

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **JUDr. Milena Bódiová**, advokátka se sídlem Jurečkova 1860/4, Ostrava, jako insolvenční správkyně dlužníka Mgr. I. N., proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2017, čj. 19676/17/5300-21441-711676, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 5. 2018, čj. 22 Af 62/2017-28,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 5. 2018, čj. 22 Af 62/2017-28, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] V tomto případě je sporný výklad § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 28. 7. 2016 (dále jen „zákon o DPH“), a především aplikace závěru rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 29/2018 na již probíhající řízení.

[2] Insolvenční správkyně (žalobkyně) podala za dlužníka dne 22. 4. 2016 přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2016. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) následně zahájil daňovou kontrolu. Správce daně seznámil žalobkyni se svým výkladem § 44 odst. 1 zákona o DPH. Dne 19. 9. 2016 správce daně projednal s žalobkyní zprávu o daňové kontrole. Podle správce daně v rozporu s § 44 odst. 5 zákona o DPH žalobkyně za březen 2016 nesnížila 21% nárok na odpočet DPH na vstupu o částku opravenou věřitelem (společnost BEST QUALITY) ve výši 157 017 Kč, a naopak v rozporu s totožným ustanovením snížila 21% nárok na odpočet DPH na vstupu o 28 665

Kč dle opravených daňových dokladů od téhož věřitele. Dne 20. 9. 2016 vydal správce daně platební výměr na DPH za zdaňovací období březen 2016 ve výši 157 248 Kč vlastní daně, přičemž rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní činil 128 352 Kč. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutí drobně změnil, základ rozhodnutí včetně výkladu § 44 odst. 1 zákona o DPH však potvrdil. Odmítl aplikovat obecné závěry rozsudku NSS ze dne 10. 12. 2014, čj. 9 Afs 170/2014-42 (věc *CEREPA*), neboť se s těmito závěry neztotožnil. Upozornil, že rozsudek *CEREPA* nezaložil konstantní judikaturu, byl potvrzen jen jediným dalším rozsudkem (ze dne 11. 2. 2016, čj. 9 Afs 190/2015-57), vydaným navíc stejným senátem NSS.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně úspěšně bránila u krajského soudu. Soud rozhodnutí zrušil s odkazem na rozsudek *CEREPA*. Upozornil, že judikatura je pro žalovaného závazná. Žalovaný má rozsudek NSS respektovat a nepřísluší mu s ním nijak polemizovat.

[4] Žalovaný (stěžovatel) proti rozsudku krajského soudu podal obsáhlou kasační stížnost, v níž polemizuje s judikaturou započatou ve věci *CEREPA*. Odmítl též velmi přísný výklad precedenční závaznosti, jak ho prosazuje krajský soud. Takovýto výklad je kontinentálnímu prostředí zcela cizí.

[5] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

[6] Předseda senátu přerušil řízení, aby vyčkal rozhodnutí ve věci vedené před rozšířeným senátem pod sp. zn. 1 Afs 29/2018, která nastolila otázku výkladu § 44 odst. 1 zákona o DPH, tedy otázku přímo související s nyní podanou kasační stížností. Usnesením ze dne 16. 7. 2019, čj. 1 Afs 29/2018-33, věc *Siwy*, rozhodl rozšířený senát takto:

> „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.“

[7] Tím odpadla překážka řízení a předseda senátu podle § 48 odst. 6 s. ř. s. usnesením ze dne 7. 8. 2019 vyslovil, že se v řízení pokračuje. Současně dal možnost účastníkům řízení vyjádřit se k právní situaci po rozhodnutí rozšířeného senátu ve lhůtě tří týdnů ode dne doručení tohoto usnesení a dodal, že poté bude NSS připraven rozhodnout. Předseda senátu účastníky upozornil, že budou-li se k věci vyjadřovat, nechť zváží především pasáže „*hovořící o dobré víře účastníka řízení a o časových účincích rozhodnutí rozšířeného senátu*“, které v úplnosti citoval. Stěžovatel ani žalobkyně se k věci nevyjádřili.

[8] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[10] NSS se předně vyjádří k námitce ohledně obecné („precedenční“) závaznosti judikatury. Jakkoliv je pravidlem, že veřejná správa se musí v obecné rovině držet ustálené judikatury, určitě to neznamená, že jakákoliv polemika s touto judikaturou je jednou provždy vyloučena. V tomto smyslu nelze směšovat „přísnou“ (kasační) závaznost rušícího soudního rozhodnutí v dalším řízení v téže věci (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) na straně jedné, a obecné normativní působení judikatury na straně druhé. Správní orgán nesmí judikaturní závěry ignorovat, může se však v jiné věci proti nim (byť spíše výjimečně) vymezit, má-li z přesvědčivých důvodů za to, že jsou nesprávné. Tak se to ostatně stalo i v této věci a nutno dodat, že právní závěr stěžovatele byl potvrzen rozhodnutím rozšířeného senátu v usnesení 1 Afs 29/2018, *Siwy*.

[11] V řízení před krajským soudem byl jedinou spornou otázkou výklad § 44 odst. 1 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátci vznikla povinnost přiznat DPH a jehož *pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku* z tohoto plnění, doposud nezanikla, byl oprávněn provést opravu výše DPH na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky za tam dále rozvedených podmínek.

[12] Dle stěžovatele se toto oprávnění plátce vztahuje na pohledávky, které vznikly 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. Naproti tomu žalobkyně zastává ve shodě s judikaturou započatou ve věci 9 Afs 170/2014, *CEREPA*, názor přesně opačný, tedy toto právo vztahuje jen k pohledávkám těsně předcházejícím rozhodnutí soudu o úpadku, tedy vzniklým v bezprostředně předcházejících šesti měsících.

[13] Rozšířený senát se v usnesení 1 Afs 29/2018, *Siwy*, jednoznačně přiklonil k právnímu názoru stěžovatele a jasně odmítl závěry, které NSS vyslovil ve věci *CEREPA*. Upozornil, že výklad slova „nejpozději“, jak ho provedl devátý senát ve věci *CEREPA*, se odchyluje od běžného významu tohoto slova v jiných zákonech (body 47 a 48 usnesení rozšířeného senátu *Siwy*). Výklad § 44 odst. 1 zákona o DPH, který rozšířený senát odmítl, byl též v rozporu s jakýmkoliv rozumným smyslem tohoto ustanovení (body 49 násl.). Upozornil též na pochyby právní praxe a doktríny ohledně správnosti výkladu zaujatého ve věci *CEREPA* (bod 54).

[14] Jakkoliv tedy krajský soud rozhodl v souladu s právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku NSS, jeho závěr neobstojí s ohledem na závěry rozšířeného senátu v usnesení *Siwy*.

[15] NSS nicméně musel zvážit též další otázku. Jak totiž poznamenal rozšířený senát v bodě 58 usnesení *Siwy*, výklad § 44 odst. 1 zákona o DPH *„může být při řešení konkrétního případu pouhým vstupním krokem, jenž musí být následován dalšími úvahami zohledňujícími konkrétní povahu dotčených právních vztahů, konkrétně toho, že jde o soustavu vztahů mezi státem a „věřitelem“ na straně jedné a k tomu komplementárních vztahů mezi státem a „dlužníkem“ na straně druhé*“. Soudy v jednotlivých věcech proto musí zvážit, zda

je v daném případě třeba řešit temporální účinky změny judikatury NSS „*zejména z hledisek vytvoření oprávněné důvěry v právo na základě stávající jednotné a dlouhodobě praktikované judikatury tohoto soudu, od níž se rozšířený senát nyní odklonil*“ [s odkazem na bod 51 rozsudku NSS ze dne 24. 2. 2010, čj. 6 Ads 88/2006-159, č. 2059/2010 Sb. NSS, věc *L'ORÉAL*, respektive na nález ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11 (N 216/71 SbNU 531), *Maleč*].

[16] Závěry judikatury se zatím soustředily především na změny výkladu procesního práva. Judikatura vychází z toho, že judikaturní posun nemůže připravit žalobce o jeho přístup k soudu (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS, *HOPR TRADE CZ*, bod 53). Nynější věc je však odlišná, neboť se týká judikaturního odklonu při výkladu práva hmotného.

[17] Ústavní soud v nálezu III. ÚS 3221/11, *Maleč*, uvádí, že soudní nalézání práva nelze považovat za tvorbu právních předpisů, ale jen za jejich výklad a zpřesňování. Proto judikatura z povahy věci působí v jistém smyslu „retroaktivně“, neboť soud posuzuje jednání, k němuž došlo v minulosti. Soudní výklad zákona platí „od začátku“ účinnosti zákona, z logiky věci se proto vztahuje na všechny soudně projednávané případy. Právě proto se na soudní rozhodování nemůže uplatit ani obecný zákaz retroaktivity (body 24 a 25). I pokud v rámci soudního rozhodování dochází ke změně judikatury, kdy stávající výklad zákona je odmítnut a nahrazen výkladem novým, není situace v zásadě jiná (bod 26 nálezu *Maleč*). Pro intertemporální dopady změny judikatury proto neplatí žádná rigidní pravidla, jako je tomu u změny právních předpisů:

> „28. V obecné rovině lze vycházet především z toho, že změna judikatury obecných soudů - primárně s ohledem na princip rovnosti v právech (konkrétně v podobě zásady rovného použití práva) - nesmí být svévolná, což by bylo v případě, že by výklad a aplikace práva, představující odklon od dosavadní judikatury, postrádaly racionální odůvodnění (tzn. nebyly by postaveny na věcně příléhavých důvodech, přičemž daná změna by se jevila jako náhlá, překvapivá, bez určité myšlenkové linie, a dané rozhodování by tak neslo známky nahodilosti) a současně by se ocitaly mimo rámec tzv. podústavního práva v důsledku toho, že by nerespektovaly požadavky plynoucí z ochrany základních práv a svobod.
> 29. Na straně druhé neexistuje a nemůže existovat žádná garance proti změně judikatury jako takové; i když nenastane změna společenských poměrů, v právní oblasti dochází k neustálému vývoji a justiční orgány musí mít možnost, jež přímo plyne z čl. 95 odst. 1 Ústavy, zakotvujícího vázanost soudce zákonem, dosavadní, na základě nově získaných poznatků nesprávný právní názor zvrátit, resp. překonat“ [s citací starších nálezů a rozsudku ESLP].

[18] Pro nynější věc je klíčový závěr Ústavního soudu, podle něhož při posuzování aplikace nového právního názoru na starší věci je třeba primárně zohlednit princip důvěry v právo. Krom případů Ústavním soudem uváděných, které však na nynější věc nedopadají, třeba zdůraznit, že k „neaplikaci“ nového právního názoru na běžící věci lze „*přistoupit spíše jen za výjimečných okolností*“ (bod 35 nálezu III. ÚS 3221/11, *Maleč*).

[19] NSS tedy dále zvážil míru legitimního očekávání žalobkyně v pokračující aplikaci právního názoru, který rozvedl NSS v rozsudku *CEREPA*, který ale rozšířený senát odmítl v usnesení 1 Afs 29/2018, *Siwy*.

pokračování

[20] V době, kdy žalobkyně podala daňové přiznání na DPH za zdaňovací období březen 2016 (dne 22. 4. 2016), v němž opravila výši daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení, existovala k dané právní otázce a výkladu sporného § 44 odst. 1 zákona o DPH jen dvě rozhodnutí NSS. Byl to cit. rozsudek ze dne 10. 12. 2014, čj. 9 Afs 170/2014-42, *CEREPA*, a tehdy zcela nový rozsudek ze dne 11. 2. 2016, čj. 9 Afs 190/2015-57, věc *Genetrix*. Teprve později přibyl třetí rozsudek, ze dne 15. 11. 2016, čj. 6 Afs 117/2016-27, věc *KOPPA*.

[21] Existence dvou rozhodnutí NSS v okamžiku podání daňového přiznání zakládá jistou míru legitimního očekávání žalobkyně. Nejdůležitější pro posouzení míry legitimního očekávání je však to, že daňová správa tento judikát nikdy neakceptovala jako správný, od počátku proti němu brojila a vedla argumentaci, která se nakonec ukázala jako správná. Záhy po vydání rozsudku *CEREPA* byla publikována silná doktrinální kritika tohoto judikátu (srov. např. HOLINKOVÁ, L. Posouzení stáří pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení pro účely opravy výše daně na výstupu, kritický pohled na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. *Daně a právo v praxi* č. 3/2016, s. 23; dále viz příklady podané v usnesení rozšířeného senátu 1 Afs 29/2018, *Siwy*, bod 54). Pochybnosti ohledně správnosti výkladu § 44 odst. 1 zákona o DPH posléze zohlednily též krajské soudy, které se začaly přiklánět ke (správnému) závěru daňové správy, srov. např. rozsudek KS v Praze ze dne 21. 7. 2017, čj. 45 Af 15/2015-34, nebo rozsudek KS v Českých Budějovicích ze dne 7. 2. 2018, čj. 50 Af 34/2017-25. Důvěře v dlouhodobý „život" právního názoru vysloveného v judikátu *CEREPA* jistě nepřidalo ani to, že nebyl publikován ve Sbírce NSS.

[22] Je pravda, že žalobkyně v odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 5. 10. 2016 argumentovala judikaturou NSS, jmenovitě však odkazovala jen na rozsudek *CEREPA*. Stěžovatel se ve svém rozhodnutí s touto argumentací velmi poctivě vypořádal. Detailně a přesvědčivě rozvedl konkurující argumentaci. Již to důvěru žalobkyně v kontinuální aplikaci judikátu *CEREPA* zásadně oslabuje. Daňová správa ve svých rozhodnutích tuto oponentní argumentaci uplatňovala konzistentně. Její postup tak nelze ani hodnotit jako svévolný. Podstatné též je, že právě této argumentaci dal rozšířený senát v usnesení věci *Siwy* plně za pravdu. Rozhodnutí správce daně či stěžovatele není prostým či svévolným nerespektováním závěrů judikatury, ale naopak je podloženo přesvědčivou (a jak se nyní ukázalo, též správnou) argumentací, která reagovala na praktické i doktrinální pochybnosti ohledně správnosti závěrů v rozsudku *CEREPA*.

[23] Vezme-li NSS všechny shora uvedené okolnosti v jejich komplexu, je evidentní, že žalobkyni nemohlo vzniknout legitimní očekávání ani představa o existenci dlouhodobé, jednotné a ustálené právní praxe stran výkladu sporného ustanovení zákona. V okamžiku vydání rozhodnutí stěžovatele a následně i krajského soudu zde sice bylo několik rozsudků NSS. Ve stejné době však již bylo možno při výkladu sporného § 44 odst. 1 zákona o DPH reflektovat velmi výrazné pochybnosti ohledně správnosti výkladu zaujatého v kauze *CEREPA*, ať již ze strany samotné daňové správy, doktrinální (viz shora), nebo též vyslovené v souvislosti s novelizací zákona o DPH provedenou zákonem č. 243/2016 Sb. – srov. důvodovou zprávu ze dne 13. 1. 2016 k vládnímu návrhu tohoto zákona, tisk PS PČR č. 717/0, dle níž cílem úpravy znění § 44 odst. 1 zákona o DPH (které popřelo judikát *CEREPA*) *„není jakýkoli věcný posun této problematiky. Cílem vždy bylo*

umožnit daňovým subjektům opravovat pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení u pohledávek starších více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Tato úprava byla činěna ve prospěch věřitele. Při stanovení stáří pohledávek v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a mladších může docházet ke spekulativnímu vzniku pohledávek, […] *(ekonomická teorie naznačuje, že tržní subjekty již 1 rok před úpadkem jsou schopny detekovat tento úpadek a od detekce mění chování vůči subjektu, který s vysokou mírou pravděpodobnosti nebude solventní, jelikož se snaží o hotovostní úhrady, platby předem, značné zálohové úhrady atd.)*".

[24] K podobným závěrům, jen v nepatrně jiné skutkové situaci, již záhy po vydání usnesení rozšířeného senátu *Siwy* došel NSS v rozsudku ze dne 22. 8. 2019, čj. 6 Afs 81/2018-37, *CRA VT Koupelny*, body 19 a 20.

[25] NSS proto shledal kasační stížnost důvodnou. Právní závěry rozšířeného senátu nutno aplikovat i na tuto věc. Rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty prvé s. ř. s. NSS 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.).

[26] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. září 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu