím*“ má stěžovatelka za irelevantní. Právní předchůdci stěžovatelky postupovali při podání dodatečných daňových přiznání v dobré víře, neboť v době jejich podání v

důvodové zprávě nebylo žádné upřesnění určení rozhodného období, které je předmětem tohoto sporu.

[12] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Nesouhlasí s výkladem § 44 odst. 1 zákona o DPH zastávaným stěžovatelkou, přičemž argumentuje gramatickým výkladem, který odráží logický směr plynutí času, a teleologickým výkladem, při němž odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jímž bylo vykládané ustanovení do zákona včleněno, a na zmiňovanou důvodovou zprávu k zákonu č. 243/2016 Sb. Žalovaný dodal, že odkaz na důvodovou zprávu k zákonu č. 243/2016 Sb. je pro posuzovanou věc relevantní, neboť v jejím textu zákonodárce uvedl, že tato novela nepředstavuje věcný posun regulované problematiky, ale pouze vyjasnění stávající právní úpravy. V otázce odchýlení se od právního názoru Nejvyššího správního soudu žalovaný odkázal na závěry krajského soudu, s nimiž se ztotožnil.

[13] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou, v níž nejprve shrnula obsah citovaného usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2018, č. j. 1 Afs 29/2018 – 26, a jemu předcházející judikatury, a následně uvedla, že jazykovým výkladem § 44 odst. 1 zákona o DPH lze dospět ke dvěma různým interpretacím. Je tedy třeba použít výkladu teleologického, přičemž stěžovatelka má za to, že při něm nelze vycházet z důvodové zprávy k zákonu č. 243/2016 Sb., neboť takový přístup by v podstatě připouštěl retroaktivní působení právní normy. Stěžovatelka naopak odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 47/2011 Sb. a dodává, že napadeným rozsudkem došlo k porušení principu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[15] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu 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 není důvodná.

[16] V řízení před krajským soudem byl jedinou spornou otázkou výklad § 44 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 28.7.2016, podle něhož plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, doposud nezanikla (dále jen „věřitel“), byl oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že byly naplněny další zákonem specifikované podmínky. Pokud věřitel opravu výše daně provedl, byl dlužník povinen dle

pokračování

§ 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.

[17] Stěžovatelka má za správný výklad uvedeného ustanovení podaný Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 – 42, podle něhož lze opravy výše daně na výstupu dle § 44 odst. 1 zákona o DPH provádět toliko u pohledávek vzniklých v časovém období od účinnosti rozhodnutí o úpadku do 6 měsíců zpětně, žalovaný naproti tomu zastává výklad reprezentovaný usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 29/2018 – 26, podle něhož se uvedené ustanovení vztahuje na pohledávky, které vznikly v období končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.

[18] Výklad § 44 odst. 1 zákona o DPH vyjasnil v průběhu řízení o kasační stížnosti rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018 – 33, publ. pod č. 3922/2019 Sb. NSS, v němž se rozšířený senát přiklonil k výkladu zastávanému prvním senátem Nejvyššího správního soudu: „*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 doplněno soudem)

[19] Vzhledem k uvedenému nelze než uzavřít, že výklad uplatněný žalovaným a krajským soudem se ukázal být správným.

[20] Pokud jde o vázanost žalovaného, respektive krajského soudu, judikaturou Nejvyššího správního soudu, je třeba uvést, že ač je pravidlem, že orgány veřejné správy a krajské soudy se musí v obecné rovině držet ustálené judikatury, neznamená to, že jakákoliv polemika s touto judikaturou je jednou provždy vyloučena. V tomto smyslu nelze směřovat „přísnou“ (kasační) závaznost soudních rozhodnutí pro další řízení v téže věci na straně jedné a obecné normativní působení judikatury na straně druhé. Správní orgán či krajský soud nesmí judikaturní závěry ignorovat, může se však v jiné věci proti nim (byť spíše výjimečně) vymezit, má-li z přesvědčivých důvodů za to, že jsou nesprávné, jak tomu bylo i v nyní posuzované věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 10 Afs 192/2018 – 27). Ač tedy krajský soud rozhodl v rozporu s tehdejší většinou judikaturou Nejvyššího správního soudu, jeho názor se ve světle citovaného pozdějšího usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ukázal jako správný.

[21] Nejvyšší správní soud však musel zvážit též další otázku. Jak totiž poznamenal rozšířený senát v bodě 58 citovaného usnesení, výklad § 44 odst. 1 zákona o DPH „*může být při řešení konkrétního případu pouhým vstupním krokem, jenž musí být následován dalšími úvahami zohledňujícími konkrétní povahu dotčených právních vztahů, konkrétně toho, že jde o soustavu vztahů mezi státem a „věřitelem“ na straně jedné a k tomu komplementárních vztahů*

mezi státem a „dlužníkem“ na straně druhé“. Soudy v jednotlivých věcech proto musí zvážit, zda je v daném případě třeba řešit temporální účinky změny judikatury Nejvyššího správního soudu „zejména z hledisek vytvoření oprávněné důvěry v právo na základě stávající jednotné a dlouhodobě praktikované judikatury tohoto soudu, od níž se rozšířený senát nyní odklonil“.

[22] K uvedené otázce se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil v již zmiňovaném rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 10 Afs 192/2018 – 27, v němž především s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, zdůraznil, že se na soudní rozhodování z povahy věci neuplatňuje obecný zákaz retroaktivity. Pro intertemporální dopady změny judikatury proto neplatí žádná rigidní pravidla, jako je tomu u změny právních předpisů; při posuzování aplikace nového právního názoru na starší věci je třeba primárně zohlednit princip důvěry v právo: „Existence dvou rozhodnutí NSS v okamžiku podání daňového přiznání zakládá jistou míru legitimního očekávání žalobkyně. Nejdůležitější pro posouzení míry legitimního očekávání je však to, že daňová správa tento judikát nikdy neakceptovala jako správný, od počátku proti němu brojila a vedla argumentaci, která se nakonec ukázala jako správná. Záhy po vydání rozsudku CEREPA byla publikována silná doktrinální kritika tohoto judikátu (srov. např. HOLINKOVÁ, L. Posouzení stáří pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení pro účely opravy výše daně na výstupu, kritický pohled na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Daně a právo v praxi č. 3/2016, s. 23; dále viz příklady podané v usnesení rozšířeného senátu 1 Afs 29/2018, Siwy, bod 54). Pochybnosti ohledně správnosti výkladu § 44 odst. 1 zákona o DPH posléze zohlednily též krajské soudy, které se začaly přiklánět ke (správnému) závěru daňové správy, srov. např. rozsudek KS v Praze ze dne 21. 7. 2017, čj. 45 Af 15/2015-34, nebo rozsudek KS v Českých Budějovicích ze dne 7. 2. 2018, čj. 50 Af 34/2017-25. Důvěře v dlouhodobý „život“ právního názoru vysloveného v judikátu CEREPA jistě nepřidalo ani to, že nebyl publikován ve Sbírce NSS.“

[23] Dále Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku konstatoval, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí v uvedené věci poctivě vypořádal s odkazy stěžovatele v uvedeném případě na tehdejší judikaturu a rozvedl konkurující argumentaci. Finanční orgány přitom ve svých rozhodnutích tuto oponentní argumentaci uplatňovaly konzistentně, jejich postup tak nelze považovat za svévolný. Následně Nejvyšší správní soud s ohledem na uvedené okolnosti uzavřel: „Je evidentní, že žalobkyni nemohlo vzniknout legitimní očekávání ani představa o existenci dlouhodobé, jednotné a ustálené právní praxe stran výkladu sporného ustanovení zákona. V okamžiku vydání rozhodnutí stěžovatele a následně i krajského soudu zde sice bylo několik rozsudků NSS. Ve stejné době však již bylo možno při výkladu sporného § 44 odst. 1 zákona o DPH reflektovat velmi výrazné pochybnosti ohledně správnosti výkladu zaujatého v kauze CEREPA, ať již ze strany samotné daňové správy, doktrinální (viz shora), nebo též vyslovené v souvislosti s novelizací zákona o DPH provedenou zákonem č. 243/2016 Sb. – srov. důvodovou zprávu ze dne 13. 1. 2016 k vládnímu návrhu tohoto zákona, tisk PS PČR č. 717/0, dle níž cílem úpravy znění § 44 odst. 1 zákona o DPH (které popřelo judikát CEREPA) není jakýkoli věcný posun této problematiky. Cílem vždy bylo umožnit daňovým subjektům opravovat pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení u pohledávek starších více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Tato úprava byla činěna ve prospěch věřitele. Při stanovení stáří pohledávek v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a mladších může docházet ke spekulativnímu vzniku pohledávek,

pokračování

[...] (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.).“ Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku rovněž upozornil, že „[k] podobným závěrům, jen v nepatrně jiné skutkové situaci, již záhy po vydání usnesení rozšířeného senátu Siwy došel NSS v rozsudku ze dne 22. 8. 2019, čj. 6 Afs 81/2018-37, CRAVT Koupelny, body 19 a 20“.

[24] V naposled zmiňovaném rozsudku ze dne 22. 8. 2019, č. j. 6 Afs 81/2018 – 37, se Nejvyšší správní soud k otázce časové působnosti usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018 – 33, vyjádřil následovně: *„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 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).“*

[25] Vzhledem k citovaným rozsudkům dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že ani v tomto případě nemohlo daňovému subjektu vzniknout legitimní očekávání ohledně výkladu sporného ustanovení. Očekávání daňového subjektu mohlo vycházet toliko z jediného rozsudku Nejvyššího správního soudu (ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 – 42), neboť další rozsudky, na něž odkazoval v průběhu následujících řízení on sám či jeho insolvenční správci, byly vydány až po podání dodatečných daňových přiznání. Postoj finančních orgánů k této otázce musel být navíc daňovému subjektu znám již z postupu, kterým reagovaly na jeho prvotní řádná daňová přiznání. V pozdějších fázích řízení pak byla důvěra daňového subjektu, resp. stěžovatelky, v neměnnost judikatury podporující jejich právní názor ještě více oslabena okolnostmi podrobně popsány v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 10 Afs 192/2018 – 27.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[27] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však

v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. května 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu