

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **KOPPA, v.o.s.,** se sídlem Mozartova 679/21, Liberec, insolvenčního správce dlužníka **GEDOS spol. s r.o.,** se sídlem Dubická 3293, Česká Lípa, zastoupen Mgr. Kateřinou Korpasovou, advokátkou, se sídlem Mozartova 679, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 8. 2015, č. j. 26446/15/5300-21444-711681, a ze dne 31. 7. 2015, č. j. 24971/15/5300-21444-71168, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 9. 5. 2016, č. j. 59 Af 40/2015 – 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále „krajský soud“) č. j. 59 Af 40/2015 – 35 ze dne 9. 5. 2016 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného č. j. 26446/15/5300-21444-711681 ze dne 13. 8. 2015 a č. j. 24971/15/5300-

21444-71168 ze dne 31. 7. 2015 (dále „napadená rozhodnutí“) a jim předcházející prvostupňová rozhodnutí.

Napadenými rozhodnutími bylo rozhodnuto o odvoláních žalobce, kterým se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 13. 4. 2015, č. j. 620447/15/2602-50523-506775, jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty za období od 5. 11. 2013 do 30. 11. 2013 ve výši 16.378 Kč, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 24. 9. 2015, č. j. 1163247/14/2602-24802-505713, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za červen 2014 ve výši 171 Kč.

Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí vyložil, že usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 5. 11. 2013, č. j. KSLB 76 INS 17218/2013-A-38, bylo rozhodnuto o zjištění úpadku společnosti Gedos a o prohlášení konkursu na jeho majetek. Insolvenčním správcem byla ustanovena společnost Koppa v.o.s. Společnost Gedos ve vztahu k listopadu 2013 a červnu 2014 uplatňovala nadměrný odpočet. Z důvodu existence určitých zjištění vyzval správce daně společnost Gedos k podání dodatečného přiznání; i po jejich podání měl správce daně pochybnosti ohledně splnění povinnosti snížit daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění v souladu s ustanovením § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). V rámci postupu k odstranění pochybností dospěl správce daně k závěru, že společnost neprovedla opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, čímž nesplnila svou zákonnou povinnost dle § 44 odst. 5 ZDPH.

Žalovaný vyložil, že podle § 44 odst. 1 ZDPH vzniklo věřiteli oprávnění provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky, přičemž k této opravě je věřitel oprávněn přistoupit za podmínky, že dlužník se nachází v insolvenčním řízení a insolvenčním soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka, pokud věřitel přihlásil svou pohledávku ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku a jestliže jsou splněny další podmínky předvídané citovaným ustanovením ZDPH. Oprava výše daně je považována za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém byl opravný daňový doklad doručen dlužníkovi. V případě, že věřitel provede opravu výše daně dle tohoto ustanovení, vzniká dlužníkovi povinnost snížit daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou dlužníkovým věřitelem, a to ve výši, v jaké dlužník z přijatého zdanitelného plnění uplatnil odpočet daně. Žalovaný zjistil, že není pochyb o tom, že v daném případě byly splněny podmínky vymezené v § 44 odst. 1 ZDPH, neboť odvolatelův věřitel opravil výši daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky, tudíž byl dlužník (společnost Gedos) povinen snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou tímto věřitelem, a to ve výši, v jaké dlužník z přijatého zdanitelného plnění uplatnil odpočet daně. Společnost Gedos tedy měla snížit daň na vstupu, což neudělala.

Žalobce podal proti napadeným rozhodnutí **žalobu** ke krajskému soudu. Měl za to, že pokud by byl názor správce daně akceptován, došlo by k porušení zásady insolvenčního řízení obsažené v § 5 invelvenčního zákona, která zakazuje nedovolené zvýhodnění státu jako věřitele u daně z přidané hodnoty, ač rozhodné skutečnosti nastaly před rozhodnutím o úpadku. Porušení insolvenčního práva představuje i to, že tatáž pohledávka by byla uspokojována dvakrát, neboť i v případě provedení opravy výše daně se pohledávka

věřitele nesnižuje. Státu proto nemůže vzniknout pohledávka za majetkovou podstatou, k čemuž však dospěl žalovaný. Žalobce dále poukazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž dovozoval, že opravu daně z přidané hodnoty lze provést pouze u pohledávek, které vznikly nejvýše 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, což není posuzovaný případ.

Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** na úvod podrobně zrekapituloval obsah napadených rozhodnutí a průběh soudního řízení. Při posouzení důvodnosti žaloby vyšel z toho, že společnost Gedos je v úpadku a že byl prohlášen konkurs na její majetek. Účinky zjištění úpadku nastaly ke dni 5. 11. 2013. Věřitelé úpadce provedli opravu daně na výstupu z hodnoty pohledávek, které vznikly v období od 10. 1. 2013 do 19. 2. 2013, resp. od 7. 9. 2012 do 6. 12. 2012) a opravné daňové doklady zaslali úpadci. Na danou situaci tak dopadá ustanovení § 44 ZDPH, jehož výkladem se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku 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, z nichž vyplývá, že opravu výše daně lze provést pouze u pohledávek, které nejsou ke dni rozhodnutí o úpadku starší než 6 měsíců. Musí se tedy jednat o pohledávky, které se co do termínu jejich vzniku bezprostředně váží k okamžiku vzniku insolventního stavu dlužníka. Uvedené pohledávky však v tomto období dle zjištění soudu nevznikly, tudíž u nich věřitelé nemohli postupovat v souladu s ustanovením § 44 ZDPH. Soud dále uvedl, že předmětná zákonná úprava nepředstavuje porušení unijních povinností, neboť přijetím citované úpravy zákonodárce implementoval příslušnou unijní směrnici. Posouzením otázky, zda předmětné pohledávky jsou pohledávkami za podstatou či nikoli, je vedlejší, neboť to není pro aplikaci ustanovení § 44 ZDPH v dané věci relevantní, jelikož to má řešit insolvenční soud, což se dle jeho zjištění ostatně i stalo.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasil s tím, že krajský soud vycházel z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, neboť ta podle jeho názoru dochází k nesprávnému závěru, který je v příkrém rozporu s dosavadní praxí. Zákon totiž má být vykládán tak, že oprava daně je možná pouze ve vztahu k dluhům, které jsou starší než 6 měsíců od rozhodnutí soudu o úpadku. Zdůraznil, že podmínka šestiměsíčního období byla mnohokrát diskutována na jednáních Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství s Hospodářskou komorou a se zástupci Komory daňových poradců, na nichž panovala jednoznačná shoda, že právě za účelem eliminace rizika možnosti zneužití institutu opravy daně v praxi se má jednat o pohledávky starší více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Správní orgány při výkladu slova „nejpozději“ v dotčené právní úpravě vycházely z logického směru plynutí času, tj. ve směru pomyslné časové osy – od nejstaršího k nejmladšímu. Má-li pohledávka vzniknout nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, upravuje podle stěžovatele zákon okamžik, kdy může tato pohledávka vzniknout nejpozději a jakékoli pozdější pohledávky k opravě nepřipouští. Stěžovatel poukázal dále na to, že slovo „nejpozději“ je i v jiných právních předpisech používáno s významem, který zastává on ve vztahu k aplikaci ustanovení § 44 ZDPH.

Zpochybnění jazykového výkladu citovaného ustanovení proto vede podle stěžovatele ke zpochybnění ostatních ustanovení jiných předpisů, jež mají obdobné znění. Názor stěžovatele je podepřen i stenoprotokolem z projednávání předmětné novely v Poslanecké sněmovně. Dosavadní výklad finanční správy byl veden snahou pomoci subjektům, kteří jsou v platební neschopnosti z důvodů dlouhodobě nedobytných a nevymahatelných pohledávek vzniklých v rámci obchodních vztahů s partnerem, o jehož ekonomických obtížích nemohly v době uzavírání obchodu ještě vědět. S tím souvisí i vnímání šestiměsíční lhůty před vyhlášením úpadku jako lhůty ochranné před zneužitím této možnosti v případech, kdy špatné poměry obchodního partnera se stávají známými. Akceptace názoru Nejvyššího správního soudu vede k tomu, že je oprava možná jen u pohledávek, které vznikly v této ochranné lhůtě, což navíc s největší pravděpodobností povede k výraznému omezení okruhu pohledávek, u kterých je oprava možná. Lhůta, jejíž aplikaci ve vztahu k § 44 ZDPH požaduje Nejvyšší správní soud, často navíc fakticky uběhne v rámci insolvenčního řízení před rozhodnutím soudu o úpadku, kdy bude z povahy věci vznikat minimum nových závazků.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel požaduje zrušit napadený rozsudek.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, za níž jedná osoba splňující podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

Otázkou opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle ustanovení § 44 ZDPH se zabýval 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. V posledně uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud ke zcela shodné kasační argumentaci stěžovatele uvedl následující:

„Jak již soud uvedl ve věci Cerepa, s přesvědčením stěžovatele, že text ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. vymezení pohledávek způsobilých k opravě, je jednoznačný a k jeho vyložení plně postačuje gramatický výklad, se ztotožnit nelze. Je- li totiž v zákoně uvedeno, že pohledávka musela vzniknout nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, není z prostého textu zákona skutečně zřejmé, zda se tímto časovým úsekem myslí pohledávky vzniklé od blíže neurčeného okamžiku do šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, nebo naopak pouze pohledávky vzniklé právě v těchto šesti měsících před rozhodnutím soudu o úpadku.

pokračování

Prvním možným gramatickým výkladem je, že pohledávky, u kterých lze provést opravu, musí vzniknout nejpozději v šesti měsících počítaných od rozhodnutí soudu o úpadku. Jinými slovy, že opravu lze provést u pohledávek, které vznikly přesně v 6 měsících bezprostředně předcházejících rozhodnutí o úpadku, tj. nejvýše 6 měsíců přede dnem rozhodnutí soudu o úpadku.

Druhým zcela možným gramatickým výkladem je výklad zastávaný stěžovatelem, tedy že pohledávky, u kterých lze provést opravu daně, musí vzniknout nejpozději k prvnímu dni zákonem vymezeného šestiměsíčního období. Jinými slovy, že opravu lze provést u pohledávek, které vznikly 6 měsíců přede dnem rozhodnutí soudu o úpadku a kdykoliv dříve.

Při čtení prostého textu uvedeného ustanovení proto záleží čistě na tom, jaké skutečnosti vezme čtenář textu pro vznik pohledávek za podstatné. Při výkladu zastávaném stěžovatelem jde o pohledávky vzniklé co do minula v zákonem blíže neurčeném okamžiku, co do budoucna vzniklé nejpozději před prvním dnem 6 měsíčního období. Rozhodnou skutečností pro vymezení pohledávek je tedy pouze první den šestého měsíce předcházejícího rozhodnutí o úpadku. Při výkladu zastávaném žalobkyní je období vzniku pohledávek vymezeno rozhodnutím soudu o úpadku na straně jedné a prvním dnem šestého měsíce předcházejícího rozhodnutí o úpadku na straně druhé. Pouze u pohledávek vzniklých v takto vymezeném období lze provést opravu daně.

O čistě gramatický výklad uvedeného ustanovení se proto opřít nelze. Výkladem, který by umožnil opravu výše daně u všech pohledávek, které byly do insolvenčního řízení přihlášeny, by soud zákonem stanovený časový test zcela vyprázdnil. Zásadu in dubio pro libertate aplikovat také nelze. Tato zásada jednak předpokládá existenci nejméně dvou obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu, a dále předpokládá aplikaci toho z výkladů, který je ve prospěch fyzické či právnické osoby. V posuzované věci se tato zásada objektivně nemůže uplatnit, protože každý z výkladů bude vždy současně pro určitou skupinu daňových subjektů výhodný a pro určitou skupinu nevýhodný.

Tvrzení, že čas plyne dopředu [jeho zpětné počítání je skutečně spíše výjimkou (k obecným pravidlům zpětného počítání lhůt se podrobně vyjádřil Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 29. 11. 2012, sp. zn. NS ČR – 29 Cdo 17/2012 ze dne 29. 11. 2012)], že pohledávky v obchodních vztazích také vznikají postupně, je jistě pravdivé. S nalezením správného výkladu sporného ustanovení však nemá žádnou spojitost. Časové období, ve kterém pohledávky způsobilé k opravě musí vzniknout, nepochybně předchází rozhodnutí o úpadku. Teprve od tohoto v budoucnu nastalého okamžiku zákon zpětně vymezuje období, ve kterém musí pohledávky vzniknout. Záleží pouze na tom, co konkrétně má být považováno za skutečnosti vymezující ono rozhodné období.

Obdobně nemá žádnou spojitost ani poukaz na příslušná ustanovení občanského zákoníku, insolvenčního zákona či ústavu. Stěžovatelem uváděné předpisy totiž určují nejzazší okamžik, ke kterému se má něco vykonat (volba prezidenta, doručení informací o zájezdu, zveřejnění znaleckého posudku v insolvenčním rejstříku, zveřejnění seznamu přihlášených

pohledávek apod.), a proto výraz „nejpozději" skutečně v těchto předpisech nevzbuzuje žádné výkladové nejasnosti. V posuzované věci nejde o určení časového okamžiku, ke kterému lze v procesním slova smyslu nejpozději učinit určitý úkon (uplatnit právo), ale obrat „nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku " má vymezit rozhodné období, které by dle názoru soudu mělo mít určený počátek a konec.

Ani odkaz na úpravu Velké Británie a Severního Irska není pro nalezení správného výkladu zcela odlišně koncipovaného tuzemského ustanovení relevantní. Snad jen, že pokud by se zákonodárce skutečně touto úpravou inspiroval, žádné výkladové problémy by nenastaly. Dle odkazované úpravy je pohledávkou způsobilou k opravě pohledávka, která je více jak 6 měsíců a méně než 3 roky a 6 měsíců po splatnosti. Období, ve kterém musí pohledávka způsobilá k opravě vzniknout, je tedy jasně ohraničeno počátkem i koncem, a nevzbuzuje žádné výkladové nejasnosti. Je zcela zřejmé, že pouze pohledávky vzniklé uvnitř takto ohraničeného období mohou být následně opraveny.

V této souvislosti je nutné připomenout, že ustanovení § 44 odstavce 3 zákona o dani z přidané hodnoty, které stanoví lhůty pro opravu daně (opravu výše daně na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1; opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění a v případě, že dlužník přestal být plátcem opravu daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění), s vymezením pohledávek způsobilých k opravě nijak nesouvisí. Uvedené ustanovení stanoví lhůtu, ve které lze opravu zákonem vymezené pohledávky provést, nikoli období, ve kterém musí pohledávka vzniknout. Okamžikem rozbíhajícím tuto prekluzivní lhůtu je datum uskutečnění zdanitelného plnění, nikoli datum vzniku pohledávky.

Jak již uvedl krajský soud a Nejvyšší správní soud v rozhodnutí Cerepa, tvrzení stěžovatele, že účelem § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je pomoci ekonomickým subjektům, které jsou v platební neschopnosti z důvodu dlouhodobě nedobytných pohledávek a které obchodovaly s dlužníkem v době, kdy úpadek ještě nehrozil, nemá v důvodové zprávě žádnou oporu (srov. odst. 10 tohoto rozsudku). Stěžovatelka si v kasační stížnosti v tomto ohledu protiřečí, když na straně 6 kasační stížnosti uvádí: „Návrh se prozatím týkal pouze pohledávek v insolvenčním řízení, později bylo plánováno jeho rozšíření i na další nezaplacené pohledávky.

Jediným záměrem zákonodárce dovoditelným z důvodové zprávy je, že účelem navrhovaného opatření je pomoci těm věřitelům, kteří neobdrželi od příjemců plnění úplatu, za předpokladu, že se tito příjemci <u>současně</u> dostali do insolvenčního řízení (zvýrazněno NSS). Důvodová zpráva zdůrazňuje, že se jedná o předinsolvenční pohledávky a výslovně uvádí, že pokud se navrhované opatření osvědčí, může dojít k jeho případnému rozšíření i na jiné nezaplacené pohledávky.

Účel sporného ustanovení, kterým je umožnit opravu daně pouze u pohledávek nezaplacených v souvislosti s úpadkem, lze kromě důvodové zprávy dovodit také ze stěžovatelem popisovaného průběhu přípravných prací. Původně totiž byly pohledávky vymezeny tak, že se oprava výše daně týkala pouze pohledávek, které vznikly <u>ve lhůtě šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku,</u> a v odůvodnění návrhu bylo uvedeno, že se týká předinsolvenčních pohledávek, které vznikly <u>nejdéle ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu</u>

(zvýrazněno NSS). V původním návrhu tedy byly pohledávky vymezeny lhůtou; ta musí mít vždy jasný počátek i konec. Jednoznačně by se jednalo o lhůtou počítanou zpětně ode dne rozhodnutí soudu o úpadku, přičemž den rozhodnutí soudu o úpadku je dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující její počátek. Konec lhůty by připadl na první den 6. měsíce předcházejícího rozhodnutí soudu o úpadku (obdobně např. zpětné počítání lhůty dle § 200 odst. 2 insolvenčního zákona, viz rozsudek Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 29 Cdo 17/2012). Soudu proto není vůbec zřejmé, jak by mohl průběh prací na uvedeném ustanovení svědčit výkladu zastávanému stěžovatelem.

Tento záměr prezentovalo i ministerstvo financí, které zveřejnilo na svých webových stránkách návrh úplného paragrafového znění navrhované novely, včetně důvodové zprávy, aby „umožnilo široké veřejnosti se přímo seznámit s právní úpravou tak, jak ji navrhuje Ministerstvo financí". 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."

Se žalobkyní lze souhlasit v tom, že tvrzení stěžovatele, dle kterého bylo úmyslem zákonodárce vyloučit opravu daně u předinsolvenčních pohledávek z důvodu možných daňových úniků, z ničeho nevyplývá. Soudu není ani jasné, jak by v souvislosti s jím zastávaným výkladem mohlo k daňovému úniku v rámci opravy daně fakticky dojít. I pokud by se čistě teoreticky jednalo o zcela fiktivní plnění, žádná DPH by ze státního rozpočtu nemohla být dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty věřiteli vrácena, pokud by nejprve nebyla tímto věřitelem do státního rozpočtu odvedena. Jinými slovy ani u fiktivní pohledávky by nemohla být DPH opravena a vrácena, pokud by nebyla před opravou řádně odvedena. Ostatně důvodová zpráva institut opravy ani pohledávky způsobilé k opravě s daňovými úniky žádným způsobem nespojuje, resp. o daňových únicích mlčí. Hovoří pouze o tom, že „návrh, kterým se umožní snížit základ daně a daň ve specifických případech, a to ještě za stanovených podmínek, zabrání případnému zneužívání oprav".

Kasační námitky popisující změnu původního záměru zákonodárce jsou v rovině obecných, ničím nepodložených tvrzení. Stěžovatel ani blíže soudu nevysvětlil, jaké spekulace s pohledávkami by výklad odpovídající původnímu záměru navrhovaného ustanovení mohl vlastně vyvolat. Zákonná úprava umožňuje opravu výše daně pouze u pohledávek, které insolvenční soud přijal, tj. věřitelova pohledávka musí být řádně v souladu s insolvenčním zákonem přihlášena a musí být soudem akceptována a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží, věřitel a dlužník nesmějí být kapitálově spojenými osobami, ani osobami blízkými, ani podnikat ve sdružení či na základě jiné obdobné smlouvy. Pokud je pohledávka insolvenčním správcem akceptována pouze v částečné výši, může věřitel provést opravu daně pouze z hodnoty pohledávky, která byla akceptována. Pokud dojde k uhrazení pohledávky, věřitel je povinen původně opravenou daň do státního rozpočtu vrátit. Případná manipulace s přihláškami za účelem posílení vlivu věřitelů na schůzi věřitelů a ve věřitelských orgánech je věcí insolvenčního řízení a nemá s opravou výše daně u nezaplacených pohledávek žádnou spojitost.

Dle názoru soudu nezaplacení pohledávek, které vznikly v období časově značně předcházejícím úpadku (při výkladu zastávaném stěžovatelem dokonce tři roky před prohlášením soudu o úpadku dlužné společnosti, bude-li platit předpoklad, že datum uskutečnění zdanitelného plnění se bude shodovat s datem vzniku pohledávky), mohlo být ovlivněno zcela jinými faktory, než budoucím úpadkem dlužníka, a proto by se jejich oprava v souladu s důvodovou zprávou umožnit neměla. Takové pohledávky na rozdíl od těch skutečně bezprostředně předinsolvenčních navíc mohli věřitelé vymáhat standardním způsobem. Spojovat jejich vznik s rozhodnutím o úpadku, který nastal např. dva či tři roky po jejich splatnosti, není logické. Takové pohledávky lze jen těžko označit za předinsolvenční, tedy pohledávky, jejichž nezaplacení je spojeno právě s úpadkem dlužníka.

Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že soudem zvolený výklad vede k výraznému omezení počtu pohledávek způsobilých k opravě, plně však odpovídá důvodové zprávě, dle které se „ [n]ávrh prozatím upravuje pouze problematiku konkurzního řízení. Navrhnuté opatření bude po určité časové době jeho „fungování" vyhodnoceno a dojde k případnému rozšíření."

Jestliže je povinností Nejvyššího správního soudu zajišťovat v souladu s ustanovením § 12 s. ř. s. jednotu rozhodování v oblasti správního soudnictví, musí rozhodovat jednotně i on sám. Pokud tedy zde existuje rozhodnutí týkající se obdobných účastníků a řešící stejnou právní otázku, je na místě, aby se Nejvyšší správní soud závěry uvedenými v takovém rozhodnutí sám řídil. Stěžovatel sice s těmito závěry důrazně nesouhlasí, ale nepřednáší nic nového, co by tyto závěry mohlo zvrátit, neboť pouze opakuje argumentaci, s níž se Nejvyšší správní soud již v minulosti vypořádal a kterou shledal jako nedůvodnou. Nejvyšší správní soud přitom v kasační argumentaci neshledává nic, co by odůvodnilo možnost odchýlit se od výše uvedených závěrů, případně postoupit věc rozšířenému senátu – srov. přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 – 98; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalobce, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nevynaložil, neboť se ke kasační stížnosti nevyjádřil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 15. listopadu 2016

pokračování

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu