



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobkyně: **JUDr. Danuše Polláková Staňková**
sídlem Jindřišská 1441, 530 02 Pardubice
insolvenční správkyň společnosti LIMISTAV s. r. o., IČO: 266 91 540
sídlem Šafaříkova 277/III, 293 01 Mladá Boleslav

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2017, č. j. 14867/17/5300-22442-707666,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu vyměřovacího řízení

1. Společnost LIMISTAV s. r. o. (dále jen „daňový subjekt“) je od 27. 11. 2014 v úpadku řešeném konkursem. Jako insolvenční správkyň daňového subjektu byla ustanovena žalobkyně. Jedním z věřitelů daňového subjektu byla společnost ZAPA beton a. s. (dále též

„ZAPA“), která předložila opravné vyúčtování ze dne 14. 9. 2015 označené čísly 915000011 až 915000201, jež se týkala zdanitelného plnění poskytnutého daňovému subjektu v období od 2. 7. 2013 do 12. 2. 2014. Žalobkyně dopisem ze dne 2. 10. 2015 oznámila společnosti ZAPA, že předmětné opravné daňové doklady do účetnictví daňového subjektu zařadit nemůže, neboť nebyly vystaveny oprávněně.

2. Dne 26. 10. 2015 podala žalobkyně za daňový subjekt daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2015 s daňovou povinností ve výši 87 645 Kč, vyplývající z prodejů věcí z majetkové podstaty dlužníka uskutečněných dne 8. 9. 2015. Výzvou Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 12. 2015 byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností o správnosti a úplnosti tvrzení daňového subjektu, protože za zdaňovací období září 2015 na základě opravných daňových dokladů daňový subjekt nesnížil svoji daň na vstupu ve smyslu § 44 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 344/2013 Sb. (dále též „zákon o DPH“). Žalobkyně byla vyzvána k prokázání toho, kdy a jakým způsobem byla uvedená povinnost splněna, na což žalobkyně reagovala vyjádřením ze dne 28. 12. 2015, v němž sdělila, že opravné doklady považuje za neoprávněné, a proto je do daňového přiznání nezařadila a informovala o tom společnost ZAPA i správce daně.
3. Sdělením o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností a připojeným úředním záznamem ze dne 29. 1. 2016 byla žalobkyně informována o tom, že opravné daňové doklady byly vyhotoveny v souladu s ustanovením § 44 zákona o DPH a daňové přiznání proto bude upraveno tak, že vlastní daň bude činit namísto 87 645 Kč částku 1 436 493 Kč a budou provedeny s tím související úpravy. Součástí sdělení bylo poučení o možnosti podat do 15 dnů ode dne seznámení s výsledkem postupu návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Takový návrh však ve stanovené lhůtě podán nebyl.
4. Platebním výměrem Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 2. 2016, č. j. 614779/16/2115-50522-202744 (dále jen „platební výměr“), byla daňovému subjektu za zdaňovací období říjen 2015 vyměřena vlastní daň ve výši 1 436 493 Kč a zároveň mu byla uložena povinnost uhradit ve stanovené lhůtě částku výši 1 348 848 Kč odpovídající rozdílu mezi vyměřenou a tvrzenou daní.
5. Proti tomuto výměru podala žalobkyně odvolání, v němž argumentovala nesprávným výkladem § 44 zákona o DPH, odkázala přitom na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/20147 - 42 (dále jen „rozsudek ve věci *Cerepa*“), podle něhož je třeba časový úsek v předmětném ustanovení vykládat jako úsek šesti měsíců předcházejících rozhodnutí o úpadku.
6. Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 3. 2017, č. j. 14867/17/5300-22442-707666 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil údaje o základu daně uvedené na řádce 40 výroku platebního výměru, v ostatním ponechal výrok beze změny a potvrdil závěry správce daně. V odůvodnění uvedl, že argumentace žalobkyně odporuje záměru zákonodárce, jímž byla pomoc ekonomickým subjektům, které jsou v platební neschopnosti z důvodu dlouhodobě nedobytných a nevymahatelných pohledávek vzniklých v důsledku obchodních vztahů s nesolventním partnerem, o jehož špatné ekonomické situaci ještě nemohly vědět. Dle žalovaného není účelem předmětného ustanovení pomáhat subjektům, které obchodovaly s partnerem, u něhož hrozil úpadek nebo dokonce již byl podán insolvenční návrh, neboť subjekt obchodující s předluženou společností by nejednal s péčí řádného

hospodáře. Žalovaný tedy vycházel z úvahy, že vyloučením šestiměsíčního období před rozhodnutím o úpadku se zákonodárce snažil předejít možným spekulacím s pohledávkami v důsledku očekávaného prohlášení úpadku, a proto je možnost opravy pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení časově omezena podle § 44 odst. 3 zákona o DPH, podle něhož nelze opravu provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Jakmile tedy společnost ZAPA provedla opravu daně, byl daňový subjekt povinen snížit svoji daň na vstupu. Žalobkyní zmiňovanou judikaturu žalovaný neshledal za argumentačně přesvědčivou.

II. Dosavadní průběh soudního řízení

7. Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) ke Krajskému soudu v Praze (zdejší soud). Jádrem její žalobní argumentace bylo, že období šesti měsíců uvedené v § 44 odst. 1 zákona o DPH se vztahuje na pohledávky, které vznikly v období šesti měsíců před rozhodnutím insolvenčního soudu o úpadku. Naproti tomu žalovaný zastával názor, že období šesti měsíců uvedené v § 44 odst. 1 zákona o DPH se vztahuje na pohledávky, které vznikly v období, jehož posledním dnem je den předcházející prvnímu dni šestého měsíce před rozhodnutím o úpadku.
8. O žalobě rozhodl zdejší soud rozsudkem ze dne 28. 2. 2020, č. j. 46 Af 16/2017 - 20 (dále jen „první rozsudek“), jímž žalobu zamítl. Soud se v prvním rozsudku zaměřil na výklad § 44 odst. 1 zákona o DPH dle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018 - 33 (dále jen „usnesení ve věci *Siwy*“), v němž byl vysloven závěr, že *„[u]stanovení § 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 plnění 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 měsíci před rozhodnutím soudu o úpadku. Nevztahuje se naopak na pohledávky vzniklé z tohoto plnění později než 6 měsíci před rozhodnutím soudu o úpadku.“* Citované usnesení ve věci *Siwy* představovalo ze strany rozšířeného senátu NSS odklon od dosavadní judikatury reprezentované rozsudkem ve věci *Cerepa*, jímž argumentovala žalobkyně. Tento výkladový odklon zdejší soud převzal do prvního rozsudku, v jehož odůvodnění zdůraznil zejména argumentaci rozšířeného senátu, že smyslem § 44 odst. 1 zákona o DPH bylo poskytnout daňové ulehčení těm subjektům, které mají nesplněné pohledávky vůči daňovým subjektům nacházejícím se v úpadku, avšak v době vzniku těchto pohledávek nemohly nepříznivou ekonomickou situaci těchto subjektů objektivně předpokládat. Na základě toho zdejší soud dovodil, že společnost ZAPA byla oprávněna provést odpočet výše daně z přidané hodnoty u pohledávek vzniklých nejpozději dne 26. 5. 2014. Opravné daňové doklady, které ZAPA zaslala žalobkyni, se týkaly pohledávek s původním datem uskutečnění zdanitelného plnění v období od 2. 7. 2013 do 12. 2. 2014. Žalobkyně proto byla povinna jako insolvenční správce daňového subjektu o jejich výši snížit daň na vstupu. Z uvedených důvodů soud žalobu zamítl.
9. Proti prvnímu rozsudku podala žalobkyně kasační stížnost. Její argumentace byla založena především na tom, že k podání daňového přiznání došlo poté, co NSS vydal rozsudek ve věci *Cerepa*, v němž připustil nejasnost výkladu § 44 odst. 1 zákona o DPH, avšak odmítl

výklad zastávaný orgány finanční správy. Žalobkyně proto závěry rozsudku ve věci *Cerepa* respektovala, neboť měla za to, že jí došlo ke sjednocení rozdílných právních názorů, a proto s důvěrou v závěry zmiňovaného rozsudku podala daňové přiznání. Výklad zaujatý v rozsudku ve věci *Cerepa* přitom nebyl ojedinělý, neboť byl následován i v jiných rozsudcích správních soudů. K odklonu od výkladu zaujatého v rozsudku ve věci *Cerepa* došlo až na základě usnesení ve věci *Siwy*, které však rozšířený senát NSS vydal až dva roky po podání žaloby a až čtyři roky po podání daňového přiznání. Žalobkyně proto s poukazem na princip právní jistoty namítala, že zdejší soud v prvním rozsudku zcela pominul otázku jejího legitimního očekávání, přičemž měla za to, že v jejím případě mělo být postupováno podle výkladu zastávaného v době podání daňového přiznání.

10. NSS rozsudkem ze dne 1. 2. 2022, č. j. 7 Afs 84/2020 - 26 (dále jen „zrušovací rozsudek“), kasační stížnosti žalobkyně vyhověl, první rozsudek zrušil a vrátil věc zdejšímu soudu k dalšímu řízení. NSS přisvědčil žalobkyni, že zdejší soud v prvním rozsudku pominul vypořádat otázku jejího legitimního očekávání, tedy neposoudil věc z hlediska vytvoření oprávněné důvěry žalobkyně v právo na základě dosavadní judikatury, k jejímuž odklonu došlo až na základě usnesení ve věci *Siwy*. V této souvislosti NSS zdejšímu soudu vytkl, že na žalobkyni automaticky vztáhl výklad, jenž představoval odklon od judikatury, podle níž žalobkyně postupovala. Zdůraznil část odůvodnění usnesení ve věci *Siwy*, ve které rozšířený senát apeloval na to, že i navzdory přijatému výkladu je třeba při rozhodování ve věci samé uvážít, zda v konkrétním případě je třeba řešit temporální účinky změny judikatury zejména z hlediska oprávněné důvěry v právo na základě stávající judikatury. V závěru odůvodnění zrušovacího rozsudku NSS připomněl, že po vydání usnesení ve věci *Siwy* došlo k dalšímu judikatornímu vývoji, když Krajský soud v Brně předložil Soudnímu dvoru Evropské unie (dále též „SDEU“) předběžnou otázku, zda není česká právní úprava v rozporu se smyslem čl. 90 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, přičemž řízení o předběžné otázce bylo zakončeno rozsudkem SDEU dne 11. 11. 2021, C-398/20 *ELVOSPOL* (dále jen „rozsudek SDEU ve věci *Elvospol*“), v němž byl vysloven závěr, že stanoví-li vnitrostátní úprava pro možnost opravy výše DPH podmínku, která vyžaduje, aby zčásti nebo zcela nesplacená pohledávka nevznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti, a která současně neumožňuje vyloučit, že by se tato pohledávka mohla stát ve finále nevymahatelnou, je v rozporu s čl. 90 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). S odkazem na klíčovou část rozsudku SDEU ve věci *Elvospol* tedy NSS ve zrušovacím rozsudku vyslovil, že je „nezbytné, aby krajský soud po vrácení věci k dalšímu řízení s ohledem na obsah žalobních námitek nejprve uvážil, zda vůbec může být sporná časová podmínka na případ stěžovatelky aplikována.“
11. Po vydání zrušovacího rozsudku NSS a vrácení věci zdejšímu soudu strany setrvaly na svých procesních stanoviscích (resp. se nijak nevyjádřily k výzvě soudu ohledně případné změny procesního postojení) a vyslovily souhlas s rozhodnutím bez nařízení jednání.

III. Posouzení věci soudem

12. Soud je v této věci vázán právním názorem vysloveným ve zrušovacím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), v němž NSS zdejšímu soudu uložil, aby nejprve uvážil, zda vzhledem k závěrům rozsudku SDEU ve věci *Elvospol* je na případ stěžovatelky vůbec aplikovatelná

sporná časová podmínka dle § 44 odst. 1 zákona o DPH, a pak se případně zabýval otázkou temporálních účinků judikatury.

13. V rozsudku SDEU ve věci *Elvospol* byly vysloveny tyto nosné závěry: „*O obecné podmínce, podle níž lze opravu základu DPH provést, pouze pokud nesplacené pohledávky nevznikly v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti, se však nelze domnívat, chybí-li jakýkoli objektivní poznatek o kontextu těchto pohledávek, že má za cíl bojovat proti nejistotě spojené s vymáháním těchto pohledávek. Tato podmínka totiž nijak nesouvisí se způsobem, jakým bude s předmětnými pohledávkami v rámci insolvenčního řízení skutečně naloženo, protože nebere v úvahu možnost, že některé pohledávky budou po skončení tohoto řízení případně vymoženy. Taková podmínka má naopak za následek, že zcela vylučuje jakékoli snížení základu DPH v případě nesplacených pohledávek vzniklých v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dotyčné dlužnické společnosti, i když se tyto pohledávky stanou na konci insolvenčního řízení s konečnou platností nevymahatelnými, přičemž takové automatické upírání práva na snížení základu daně odporuje zásadě neutrality DPH, neboť by základ daně nebyl tvořen protiplněním skutečně obdrženým věřitelem povinným k dani, který by tak musel nést daňovou zátěž namísto spotřebitele. Ze všech těchto důvodů nelze takové vnitrostátní ustanovení, o jaké jde ve věci v původním řízení, považovat za provedení možnosti stanovené v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH“ (zvýraznění doplněno zdejším soudem). SDEU tedy objasnil, že článek 90 směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení, které pro opravu výše DPH stanoví podmínku, že zčásti nebo zcela nesplacená pohledávka nevznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti, a tato podmínka přitom neumožňuje vyloučit, že by se tato pohledávka mohla nakonec stát s konečnou platností nevymahatelnou. Tento závěr následně akcentoval i Krajský soud v Brně coby předkladatel předběžné otázky, který ve svém rozsudku ze dne 13. 1. 2022, č. j. 62 Af 62/2018 - 182, konstatoval, že „[d]ospěl-li tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí k závěru, že žalobce nebyl oprávněn provést opravu výše daně pouze z toho důvodu, že byla uplatněna z pohledávky, která nesplňovala časovou podmínku spočívající v tom, že nevznikla v období více než šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, tedy aplikoval pravidlo obsažené v § 44 odst. 1 ZDPH, nelze takový závěr pro rozpor s právě uvedeným právním názorem Soudního dvora Evropské unie, podle něhož je dané pravidlo v rozporu se zásadou neutrality DPH a jeho stanovení nelze ospravedlnit ani čl. 90 odst. 2 Směrnice, akceptovat. Uvedená časová podmínka je v intencích rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 11. 2021, *ELVOSPOL*, C-398/20, rozporná s právem Evropské unie.“*
14. Citovaný závěr předkládajícího soudu ohledně aplikovatelnosti § 44 odst. 1 zákona o DPH plně sdílí i zdejší soud, který rovněž považuje časovou podmínku zakotvenou v předmětném ustanovení za neaplikovatelnou z důvodu rozporu s unijním právem, konkrétně s čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH. Ve vztahu k nyní posuzované věci tudíž není rozhodné, zda pohledávka společnosti ZAPA vůči daňovému subjektu vznikla nejpozději šest měsíců před rozhodnutím insolvenčního soudu o úpadku, tím méně od jakého okamžiku má být období šesti měsíců počítáno. Tato otázka již není pro vypořádání žalobních námitek relevantní, a to právě z důvodu neaplikovatelnosti té části § 44 odst. 1 zákona o DPH, která podmiňuje nárok věřitele subjektu v insolvenci na opravu daně časovým úsekem šesti měsíců.
15. Soud proto musí korigovat svůj předchozí právní názor zaujatý v prvním rozsudku v tom smyslu, že žalobkyní vznesená otázka ohledně způsobu určení počátku a konce úseku šesti měsíců není pro posouzení věci podstatná, neboť dle závěru rozsudku SDEU ve věci

Elvospol nemůže být tato časová podmínka aplikována pro rozpor s unijním právem. Proto i kdyby se inkriminované období šesti měsíců počítalo dle výkladu prezentovaného žalobkyní, neměnilo by to nic na oprávnění společnosti ZAPA, aby jakožto věřitel daňového subjektu přistoupila k provedení opravy daně.

16. Zbývá tedy posoudit, zda tento právní výklad vycházející z judikatorního vývoje mohl narušit legitimní očekávání žalobkyně, která v době podání daňového přiznání za daňový subjekt důvěřovala výkladu prezentovanému rozsudkem ve věci *Cerepa*.
17. Ve vztahu k vypořádání této otázky soud žalobkyni předně odkazuje na odůvodnění rozsudku NSS ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 281/2019 - 32, který se na základě její kasační stížnosti zabýval identickou právní otázkou jako v nyní posuzované věci, pouze ve vztahu k jinému zdaňovacímu období. V bodech 12 až 16 zmiňovaného rozsudku se NSS podrobně zabýval otázkou intertemporálních účinků usnesení ve věci *Siwoy* právě z pohledu důvěry žalobkyně ve výklad rozsudku ve věci *Cerepa*, přičemž po analýze své dosavadní judikatury uzavřel, že „[v] době podání daňových přiznání v projednávaném případě byl vydán pouze rozsudek CEREPA, který jako jediné rozhodnutí nemohl založit legitimní očekávání stěžovatelky [shodné s žalobkyní v této věci – pozn. zdejšího soudu]. To, že tam prezentovaný právní závěr byl potvrzen ještě v dalších rozhodnutích, není relevantní, neboť tato rozhodnutí byla vydána až v dalších fázích řízení. Postoj správce daně musel být [žalobkyní] znám z jeho postupu v řízení. V pozdějších fázích řízení byla důvěra [žalobkyně] v neměnnost judikatury ještě více oslabena, a to zde popsanými okolnostmi vývoje kolem výkladu § 44 odst. 1 ZDPH.“ Citovaná část zmiňovaného rozsudku má význam i pro nyní posuzovanou věc ve vztahu k temporálním účinkům rozsudku SDEU ve věci *Elvospol*. V tomto kontextu může soud zčásti zopakovat, že rozsudek ve věci *Cerepa* jakožto jediné rozhodnutí existující v době podání daňových přiznání nemohl založit na straně žalobkyně legitimní očekávání, jež bylo navíc oslabeno dalším vývojem ohledně výkladu sporného ustanovení.
18. V rámci judikatury týkající se výkladu unijního práva lze poukázat např. na rozsudek ze dne 23. 4. 2020, C-401/18 *Herst*, v němž SDEU v bodech 54 až 60 uvedl: „[54] V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že výklad pravidla unijního práva, který podá Soudní dvůr při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto pravidla tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno ode dne jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vyložené pravidlo může a musí být použito soudy i na právní vztahy vzniklé a utvořené před rozsudkem rozhodujícím o žádosti o výklad, pokud jsou kromě toho splněny podmínky umožňující předložit příslušným soudům spor týkající se použití uvedeného pravidla (rozsudky ze dne 19. října 1995, *Richardson*, C-137/94, EU:C:1995:342, bod 31, a ze dne 13. prosince 2018, *Hein*, C-385/17, EU:C:2018:1018, bod 56). [55] Pokud jde o otázku, zda unijní právo brání použití ústavní zásady vnitrostátního práva, podle níž v případě, kdy ve sporu mezi státní správou a jednotlivcem vyvstane pochybnost o výkladu určitého ustanovení vnitrostátního daňového práva, jímž bylo provedeno ustanovení unijního práva, musí státní správa použít výklad, který je pro osobu povinnou k dani nejpříznivější, je třeba uvést, že použití této zásady způsobem, který uvádí předkládající soud, by vlastně omezovalo časovou působnost výkladu podaného Soudním dvorem k ustanovením unijního práva, která byla těmito ustanoveními vnitrostátního práva provedena, neboť tento výklad by se z tohoto důvodu neuplatnil ve věci v původním řízení (obdobně viz rozsudky ze dne 19. dubna 2016, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 39, a ze dne 13. prosince 2018, *Hein*,

C-385/17, EU:C:2018:1018, bod 61). [56] V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr mohou jen zcela výjimečně přimět okolnosti k tomu, aby na základě obecné zásady právní jistoty, která je vlastní unijnímu právnímu řádu, omezil možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Aby bylo takové omezení přípustné, je nezbytné, aby byla splněna dvě podstatná kritéria, a sice dobrá víra zúčastněných kruhů a riziko závažných obtíží (rozsudek ze dne 13. prosince 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, bod 57 a citovaná judikatura). [57] Soudní dvůr již určil, že **omezení časové působnosti takového výkladu lze připustit pouze v samotném rozsudku, kterým se rozhoduje o požadovaném výkladu. Tato zásada zaručuje rovné zacházení s členskými státy a ostatními právními subjekty ve vztahu k unijnímu právu, a splňuje tak požadavky, jež vyplývají ze zásady právní jistoty** (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. března 2007, Meilicke a další, C-292/04, EU:C:2007:132, bod 37, a ze dne 23. října 2012, Nelson a další, C-581/10 a C-629/10, EU:C:2012:657, bod 91). V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že Soudní dvůr již v bodě 76 rozsudku ze dne 19. prosince 2018, ALEX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), konstatoval, že směrnice 2008/118, která upravuje mimo jiné požadavky použitelné na přepravu zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, se v žádném případě nedotýká podmínek stanovených směrnicí o DPH pro převod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník. V posledně uvedeném rozsudku přitom Soudní dvůr časovou působnost svého výkladu směrnice o DPH neomezil. [58] **Z toho vyplývá, že v daném případě je předkládající soud při aplikaci vnitrostátního práva povinen zohlednit veškerá pravidla vnitrostátního práva a použít jím uznané výkladové metody, aby jej v co možná největším rozsahu vyložil ve světle znění a účelu směrnice o DPH, tak jak ji vykládá Soudní dvůr, a dosáhl tak výsledku, který tato směrnice sleduje, a tím i souladu s čl. 288 třetím pododstavcem SFEU** (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. dubna 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 31 a citovaná judikatura).

19. Jak plyne z výše citovaného rozsudku, zásada právní jistoty – ze které vychází i žalobkyní dovolávaná zásada ochrany legitimního očekávání – může být před výkladem zaujatým SDEU upřednostněna jen výjimečně, připustí-li to výslovně SDEU v konkrétním rozhodnutí. V rozsudku SDEU *Elvospol*, jehož výklad je pro nyní posuzovanou věc stěžejní, však taková možnost připuštěna nebyla. Již z tohoto důvodu proto nemůže důvěra v použití časové podmínky dle § 44 odst. 1 zákona o DPH a v její výklad ve prospěch daňového subjektu založit na straně žalobkyně oprávněná legitimní očekávání.
20. Soud tedy uzavírá, že pokud by argumentaci žalobkyně přisvědčil, pak by v rozporu se závěry SDEU *Elvospol* určil, že oprava daně ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH není podmíněna jen tím, že se jedná o pohledávku neuhrazenou, ale též tím, že pohledávka vznikla v určitém časovém období (dle žalobkyně jen v posledních šesti měsících před prohlášením úpadku). Soud proto i po zohlednění této původně opomenuté námítky setrvává na závěru o nedůvodnosti žaloby.

IV. Závěr a náklady řízení

21. S ohledem na výše uvedené soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl (výrok I).
22. O náhradě nákladů řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a § 110 odst. 3 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, a to ani o kasační stížnosti, neboť v celkovém výsledku (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98) nebyla

procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. března 2022

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu