

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Mgr. Daniel Siwy**, insolvenční správce úpadce, společnosti TRAKCE – TOR SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, se sídlem Cieszyn, ul. Pokoju 1, Polská republika, sídlo žalobce Hlavní třída 87/2, Český Těšín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 4. 2016, č. j. 16397/16/5300-22441-701296 a č. j. 16393/16/5300-22441-701296, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 51/2016 - 30,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 51/2016 – 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Krajský soud v Ostravě jako insolvenční soud zjistil dne 14. 11. 2012 úpadek dlužníka, společnosti TRAKCE – TOR SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, u kterého Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) zahájil dne 30. 4. 2015 daňovou kontrolu, mj. za zdaňovací období březen a září 2013. Podle zjištění správce daně dlužník neprovedl snížení daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku upravenou věřitelem Rudolf Szarzec o 99.026 Kč (původní datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 8. 2011) a 33.795 Kč (původní datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 13. 9. 2011), a věřitelem TORAMOS, s. r. o. částku 157.472 Kč (původní datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 30. 9. 2011). Dále dlužník neprovedl snížení daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku 73.548 Kč

upravenou věřitelem Stav Moravia spol. s r. o. (původní data uskutečnění zdanitelných plnění 31. 8. 2011 a 27. 10. 2011).

[2] Správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 6. 2015, č. j. 2240522/15/3201-50521-800719 a č. j. 2241371/15/3201/50521-800719, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za březen 2013 ve výši 290.293 Kč a penále ve výši 58.058 Kč a za září 2013 ve výši 73.548 Kč a penále ve výši 14.709 Kč.

[3] Na základě žalobcova odvolání žalovaný dodatečné platební výměry po formální stránce změnil (co do označení daňového subjektu a jeho sídla a údajů na ř. 34 a ř. 40), výši doměřené daně včetně penále ponechal beze změny.

[4] Proti rozhodnutím žalovaného brojil žalobce žalobami u Krajského soudu v Ostravě, který je usnesením ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 51/2016 – 26, spojil ke společnému projednání, a následně obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že mezi účastníky řízení nejsou sporné podmínky, za kterých byl věřitel oprávněn provést opravu výše daně na výstupu. Spornou otázkou je výklad časového limitu vyplývajícího z § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle kterého je při naplnění dalších zákonem stanovených podmínek *plátce, 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, dosud nezanikla (dále jen věřitel) je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky (...).* Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 180/2014 – 42 (*správně 9 Afs 170/2014 – 42, pozn. NSS; dále též „věc Cerepa“*), který se zabýval všemi argumenty, na nichž žalovaný v nyní projednávané věci vystavěl jak napadená rozhodnutí, tak stanovisko k žalobě. Časový limit pro možnost provést opravu daně na výstupu vyplývající z předmětného ustanovení počíná běžet rozhodnutím o úpadku a končí uplynutím šesti měsíců od rozhodnutí o úpadku zpětně. U pohledávek, které do tohoto časového limitu spadají, tedy vznikly v době nula až šest měsíců před rozhodnutím o úpadku, lze provést opravu. Krajský soud neshledal důvody, pro které by se měl od závěrů uvedených v citovaném rozsudku odchýlit.

[5] V souzené věci toto časové období, kdy mohla být provedena oprava daně na výstupu, spadá do rozmezí od 14. 5. 2012 do 13. 11. 2012. Pohledávky, u kterých věřitelé opravu výše daně na výstupu provedli, však vznikly v době předcházející tomuto časovému limitu; postupovali proto v rozporu s § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobci tak nevznikla povinnost podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty snížit daň na vstupu o částky opravené věřiteli. Dodatečné platební výměry jsou nezákonné. Dalšími uplatněnými námitkami se krajský soud nezabýval, neboť pro posouzení věci je rozhodující výklad § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[6] Žalovaný (stěžovatel) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Navrhuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Meritum sporu spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky týkající se výkladu § 44 odst. 1 zákona o

dani z přidané hodnoty, konkrétně pak výkladu podmínky „stáří“ pohledávek, u nichž lze provést opravu dle tohoto ustanovení.

[7] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že ve věci *Cerepa* byly vypořádány všechny argumenty, na kterých byla vystavěna napadená rozhodnutí a stanovisko k žalobě. Stěžovatel již v napadených rozhodnutích předestřel protiargumentaci založenou na gramatickém, historickém, systematickém a teleologickém výkladu. Vycházel též z novelizovaného znění daného ustanovení. Není pravdou, že rozsudek ve věci *Cerepa* odpovídá na všechny argumenty vznesené stěžovatelem. V rozsudku je obsažena pouze argumentace ke dvojímu gramatickému výkladu, k teleologickému výkladu v souvislosti s důvodovou zprávou, k jeho účelu a dále je vyvrácen údajně nelogický výklad ohledně stáří pohledávek. Je tedy zcela evidentní, že nelze přijmout názor soudu, že byly vypořádány všechny protiargumenty stěžovatele. Rozsudek je tak na samotné hraně přezkoumatelnosti.

[8] Výklad § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty provedený krajským soudem, který vycházel výhradně z rozsudku *Cerepa*, je nesprávný.

[9] Ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je promítnutím čl. 90 a čl. 185 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, které umožnily členským státům, aby do své národní legislativy implementovaly opatření umožňující snížení základu daně a výše daně, pokud nastala situace, že odběratel nezaplatí dodavateli za poskytnuté plnění, ale daň na výstupu již byla odvedena.

[10] Dle stěžovatele se lze předně opřít o gramatický výklad tohoto ustanovení. Slovo „nejpozději“ bylo použito, jak požadují Legislativní pravidla vlády (čl. 40 odst. 3). Při gramatickém výkladu tohoto slova stěžovatel vychází z jeho obvyklého významu v českém jazyce a logického směru plynutí času.

[11] Je tedy zřejmé, že oprava je přípustná pouze u pohledávek vzniklých dříve, než nastal okamžik 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku. Pokud by zákonodárce zamýšlel výklad zastávaný krajským soudem, vložil by do předmětného ustanovení slovo „nejdříve“, nikoli „nejpozději“.

[12] Z hlediska systematické metody výkladu stěžovatel poukazuje na význam slova „nejpozději“ v jiných právních předpisech [např. § 189 odst. 3, § 155 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), čl. 56 odst. 7 a 8 Ústavy, § 2529, § 2754 a § 2786 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku]. Zpochybnění jazykového výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty znamená paralelní zpochybnění ostatních zákonných ustanovení obdobného znění s použitým výrazem „nejpozději“. Stěžovatel upozorňuje též na zahraniční normy vytvořené implementací čl. 90 a 185 směrnice 2006/112/ES. Například úprava ve Velké Británii stanoví, že „*debt is more than six months old and less than three years and six months old*“.

[13] Stěžovatel je přesvědčen, že jeho názoru svědčí též závěry vzešlé z výkladu historického a teleologického. Předmětné ustanovení má své počátky v roce 2009, kdy českou ekonomiku stále silně ovlivňovala hospodářská krize, přibývalo společností, které se nacházely v konkurzu a nebyly schopné dostát závazkům vůči věřitelům. Z podnětu Hospodářské komory České republiky proto vznikl návrh, který by do zákona o dani

z přidané hodnoty zapracoval možnost dodavatele požadovat vrácení daně odvedené státu, pokud mu tato daň nebyla řádně zaplacena obchodním partnerem. V návrhu bylo uvedeno, že oprava pohledávek by se měla týkat pouze pohledávek, které vznikly ve lhůtě šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Odůvodnění návrhu přímo konstatuje, že se týká „předinsolvenčních" pohledávek, které vznikly nejdéle ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu. Podmínku šestiměsíčního období mnohokrát diskutovalo Ministerstvo financí, Generální finanční ředitelství s Hospodářskou komorou a Komorou daňových poradců a shodli se, že za účelem eliminace rizika možnosti zneužití institutu opravy daně v praxi půjde o „starší" pohledávky, vzniklé více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. To potvrzují též stenoprotokoly z projednávání návrhu v Poslanecké sněmovně.

[14] Návrh měl pomoci subjektům, které jsou v platební neschopnosti z důvodu dlouhodobě nedobytných a nevymahatelných pohledávek vzniklých v rámci obchodních vztahů s partnerem, o jehož ekonomických obtížích nemohly ještě vědět. Šestiměsíční předinsolvenční lhůta je lhůtou „ochrannou" před zneužitím této možnosti v případech, kdy se nedobré poměry obchodního partnera již většinou stanou známými. Přijetí opačného výkladu by znamenalo připuštění možnosti opravy právě jen u pohledávek, které vznikly v ochranné lhůtě, čímž by došlo k výraznému omezení okruhu pohledávek, u kterých je oprava možná. Ve lhůtě 6 měsíců před úpadkem je již většinou zahájeno insolvenční řízení a těžko si lze představit, že by běžný plátce vstupoval do obchodních vztahů s plátcem, který je v insolvenci. Uvedený účel ustanovení jasně vyplývá z důvodové zprávy k navrhované novele zákona o dani z přidané hodnoty. S ohledem na smysl a cíl úpravy je nezbytné, aby dopadala na ty pohledávky, o kterých lze tvrdit, že jsou nedobytné. Toto kritérium spíše splňují pohledávky starší 6 měsíců, nežli pohledávky, které vznikly krátce před rozhodnutím o úpadku.

[15] Stěžovatel poukazuje na správní praxi. Správní orgány od zakotvení předmětného ustanovení přistupovaly k jeho výkladu tak, že se jedná o pohledávky starší více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, neboť nebyl důvod se domnívat, že jde o nezákonný výklad. Stěžovatel nesouhlasí s názorem vyjádřeným ve věci *Cerepa*, že šlo o nezákonnou správní praxi. Stěžovatel má zájem na tom, aby legitimní očekávání daňových subjektů založené na této praxi, nebylo narušováno nezákonným výkladem.

[16] Stěžovatel upozorňuje, že jeho argumentaci podporuje rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2017, č. j. 45 Af 15/2015 – 34. Zde krajský soud zohlednil novelu uvedeného ustanovení, která měla toliko zpřesnit dosavadní znění, a výslovně se odchýlil od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu založené na rozsudku *Cerepa*, jejíž závěry označil za překonané.

[17] Žalobce považuje napadený rozsudek za zákonný a věcně správný. Nesouhlasí se závěry obsaženými v odkazovaném rozsudku Krajského soudu v Praze. Pokud je v důvodové zprávě k pozdější „zpřesňující" novele zákona uvedeno, že nemění legislativní stav, není možné z tohoto tvrzení vycházet při výkladu původního znění zákona. Ve výsledku by to totiž znamenalo, že výklad právního předpisu provádí sám zákonodárce. Žalobce je přesvědčen, že postup správce daně a stěžovatele je neúčelný a nehospodárný. I kdyby byl stěžovatelův výklad správný, správce daně i tak nezíská v insolvenčním řízení žádné plnění, protože pohledávky vzniklé opravou daně z přidané hodnoty podle § 44

zákona o dani z přidané hodnoty se v insolvenčním řízení neuspokojují žádným způsobem (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 29 ICdo 98/2015 – 73). Žalobce, správní orgány a soudy se taky zabývají řešením právní otázky zákonnosti vydání dodatečných platebních výměrů, na jejichž základě správce daně stejně nebude inkasovat žádné prostředky.

[18] Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci

[19] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná.

[20] 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.

[21] V souzené věci je sporný výklad pojmu *„nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“*. Krajský soud při posouzení kritéria „stáří“ pohledávky plně vycházel ze závěrů obsažených v rozsudku *Cerepa*. První senát však při předběžném posouzení věci dospěl k právnímu názoru, který je odlišný od názoru vyjádřeného v tomto rozsudku a navazující judikatuře. Usnesením ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 29/2018 – 26, proto postoupil věc rozšířenému senátu k posouzení následující otázky: *Je třeba slovní spojení „pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“ obsažené v § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 28. 7. 2016, vykládat tak, že jde o pohledávku, která musí být v okamžiku rozhodnutí soudu stará šest nebo více měsíců, nebo tak, že jde o pohledávku, která vznikla šest měsíců a méně před rozhodnutím soudu?*

[22] Rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018 – 33, uzavřel, že: *Ustanovení § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 28. 7. 2016 je nutno vykládat tak, že oprávnění plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátci vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky se vztahuje na pohledávky, které vznikly z tohoto plnění v období končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Nevztahuje se naopak na pohledávky vzniklé z tohoto plnění později než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.* Věc současně vrátil k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.

[23] Ze shora uvedeného je patrné, že rozšířený senát beze zbytku překonal právní názor vyslovený v rozsudku *Cerepa* a na něj navazující judikatuře. Rozsudek krajského soudu, který byl plně založen na těchto překonaných závěrech, je proto stižen nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[24] Kasační stížnost je tedy důvodná.

[25] Soud se dále, veden pokynem uvedeným v bodu 58 usnesení rozšířeného senátu, zabýval otázkou, zda je v souzené věci třeba řešit temporální účinky změny judikatury Nejvyššího správního soudu, a to *zejména z hledisek vytvoření oprávněné důvěry v právo na základě stávající jednotné a dlouhodobě praktikované judikatury tohoto soudu, od níže se nyní rozšířený senát odklonil*.

[26] Po posouzení otázky vznesené rozšířeným senátem soud dospěl k závěru, že v souzené věci není třeba řešit temporální účinky změny judikatury.

[27] Soud připomíná, že u dlužníka byl úpadek zjištěn k 14. 11. 2012, oprava daně na vstupu měla být provedena ve zdaňovacích obdobích březen a září 2013, neboť v těchto měsících (dne 8. 3. 2013 a 18. 9. 2013) byly dlužníku doručeny opravné daňové doklady ke zdanitelným plněním uskutečněným původně 31. 8. 2011, 13. 9. 2011, 30. 9. 2011 a 27. 10. 2011. Rozsudek *Cerepa* byl vydán dne 10. 12. 2014, tedy více než dva roky po zjištění úpadku a více než rok poté, co měl dlužník povinnost provést opravu daně. V projednávané věci tak ve zdaňovacím období, kdy jej stíhala povinnost podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty snížit svoji daň na vstupu o částku daně opravenou věřitelem, nemohl spoléhat na výklad dotčeného ustanovení zákona provedený Nejvyšším správním soudem.

[28] Z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, na který odkázal rozšířený senát (a obdobně např. z rozsudku NSS ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012 – 76), vyplývá, že pro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Z povahy věci tak plyne, že soudní rozhodnutí působí zpětně, neboť se zpravidla vyjadřuje k jednání v minulosti a k tomuto minulému jednání provádí výklad zákona, který platí od jeho přijetí. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen o tom, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva. Nový, správný výklad se až na výjimky uplatní bezprostředně na souzený případ, v němž ke změně dosavadního právního názoru došlo, další probíhající případy, a také na všechny budoucí případy, jež mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita).

[29] V nyní posuzované věci nelze odhlédnout od skutečnosti, že jde o „přelomový“ případ, ve kterém došlo za předepsaných procesních podmínek a na základě řádně odůvodněného právního názoru k autoritativní změně výkladu zákona (srov. bod 30 nálezu sp. zn. III. ÚS 3221/11). Ústavní soud v těchto „přelomových“ případech v zásadě vyloučil pouhé prospektivní působení změněné judikatury, neboť uvedl: *Pokud by soud v „přelomovém“ případě odmítl použít nový výklad, nastala by situace, kde účastníkovi, jemuž se ve sporu podařilo zvrátit dosavadní judikaturu s tím výsledkem, že mu sporné právo svědčí, by nakonec příznivé rozhodnutí bylo odepřeno, čímž by byla zklamána jeho důvěra v použití „správného“ práva, jež je ostatně ústavně přikázáno (princip legality). V odborné literatuře diskutovaná možnost pouhého avizování budoucí změny judikatury, v důsledku které by se oslabilo očekávání dotčených subjektů, může být vhodným nástrojem, nikoliv však ve všech případech, zejména pak ne tehdy, kdy by mohl a měl být nový výklad použit k vyřešení samotného sporu.*

[30] Aplikaci právního názoru vysloveného v usnesení rozšířeného senátu tak v nyní souzené věci z hlediska principu předvídatelnosti a důvěry v právo nic nebrání.

[31] Závěrem soud poznamenává, že si je vědom skutečnosti, na kterou upozorňuje žalobce, tedy že pohledávka vzniklá státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není ani po novele insolvenčního zákona provedené s účinností od 1. ledna 2014 zákonem č. 294/2013 Sb. pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015, ze dne 27. 2. 2018, sp. zn. 29 ICdo 15/2017, a ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. 29 ICdo 97/2017). Skutečnost, že se tato pohledávka v insolvenčním řízení neuspokojuje, však pro nyní souzenou věc, kdy se daňové řízení nachází teprve ve fázi nalézací (tedy ve fázi správného stanovování daně), není podstatná. Svou relevanci bude jistě mít při placení daně. To však není předmětem nyní posuzované kasační stížnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Nebude tedy vycházet ze závěrů vyslovených v rozsudku *Cerepa*, ale povinnost dlužníka dle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty posoudí z hlediska právního názoru rozšířeného senátu.

[33] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. září 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu