



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupíčkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **KARA Trutnov, a. s.**, se sídlem K Továrně 84, Bohuslavice, Trutnov, zastoupena Mgr. Václavem Žaludem, advokátem se sídlem Rohanské nábřeží 671/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2024, č. j. 31 Af 27/2023-118,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2024, č. j. 31 Af 27/2023-118, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2023, č. j. 34117/23/5300-21444-712862, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 18 200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Václava Žaluda, advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Předmětem řízení je otázka, kdy se zdanitelné plnění spočívající v opravě základu daně z důvodu změny výše základu daně na základě reorganizačního plánu považovalo za uskutečněné podle právní úpravy účinné od 1. 4. 2019 do 22. 9. 2023. Konkrétně, zda se jednalo o den, kdy insolvenční soud vydal (zveřejnil v insolvenčním rejstříku) rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu, nebo až den, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci.

[2] Žalobkyně je společností, u níž insolvenční soud povolil usnesením ze dne 10. 5. 2021 řešit její úpadek reorganizací. Usnesením ze dne 8. 11. 2021 pak insolvenční soud schválil reorganizační plán žalobkyně. Proti usnesení ze dne 8. 11. 2021 podal jeden z věřitelů odvolání, usnesení tak nabylo právní moci až dne 21. 12. 2021.

[3] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále též „správce daně“) vyzval žalobkyni výzvou ze dne 6. 6. 2022 k podání dodatečného daňového přiznání za listopad 2021 s poukazem na to, že schválením reorganizačního plánu byly splněny podmínky zakládající povinnost opravy základu daně dle § 42 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 4. 2019 do 22. 9. 2023 (dále též „zákon o DPH“). Žalobkyně na výzvu správce daně reagovala sdělením, že nemá důvod k podání dodatečného daňového přiznání, neboť opravu základu daně řádně provedla v daňovém přiznání za prosinec 2021, kdy nabyl reorganizační plán účinnosti. Správce daně po proběhnutém postupu k odstranění pochybností setrval na svém stanovisku, že oprava základu daně měla být vykázána v daňovém přiznání za listopad 2021, neboť dnem uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH je den schválení reorganizačního plánu, nikoliv až den nabytí jeho účinnosti. Proto vydal dne 22. 11. 2022 dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni snížil nárok na odpočet daně za listopad 2021 o 5 013 718 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále.

[4] Proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 10. 2023 zamítl a potvrdil dodatečný platební výměr.

II.

[5] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Při posouzení otázky určení rozhodného data pro opravu základu daně vyšel z porovnání znění zákona o DPH účinného před a po 22. 9. 2023. Z něj podle krajského soudu vyplývá, že zákonodárce rozlišuje mezi schválením a účinností reorganizačního plánu, přičemž do 22. 9. 2023 určoval rozhodné datum dnem schválení. V případě žalobkyně tak byl rozhodným datem pro opravu základu daně den, kdy insolvenční soud schválil její reorganizační plán. Názor žalobkyně, že se má jednat o den nabytí účinnosti plánu, nemá oporu v právní úpravě ani v metodice finanční správy. Příslušná informace Generálního finančního ředitelství č. 66560/18/7100-20116-05485 (dále též „původní informace GFŘ“) byla totiž po novele § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH zrušena. Následnou novelizací citovaného ustanovení zákonodárce nahradil pojem „schválení“ pojmem „účinnost“, a navázal tak den uskutečnění zdanitelného plnění na jiný okamžik. Podle krajského soudu neobstojí poukaz na obecnou právní zásadu, podle níž rozhodnutí soudu vyvolává právní účinky až v okamžiku, kdy nabude právní moci. Tato zásada neplatí bezvýjimečně a pro daňové řízení byla modifikována speciální normou daňového práva, která spojuje daňově-právně relevantní účinek již s okamžikem vydání rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu. Krajský soud nepřisvědčil ani argumentaci žalobkyně o zániku pohledávky správce daně účinností reorganizačního plánu. Okolnost spočívající v zániku pohledávky v insolvenčním řízení má vliv na placení daně, nikoliv na její stanovení. Nadto účinností reorganizačního plánu zanikají práva věřitelů vůči dlužníkovi, nikoliv jejich pohledávky. Právní úprava pak neumožňuje uvážit o výši penále ani jeho moderaci soudem.

III.

pokračování

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost s poukazem na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Namítá, že se krajský soud s některými námitkami nevypořádal a ve zbytku se pouze ztotožnil s žalovaným či zopakoval jeho argumenty. Svůj právní názor založil pouze na srovnání právní úpravy před a po 22. 9. 2023. Pominul tak její argumentaci, že proti usnesení o schválení reorganizačního plánu je přípustné odvolání (které zde bylo podáno) a že účinnost reorganizačního plánu dokonce může nastat později než právní moc usnesení o jeho schválení, nikdy však před ní. V důsledku podaného odvolání nebyly s reorganizačním plánem až do rozhodnutí odvolacího soudu spojeny žádné právní účinky. Pouze rozhodnutí v právní moci je totiž závazné a nezměnitelné. A pouze účinný reorganizační plán může zasahovat do základu daně zdanitelných plnění tím, že přihlášené pohledávky restrukturalizuje, kdy dochází k prominutí části dluhů dlužníka včetně jejich příslušenství. Výklad krajského soudu tak postrádá jakoukoliv právní logiku, neboť podle něj daňové dopady základu daně předchází vlastní změnu základu daně. Není přitom nijak složité dospět k závěru, že termín „schválení“ použitý v zákoně o DPH před novelou účinnou od 22. 9. 2023 je výrazem legislativní nedokonalosti, což je zřejmé z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) i dalších pramenů. K tomu stěžovatelka připomíná, že možnost plátců opravit si základ daně v důsledku účinného reorganizačního plánu, kterým zaniká část pohledávek, byla do zákona o DPH zakotvena právě v reakci na výklad SDEU směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“). Byť zákon obsahoval nejednoznačný termín „schválení“, původní informace GFŘ i důvodová zpráva k novele spojovaly možnost opravy s pravomocným rozhodnutím. Pokud by zákonodárce volil jako rozhodný okamžik jiný den než ten, k němuž jsou pohledávky skutečně restrukturalizovány, musel by takovou absurdní koncepci v důvodové zprávě vysvětlit. Správnost výkladu stěžovatelky potvrzuje i bod 86 důvodové zprávy týkající se přerušování lhůt pro opravu základu daně po dobu trvání insolvenčního řízení, tedy do doby, než je objektivně znám výsledek insolvenčního řízení. Je vyloučeno, aby se jednalo o den nepravomocného schválení reorganizačního plánu, neboť k němu není stále ještě výsledek řízení objektivizován. Úmysl zákonodárce byl tedy zjevný, což potvrzuje následné odstranění terminologického nedostatku zákonem č. 285/2023 Sb. i důvodová zpráva k tomuto zákonu. Lpění žalovaného a krajského soudu na nejednoznačném jazykovém vyjádření právní normy naopak odporuje judikatuře Ústavního i Nejvyššího správního soudu.

[7] Stěžovatelka dále poukazuje na svou žalobní argumentaci, že správce daně vyměřil již zaniklou daň. Jeho pohledávka vzniklá opravou základu daně totiž účinností reorganizačního plánu zanikla. Daňové řízení tudíž bylo zatíženo vadou. Krajský soud v tomto ohledu pouze rekapituloval odůvodnění žalovaného, že zánik pohledávky v insolvenčním řízení je otázkou placení daní, nikoliv nalézacího řízení. S tím stěžovatelka nesouhlasí, neboť nelze vyměřit již zaniklou daň. K zániku pohledávky odkazuje na svou žalobu, v níž akcentovala, že správce daně akceptoval předúpadkové pořadí své pohledávky a že Nejvyšší soud takové pohledávky kvalifikuje jako důsledek transformace pohledávek přihlášených věřitelů, kdy stát nemůže mít v insolvenčním řízení lepší postavení, než ve kterém se před opravou výše daně nacházel přihlášený věřitel. Krajský soud se však s její argumentací vůbec nevypořádal.

[8] Stěžovatelka nesouhlasí také s tím, že jí nebyl uložen trest ve smyslu § 78 s. ř. s. Penále představuje trest *sui generis* a má trestní povahu. Jeho uložení za daných okolností bylo mimořádně tvrdé a nespravedlivé. S možností jeho upuštění se krajský soud vypořádal nedostatečně. Podle stěžovatelky je automatické ukládání penále (trestu) bez zkoumání zavinění rovněž protiústavní.

[9] Z těchto důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, eventuálně aby zrušil též rozhodnutí žalovaného.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozsudku, který odráží jeho právní názor. Žalovaný následně shrnul důvody, pro něž krajský soud odmítl argumenty stěžovatelky na oporu jejího právního názoru, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud její kasační stížnost zamítl.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud předesílá, že neshledal namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud srozumitelně vysvětlil, proč se přiklonil k právnímu názoru žalovaného, dle něhož nelze za den schválení reorganizačního plánu považovat teprve den, kdy nabyl účinnosti, ale již den, kdy byl schválen insolvenčním soudem. Jak žalovaný, tak krajský soud v této souvislosti akcentovali jazykový a komparativní výklad. Opírali se o skutečnost, že sporné ustanovení v rozhodném znění – na rozdíl od znění účinného od 23. 9. 2023 – pracovalo s pojmem „den schválení“ nikoliv „den účinnosti“. Současně krajský soud nepominul, že stěžovatelka podporovala svůj právní názor zněním původní informace GŘŘ, důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb., judikaturou SDEU a „obecnou právní logikou“. Tyto argumenty však nepovažoval za natolik silné, aby se odchýlil od – podle něj zřejmě jasného – znění zákona. Nutno dodat, že sama skutečnost, že se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného, nepůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Smyslem soudního přezkumu není „*stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů; panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvodu, proč by na něj nemohlo být v rozsudku v podrobnostech odkázáno*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je dokonce přípustné, aby si závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). I stěžovatelka ostatně v žalobě v podstatě pouze zopakovala svou odvolací argumentaci. Krajský soud tak měl před sebou dvě sady argumentů pro různá řešení sporné otázky a legitimně se přiklonil na stranu, kterou shledal přesvědčivější.

pokračování

[14] V této souvislosti je třeba zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tedy jako stav, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze dané rozhodnutí meritorně přezkoumat (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, a další). Nepřezkoumatelné tak není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). V posuzované věci je zřejmé, jak o věci krajský soud uvažil. Jeho rozsudek není nepřezkoumatelný a nesrozumitelný jen proto, že přijatý výklad vede k daňovému řešení, které nenavazuje na koncepci reorganizace. Správnost a úplnost právních úvah, na nichž krajský soud své rozhodnutí založil, je totiž otázkou zákonnosti jeho rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti.

[15] V případě námitky zániku pohledávky účinností reorganizačního plánu pak není pravdou, že krajský soud toliko mechanicky převzal důvody žalovaného v napadeném rozhodnutí (rozlišení platební a nalézací roviny), jak tvrdí stěžovatelka. Krajský soud dovodil trvání existence pohledávky správce daně z § 356 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Zdůraznil, že citované ustanovení nehovoří o zániku pohledávky, nýbrž práv věřitelů vůči dlužníkovi. Na tuto argumentaci však stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nereaguje. Nezpochybňuje tedy výklad krajského soudu, že na základě § 356 odst. 1 insolvenčního zákona k zániku pohledávky správce daně nedošlo. Toliko poukazuje na to, že se dle judikatury Nejvyššího soudu nejedná o pohledávku za majetkovou podstatou a tato pohledávka se neuspokojuje v průběhu insolvenčního řízení. Zcela se tak míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Není přitom úkolem soudu, aby argumentaci stěžovatelky dotvářel, neboť by tím plnil funkci jejího advokáta a porušil by princip rovnosti zbraní (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).

[16] Předmětem sporu tak zůstává primárně otázka, zda se za den uskutečnění zdanitelného plnění podle § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2019 do 22. 9. 2023, tedy v případě opravy základu daně z důvodu změny výše základu daně na základě reorganizačního plánu, považuje den, kdy insolvenční soud vydal (resp. uveřejnil v insolvenčním rejstříku) usnesení o schválení tohoto plánu.

[17] Dle citovaného ustanovení platilo, že *oprava základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné dnem schválení reorganizačního plánu v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě tohoto plánu* (důraz přidán soudem).

[18] Jelikož zákon o DPH blíže neupřesňuje, co přesně se rozumí „schválením reorganizačního plánu“, je třeba vycházet z právní úpravy v insolvenčním zákoně. Ten upravuje proces přijímání reorganizačního plánu v § 338 až 351. Z uvedených ustanovení plyne, že se o reorganizačním plánu sestaveném předkladatelem rozhoduje několikrát. Nejprve jej projedná a hlasuje o něm schůze věřitelů (poté, co insolvenční soud schválí zprávu o reorganizačním plánu). Jak vysvětlil Nejvyšší soud např. v usnesení ze dne 28. 11. 2013, sp. zn. 29 NSČR 63/2011, schůze věřitelů je zvláštním druhem soudního jednání a současně vrcholným věřitelským orgánem, jehož prostřednictvím se věřitelé vyslovují k zásadním otázkám insolvenčního řízení definovaným pro příslušné stadium

insolvenčního řízení buď zákonem nebo příslušným kvorem věřitelů. Jde tedy o soudní jednání *sui generis*. V souladu s § 344 a násl. insolvenčního zákona přitom schůze věřitelů rozhoduje o *přijetí reorganizačního plánu*. Z hlediska věřitele je toto rozhodování zásadní, neboť pouze věřitel, který hlasoval proti přijetí reorganizačního plánu, může následně proti rozhodnutí o jeho schválení podat odvolání, a domoci se tak přezkoumání splnění podmínek pro schválení reorganizačního plánu (§ 350 odst. 1 insolvenčního zákona). Věřitel, který nehlasoval proti přijetí reorganizačního plánu, jej posléze již nemůže zpochybnit (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 10. 2015, sp. zn. 29 Cdo 2451/2013). Poté, co o reorganizačním plánu hlasovala schůze věřitelů, posuzuje jej insolvenční soud, který o něm rozhodne dle § 348 (*schválení*) nebo § 351 (*zamítnutí*) insolvenčního zákona. V obou případech mohou proti rozhodnutí insolvenčního soudu podat osoby vymezené insolvenčním zákonem odvolání. Pokud insolvenční soud rozhodl o *schválení reorganizačního plánu*, nastávají v souladu s § 352 odst. 1 insolvenčního zákona účinky reorganizačního plánu (*je účinný*) nejdříve okamžikem, kdy nabude rozhodnutí insolvenčního soudu o jeho schválení právní moci. Typicky se bude jednat o okamžik, kdy osobám oprávněným podat odvolání proti usnesení o schválení reorganizačního plánu marně uplyne lhůta k odvolání, kdy se tohoto práva vzdají, nebo kdy bude doručeno potvrzující rozhodnutí odvolacího soudu. Pravomocné rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu může být ovšem založeno i tak, že odvolací soud na základě odvolání podaného proti rozhodnutí insolvenčního soudu o *zamítnutí* reorganizačního plánu toto rozhodnutí změní tak, že naopak rozhodne o *schválení* reorganizačního plánu. Podle § 352 odst. 1 insolvenčního zákona pak může být účinnost reorganizačního plánu odložena na dobu poté, co nabude rozhodnutí o jeho schválení právní moci. Pozdější účinnost stanoví buďto přímo reorganizační plán, nebo o ní rozhodne insolvenční soud.

[19] Používá-li § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH pro vymezení dne uskutečnění zdanitelného plnění pojem *schválení reorganizačního plánu*, vede jazykový výklad k závěru, že cílí na rozhodnutí insolvenčního soudu dle § 348 insolvenčního zákona (eventuálně na rozhodnutí odvolacího soudu o schválení reorganizačního plánu). Naopak zjevně nesvazuje den uskutečnění zdanitelného plnění s rozhodnutím schůze věřitelů, které insolvenční zákon označuje jako *přijetí* reorganizačního plánu, ale ani s nabytím *účinnosti* reorganizačního plánu (ať už podle samotného plánu nebo rozhodnutí soudu). Lze souhlasit s krajským soudem, že tento závěr podporuje i komparace jazykového vyjádření rozhodného dne v právní úpravě zákona o DPH účinné do 22. 9. 2023 (*dnem schválení*) a po tomto datu (*dnem účinnosti*). Z právní úpravy insolvenčního zákona navíc jasně vyplývá, že se nejedná pouze o dva různé pojmy, ale rovněž o dva samostatné okamžiky (byť mohou nastat zároveň).

[20] Krajský soud také nijak nepochybil tím, že nepřihlédl k obsahu původní informace GFŘ, která za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění podle § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH označovala den, kdy nabylo rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu účinnosti, respektive den nabytí účinnosti reorganizačního plánu. Ani stěžovatelka totiž nerozporuje, že finanční správa oznámila poté, co nabyla k 1. 4. 2019 účinnosti novela zákona o DPH (zákon č. 80/2019 Sb.), že tato informace pozbyla s ohledem na provedenou novelu účinnosti a nelze podle ní postupovat. Původní informace tak již nemohla zakládat ani správní praxi, která by mohla vyvolávat na straně stěžovatelky dobrou víru, resp. legitimní očekávání. Finanční správa dala jasně najevo, že od dřívějšího přístupu k opravě základu daně u plnění vůči dlužníku, jehož úpadek je řešen reorganizací, upustila, a rozhodné je nové znění zákona o DPH.

pokračování

[21] Text sporného ustanovení zákona o DPH je tedy poměrně jednoznačný v tom, že nespojil den uskutečnění zdanitelného plnění teprve s okamžikem nabytí účinnosti reorganizačního plánu, který insolvenční zákon chápe jako okamžik odlišný od schválení reorganizačního plánu. Za takové situace je třeba respektovat text zákona, a nelze jej dalšími výkladovými metodami dotvářet natolik, aby byl v podstatě změněn či popřen (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 21. 5. 1996, Pl. ÚS-st. 1/96, nález pléna ze dne 11. 9. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 23/24). Změnu zákona přitom provedl sám zákonodárce, když dotčené ustanovení novelizoval zákonem č. 285/2023 Sb., kterým nahradil slovo *schválení* právě slovem *účinnosti*.

[22] Potud je možno přisvědčit žalovanému a krajskému soudu stran jednoznačnosti textu sporného ustanovení. Slovní spojení *schválení reorganizačního plánu* skutečně nelze chápat tak, že by se jednalo o okamžik nabytí účinnosti reorganizačního plánu. Zákon spojuje den uskutečnění zdanitelného plnění podle svého textu zřetelně s rozhodnutím, jímž (insolvenční nebo odvolací) soud schvaluje reorganizační plán. Jestliže však text zákona odvozuje den uskutečnění zdanitelného plnění od schvalovacího rozhodnutí soudu, nabízí se zcela logicky otázka, zda jako rozhodný okamžik chápat již den vydání (resp. účinnosti, která podle § 89 odst. 1 insolvenčního zákona nastává již jeho zveřejněním v insolvenčním rejstříku) příslušného usnesení nebo den, kdy toto usnesení nabylo právní moci. Na tuto otázku nicméně text zákona již jasnou odpověď nepodává, neboť hovoří obecně o *schválení* jakožto výsledku rozhodovacího procesu. Pouze z jazykového výkladu tak není zřejmé, zda se jedná o schválení pravomocné či nepravomocné.

[23] Jak ovšem správně připomíná stěžovatelka v kasační stížnosti, jazykový výklad slouží pouze prvotnímu přiblížení se k obsahu právní normy, a proto je při hledání odpovědi na spornou otázku nutné přihlédnout také k dalším výkladovým metodám (viz nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 30/1998 Sb., nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 6 A 97/2001-39, č. 499/2005 Sb. NSS).

[24] Podle stěžovatelky hovoří v její prospěch výklad historický, konkrétně se dovolává záměru zákonodárce na podkladě bodů 83 a 86 důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým bylo sporné ustanovení vloženo do zákona o DPH, a historického kontextu přijetí zákona.

[25] Stěžovatelka na obranu svého názoru akcentuje v bodě 83 důvodové zprávy větu: „*Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (především z rozsudku C-396/16 T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., v úpadku), snížení závazků dlužníka, jež vyplývá z **pravomocného povolení vyrovnání**, představuje v souladu s článkem 185 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpočtu ve smyslu tohoto ustanovení*“ a v bodě 86 důvodové zprávy větu: „*Důvodem je snaha přerušit stanovenou lhůtu pro opravu základu daně na nezbytně nutnou dobu v průběhu soudního nebo rozhodčího řízení, případně insolvenčního řízení, kdy plátce **objektivně nezná výsledek těchto řízení**, který může mít vliv na důvod a výši opravy základu daně*“ (důraz přidán soudem). Žalovaný nicméně namítá, že jsou obě věty vytrženy z kontextu. Podle něj důvodová zpráva naopak vyvrací názor stěžovatelky, že by se mělo jednat až o pravomocné rozhodnutí insolvenčního soudu. K tomu odkazuje v bodě 83 na větu, v níž se uvádí, že „*den uskutečnění zdanitelného plnění je dále speciálně upraven u reorganizace, a sice při **schválení reorganizačního plánu**, zrušení rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu nebo přeměně*“.

reorganizace v konkurs.“ Podle žalovaného dal zákonodárce tímto najevo, že neprovázel judikaturu SDEU, na niž se odvolával ve výše citované větě, s určením dne uskutečnění zdanitelného plnění ve vazbě na právní moc usnesení o schválení reorganizačního plánu. Dále pak žalovaný poukazuje na souvztažnost sporného ustanovení s osmým odstavcem téhož § 42 týkajícím se přerušení lhůty pro opravu základu daně po dobu soudního řízení, k němuž důvodová zpráva uvádí: „*Soudní řízení lze pokládat za ukončené okamžikem nabytí právní moci posledního rozhodnutí, které bylo v daném řízení vydáno. Rozhodčí řízení je zahájeno žalobou, a to dnem, kdy žaloba došla stálému rozhodčímu soudu anebo příslušnému rozhodci. Rozhodčí řízení je ukončeno, když je vydán rozhodčí náleze, kterým se rozhoduje o žalobních nárocích. Stejným způsobem se postupuje i v případě insolvenčního řízení, kdy lhůta pro opravu základu daně neběží v období ode dne zahájení insolvenčního řízení do dne schválení reorganizačního plánu.*“ Podle žalovaného zákonodárce váže dobu stavění lhůty do dne schválení reorganizačního plánu ve vazbě na pojetí ukončení rozhodčího řízení, kterým je právě den vydání rozhodčího nálezu.

[26] Podle názoru Nejvyššího správního soudu však důvodová zpráva žádné světlo do řešení sporné otázky nevnáší. Stejně jako zákon hovoří v obou výše citovaných bodech o dni schválení reorganizačního plánu, aniž by blíže specifikovala, zda se má jednat o pravomocné rozhodnutí o jeho schválení či nikoliv. Jakkoliv pak v bodě 83 hovoří o pravomocném rozhodnutí, činí tak pouze v souvislosti s reprodukcí závěrů judikatury SDEU, jimiž však toliko vysvětluje důvody a pozadí přijímané legislativní změny, nikoliv nutně úmysl vázat stejně jako SDEU rozhodný okamžik rovněž na pravomocné rozhodnutí. Takový úmysl nelze dost dobře seznat ani z toho, že se v důvodové zprávě v souvislosti s přerušením řízení hovoří o době, po kterou plátce objektivně nezná výsledek řízení. Subjektivní historický výklad tak k žádnému jasnému výsledku nevede.

[27] Totéž lze vyslovit ve vztahu k historickým okolnostem přijetí zákona. Stěžovatelka má pravdu v tom, že zákonodárce přistoupil k novelizaci § 42 odst. 2 a 3 zákona o DPH v návaznosti na judikaturu SDEU ke směrnici o DPH. Z toho, že v zákoně výslovně upravil mechanismus opravy základu daně u plnění vůči dlužníku, jehož úpadek je řešen reorganizací, však bez dalšího neplyne, zda den uskutečnění dotčeného zdanitelného plnění svázal s pravomocným rozhodnutím soudu o schválení reorganizačního plánu.

[28] K závěru, že zdanitelné plnění nastane teprve ke dni, kdy rozhodnutí soudu o schválení reorganizačního plánu nabude právní moci, však spolehlivě vede výklad teleologický. Stěžovatelka ve svých podáních poměrně trefně poukazuje na to, že by bylo nekoncepční, aby daňové dopady vyplývající vůči základu daně z reorganizačního plánu nastaly předtím, než se stanou závazné a (relativně) nezměnitelné rozhodné skutečnosti zakotvené právě v reorganizačním plánu, tedy předtím než bude postaveno najisto, které pohledávky a v jakém rozsahu budou reorganizací dotčeny. Stav pohledávek podle reorganizačního plánu schváleného rozhodnutím insolvenčního soudu totiž nemusí být definitivní s ohledem na možnost podat proti tomuto rozhodnutí odvolání a pravomoc odvolacího soudu rozhodnutí insolvenčního soudu změnit (§ 220 o. s. ř.), tedy rozhodnout naopak o tom, že se reorganizační plán zamítá. Za takový (definitivní) lze stav pohledávek považovat až po nabytí právní moci schvalovacího usnesení. Je-li pak smyslem § 42 odst. 2 a 3 zákona o DPH opravit základ daně z důvodu změny výše základu daně na základě reorganizačního plánu, nedává smysl spojovat dopady do základu daně s dosud nepravomocným rozhodnutím o schválení reorganizačního plánu, které může být změněno. Tomu ostatně odpovídá i systematika zákona o DPH, která počítá pouze se zrušením

pokračování

rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu ve smyslu § 362 insolvenčního zákona, nikoliv však se situací eventuálního následného zamítnutí reorganizačního plánu poté, co byl v první instanci schválen.

[29] Ustanovení § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH je proto třeba chápat tak, že zdanitelné plnění spočívající v opravě základu daně je uskutečněné dnem, kdy nabylo rozhodnutí soudu o schválení reorganizačního plánu právní moci, a stalo se tak závazným a nezměnitelným. Nezměnitelnost rozhodnutí je ostatně projevem materiální stránky právní moci rozhodnutí. Ke stejnému okamžiku zpravidla nabude účinnosti i samotný reorganizační plán (§ 352 odst. 1 insolvenčního zákona), přičemž i Nejvyšší soud akcentuje, že „*po nabytí účinnosti reorganizačního plánu nelze měnit jeho obsah ani důsledky plynoucí ze zařazení věřitelů do jednotlivých skupin*“ (právní věta k rozsudku ze dne 27. 10. 2015, sp. zn. 29 Cdo 2451/2013).

[30] Pro uvedený výklad svědčí také důvodová zpráva k zákonu č. 285/2023 Sb., kterým bylo s účinností od 23. 9. 2023 v inkriminovaném § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH slovo *schválení* nahrazeno slovem *účinnosti*. V důvodové zprávě se k této změně uvádí: „*Jedná se o legislativně technickou úpravu za účelem **zpřesnění textu** v návaznosti na aktuální znění zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů*“ (důraz přidán soudem). Důvodová zpráva tedy hovoří pouze o zpřesnění textu, nikoliv o věcné změně v určení dne uskutečnění zdanitelného plnění. Jak přitom vyplývá z výše uvedeného, podle insolvenčního zákona je účinnost reorganizačního plánu sice primárně navázána na právní moc rozhodnutí o jeho schválení, nicméně v určitých případech může být odložena i na pozdější okamžik, a to samotným reorganizačním plánem nebo insolvenčním soudem. Mělo-li novelou citovaného ustanovení zákona o DPH v souladu s důvodovou zprávou dojít pouze ke zpřesnění jeho textu, pak zřejmě zákonodárce reflektoval právě to, že účinnost reorganizačního plánu nemusí být vždy vázána na právní moc schvalovacího rozhodnutí, nýbrž může být též odsunuta do budoucna. Jinými slovy, zákonodárce upřesnil, že i pro účely stanovení dne zdanitelného plnění respektuje možnost tohoto odložení účinnosti reorganizačního plánu za datum právní moci. Úmyslu zpřesnit text zákona naopak neodpovídá varianta, že by zákonodárce vědomě posunul den uskutečnění zdanitelného plnění na jiný okamžik.

[31] Z výše uvedeného vyplývá, že neobstojí závěr krajského soudu a žalovaného, že pro opravu základu daně byl rozhodný již den, kdy insolvenční soud schválil reorganizační plán (8. 11. 2021). Výklad dotčeného ustanovení vede naopak k tomu, že rozhodným dnem bylo datum nabytí právní moci schvalovacího usnesení. Jelikož toto usnesení nabylo právní moci dne 21. 12. 2021, nebyla stěžovatelka povinna podat dodatečné přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2021 za účelem opravy základu daně ve smyslu § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH. Povinnost vykázat opravu základu daně jí vznikla až v daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2021, v němž ji (alespoň podle původního tvrzení) splnila.

[32] Z uvedených důvodů neobstojí nejen rozhodnutí o doměření daně za listopad 2021, ale ani o uložení penále. Je tudíž nadbytečné zabývat se dalšími námitkami stěžovatelky mířícími právě do povinnosti hradit penále. Pouze na okraj tak Nejvyšší správní soud připomíná závěry svého rozsudku ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 216/2016-38, kde uvedl, že „*[p]enále dle § 251 daňového řádu se ukládá bez ohledu na zavinění daňového subjektu ve vztahu k neuhrazení daně. Je řazeno ke zvláštní skupině tzv. platebních deliktů, jejichž povaha nemusí umožňovat zohlednění některé ze zásad dovozených pro oblast správních deliktů. Právě v případě*

platebních deliktů zákonná konstrukce předpokládá „automatické“ uvalení sankce za porušení konkrétní povinnosti daňového subjektu na úseku správy daní. Správce daně nemá žádnou diskreci při uložení penále dle § 251 daňového řádu. Nelze ani použít obvyklá kritéria při trestání, jako je povaha a závažnost činu, poměry delikventa či možnosti jeho nápravy (viz body 65 a 66 usnesení rozšířeného senátu čj. 4 Afs 210/2014-57).“

[33] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto zrušil napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. Jelikož by krajský soud v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než žalobou napadené rozhodnutí zrušit pro jeho nezákonnost, umožňuje povaha věci, aby Nejvyšší správní soud o žalobě sám rozhodl. Proto podle § 110 odst. 2 písm. a) a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro nezákonnost také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitým přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[34] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[35] Žalovaný ve věci úspěch neměl, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka měla v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti. Náklady řízení se sestávají ze zaplacených soudních poplatků ve výši 8 000 Kč celkem (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost). Dále se jedná o částku připadající na zastoupení stěžovatelky, a to jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení před Nejvyšším správním soudem. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024. Zástupce stěžovatelky učinil ve věci tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení v řízení před krajským soudem a dvě písemná podání soudu ve věci samé, tj. žaloba a kasační stížnost (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu). Za každý úkon právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu). Odměna se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatelky v řízení nedoložil, že by byl plátcem daně z přidané hodnoty. Celkové náklady na právní zastoupení stěžovatelky tedy činí částku ve výši 18 200 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli tuto částku k rukám jejího zástupce, Mgr. Václava Žaluda, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 28. května 2025

pokračování

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu