

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **GENETRIX s.r.o.,** se sídlem Jana Palacha 668, Bohumín, zast. JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7. 3. 2012, č. j. 8317/11-1301-803479, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 5. 2015, č. j. 22 Af 51/2012 – 68,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši **8 228 Kč**, k rukám jejího zástupce JUDr. Vladimíra Ambruze, advokáta se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým bylo podle ustanovení § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno shora specifikované

rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání a současně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bohumíně (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 8. 2011, č. j. 40662/11/368970801755, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 ve výši 3 986 604 Kč.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu je oprávnění žalobkyně provést opravu daně dle § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném k 1. 4. 2011 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[3] Podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty *„[p]látce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátci vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, z tohoto plnění doposud nezanikla, je oprávněn za splnění v zákoně uvedených skutečností provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky*.“ Pokud věřitel opravu výše daně provede, dlužník je povinen dle § 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.

[4] V daňovém přiznání za zdaňovací období květen 2011 uplatnila žalobkyně opravu výše daně u pohledávek za dlužníkem v úpadku, společnosti Sklárny BOHEMIA a.s., (účinky rozhodnutí o úpadku nastaly k 22. 10. 2008), a to u zdanitelných plnění uskutečněných v časovém rozmezí květen až červenec 2008. V řízení před správci daně se vedl spor o „stáří“ pohledávek, u kterých lze opravu daně provést, tj. o výklad zákonem vymezeného šestiměsíčního období.

[5] Dle správce daně nebyla žalobkyně oprávněna provést opravu výše daně ve vztahu k pohledávkám dlužníka, které vznikly po 22. 4. 2008, neboť oprávnění upravené v § 44 zákona o dani z přidané hodnoty se vztahuje pouze na pohledávky vzniklé šest měsíců před rozhodnutím o úpadku a dříve.

[6] Žalobkyně odkázala na Směrnici Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), konkrétně čl. 90 odst. 1 a 2, který dává členským státům pouze dvě možnosti, a to oprávnění snížit základ daně procesním způsobem stanoveným členskými státy, nebo naopak snížení základu daně zakázat. Ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je v kolizi s úpravou čl. 90 Směrnice, protože časový test vymezující stáří pohledávek způsobilých k opravě jde nad rámec možností, jaké dává členským státům Směrnice. Jde tudíž o její nesprávnou implementaci do tuzemského práva. V této souvislosti poukázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“), a to rozsudek ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 - 63, podle kterého nelze daňový subjekt činit odpovědným za nesprávnou implementaci Směrnice. Mimo výše uvedené má za to, že sporné ustanovení je zcela nejednoznačné, neboť umožňuje jak výklad zastávaný stěžovatelkou, tj. vztahuje se na pohledávky, které ke dni rozhodnutí o úpadku dlužníka nejsou starší než šest měsíců, tak výklad zastávaný správcem daně, tj. o pohledávky, které jsou starší než uvedených šest měsíců.

[7] Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 1. 7. 2014, č. j. 22 Af 51/2012 - 41, jímž byla žaloba zamítnuta. Tento rozsudek byl ke kasační stížnosti žalobkyně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 225/2014 - 47, který nabyl právní moci dne 5. 3. 2015. Současně byla věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Krajský soud v novém řízení přisvědčil žalobkyni. Při posouzení věci vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 - 42 (dále také „rozhodnutí Cerepa"), ve kterém dospěl soud k závěru, že z prostého textu § 44 zákona o dani z přidané hodnoty není zcela zřejmé, zda se obratem „nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku" myslí pohledávky vzniklé od blíže neurčeného okamžiku do 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku nebo naopak pouze pohledávky vzniklé právě v těchto 6 měsících před rozhodnutím soudu o úpadku. O čistě gramatický výklad se proto opřít nelze.

[9] Aplikovat zásadu in dubio pro libertate také nelze, neboť tato zásada 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. Z tohoto hlediska se uvedená zásada objektivně nemůže uplatnit, protože každý z výkladů bude vždy současně pro určitou skupinu daňových subjektů výhodný a pro určitou skupinu nevýhodný.

[10] Oporu pro jím zvolený výklad § 44 odst. 1 dovodil krajský soud shodně s rozsudkem ve věci Cerepa z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákonného ustanovení, kde se uvádí: „*Návrh, kterým se umožní snížit základ daně a daň ve specifických případech, a to ještě za stanovených podmínek, zabrání případnému zneužívání oprav. Plátci, který měl povinnost přiznat daň z celé částky za poskytnuté plnění (věřitel) a od příjemce neobdržel úplatu a ten se současně dostal do insolvenčního řízení (dlužník), navrhujeme možnost opravit (snížit) již přiznanou daň. Toto řešení bude mít za následek snížení příjmů do státního rozpočtu. Avšak za současné ekonomické situace toto opatření řadě společností pomůže od případného bankrotu. (...) Jedná se o tzv. „předinsolvenční" pohledávky, které vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. (...) V souvislosti s dopady světové finanční krize stále více přibývá firem, které se nachází v konkurzním řízení, a tudíž nejsou schopny dostát svým závazkům vůči věřitelům (dodavatelům). Vzniklé pohledávky za odběrateli (dlužníky) řada dodavatelů (věřitelů) není schopna vymoci v plné výši. Tento fakt se negativně projevuje v ekonomické situaci dosud „životaschopných" podniků. Na základě tohoto ustanovení bude mít věřitel (dodavatel) takto nárok na opravu výše daně na výstupu, pokud mu jeho odběratel (dlužník) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a insolvenční soud proti odběrateli zahájil insolvenční řízení. V předloženém návrhu se jedná o pohledávky, které vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Návrh prozatím upravuje pouze problematiku konkurzního řízení. Navrhnuté opatření bude po určité časové době jeho „fungování" vyhodnoceno a dojde k případnému rozšíření. Návrh je plně v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES, článek 90 a 185. Obdobná úprava platí nejméně ve 12 členských státech EU, tento režim je v různých formách implementován v následujících členských státech: Belgie, Lucembursko, Dánsko, Německo, Francie, Portugalsko, Irsko, Rakousko, Itálie, Řecko, Lotyšsko a Velká Británie. Toto opatření bude mít sice bezprostředně negativní dopad na státní rozpočet,*

ale je potřeba vzít v úvahu i doprovodné (nepřímé) efekty, mimo jiné zachování životaschopnosti firem, umožnění překonání současné negativní ekonomické situace a zachování pracovních míst (...)".

[11] Účelem navrhovaného opatření tak bylo pomoci pouze těm věřitelům, kteří neobdrželi od příjemců plnění úplatu za předpokladu, že se tito příjemci současně dostali do insolvenčního řízení. Nezaplacení pohledávek, které vznikly v období časově značně předcházejícím úpadku, mohlo být ovlivněno zcela jinými faktory, než budoucím úpadkem dlužníka, takže je lze stěží označit za „předinsolvenční", tedy za pohledávky, jejichž nezaplacení je současně spojeno s úpadkem dlužníka (odstavce [54] a [56] rozhodnutí ve věci Cerepa). Musí se tudíž jednat o pohledávky, které se co do termínu jejich vzniku bezprostředně váží k okamžiku vzniku insolvenčního stavu dlužníka.

[12] Krajský soud však nepřisvědčil námitce nesprávné implementace čl. 90 Směrnice. V souladu s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (dále jen Soudní dvůr) ze dne 15. 5. 2014 ve věci C-337/13 Almos Agrákülkereskedemelmi Kft, konstatoval, že unijní zákonodárce ponechal členským státům prostor k určení, zda v případě nezaplacení kupní ceny vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které členské státy stanoví nebo zda takové snížení možné nebude.

[13] V posuzované věci § 44 zákona o dani z přidané hodnoty určuje možnost přiměřeného snížení základu daně za podmínek, které zákonodárce členského státu stanovil, tj. konkrétně za podmínky, že pohledávka vznikla ve lhůtě 6 měsíců bezprostředně předcházejících účinkům rozhodnutí o úpadku. Citované ustanovení je proto zcela v souladu s čl. 90 odst. 1 Směrnice. Posuzovaná úprava vyjadřuje význam ochrany právních vztahů bezprostředně souvisejících s institutem insolvence, kdy co do důvodů lze plně odkázat na argumentaci uvedenou v důvodové zprávě. To, že se takto stanovená právní ochrana vztahuje pouze na omezený okruh právních vztahů, tj. těch, které splňují podmínku vzniku pohledávky nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku dlužníka, a nedotýká se ostatních případů, kdy pohledávky vznikly před touto dobou, není podle krajského soudu v rozporu se směrnicí ani se shora označeným judikátem Soudního dvora (viz především odst. [23] až [26] tohoto rozsudku).

[14] Použitá formulace „odchýlit se" neznamená, že se čl. 90 odst. 1 Směrnice v případech celkového nebo částečného nezaplacení ceny z rozhodnutí členského státu neuplatní vůbec, tedy absolutně na žádné takové právní vztahy. Výklad zastávaný žalobkyní považoval soud za nepřiměřeně rigidní a míjející se s účelem čl. 90 odst. 2 Směrnice.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[15] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu pro nesprávné právní posouzení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasí s výkladem § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť je přesvědčen, že stáří pohledávek lze dovodit z prostého gramatického výkladu tohoto ustanovení, který je přímočarým výkladem právní normy z jejího textu.

[16] Namítá, že zákonodárce nepovažoval slovo „nejpozději“ za sporné a z tohoto důvodu jej blíže nedefinoval (což je mj. v souladu s legislativními pravidly vlády, konkrétně s čl. 40 odst. 3). Při gramatickém výkladu je třeba vycházet z logického směru plynutí času, tj. ve směru pomyslné časové osy od nejstaršího k nejmladšímu, neboť čas se do minula neposuzuje.

[17] Také pohledávky v obchodních vztazích vznikají za sebou postupně v časovém sledu, tj. např. 1. 1. 2010, 1. 5. 2010 apod., tj. na časové ose od nejstarší pohledávky, která vznikne nejdříve. Z uvedeného důvodu jde dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty o pohledávky, které vznikly nejpozději, resp. nejnověji, nebo v časovém sledu, kdy je pohledávka nejmladší, jak jen může být – tedy pohledávky vzniklé v období mezi rozhodnutím soudu o úpadku a 6 měsíci jsou z časového hlediska ještě pozdější, novější a mladší, než jak mohou být, a do uvedené zákonné charakteristiky nespadají. Pokud by zákonodárce zamýšlel povolit opravu u pohledávek novějších, pak by použil obrat „nejdříve“.

[18] Uvedenému výkladu svědčí i výklad systematický viz aplikace významu slova „nejpozději“ v jiných právních předpisech[např. § 189 odst. 3 a § 155 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“), čl. 56 odst. 7 a 8 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky; § 2529, § 2754 a § 2786 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku]. Zpochybnění gramatického výkladu v zákoně o dani z přidané hodnoty současně znamená zpochybnění ostatních zákonných ustanovení obdobného znění. V rámci systematického výkladu stěžovatel upozorňuje na zahraniční předlohu návrhu znění § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Ministerstvo financi vycházelo zejména z legislativní úpravy Velké Británie, dle které jsou způsobilé k opravě pohledávky z hlediska stáří definované jako „the debt is more than six months old and less than three years and six months old“.

[19] Stěžovatelem zvolený výklad odpovídá i teleologickému výkladu. Současné znění § 44 zákona o dani z přidané hodnoty má své počátky v roce 2009, kdy českou ekonomiku stále silně ovlivňovala hospodářská krize, které vypukla v roce 2008. Podnět k zavedení možnosti oprav daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení dala původně Hospodářská komora České republiky (dále také „HK“).

[20] V souvislosti se sílícími dopady světové finanční krize stále více přibývalo společností, které se nacházely v konkurzním řízení, a tudíž nebyly schopny dostát svým závazkům vůči věřitelům. Vzniklé pohledávky za odběrateli řada dodavatelů nebyla schopna vymoci v plné výši, navíc zákon o dani z přidané hodnoty dodavatelům nařizoval přiznat daň v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění bez ohledu na to, zda pohledávka byla řádně vypořádána. Tento fakt se negativně projevoval na cash - flow dosud životaschopných podniků.

[21] Z tohoto důvodu vypracovala Daňová skupina HK návrh, který by do zákona zavedl možnost dodavatele požadovat vrácení DPH odvedené státu, pokud mu tato DPH nebyla obchodním partnerem řádně zaplacena. Návrh se prozatím týkal pouze pohledávek v insolvenčním řízení, později bylo plánováno jeho rozšíření i na další nezaplacené pohledávky. Svůj návrh předala HK Ministerstvu financí, které na jeho popud ustanovilo v

prosinci 2009 pracovní skupinu složenou ze zástupců ministerstva a HK (a externí auditorské firmy), která měla návrh propracovat tak, aby v budoucnu nebyl zneužit k daňovým únikům (bylo potřeba vymezit, jakých pohledávek by se opravy týkaly). Mezitím došlo k volbám do Poslanecké sněmovny a ustavení nové vlády. Tato vláda potvrdila, že chce návrh HK uvést do praxe. Následně byl na základě závěru pracovní skupiny vytvořen návrh na změnu zákona o dani z přidané hodnoty, ve kterém bylo uvedeno, že oprava pohledávek by se měla týkat pouze pohledávek, které vznikly ve lhůtě šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. V odůvodnění návrhu bylo uvedeno, že se týká „předinsolvenčních" pohledávek, které vznikly nejdéle ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu. Návrh byl v rámci připomínkového řízení na ministerstvu financí změněn do současné podoby.

[22] Šestiměsíční lhůta byla do zákona zapracována na základě výsledku jednání mezi ministerstvem financí, Generálním finančním ředitelství, HK a zástupci Komory daňových poradců. Na těchto jednáních bylo jednoznačně shodnuto, že právě za účelem eliminace rizika možnosti zneužít institut opravy daně v praxi se bude jednat o starší pohledávky. Odkazuje na stenozáznam ze sněmovny, ve kterém tehdejší ministr financí uvedl, že má jít o pohledávky vzniklé v době delší než šest měsíců od rozhodnutí soudu o úpadku.

[23] Stěžovatel má za to, že záměrem zákonodárce bylo pomoci těm subjektům, které jsou v platební neschopnosti z důvodů dlouhodobě nedobytných a nevymahatelných pohledávek vzniklých v rámci obchodní spolupráce s partnerem, o jehož obchodních potížích nemohly v té době ještě vědět. Opačný výklad by znamenal možnost opravy pohledávek, které vznikly v tzv. ochranné lhůtě, což by vedlo k výraznému omezení počtu pohledávek způsobilých k opravě.

[24] Ve lhůtě 6 měsíců před úpadkem je již většinou insolvenční řízení zahájeno a lze si jen těžko představit, že by poctivý plátce obchodoval se subjektem, který je v insolvenci. Jedná se spíše o situace, kdy si plátce neověří ekonomickou situaci svého obchodního partnera nebo si je jist přednostní úhradou své pohledávky v důsledku moratoria. Proto se také podávají šikanózní návrhy z důvodu likvidace konkurence. Při takovém výkladu nemůže být naplněn cíl, který posuzovaná úprava sledovala, tj. aplikace uvedeného ustanovení na skutečně nedobytné pohledávky. Nedobytnými pohledávkami se obecně rozumí např. pohledávky, u nichž se blíží uplynutí promlčecí lhůty, pohledávky, u nichž nelze dosáhnout uspokojení výkonem rozhodnutí. Taková kritéria spíše splňují pohledávky starší 6 měsíců, u kterých je dosažení uspokojení v exekuci prakticky nemožné, a to mj. s ohledem na existenci zákazu provést exekuci v § 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona. Termínem „předinsolvenční" pohledávky důvodová zpráva nejspíše sledovala období nikoli před úpadkem, ale období před zahájením insolvenčního řízení.

[25] Navíc lze konstatovat, že možnost opravy pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení je časově omezená. Dle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nelze opravu provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Proto nelze mluvit o pohledávkách vzniklých ve značně vzdáleném období od okamžiku (prohlášení úpadku), ke kterému zákonodárce váže šestiměsíční lhůtu, neboť možnost oprav pohledávek je tímto ustanovením značně omezena.

[26] Stěžovatel se dovolává správní praxe, dle které správní orgány pří aplikaci sporného ustanovení zastávaly jím zvolený výklad a nesouhlasí se závěrem, že by se jednalo o správní praxi nezákonnou. Odvolává se na zásadu legitimního očekávání, neboť má zájem, aby tato zásada nebyla nijak narušována.

[27] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soud k dalšímu řízení.

[28] Žalobkyně ve svém vyjádření upozorňuje na to, že spor se vleče od roku 2011 a stěžovatel tento spor ignorováním judikatury Nejvyššího správního soudu prohlubuje. Má za to, že kasační stížnost je ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná, neboť krajský soud se beze zbytku řídil právním názorem kasačního soudu. Ten mu uložil zabývat se námitkou nesprávné implementace čl. 90 Směrnice, co do výkladu tzv. šestiměsíčního testu odkázal na své rozhodnutí Cerepa.

[29] Stěžovatel nenapadá posouzení implementace čl. 90 Směrnice, ale konečné hmotněprávní posouzení věci. K tomuto posouzení však krajský soud dospěl na základě závěrů Nejvyššího správního soudu uvedených v rozhodnutí Cerepa. Účelem ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je zabránit podávání opakovaných kasačních stížností, tam kde není prostor změnu závazného výkladu. Nelze tedy očekávat, že by na základě kasační stížnosti, která obsahuje téměř výhradně argumenty již jednou uplatněné v rámci předešlého řízení, mohlo dojít ke změně již vysloveného právního názoru.

[30] Z důvodu právní opatrnosti se žalobkyně vyjadřuje i k věcným kasačním námitkám. V otázce gramatického výkladu se plně ztotožňuje se závěry uvedenými v rozhodnutí Cerepa, že prostý text zákona lze vyložit, jak způsobem zastávaným žalobkyní, tak způsobem zastávaným správními orgány. Ztotožňuje se i s nemožností aplikace zásady in dubio pro libertate, neboť uplatnění této zásady by vedlo k negaci šestiměsíčního testu, jako celku, a oprava daně z přidané hodnoty by byla možná u všech pohledávek, bez ohledu na jejich stáří.

[31] Odkaz stěžovatele na jiné předpisy (insolvenční zákon, ústava či občanský zákoník) je nepřípadný, neboť tyto předpisy řeší zcela odlišné situace. Výraz „nejpozději“ uvedený v těchto předpisech označuje na rozdíl od sporného ustanovení nejzazší datum, ke kterému má být učiněn určitý úkon, a v tomto ohledu nemůže skutečně činit žádné výkladové problémy.

[32] Obdobně je zcela nepřípadný odkaz na právní úpravu Velké Británie a Severního Irska, která není ničím jiným, než projevem autonomní implementace uvedeného článku Směrnice příslušným členským státem.

[33] K historickému a teleologickému výkladu stěžovatele lze opětovně odkázat na závěry uvedené v rozhodnutí Cerepa, že stěžovatel kromě nevysvětlitelných obav z daňových úniků a odkazu na jednu větu ze stenozáznamu z vystoupení tehdejšího ministra žádné relevantní podklady, ze kterých by bylo možné jim uváděné úmysly zákonodárce ověřit, nepředložil.

[34] S ohledem na velmi přísné podmínky uplatnitelnosti sporného ustanovení nelze o hrozbě zneužití vůbec hovořit. Opravu daně lze provést pouze za předpokladu, že daň již byla státu odvedena a příslušná pohledávka plátce vůči dlužníkovi v insolvenci, včetně její pravosti a výše, musela být řádně přihlášena do insolvenčního řízení a přezkoumána insolvenčním správcem. Za této situace skutečně není žádný prostor pro nezákonnou manipulaci s daňovou povinností věřitele. Naopak při výkladu zastávaném stěžovatelem bude možné uplatnit např. i dva roky starou pohledávku, která nemá s insolvencí dlužníka nic společného. Věřitelé tedy mohou požadovat opravu i u pohledávek, u kterých z různých důvodů její zaplacení nevymáhali.

[35] Žalobkyně nesouhlasí ani s výkladem termínu „předinsolvenční pohledávky“. Z § 134 insolvenčního zákona naopak vyplývá, že insolvenční soud rozhodne o insolvenčním návrhu bez zbytečného odkladu, při návrhu dlužníka nevykazujícím žádné vady dokonce ve lhůtě 15 dnů. Lze si tak jen těžko představit, že by skutečně bylo běžnou praxí, dokonce předvídanou zákonodárcem, že mezi podáním na zahájení insolvenčního návrhu a rozhodnutím o úpadku uběhne právě oněch 6 měsíců. Samotné zahájení insolvenčního řízení nemá na rozdíl od rozhodnutí o úpadku ještě žádný velký význam, neboť může být zastaveno z důvodu následného nesplnění některé klíčové podmínky, či pro zpětvzetí samotného návrhu. Teprve vydáním rozhodnutí o úpadku je mj. deklarována insolvence dlužníka, a proto lze za „předinsolvenční pohledávky“ nepochybně označovat právě pohledávky vzniklé bezprostředně před vydáním rozhodnutí o úpadku.

[36] Ustanovení § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty pouze vymezuje rozmezí, kdy lze opravu nejpozději provést. V žádném případě neprokazuje, že do opravy daně by nebyly zahrnuty i ty pohledávky, které s insolvencí žádným způsobem nesouvisí.

[37] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalobkyně podal obsáhlou repliku, ve které polemizuje se závěrem o nepřípustnosti jeho kasační stížnosti. Podrobně rekapituluje předcházející řízení. Zdůrazňuje, že krajský soud se v pořadí prvním rozsudku vůbec nezabýval nyní spornou otázkou, neboť se soustředil na otázku zákazu aplikace zpětné účinnosti uvedeného ustanovení. V rozporu s výše uvedeným má ale současně za to, že Nejvyšší správní soud značně nepřímo a „skrytou“ argumentací aplikovanou na jiný případ zcela jednoznačně vyjádřil svůj názor na výklad sporného ustanovení a učinil jej součástí závazného právního názoru ve svém zrušujícím rozsudku.

[38] V této věci však (jak stěžovatel svou argumentací v kasační stížnosti prokázal) jednoznačně existuje prostor pro změnu právního názoru. Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl celou řadu nových argumentů proti rozhodnutí Cerepa, kterými se Nejvyšší správní soud dosud nezabýval, případně je nikterak nevypořádal. Prostor pro v daném případě absolutně legální a nanejvýš nezbytnou změnu právního názoru na výklad § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tak nebyl uzavřen a touto cestou měl k věci přistoupit již samotný krajský soud, byť byl závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán. Bezdůvodné prodloužení, kterému se snaží předcházet § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., v tomto případě jednoznačně nehrozí. Absolutní nemožnost změny judikatury, resp. soudem vyslovených názorů, taktéž zcela jistě neodpovídá právnímu státu, jehož právní řád by měl být odrazem racionální úvahy také prostřednictvím vydávaných soudních rozhodnutí.

[39] Žalobkyně reagovala obsáhlou duplikou, ve které zdůraznila, že krajskému soudu lze jen těžko vyčítat, že se nezabýval novými argumenty stěžovatele, neboť žádné nové argumenty krajskému soudu předloženy nebyly. V původním vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně předvedl stěžovatel velmi laxní přístup, vyjádřil se totiž velmi povrchně a žádný z nových argumentů nezmínil. Kdyby tak učinil, měl by Nejvyšší správní soud prostor se k těmto argumentům vyjádřit již v předcházejícím řízení a celé řízení by se zbytečně neprodlužovalo. Nevyužití vlastních procesních práv nemůže jít k tíži žalobkyně. Žalobkyně setrvala na svém názoru o nepřípustnosti kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[40] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, a za stěžovatele jedná osoba s vysokoškolským vzděláním dle 105 odst. 2 s. ř. s. S ohledem na to, že věc je před kasačním soudem projednávaná po druhé, zabýval se soud před věcným posouzením kasační stížnosti nejprve její přípustností ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[41] Dle uvedeného ustanovení je přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti omezena pouze na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil. Závazným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. je třeba rozumět ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jímž se tento soud, zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 4 s. ř. s. Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. tedy limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k právní otázce již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzené. Nelze-li závazný právní názor podrobit kognici k námitkám účastníků, nelze tak učinit ani z iniciativy soudu.

[42] Naopak, pokud je ve zrušujícím rozsudku závazný právní názor uveden, nemůže ani krajský soud v novém řízení, ani Nejvyšší správní soud, k opakované kasační stížnosti dříve vyslovený názor v téže věci měnit. Omezení uvedené v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je odrazem závaznosti právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), a tím, že vylučuje možnost brojit proti němu kasačními námitkami, vylučuje i možnost Nejvyššího správního soudu, aby sám svůj původní závazný právní názor k opakované kasační stížnosti v téže věci revidoval.

[43] Jinými slovy, pokud by kasační soud ve zrušujícím rozsudku zavázal krajský soud k přehodnocení jím vyslovených závěrů v otázce vymezení pohledávek způsobilých k opravě daně, byla by kasační stížnost stěžovatele skutečně nepřípustná. Žádný ze správních soudů by totiž nemohl, a to ani při nové argumentaci stran, ani při nanejvýš žádoucí změně judikatury, tento již jednou v téže věci závazně vyslovený závěr překonat. Tak tomu však v projednávané věci nebylo, neboť předmětem sporu při prvním kasačním řízení nynější sporná otázka vůbec posuzována nebyla.

[44] V pořadí první rozsudek krajského soud byl ke kasační stížnosti žalobkyně zrušen ze dvou důvodů. Prvním zrušujícím důvodem bylo porušení § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť krajský soud se vůbec nezabýval předmětem sporu tak, jak jej v žalobě žalobkyně

vymezila. Po té, co zaujal názor o nesprávném posouzení věci odvolacím orgánem, krajský soud sám posoudil věc po skutkové a právní stránce jinak než správní orgán. Tímto postupem se dopustil pochybení, neboť žalobu zamítl z jiného právního důvodu (nemožnost aplikace § 44 zákona o dani z přidané hodnoty na opravy výše daně u plnění uskutečněných před 1. 4. 2011), než pro který bylo rozhodnutí odvolacího orgánu podrobeno soudnímu přezkumu (výklad šestiměsíčního časového testu, vymezující pohledávky způsobilé k opravě), aniž by žalobkyni dal jakoukoliv možnost se k těmto svým úvahám vyjádřit.

[45] Druhým zrušujícím důvodem byla nesprávná aplikace závěrů uvedených v rozhodnutí Krajského soudu v Praze ve věci sp. zn. 47 Af 17/2012, které na projednávanou věc vůbec nedopadají. Tyto závěry bylo možné aplikovat pouze na plátce v postavení dlužníka, nikoli věřitele (srov. rozsudek NSS ve věci sp. zn. 9 Afs 66/2013). Krajský soud se tedy žalobní argumentací ohledně současného předmětu sporu (vymezení pohledávek způsobilých k opravě daně) ve zrušeném rozsudku vůbec nezabýval.

[46] Proto také nemohl kasační soud ve zrušujícím rozhodnutí tuto otázku věcně posuzovat. Ve zrušujícím rozsudku výslovně krajskému soudu uložil, aby uplatněnou žalobní argumentaci v dalším řízení řádně posoudil. Skutečnost, že současně krajský soud upozornil na rozhodnutí ve věci Cerepa, týkající se výkladu § 44 zákona o dani z přidané hodnoty v jiné věci, a na rozhodnutí Soudního dvora věci sp. zn. C – 337/13 Almos Agrákülkereskedemelmi Kft, týkající se výkladu čl. 90 odst. 2 Směrnice, pochopitelně také v jiné věci, není ničím neobvyklým a není a nemůže být ani věcným posouzením. Pokud nejsou tyto otázky předmětem kasačního přezkumu v předcházejícím řízení, pak lze takové odkazy vnímat pouze jako upozornění na již zaujaté názory v judikatuře. Takové upozornění však není závazným právním názorem (natož pak „skrytým závazným právním názorem“), ale je důležitým ve smyslu § 12 s. ř. s.

[47] Dle § 12 s. ř. s. není úkolem Nejvyššího správního soudu jen poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům, ale také zajišťovat jednotu a zákonnost rozhodování, a to nejen v oblasti správního soudnictví, ale i v oblasti rozhodovací činnosti správních orgánů. Povinností krajských soudů je sledovat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech s tím, že rozhodují-li skutkově a právně obdobnou věc, měly by ji v zásadě rozhodnout v souladu se zřetelnou judikatorní linií.

[48] Krajský soud se může od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu k určité otázce odchýlit, jestliže není v dané věci přímo zavázán právním názorem kasačního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a jestliže svůj odlišný právní názor podepře komplexní, racionální a transparentní konkurující argumentací. Jsou-li tyto podmínky splněny, pak krajský soud zaujetím odlišného právního názoru neporuší § 12 s. ř. s (srov. např. rozhodnutí NSS ze dne 1. 6. 2011, č. j. 1 As 6/2011 - 347). Vázanost ve zmíněném precedenčním slova smyslu má totiž jiný charakter než vázanost ve smyslu kasačním, která je vázaností plynoucí přímo ze zákona. Povinnost krajských soudů následovat judikaturu Nejvyššího správního soudu v obdobných případech plyne z hierarchického uspořádání soustavy správních soudů, z principu předvídatelnosti soudního rozhodování a koneckonců také ze zásad rovnosti, právní jistoty a legitimního očekávání (stejné případy mají být posuzovány stejně).

[49] S ohledem na výše uvedené by nepřípustnými kasačními námitkami v nyní projednávané věci byly pouze námitky směřující do závěrů týkajících se porušení § 75 s. ř. s. a aplikace § 44 zákona o dani z přidané hodnoty na opravy výše daně u plnění uskutečněných před 1. 4. 2011. Jen v těchto mezích se kasační soud ve zrušujícím rozsudku závazně vyslovil k přezkumu zákonnosti v pořadí prvního rozsudku krajského soudu. Krajský soud nebyl v projednávané věci závěry uvedenými v rozhodnutí Cerepa výslovně vázán a mohl se vůči nim výše uvedeným způsobem vymezit.

[50] K výtkám žalobkyně směřujícím do prodlužování řízení a svévolného nerespektování judikatury, lze uvést, že správnímu orgánu nelze v zájmu zachování zásady rovnosti v řízení před soudem odepřít právo domáhat se prostřednictvím kasační stížnosti změny provedeného právního posouzení. Stejně jako žalobkyně má také správní orgán zákonné právo podat proti rozhodnutí krajského soudu kasační stížnost.

[51] Kasační stížnost je přípustná. Poté soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a neshledal žádný důvod, proč by se měl od své dosavadní judikatury reprezentované rozsudkem ve věci Cerepa odchýlit, a tudíž věc předložit rozšířenému senátu dle § 17 s. ř. s.

[52] 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.

[53] 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.

[54] 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.

[55] 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.

[56] 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.

[57] 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.

[58] 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.

[59] 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.

[60] 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.

[61] 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: „N*ávrh se prozatím týkal pouze pohledávek v insolvenčním řízení, později bylo plánováno jeho rozšíření i na další nezaplacené pohledávky*.

[62] 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 současně 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.

[63] 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 ve lhůtě šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, a v odůvodnění návrhu bylo uvedeno, že se týká předinsolvenčních pohledávek, které vznikly nejdéle ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu (zvýrazněno NSS). V původním návrhy 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.

[64] 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.“

[65] 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 „n*ávrh, kterým se umožní snížit základ daně a daň ve specifických případech, a to ještě za stanovených podmínek, zabrání případnému zneužívání oprav*“.

[66] 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.

[67] 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.

[68] 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.

[69] Za této situace nelze než přisvědčit krajskému soudu. Tvrzení, že správci daně postupovali vždy pouze dle výkladu zastávaného stěžovatelem, považuje soud za nepravdivé. Výkladové problémy totiž výslovně stěžovatel připustil v kasační stížnosti ve věci Cerepa, kde uvedl, „*že přes veškeré výhrady k nejednoznačnému textu zákona se odborná veřejnost s ohledem na teleologický výklad, s ohledem na okolnosti a důvody vzniku uvedeného ustanovení a s ohledem na důvodovou zprávu přiklání k názoru, že správný výklad je ten, že se sporné ustanovení použije pouze na pohledávky, které vznikly v době před šesti měsíci před rozhodnutím soudu o úpadku a dříve*.“ Z úřední činnosti je soudu navíc známo, že ve věci Cerepa správce daně opravu u jiných pohledávek, avšak pohledávek vzniklých bezprostředně v 6 měsících, počítaných od rozhodnutí soudu o úpadku, uznal.

IV. Závěr

[70] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[71] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, a to za dva úkony právní služby [písemné podání ve věci samé - vyjádření ke kasační stížnosti a duplika ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)]. Za tyto úkony právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 6 200 Kč, zvýšená o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy za dva úkony právní služby náleží 6 800 Kč. Zástupce žalobkyně je plátce daně z přidané hodnoty, dle § 57 odst. 2 s. ř. s. se tak částka odměny za zastupování a náhrad určených dle § 35 odst. 2, věty druhé, s. ř. s. zvyšuje o částku této daně, která v nynější věci činí 1428 Kč [sazba daně činí 21 % dle § 47 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty v aktuálním znění].

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

V Brně dne 11. února 2016

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu