ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **JUDr. Danuše Polláková Staňková,** se sídlem Jindřišská 1441, Pardubice, insolvenční správkyně společnosti LIMISTAV s. r. o., proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2020, č. j. 46 Af 16/2017 - 20,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2020, č. j. 46 Af 16/2017 - 20, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 29. 3. 2017, č. j. 14867/17/5300-22442-707666, žalovaný změnil platební výměr ze dne 19. 2. 2016, jímž Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) vyměřil společnosti LIMITSTAV s. r. o. (dále též „daňový subjekt“) daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období září 2015 ve výši 1 436 493 Kč namísto deklarované vlastní daňové povinnosti ve výši 87 645 Kč. Změna provedená žalovaným se týkala pouze údaje o základu daně v části výroku IV. platebního výměru. Z věcného hlediska se však žalovaný ztotožnil se závěry správce daně. Přisvědčil jeho závěru, že daňový subjekt byl povinen snížit svoji daň na vstupu o částku daně opravenou věřitelem - společností ZAPA beton a. s. (dále též „ZAPA“), neboť pohledávka společnosti ZAPA splňovala podmínky pro provedení opravy DPH ve smyslu § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 344/2013 Sb. (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“). Ke dni zjištění úpadku daňového subjektu a prohlášení konkurzu na jeho majetek byla starší více než šest měsíců.

II.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Praze (dále též „krajský soud"), který ji nadepsaným rozsudkem zamítl. Poukázal na to, že problematikou výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018 - 33. Zde dospěl k závěru, 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*." Rozšířený senát se tedy odklonil od dosavadní judikatury, jejíž závěry žalobkyně prezentovala. Krajský soud vyzdvihl zejména argument rozšířeného senátu, že smyslem § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty bylo poskytnout daňové ulehčení těm subjektům, které mají nesplněné pohledávky vůči daňovým subjektům nacházejícím se v úpadku, avšak v době vzniku těchto pohledávek nemohly nepříznivou ekonomickou situaci těchto subjektů objektivně předpokládat. Společnost ZAPA tak byla oprávněna provést odpočet výše daně z přidané hodnoty u pohledávek vzniklých nejpozději dne 26. 5. 2014. Opravné daňové doklady, které ZAPA zaslala žalobkyni, se týkaly pohledávek s původním datem uskutečnění zdanitelného plnění v období od 2. 7. 2013 do 12. 2. 2014. Žalobkyně proto byla povinna jako insolvenční správkyně daňového subjektu o jejich výši snížit daň na vstupu.

III.

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka") podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."). Uvedla, že sporný § 44 zákona o dani z přidané hodnoty byl formulován nejasně, nesrozumitelně a nepřesně. O tom svědčí skutečnost, že se jím 8 let po nabytí účinnosti musel zabývat rozšířený senát. Zjevně existují dva výklady sporného ustanovení, které jsou přesvědčivé a argumentačně podložené, což připustil i rozšířený senát. Výklad předcházející rozhodnutí rozšířeného senátu tak nelze považovat za natolik chybný, že by tato skutečnost musela být daňovým subjektům na první pohled zřejmá. Rozhodnutí rozšířeného senátu představuje změnu ustálené judikatury. Podle názoru stěžovatelky měl být na její věc aplikován původní právní názor. Přestože finanční úřady zastávaly od počátku výklad, k němuž se přiklonil rozšířený senát, nejasné znění daného ustanovení vyvolávalo spory. Nelze tak tvrdit, že se vytvořila všeobecně přijímaná správní praxe. Stěžovatelka podala daňové přiznání poté, co Nejvyšší správní soud vydal rozsudek ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 - 42 (dále též „věc *Cerepa*"), v němž připustil rozdílné výklady sporného ustanovení, a odmítl výklad ze strany finančních úřadů. Stěžovatelka se proto domnívala, že došlo ke sjednocení rozdílných právních názorů a s důvěrou podala daňové přiznání, v němž výklad devátého senátu respektovala. Tento výklad byl přitom následován i v dalších rozsudcích. Nejednalo se tedy o výklad ojedinělý, vybočující. Stěžovatelka podala žalobu

v květnu 2017. Více než 2 roky po podání žaloby a 4 roky po podání daňového přiznání došlo ke změně judikatury, když se rozšířený senát odklonil od dosavadního výkladu. Z hlediska principů právní jistoty a důvěry v právo měl proto soud podle stěžovatelky postupovat v jejím případě dle výkladu zastávaného v době podání daňového přiznání. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že finanční úřady postupovaly od počátku k výkladu sporného ustanovení způsobem, jenž zaujal rozšířený senát. Správní praxe je přitom dána výlučně setrvalým právním názorem zastávaným v rozhodovací činnosti správních orgánů. Na její existenci nemá vliv množství sporů vyvolaných o výklad určitého ustanovení ze strany daňových subjektů. Správní praxe byla v posuzované věci po určitou dobu udržována navzdory protichůdné tendenci v rozhodování správních soudů. Žalovaný připustil, že by mohla hrát určitou roli časová souslednost jednotlivých skutečností v průběhu řízení v konkrétní věci. Za určitých okolností by totiž mohlo převážit legitimní očekávání daňového subjektu nad aplikací správného výkladu dotčeného ustanovení. I rozšířený senát v usnesení č. j. 1 Afs 29/2018 - 33 přikázal uvážit, zda je v daném případě třeba řešit temporální účinky změny judikatury, od níž se odklonil. Posuzovaná věc je přitom z časového hlediska obdobná té, kterou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 10 Afs 192/2018 - 27. Zde při úvaze nad mírou legitimního očekávání poukázal na to, že v okamžiku podání daňového přiznání existovaly pouze dva rozsudky s opačným výkladem, že finanční správa správnost této judikatury v rozhodovací činnosti nikdy neuznala, že byla publikována její silná doktrinální kritika, že se krajské soudy klonily k opačnému výkladu a že rozsudek ve věci *Cerepa* nebyl publikován ve Sbírce NSS. Stěžovatelka přitom podala daňové přiznání v době, kdy existoval pouze rozsudek devátého senátu. Míra jejího legitimního očekávání tak byla v porovnání s věcí sp. zn. 10 Afs 192/2018 ještě nižší. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

V.

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

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platilo, že [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 (dále jen „věřitel“), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že*
a) plátce, vůči kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen „dlužník“), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka,

b) věřitel přihlásil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží,
c) věřitel a dlužník nejsou a ani v době vzniku pohledávky nebyli osobami, které jsou
1. kapitálově spojenými osobami podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob,
2. osobami blízkými26a), nebo
3. osobami, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení10) nebo jiné obdobné smlouvy,
d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.

[8] Předmětem sporu v posuzované věci byla otázka, jak má být v případě stěžovatelky vykládáno slovní spojení „*pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku*“ obsažené v § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka se v žalobě podané krajskému soudu dne 29. 5. 2017 domáhala toho, aby byl v její věci aplikován výklad, k němuž dospěl devátý senát ve věci *Cerepa*, tj. že se jedná o pohledávku, která vznikla šest měsíců a méně před rozhodnutím soudu. Na uvedený rozsudek odkazovala již v odvolání proti platebnímu výměru.

[9] Krajský soud žalobu stěžovatelky zamítl. Vyšel z toho, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. 8. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018 - 33, výklad devátého senátu ve věci *Cerepa* překonal, neboť dospěl k závěru, že citované ustanovení je třeba vyložit tak, že se jedná o pohledávku, která musí být v okamžiku rozhodnutí soudu stará šest nebo více měsíců. S tímto novým výkladem citovaného ustanovení se krajský soud plně ztotožnil a převzal jej bez dalšího na věc stěžovatelky.

[10] Stěžovatelka v kasační stížnosti nebrojí proti tomu, jak krajský soud, respektive rozšířený senát, vyložil citované ustanovení. Je však přesvědčena o tom, že při posouzení věci mělo být zohledněno její legitimní očekávání. Při podání daňového přiznání se totiž řídila výkladem předestřeným ve věci *Cerepa*, jenž považovala za sjednocení do té doby rozdílných právních názorů a s důvěrou v tento výklad postupovala. Krajský soud však aplikoval na její věc výklad, k němuž soudy dospěly 4 roky po podání daňového přiznání.

[11] Nejvyšší správní soud stěžovatelce přisvědčil do té míry, že krajský soud při posouzení věci zcela pominul otázku jejího legitimního očekávání, tedy neposoudil věc z hlediska vytvoření oprávněné důvěry stěžovatelky v právo na základě dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, od níž se rozšířený senát rozhodnutím ve věci sp. zn. 1 Afs 29/2018 odklonil. Automaticky na stěžovatelku vztáhl výklad, jenž představoval odklon od judikatury, podle níž stěžovatelka postupovala.

[12] Sám rozšířený senát přitom v opakovaně zmiňovaném usnesení č. j. 1 Afs 29/2018 - 33, o něž se krajský soud při posouzení věci opřel, v bodě 58 uvedl: „*Výklad § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty 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. Rozšířený senát proto ustal na tom, že podal výklad předložené*

právní otázky v abstraktní rovině. Posouzení dopadů na právní vztahy účastníků řízení o kasační stížnosti již bude věcí předkládajícího senátu. Ten při svém rozhodování neopomene uvážit, zda je v daném případě třeba řešit temporální účinky změny judikatury Nejvyššího správního soudu 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 (viz podobně ve vztahu k správním orgánům zejména bod 51 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, čj. 6 Ads 88/2006 - 159, č. 2059/2010 Sb. NSS, viz též nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11)“ (důraz přidán).

[13] Právě úvahu o temporálních účincích změny judikatury v otázce výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, respektive slovního spojení „*pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku*“, rozsudek krajského soudu postrádá. Jeho závěr o tom, že stěžovatelka byla povinna jako insolvenční správkyně daňového subjektu snížit o výši pohledávek společnosti ZAPA daň na vstupu, byl tudíž předčasný.

[14] Kasační stížnost je tedy důvodná, neboť krajský soud se při aplikaci závěrů usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 29/2018 - 33 nezabýval v rozporu s tam obsaženým výslovným pokynem otázkou posouzení možných dopadů na právní vztahy účastníků řízení o žalobě v této konkrétní věci, včetně temporálních účinků změny dosavadní judikatury. Kasační soud nemůže zjištěný nedostatek napadeného rozsudku sám napravit, neboť by tím nahrazoval činnost krajského soudu, a v důsledku toho by stěžovatelku fakticky připravil o jednu soudní instanci.

[15] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s., věta první před středníkem). V něm bude v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem. Nutno dodat, že ve vztahu k § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty došlo po vydání usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 29/2018 - 33 k judikatornímu vývoji, jenž nelze při dalším posouzení věci pominout. Krajský soud v Brně totiž předložil Soudnímu dvoru Evropské unie (dále též „SDEU“) dne 29. 7. 2020 předběžnou otázku, zda není česká právní úprava v rozporu se smyslem čl. 90 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Řízení o předběžné otázce bylo zakončeno dne 11. 11. 2021, kdy SDEU vydal rozsudek C-398/20. Zde vyslovil, že: „*Článek 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení, které pro opravu výše daně z přidané hodnoty stanoví podmínku, že zčásti nebo zcela nesplacená pohledávka nevznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti, a tato podmínka přitom neumožňuje vyloučit, že by se tato pohledávka mohla nakonec stát s konečnou platností nevymahatelnou*.“ Je tedy nezbytné, aby krajský soud po vrácení věci k dalšímu řízení s ohledem na obsah žalobních námitek nejprve uvážil, zda vůbec může být sporná časová podmínka na případ stěžovatelky aplikována. Ani touto otázkou se nemohl Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti zabývat. Nejvyšší správní soud totiž může zkoumat aplikovatelnost pouze takových norem, které musí s ohledem na kasační námitky přímo či nepřímo aplikovat sám (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009,

č. j. 8 Afs 51/2007 - 87). Stěžovatelka však brojila výlučně proti nezohlednění jejího legitimního očekávání.

[16] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 1. února 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu