



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 žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 4. 2014, č. j. 10 Af 534/2012 – 86,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Jaroslava Trnky, advokáta se sídlem Příkopy 25, Pelhřimov.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (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 uvedené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále také „odvolací orgán“). Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání a současně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Pelhřimově (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 8. 2011, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 ve výši 579 771 Kč.

I. Vymezení věci

[2] Věc je před Nejvyšším správním soudem projednávána po druhé. Rozsudkem ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013 - 35, Nejvyšší správní soud zrušil v pořadí první rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Předmětem sporu je oprávnění žalobce 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“).

[4] Podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty „[p]látce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi 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.

[5] 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. 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.

[6] Žalobce má na rozdíl od správců 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 uvedeného zákona 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.

[7] Krajský soud se v pořadí prvním rozsudku 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.

[8] Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku konstatoval, že na projednávanou věc nelze závěry uvedené v rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 69/2012 vztáhnout. Žalobce, který byl v postavení věřitele, sice provedl opravu i u pohledávek vzniklých ze zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011, avšak tento postup byl plně v souladu s metodickou informací Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 44 zákona o dani z přidané hodnoty ze dne 22. 7. 2011.

[9] Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu, aby se v dalším řízení zabýval výkladem šestiměsíčního testu, stanoveným v § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který byl mezi stranami sporný.

[10] Pokud je žalobcem 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 žalobci zpětně závěry Nejvyššího správního soudu. V takovém případě by tedy platilo, že opravu výše daně mohl žalobce provést. Závěry Nejvyššího správního soudu by se bez ohledu na správnou aplikaci časového testu projevíly u žalobce pouze v případě, že by stejným způsobem postupoval i po zveřejnění změny původně uplatňovaného výkladu.

[11] Pokud se naopak krajský soud přikloní k závěru žalovaného (opravu lze provést u pohledávek, které vznikly 6 měsíců před dnem rozhodnutí o úpadku a dříve), nemá případná nesprávná interpretace časového testu ze strany žalobce s jeho legitimním očekáváním o přípustnosti zpětné aplikace § 44 zákona o dani z přidané hodnoty žádnou spojitost.

[12] Krajský soud ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty vyložil tak, že opravu výše daně lze provést u pohledávek, které nejsou ke dni rozhodnutí o úpadku starší než 6 měsíců. Přisvědčil tedy žalobci, dle kterého se musí jednat o pohledávky, které se co do termínu jejich vzniku bezprostředně váží k okamžiku vzniku insolvenčního stavu dlužníka. Výklad stěžovatele, dle kterého musí jít o pohledávky vzniklé šest měsíců a dříve před rozhodnutím o úpadku, označil za nelogický.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu pro nesprávné právní posouzení šestiměsíčního časového testu a namítá také nepřezkoumatelnost odůvodnění. Uplatňuje tedy námitky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[14] Stěžovatel uvádí, že jím uplatňovaný výklad je proveden na základě metodického výkladu učiněného Generálním finančním ředitelstvím dne 22. 7. 2011, jenž založil správní praxi v době, kdy byla současně zveřejněna metodická informace k aplikaci § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle této správní praxe proto nemohl žalobce u sporných pohledávek opravu daně provést.

[15] V doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 6. 2014 stěžovatel dále uvedl, že úprava § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je implementací čl. 90 a čl. 185 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Uvedená ustanovení připouští, aby členské státy do své národní legislativy implementovaly opatření umožňující snížení základu daně a výše daně, pokud nastala situace, že odběratel nezaplatí dodavateli za poskytnuté plnění.

[16] Účelem této úpravy bylo pomoci plátcům daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v období ekonomické krize. Sporné ustanovení lze vyložit i pomocí gramatického výkladu. Má-li totiž vzniknout pohledávka nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, hovoří zákon o okamžiku, kdy tato pohledávka může vzniknout nejpozději a jakékoliv pozdější pohledávky, tedy pohledávky vzniklé v období mezi úpadkem a 6 měsíci, vylučuje. Oprava je přípustná u pohledávek dřívějších, tedy pohledávek vzniklých dříve než k okamžiku 6 měsíce před rozhodnutím o úpadku. Opakem slova nejpozději je slovo nejdříve. Logicky pak, pokud by zákon byl formulován s pomocí slova nejdříve (pohledávka, která vznikla nejdříve 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku), nebylo by možno provést opravu u pohledávek, které vznikly dříve než 6 měsíců před úpadkem.

[17] Stěžovatel dále uvádí, že jím 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“).

[18] V souvislosti se silícími 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.

[19] 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 zaplacená. 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.

[20] Šestiměsíční lhůta byla do zákona zapracována na základě výsledku jednání mezi ministerstvem financí a HK. Zamezení možnosti opravy pohledávky, která vznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku do okamžiku rozhodnutí soudu o úpadku, bylo do zákona přidáno z důvodu obav z možných spekulací, jak také zmiňuje Ing. Tomáš Havel v článku nazvaném „Vracení DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení“, z jehož obsahu stěžovatel cituje: *„Dle zákona o dani z přidané hodnoty musí pohledávka vzniknout nejpozději 6 měsíců přede dnem rozhodnutí o úpadku, tj. účinnost rozhodnutí není pro DPH účely relevantní. Dle názoru autora použili zákonodárci poměrně nešťastnou formulaci „nejpozději 6 měsíců přede dnem rozhodnutí o úpadku“, která nabízí interpretaci, že pohledávka musí vzniknout v době kratší než 6 měsíců přede dnem rozhodnutí o úpadku, která však není v souladu se záměrem předkladatele zákona (Ministerstva financí) vyloučit z možnosti vrácení daně těsně předinsolvenční pohledávky (z důvodu zamezení možným spekulacím). Správný výklad by tedy měl být, že pohledávka vznikla v době delší než 6 měsíců přede dnem rozhodnutí o úpadku“.*

[21] Z množství článků, zabývajících se změnami, které přinesla novela zákona o dani z přidané hodnoty č. 47/2011 Sb., vyplývá, že z uvedeného ustanovení není zcela jasné, zda se obratem „vznikly nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“ 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 o úpadku. Přesto se všichni autoři na základě teleologického výkladu, 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. Účelem tohoto ustanovení bylo, jak vyplývá z důvodové zprávy, pomoci podnikům, které se dlouhodobě nachází v platební neschopnosti, a z důvodu nesplacených pohledávek nemají dostatek platebních prostředků.

[22] Stěžovatel se dovolává ustálené správní praxe a cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 66/2013: *„K otázce stability správní praxe a její vynutitelnosti před správními soudy se podrobně vyjádřil rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 7. 2009, c. j. 6 Ads 88/2006-132, který označil za správní praxi zakládající legitimní očekávání ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost (příp. i nečinnost) orgánu 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. Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze 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).“

[23] Oprava byla žalobcem provedena v daňovém priznání za zdaňovací období květen 2011. Od roku 2011 (po shodě na výkladu uvedeného ustanovení) postupovali správci daně při aplikaci § 44 zákon o dani z přidané hodnoty jednotně. Od roku 2011 se proto k dnešnímu dni vytvořila správní praxe správců daně, jakým způsobem přistupují k plátcům daně a k jejich oprávnění provádět opravy u pohledávek, které vznikly nejpozději 6 měsíců před prohlášením soudu o úpadku (dlužníka věřitele). Do dnešního dne nebyla tato správní praxe správců daně vyvrácena změnou zákona ani rozhodnutími soudu. V té souvislosti byly vydány tzv. Informace Generálního finančního ředitelství, Sekce 3, odbor nepřímých daní, ze dne 22. 7. 2011, č. j. 23024/11-3210-010165, které jsou dostupné veřejnosti.

[24] V případě akceptace názoru krajského soudu by výsledkem byla absurdní situace, ve které by daňový subjekt byl oprávněn provést opravu bez jakéhokoliv časového omezení.

[25] Stěžovatel nesouhlasí s argumentací žalobce, že je nelogické, aby se zákonodárce uvedeným institutem snažil řešit důsledky dlužníkovy úpadku v časovém období značně vzdáleném od okamžiku úpadku, kdy průvodní jevy zhoršujícího se ekonomického stavu dlužníka nemusí být zřetelné.

[26] Tato argumentace se zcela míjí s vlastním účelem § 44 zákona o dani z přidané hodnoty a naprosto odporuje záměru zákonodárce při zavádění možnosti oprav daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Záměrem úpravy je pomoci právě ekonomickým subjektům, které jsou v platební neschopnosti z důvodu dlouhodobě nedobytných a nevymahatelných pohledávek. Je pak zcela logické, že zákonodárce vedla snaha pomoci těm ekonomickým subjektům, kterým vznikla pohledávka v důsledku obchodních vztahů s nesolventním partnerem (o jehož špatné ekonomické situaci v té době nemohly ještě vědět), nikoliv těm subjektům, které obchodovaly s obchodním partnerem, u něhož hrozil nebo již byl podán insolvenční návrh a jemuž hrozilo prohlášení úpadku.

[27] Vyloučením šestiměsíčního období před rozhodnutím soudu o prohlášení úpadku se zákonodárce snažil zamezit možným spekulacím s pohledávkami, které mohly nastat právě z důvodu očekávaného prohlášení o úpadku. Naproti tomu u pohledávek vzniklých dříve lze možnost spekulací a daňových úniků vyloučit. 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.

[28] V závěru kasační stížnosti stěžovatel namítá, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud označil výklad stěžovatele za nelogický, aniž by blíže svůj závěr odůvodnil.

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

[30] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce rozporuje gramatický výklad stěžovatele. Celý spor vznikl právě proto, že zákon jednoznačný výklad nenabízí. Sporné ustanovení resp. jeho interpretaci je nutné doplnit o ustálený výklad počítání času a lhůt, podle něhož platí, že počátek běhu lhůty se vždy váže ke dni, v němž nastala událost, která je pro běh lhůty rozhodná. Jedná-li se o lhůtu vymezenou pro období po dané události, je prvním dnem lhůty den následující po takové události,

u lhůty vymezené pro období před událostí je takovým dnem den předcházející dni, v němž příslušná událost nastala.

[31] Snaha daňové správy prosadit do zákona opatření proti spekulativnímu zneužití je zcela jistě legitimní, avšak nelze ji vydávat za stěžejní důvod vzniku normy. Z důvodové zprávy k § 44 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že hlavním úmyslem zákonodárce bylo řešit negativní důsledky rozmáhajících se úpadků ekonomických subjektů na zbylou část celé hospodářské sféry.

[32] Připomíná, že se stěžovatel žádným způsobem nevyjádřil k tvrzení žalobce v žalobě, že v jeho případě správce daně do dubna roku 2011 postupoval shodně jako žalobce, tj. umožňoval opravu daně u pohledávek, které vznikly nejvýše 6 měsíců přede dnem úpadku, zatímco stávající výklad aplikoval až na zdaňovací období květen 2011.

[33] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[34] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a za stěžovatele jedná pověřená osoba ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. S ohledem na opakované projednávání věci se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[35] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem soudu.

[36] Právým smyslem výše uvedeného ustanovení s. ř. s. je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. Ostatně i soud je svým předchozím vysloveným právním názorem vázán, jestliže rozhoduje za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. K výkladu uvedeného ustanovení se vyslovil rozšířený senát např. v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, publikovaném pod č. 2365/2011 Sb. NSS, kde uvedl: *„Ze zákažu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. (...) Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“*

[37] Předchozí rozhodnutí krajského soudu bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno proto, že se krajský soud žádným způsobem nevyjádřil k předmětu sporu, tj. k výkladu šestiměsíčního období stanoveného v § 46 zákona o dani z přidané hodnoty, protože na posuzovanou věc nesprávně aplikoval závěry uvedené v rozhodnutí ve věci sp. zn. 9 Afs 69/2012, které na předmět sporu nedopadají. Kasační stížnost je přípustná.

[38] Nejvyšší správní soud následně 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.

[39] Nepřezkoumatelnost soud neshledal. Z obsahu rozhodnutí krajského soudu je zřejmé, že soud přisvědčil výkladu žalobce, dle kterého se musí jednat o pohledávky, které se co do termínu jejich vzniku bezprostředně váží k okamžiku vzniku insolvenčního stavu dlužníka. Ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty proto vyložil tak, že opravu výše daně lze provést u pohledávek, které nejsou ke dni rozhodnutí o úpadku starší než 6 měsíců. Výklad stěžovatele označil za nelogický. V této souvislosti je vhodné odkázat na odůvodnění odvolacího orgánu, který v žalobou napadeném rozhodnutí pouze uvedl, že dle jeho výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty musí jít o pohledávky vzniklé nejpozději 6 měsíců od rozhodnutí o úpadku a dříve. Jakkoliv je tedy odůvodnění krajského soudu poněkud úsporné, zcela odpovídá nanejvýš stručné argumentaci odvolacího orgánu a zejména z něho lze seznat, proč soud přisvědčil žalobci a nikoli stěžovateli. Tomuto závěru také odpovídá obsah kasační stížnosti stěžovatele, který s výkladem krajského soudu obsáhle věcně polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí nebylo vůbec možné.

[40] Kasační stížnost není důvodná.

[41] Nejvyšší správní soud ze soudního a správního spisu ověřil, že žalobce 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.

[42] Soud nesdílí přesvědčení stěžovatele, že text ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. zde stanovené šestiměsíční období, je jednoznačný a k jeho vyložení plně postačuje gramatický výklad. Podle uvedeného ustanovení „*[p]látce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí 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 skutečnostech provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky*“.

[43] Časový test, který vymezuje pohledávky způsobilé k opravě daně, doslovně zní: „*pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku*“.

[44] Ze zákona je zřejmé, že časové období, ve kterém pohledávky způsobilé k opravě musí vzniknout, předchází rozhodnutí o úpadku, a musí se proto z hlediska plynutí času posuzovat do minula, a to ode dne rozhodnutí soudu o úpadku. Rozhodnutí soudu o úpadku je okamžikem, se kterým zákon zpětně plynutí času spojuje. O úpadku společností MARELI spol. s.r.o. bylo rozhodnuto dne 25. 9. 2008, posledním dnem na pomyslné časové ose z hlediska uplynutí šesti měsíců je 25. 3. 2008; u pohledávek za společností Papírny Vltavský mlýn, a.s., je šestiměsíční období vymezeno obdobím od 14. 8. 2008 do 14. 2. 2008.

[45] Je-li v zákoně uvedeno, že pohledávka musela vzniknout nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, není z prostého textu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty 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. Nutno podotknout, že shodné výkladové problémy by způsobil zákonodárce i v případě, že by na místo slova „nejpozději“ použil slovo „nejdříve“.

[46] 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 nejvýše 6 měsíců přede dnem rozhodnutí soudu o úpadku.

[47] 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 alespoň 6 měsíců přede dnem rozhodnutí soudu o úpadku a kdykoliv dříve.

[48] V této souvislosti je nutné připomenout, že ustanovení § 44 odstavce 3 zákona o dani z přidané hodnoty, které stanoví, že 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 nejpozději provést, nikoli pohledávky, u kterých lze opravu výše daně provést. Okamžikem rozbíhajícím tuto prekluzivní lhůtu je datum uskutečnění zdanitelného plnění, nikoli datum vzniku pohledávky, a tato lhůta bude vždy počítána ode dne uskutečnění zdanitelného plnění do budoucna.

[49] O čistě gramatický výklad uvedeného ustanovení se opřít nelze, neboť výklad, který by umožnil opravu výše daně u všech pohledávek, které byly do insolvenčního řízení přihlášeny, by zcela eliminoval zákonem stanovený šestiměsíční test. Z obdobných důvodů nelze aplikovat ani zásadu *in dubio pro libertate*. 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.

[50] Nejednoznačnost uvedeného ustanovení ostatně připouští i sám stěžovatel, který však dodává, 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.

[51] Nejvyšší správní soud oporu pro výklad zastávaný stěžovatelem nenalezl.

[52] V důvodové zprávě k návrhu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, se uvádí následující: *„Návrh, kterým se umožní snížit základ daně a daň ve specifických případech, a to ještě za stanovených podmínek, zabrání případnému zneužívání oprav. Plátcí, 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 radě společnosti 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 nacházejí 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. Navržené 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 (...)“.

[53] Tvzení stěžovatele, že z důvodové zprávy vyplývá, že smyslem uvedené úpravy 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, není pravdivé.

[54] 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 tyto příjemci současně dostali do insolvenčního řízení. Důvodová zpráva zdůrazňuje, že se jedná o předinsolvenční pohledávky a výslovně uvádí, že pokud se navrhované opatření osvědčí, může dojít k jeho případnému rozšíření.

[55] Z tohoto úhlu pohledu je výklad stěžovatele skutečně nelogický, neboť podle jeho výkladu by opravit výši daně bylo možné nejen u pohledávek, které nebyly uhrazeny z důvodu úpadku, ale i u pohledávek podstatně starších, které vznikly a nebyly zaplacený i v době daleko předcházející úpadku dlužníka.

[56] Nezaplacení pohledávek, které vznikly v období časově značně předcházejícímu 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. Takové pohledávky lze jen těžko označit za předinsolvenční, tedy pohledávky, jejichž nezaplacení je současně spojeno s úpadkem dlužníka.

[57] Účel sporného ustanovení, kterým je umožnit opravu daně u pohledávek nezaplacených v souvislosti s úpadkem, lze kromě důvodové zprávy dovodit také ze stěžovatelem popisovaného průběhu přípravných prací. Bylo-li záměrem navrhované úpravy, aby 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), není soudu vůbec zřejmé, jak by mohl průběh prací na uvedeném ustanovení svědčit výkladu zastávanému stěžovatelem. Mohla-li totiž pohledávka vzniknout nejdéle ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku a nikoli ve lhůtě delší, počítáno od rozhodnutí soudu o úpadku, je zřejmé, že záměrem a účelem navrhované úpravy bylo umožnit opravu daně pouze u pohledávek, které vznikly v návrhu vymezené lhůtě 6 měsíců, nikoli u pohledávek starších.

[58] 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 ke 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.*“

[59] S žalobcem 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. 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 „návrh, kterým se umožní snížit základ daně a daň ve specifických případech, a to ještě za stanovených podmínek, zabrání případnému zneužívání oprav“. Stěžovatel kromě odkazu na metodickou informaci GŘ ze dne 22. 7. 2011 žádné konkrétní důkazy o záměru zákonodárce přijmout právě jím zastávaný výklad nepředložil. Z obsahu této metodické informace (známé soudu z úřední činnosti viz rozsudek ve věci sp. zn. 9 Afs 66/2013), jakékoliv výkladové stanovisko k řešené sporné otázce vyčíst nelze. I pokud by tomu tak ovšem bylo, je metodická informace zejména výkladem správního orgánu aplikujícího právo a sama o sobě záměr zákonodárce žádným způsobem nedokládá. Nejvyšší správní soud nemá k dispozici jediný dokument, který by svědčil tvrzením stěžovatele.

[60] Kasační námitky popisující změnu původního záměru zákonodárce jsou v rovině obecných, ničím nepodložených tvrzení. Stěžovatel ani blíže soudu nevysvětlil, jaké daňové úniky či 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.

[61] Za této situace musí obstát výklad zastávaný žalobcem a krajským soudem, neboť pouze tento výklad odpovídá smyslu a účelu navrhované úpravy, jímž bylo umožnění opravy daně u skutečně „předinsolvenčních“ pohledávek, tedy těch, které vznikly nejvýše 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku.

[62] Závěrem je nutné upozornit stěžovatele na to, že dovolávat se nezákonné správní praxe může pouze daňový subjekt, nikoli správní orgán. Správní orgán je povinen postupovat v souladu se zákonem. Nepostupuje-li zákonem stanoveným způsobem, nevzniká mu žádné právo, natož legitimní očekávání, že jeho nezákonný postup bude v budoucnu aprobován. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v předcházejícím rozhodnutí v této věci, o jakémkoliv legitimním očekávání založeném nezákonnou praxí lze hovořit pouze u daňového subjektu, který se choval podle pokynů státu, byť tyto pokyny byly nezákonné. 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. Tento adresát má na základě principu právní jistoty právo spolehnout se na věrohodnost státu při plnění jeho závazků. Pokud však daňový subjekt takto nepostupuje, neboť má za to, že pokyny správců daně nejsou v souladu se zákonem a soud jeho výkladu práva přisvědčí, je zcela absurdní hovořit o tom, že právu daňového subjektu nemá být poskytnuta soudní ochrana, neboť stát svým nezákonným výkladem založil dlouhodobou správní praxi, kterou je povinen jak daňový subjekt, tak správní soud respektovat.

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

[64] 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. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému, a to za jeden úkon právní služby [pisemné podání ve věci samé - vyjádření ke kasační stížnosti 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 tento úkon právní služby v dané věci

náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč, zvýšená o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč. Zástupce žalobce je plátcem 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 714 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 10. prosince 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu