



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 **žalobce: CEREPA, a. s.**, se sídlem Červená Řečice 107, Červená Řečice, zast. JUDr. Jaroslavem Trnkou, advokátem se sídlem Příkopy 25, Pelhřimov, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 12. 2011, č. j. 15777/11-1302-708158, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 5. 2013, č. j. 10 Af 534/2012 – 53,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 5. 2013, č. j. 10 Af 534/2012 – 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání a současně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Pelhřimově (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 8. 2011, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 ve výši 579 771 Kč.

**I. Vymezení věci**

[2] Předmětem sporu v projednávané věci je oprávnění stěžovatele 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 DPH“).

[3] Podle § 44 odst. 1 zákona o DPH je plátcem, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost priznat 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, je dle § 44 odst. 5 zákona o DPH dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně

opravenou věřitelem, a to ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z původně přijatého zdanitelného plnění“.

[4] V řízení před správci daně se vedl spor o „stáří“ pohledávek, u kterých lze opravu daně provést, tj. o výklad zákonem stanoveného šestiměsíčního časového testu. Stěžovatel má na rozdíl od správce daně za to, že pokud zákonodárce váže možnost provedení opravy daně právě na okamžik, kdy se dlužník daňového subjektu octne v úpadku a pokud současně vymezuje období, ve kterém musely pohledávky vzniknout, je logické, že musí jít o pohledávky, které se co do termínu jejich vzniku bezprostředně váží k okamžiku vzniku insolvenčního stavu dlužníka. Za pohledávku spadající pod ustanovení § 44 zákona o DPH lze proto považovat pouze takovou pohledávku, která ke dni rozhodnutí o úpadku dlužníka není starší než šest měsíců. Správce daně vychází z odlišného výkladu, že musí jít o pohledávky vzniklé šest měsíců před rozhodnutím o úpadku a dříve.

[5] Krajský soud se uvedenou otázkou nezabýval, neboť při posouzení věci vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012-47, ve kterém soud dospěl k závěru, že oprávnění věřitelů snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku lze uplatnit za splnění dalších zákonem stanovených podmínek pouze u zdanitelných plnění poskytnutých nejdříve ke dni 1. 4. 2011.

[6] Ze spisu přitom ověřil, že v daňovém přiznání za zdaňovací období květen 2011 uplatnil stěžovatel opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení u zdanitelných plnění uskutečněných pro společnost MARELI spol. s.r.o. v časovém rozmezí od 2. 5. 2008 do 18. 6. 2008 a u společnosti Papírny Vltavský mlýn a.s., v časovém rozmezí od 22. 5. 2008 do 30. 6. 2008.

[7] S ohledem na skutečnost, že se v projednávané věci oprava výše daně týkala zdanitelných plnění uskutečněných ve zdaňovacím období roku 2008, ustanovení § 44 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 nebylo dle krajského soudu možné v souladu se závěry, uvedenými ve shora označeném rozsudku Nejvyššího správního soudu, aplikovat.

[8] Dalšími žalobními body uvedenými v žalobě se proto krajský soud již nezabýval. Přestože hodnotil právně věc odlišně od žalovaného, z hlediska věcného dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný, a skutečnost, že k takovému právnímu závěru dospěl za použití jiné právní úvahy, není důvodem pro zrušení rozhodnutí pro vady řízení nebo pro nezákonnost.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu pro nesprávné právní posouzení, jakož i vadu řízení, ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[10] Má za to, že krajský soud vykročil z předmětu sporu a porušil § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť vyložil otázku, která mezi stranami nebyla sporná, na místo toho, aby posoudil rozdílný výklad na aplikaci časového šestiměsíčního testu. V této souvislosti odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 17. 10. 2006, č. j. 1 Afs 85/2004 – 108, či rozsudek ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011- 78).

[11] Stěžovatel nesouhlasí ani s věcným posouzením krajského soudu. Je si vědom názoru, vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 - 47, nicméně má za to, že argumentace zde uvedená nepokrývá předmětnou problematiku v celé šíři a je dokonce podávána z poměrně úzkého pohledu insolvenčního řízení. Nejvyšší správní soud založil svůj názor v převážné míře na stanovisku ze zasedání expertní pracovní skupiny Ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo (dále také „expertní skupina“).

pokračování

[12] Dle jeho názoru nelze výslovnou zákonnou úpravu překonat výkladem. Je-li v § 44 odst. 9 zákona o DPH výslovně uvedeno, že opravy výše daně podle odstavců 1, 6, 7 nebo 8 se považují za samostatná zdanitelná plnění, potom je zřejmé, že bylo přímým úmyslem zákonodárce ustanovit pro opravu daně speciální režim, odpovídající samostatnému zdanitelnému plnění, nikoli režim úkonu souvisejícího s původním zdanitelným plněním.

[13] Zákonem podanou definici opravy daně je nutno považovat za definici mající kogentní povahu a vyjadřující přímý úmysl zákonodárce. Tento úmysl je vyjádřen v důvodové zprávě k zákonu č. 47/2011 Sb., ve které je v čl. I. Obecná část pod bodem 9 uvedena „Zpráva a hodnocení dopadů regulace“, obsahující tabulku s názvem „Přehled dopadů v letech 2011 - 2013“. Z této tabulky a z vysvětlujících poznámek k ní je zřejmé, že zákonodárce chtěl přijmout úpravu, která by měla nepřímou retroaktivitu.

[14] Výše uvedené vyplývá jednak z vyčíslení dopadů do státního rozpočtu v prvním roce účinnosti zákona (cca trojnásobný dopad), a dále z výslovné poznámky, dle které předmětné legislativní opatření počítá s možností využít dané opatření zpětně (až 3 roky).

[15] Z důvodové zprávy dále vyplývá, že uvedené opatření bylo součástí opatření směřujících ke zmírnění důsledků zhoršení ekonomického vývoje, a s jeho nepravou retroaktivitou bylo výslovně počítáno jako s jedním z prostředků, kterým se zamýšleného zmírnění mělo dosáhnout. Ke střetu proporcionality a intemporality odkazuje stěžovatel na nálezný Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96.

[16] Stěžovatel je přesvědčen, že se Nejvyšší správní soud nemohl bez dalšího odvolat na stanovisko expertní skupiny, neboť uvedené stanovisko není pramenem práva.

[17] S ohledem na výklad správců daně, zastávaný až do dubna roku 2013 vzniklo stěžovateli v důsledku zavedené správní praxe legitimní očekávání, že opravu výše daně lze provést zpětně. Za takových okolností by se mělo přistupovat ke změně aplikace § 44 zákona o DPH pouze na základě změny zákona (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159).

[18] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

[19] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil se závěrem krajského soudu a obsáhle citoval z jeho odůvodnění. Krajský soud se od předmětu sporu žádným způsobem neodchýlil, neboť řešil oprávnění stěžovatele snížit uplatněnou daň dle § 44 zákona o DPH. Odkazy stěžovatele na judikaturu Nejvyššího správního soudu nejsou případné, neboť se týkají situace, kdy se soud bez dokazování odchýlil od dosavadních skutkových i právních závěrů. Nadto v rozsudku NSS ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78 je v bodu 20 a 21 odůvodnění uvedeno, že z hlediska právního závěru nelze soudu nic vytknout a tato vada tak neměla vliv na zákonnost rozhodnutí.

[20] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je zastoupen advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený

rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

[22] Ze soudního a správního spisu ověřil, že stěžovatel v přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2011 provedl opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, a to společnosti MARELI spol. s.r.o., a společnosti Papírny Vltavský mlýn, a.s. O úpadku společnosti MARELI spol. s.r.o. bylo rozhodnuto usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 9. 2008 sp. zn. KSCB 28 INS 3518/2008; o úpadku společnosti Papírny Vltavský mlýn, a.s., bylo rozhodnuto usnesením Městského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2008, sp. zn. MSPH 88 INS 3125/2008. Zdanitelná plnění, ze kterých pohledávky vznikly, byla uskutečněna v rozmezí od 22. 5. 2008 do 30. 6. 2008.

[23] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s námitkami stěžovatele napadajícími závěry uvedené v jeho rozhodnutí ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012- 47. Předně je nutno konstatovat, že stěžovatelovo tvrzení, že Nejvyšší správní soud opřel své odůvodnění pouze o stanovisko expertní skupiny, která není pramenem práva, nemá oporu v odůvodnění tohoto rozsudku.

[24] Stanovisko expertní skupiny je uvedeno pouze v souvislosti s rekapitulací obsahu spisu, zatímco závěr soudu se opírá čistě o výklad příslušných ustanovení zákona o DPH, a to § 44 a čl. II odst. 1 přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb.

[25] Na závěrech uvedených v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud nadále trvá a nevidí žádný racionální důvod se od nich odklonit. Nová právní úprava totiž nemůže bez ohledu na zamýšlený úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě měnit právní vztahy vzniklé za účinnosti starého zákona pro futuro, nelze-li takový úmysl zákonodárce zjistit přímo ze zákona.

[26] Stěžovatel se mýlí, domnívá-li se, že zpětná aplikace ustanovení § 44 zákona o DPH vyplývá ze skutečnosti, že tento zákon považuje opravu, provedenou podle ustanovení § 44, za samostatné zdanitelné plnění.

[27] Označení opravy daně za samostatné zdanitelné plnění nevyovídá nic o střetu staré a nové právní úpravy, ani o podstatě prováděné opravy, natož pak o povaze zdanitelného plnění, za které je zákonem o DPH označeno. Zvolenou koncepcí zákonodárce pouze vyjádřil způsob, jakým se oprava, bude-li provedena, formálně projeví navenek – tj. v řádném přiznání k dani, podaném za zdaňovací období, ve kterém je oprava provedena.

[28] Zákon č. 47/2011 Sb., kterým bylo zakotveno oprávnění provést opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, neobsahuje žádné přechodné ustanovení, které by umožnilo zpětnou aplikaci nové právní úpravy na zdanitelná plnění uskutečněná před účinností tohoto zákona. Naopak podle čl. II bodu 1. uvedeného zákona se pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak.

[29] Oprávnění provést opravu daně na výstupu není ničím jiným, než právem dodavatele (věřitele) snížit jím původně uplatněnou daň na výstupu, která již byla věřitelem uplatněna s ohledem na zboží či služby jím v minulosti dodané. Původně uskutečněné zdanitelné plnění nedoznává v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby.

pokračování

[30] Je tedy zcela nepochybné, že oprava výše daně nemá stejnou povahu jako zdanitelné plnění, ze kterého vzniká povinnost odvést daň na výstupu, která je vždy navázána na zdaňovací období, ve kterém k dodání zboží či poskytnutí služby došlo. Stejně tak je nepochybné, že původní zdanitelné plnění zůstává i po provedení opravy výše daně zcela beze změny. Nedochozí k jeho vrácení, ke změně jeho rozsahu či ke změně ceny, za kterou bylo uskutečněno. Posuzovaná oprava je navázána pouze na daň uplatněnou z původně uskutečněného zdanitelného plnění a její samotné provedení nemá žádný jiný důsledek než právě snížení původně uplatněné daně.

[31] Oprávnění plátce provést opravu daně na výstupu již uskutečněného zdanitelného plnění je tak právem nutně souvisejícím s již uplatněnou daní bez ohledu na to, že samotné provedení opravy je zákonem o dani z přidané hodnoty formálně považováno za samostatné zdanitelné plnění. Obdobně je povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění zrcadlově povinností související s již jím v minulosti uplatněnou daní na vstupu.

[32] Podléhalo-li tedy zdanitelné plnění, ve vztahu k němuž má být uplatňována oprava výše daně, zákonu o dani z přidané hodnoty ve znění před účinností novely, je možnost provedení opravy daně ve vztahu k takovému plnění shora citovaným přechodným ustanovením vyloučena, neboť předcházející znění zákona takovou opravu již uskutečněných zdanitelných plnění neumožňovalo.

[33] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že zrušení staré a přijetí nové právní úpravy s sebou vždy nese zásah do stávajících právních vztahů, je však na zákonodárci, aby tento střet vyřešil v přechodných ustanoveních. V projednávané věci záměr zákonodárce o aplikaci nového práva zpětně i na právní vztahy vzniklé za předcházející právní úpravy z právní úpravy neplyne, a to ani implicitně. Za této situace nelze při výkladu zákona k záměru zákonodárce vyjádřeným toliko v důvodové zprávě přihlížet.

[34] Stěžovateli je však nutno přisvědčit v tom, že tím, že se krajský soud nezabýval žalobou vznesenými námitkami a žalobu zamítl na základě zcela nové právní argumentace, porušil ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.

[35] Krajský soud totiž po té, co zaujal názor o nesprávném posouzení věci žalovaným, sám posoudil věc po skutkové a právní stránce jinak než žalovaný 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 žalovaného podrobeno soudnímu přezkumu (výklad šestiměsíčního časového testu, vymezující pohledávky způsobilé k opravě).

[36] Situace, kdy krajský soud dospěje k odlišné právní argumentaci, než učinil žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a přesto zde není důvod vyhovět žalobě, není neobvyklá. V takových případech je nicméně nutno trvat na možnosti žalobce vyjádřit se k tomuto odlišnému právnímu hodnocení, a to proto, aby nedocházelo k překvapivosti rozhodnutí. Jak k překvapivosti rozhodnutí soudů uvedl Ústavní soud (náleží sp. zn. IV. ÚS 544/98, in: Sbírnka nálezů a usnesení, sv. 15, str. 75), „*odchýlil-li se odvolací soud nejen od skutkových zjištění, jaká učinil soud prvního stupně na základě bezprostředně před ním provedených důkazů, ale také od právních závěrů z těchto zjištění vycházejících, a sám bez jakéhokoli dokažování, aniž by jakýmkoli způsobem umožnil účastníkovi řízení vyjádřit se k odvolacím soudem nově nastolenému meritru věci, odepřel mu tímto postupem právo na spravedlivý proces podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy a čl. 36 odst. 1 Listiny.*“

[37] V projednávané věci bylo rozhodnutí krajského soudu pro stěžovatele nepochybně překvapivé, neboť krajský soud rozhodoval ve věci bez jednání a tento zcela nový pohled na věc tedy ani stěžovateli nemohl sdělit. Pokud za této situace dospěl k závěru o nesprávnosti posouzení věci správním rozhodnutím a sám právně i skutkově „vykročil“ jiným směrem a předejmul stanovisko, jež by v prvním sledu měl zaujmout správní orgán, pak takovým postupem zcela uzavřel cestu stěžovateli k tomu, aby mohl předložit důkazy či argumentaci, které se z dosavadního pohledu neukazovaly jako relevantní (srov. náleze ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/99). Již z tohoto důvodu tedy nemůže rozhodnutí krajského soudu obstát.

[38] Bez ohledu na výše uvedené, se krajský soud zvoleným postupem dopustil také dalšího pochybení. Tím, že krajský soud bez dalšího aplikoval na projednávanou věc závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 69/2012, není zřejmé, zda doměřením daně došlo v souvislosti s dosavadním výkladem k porušení legitimního očekávání stěžovatele, či nikoliv.

[39] Z úřední činnosti je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že s ohledem na množící se dotazy plátců a aplikační problémy, které s sebou ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty přineslo, zveřejnilo Generální finanční ředitelství písemností ze dne 22. 7. 2011, č. j. 23024/11-3210-010165, metodickou informaci k aplikaci § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Z obsahu této informace jednoznačně vyplývá oprávnění plátců - věřitelů provést opravu výše daně i u pohledávek, které vznikly ze zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011.

[40] Nejvyšší správní soud nemá žádné pochybnosti o tom, že touto metodickou informací Generální finanční ředitelství založilo správní praxi, která byla skutečně uplatňována (o čemž mj. svědčí i případ řešený Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 9 Afs 69/2012), a která vyvolala u plátců - věřitelů oprávněnou důvěru, že postupem souladným s touto informací se nedopouštějí žádného nezákonného jednání.

[41] V důsledku existujícího a jednoznačného pokynu výkonné moci, vyjádřeného prostřednictvím zveřejněné metodické informace, mohli totiž plátců věřitelé legitimně očekávat, že budou-li postupovat v souladu s tímto pokynem, nedojde k žádnému následnému doměřením daně, a tudíž k potencionálnímu střetu s ochranou vlastnictví zaručenou čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

[42] O ustálené správní praxi svědčí také to, že výše uvedený výklad trval až do 26. 4. 2013, kdy v reakci na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla pod č. j. 20067/13/7001 – 21000 – 010165 vydána nová metodická informace „Dodatek č. 1 k informaci GFŘ č. j. 23024/11 – 3210 – 010165 ze dne 22. 7. 2011 k aplikaci § 44 ZDPH – Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

[43] Z obsahu tohoto Dodatku je zřejmé, že nový výklad § 44 zákona o DPH odpovídá výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem, kdy opravy daně dle § 44 zákona o DPH lze, za splnění dalších zákonem stanovených podmínek, provést pouze u zdanitelných plnění poskytnutých dlužníkovi po 1. 4. 2011. Dále je zde výslovně uvedeno, že postup podle změněného výkladu bude správce daně vůči věřitelům aplikovat na případy oprav výše daně uplatněné po vydání tohoto Dodatku.

[44] Za této situace musí princip vázanosti veřejné moci zákonem ustoupit principu právní jistoty, resp. principu oprávněné důvěry. Ústavní princip právního státu předpokládá, že se stát vůči adresátům práva chová v souladu s povinnostmi, které sám sobě stanovil, přičemž tento adresát má na základě principu právní jistoty právo spolehnout se na věrohodnost státu při plnění jeho závazků. Na rozdíl od krajského soudu si Generální finanční ředitelství bylo zcela správně

pokračování

vědomo, že právě z tohoto důvodu je i nezákonnou správní praxí možno měnit pouze do budoucna.

[45] K otázce stability správní praxe a její vynutitelnosti před správními soudy se podrobně vyjádřil rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, který označil za správní praxi zakládající legitimní očekávání ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.

[46] Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je rádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem považovat změnu interpretovaného zákona, změnu zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad) a změnu skutečností rozhodných pro interpretaci zákona (teleologický výklad).

[47] V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že v rozsudku sp. zn. 9 Afs 69/2012 řešil ochranu dlužníka, kterému byla daň doměřena právě v důsledku nezákonné správní praxe. Povinnost snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem byla dlužníku stanovena v souladu s nezákonnou správní praxí zpětně, a právě proti této praxi hledal dlužník ochranu u správních soudů. O jakémkoliv legitimním očekávání založeném touto nezákonnou praxí na straně dlužníka je proto absurdní hovořit.

[48] Krajský soud je však v pozici opačné. Stěžovatel (v postavení věřitele) provedl opravu výše daně sám, a to v souladu s metodickým pokynem i u pohledávek vzniklých ze zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011. Pokud je stěžovatelem učiněný výklad šestiměsíčního testu správný (opravu lze provést u pohledávek, které ke dni rozhodnutí o úpadku nejsou starší šesti měsíců), nebude možné v důsledku ustálené, byť nezákonné správní praxe vůči stěžovateli zpětně závěry Nejvyššího správního soudu uplatnit. V takovém případě by tedy platilo, že opravu výše daně mohl stěžovatel v důsledku svého legitimního očekávání provést u pohledávek za společností MARELI spol. s r.o., vzniklých v časovém rozmezí od 25. 3. 2008 do 25. 9. 2008, u pohledávek za společností Papírny Vltavský mlýn, a.s., v časovém rozmezí od 14. 2. 2008 do 14. 8. 2008. Závěry Nejvyššího správního soudu by se bez ohledu na správnou aplikaci časového testu projevíly u stěžovatele pouze v případě, že by stejným způsobem postupoval i po zveřejnění změny původně uplatňovaného výkladu.

[49] Pokud se naopak krajský soud přikloní k závěru žalovaného (opravu lze provést u pohledávek, které vznikly 6 měsíců pře dnem rozhodnutí o úpadku a dříve), budou závěry Nejvyššího správního soudu pro projednávanou věc zcela irelevantní. Případná nesprávná interpretace časového testu ze strany stěžovatele nemá totiž s jeho legitimním očekáváním o přípustnosti zpětné aplikace § 44 zákona o DPH žádnou spojitost. Jinými slovy, provedl-li stěžovatel opravu výše daně u pohledávek, které z hlediska jejich vzniku zákonem stanovený časový limit nesplňují nesprávně, neměl nárok opravu výše daně provést ani podle původně uplatňovaného výkladu. Oprava výše daně by totiž nebyla možná nikoli z důvodu nesprávné zpětné aplikace § 44 zákona o DPH, ale proto, že stěžovatel opravil daň u pohledávek, u kterých zákon o DPH z hlediska okamžiku jejich vzniku opravu nepřipouští.

[50] Závěry uvedené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 69/2012 na projednávanou věc tedy nedopadají. V případě nezákonného vymezení pohledávek způsobilých k opravě výše daně ze strany žalovaného má stěžovatel právo na opravu výše daně i u zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011, protože je chráněn oprávněnou důvěrou v to, že se postupem souladným s metodikou správců daně nedopustil nezákonného jednání.

[51] V případě nezákonného vymezení pohledávek způsobilých k opravě výše daně ze strany stěžovatele nemá stěžovatel nárok na opravu výše daně bez ohledu na závěry, ke kterým následně dospěl Nejvyšší správní soud v rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 69/2012.

[52] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**Poučení :** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. března 2014

JUDr. Barbara Pořízková  
předsedkyně senátu