

## U S N E S E N Í

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

t a k t o :

**I. 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 plátcovi 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.**

**II. Věc se vrací k projednání a rozhodnutí prvnímú senátu.**

## O d ů v o d ň ě n í :

### I. Dosavadní řízení před správními orgány a správními soudy

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

přijatého zdanitelného plnění o částku 73.548 Kč upravenou věřitelem Stav Moravia spol. s r. o. (původní data uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2011 a 27. 10. 2011).

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

[3] Na základě žalobcových odvolání žalovaný dodatečné platební výměry po formální stránce změnil, výši doměřené daně včetně penále ponechal beze změny.

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

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

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[6] Žalovaný (stěžovatel) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Navrhuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Meritum sporu spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky týkající se výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně pak výkladu podmínky „stáří“ pohledávek, u nichž lze provést opravu dle tohoto ustanovení.

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

přijmout názor soudu, že byly vypořádány všechny protiargumenty stěžovatele. Rozsudek je tak na samotné hraně přezkoumatelnosti.

[8] Výklad § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty provedený krajským soudem, který vycházel výhradně z rozsudku *Cerepa*, je nesprávný. Ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je promítnutím čl. 90 a čl. 185 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), které umožnily členským státům, aby do své národní legislativy implementovaly opatření umožňující snížení základu daně a výše daně, pokud nastala situace, že odběratel nezaplatí dodavateli za poskytnuté plnění, ale daň na výstupu již byla odvedena.

[9] Dle stěžovatele se lze předně opřít o gramatický výklad tohoto ustanovení. Slovo „nejpozději“ bylo použito, jak požadují Legislativní pravidla vlády (čl. 40 odst. 3). Při gramatickém výkladu tohoto slova stěžovatel vychází z jeho obvyklého významu v českém jazyce a logického směru plynutí času. Je zřejmé, že oprava je přípustná pouze u pohledávek vzniklých dříve, než nastal okamžik 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku. Pokud by zákonodárce zamýšlel výklad zastávaný krajským soudem, vložil by do předmětného ustanovení slovo „nejdříve“, nikoli „nejpozději“.

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

[11] Stěžovatel je přesvědčen, že jeho názoru svědčí též závěry vzešlé z výkladu historického a teleologického. Předmětné ustanovení má své počátky v roce 2009, kdy českou ekonomiku stále silně ovlivňovala hospodářská krize, přibývalo společností, které se nacházely v konkurzu a nebyly schopné dostát závazkům vůči věřitelům. Z podnětu Hospodářské komory České republiky proto vznikl návrh, který by do zákona o dani z přidané hodnoty zapracoval možnost dodavatele požadovat vrácení daně odvedené státu, pokud neobdržel za danou transakci platbu od svého obchodního partnera. V návrhu bylo uvedeno, že oprava pohledávek by se měla týkat pouze pohledávek, které vznikly ve lhůtě šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Odůvodnění návrhu přímo konstatuje, že se týká „předinsolvenčních“ pohledávek, které vznikly nejdéle ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu. Podmínku šestiměsíčního období mnohokrát diskutovalo Ministerstvo financí, Generální finanční ředitelství s Hospodářskou komorou a Komorou daňových poradců a shodli se, že za účelem eliminace rizika možnosti zneužití institutu opravy daně v praxi půjde o „starší“ pohledávky, vzniklé více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. To potvrzují též stenoprotokoly z projednávání návrhu v Poslanecké sněmovně.

[12] Návrh měl pomoci subjektům, které jsou v platební neschopnosti z důvodu dlouhodobě nedobytných a nevymahatelných pohledávek vzniklých v rámci obchodních vztahů s partnerem, o jehož ekonomických obtížích nemohly ještě vědět. Šestiměsíční předinsolvenční lhůta je lhůtou „ochrannou“ před zneužitím této možnosti v případech, kdy se nedobré poměry obchodního partnera již většinou stanou známými. Přijetí opačného výkladu by znamenalo připuštění

možnosti opravy právě jen u pohledávek, které vznikly v ochranné lhůtě, čímž by došlo k výraznému omezení okruhu pohledávek, u kterých je oprava možná. Ve lhůtě 6 měsíců před úpadkem je již většinou zahájeno insolvenční řízení a těžko si lze představit, že by běžný plátce vstupoval do obchodních vztahů s plátcem, který je v insolvenční. Uvedený účel ustanovení jasně vyplývá z důvodové zprávy k navrhované novele zákona o dani z přidané hodnoty. S ohledem na smysl a cíl úpravy je nezbytné, aby dopadala na ty pohledávky, o kterých lze tvrdit, že jsou nedobytné. Toto kritérium spíše splňují pohledávky starší 6 měsíců, nežli pohledávky, které vznikly krátce před rozhodnutím o úpadku.

[13] Stěžovatel poukazuje také na správní praxi. Správní orgány od zakotvení předmětného ustanovení přistupovaly k jeho výkladu tak, že se jedná o pohledávky starší více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, neboť nebyl důvod se domnívat, že jde o nezákonný výklad. Podle stěžovatele nelze souhlasit s názorem vyjádřeným ve věci *Cerepa*, že šlo o nezákonnou správní praxi. Legitimní očekávání daňových subjektů založené na této praxi podle jeho názoru nemá být narušováno nezákonným výkladem.

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

[15] Žalobce považuje napadený rozsudek za zákonný a věcně správný. Nesouhlasí se závěry obsaženými v odkazovaném rozsudku Krajského soudu v Praze. Pokud je v důvodové zprávě k pozdější „zprěsňující“ novele zákona uvedeno, že nemění legislativní stav, není možné z tohoto tvrzení vycházet při výkladu původního znění zákona. Ve výsledku by to totiž znamenalo, že výklad právního předpisu provádí sám zákonodárce. Žalobce je přesvědčen, že postup správce daně a stěžovatele je neúčelný a nehospodárný. I kdyby byl stěžovatelův výklad správný, správce daně i tak nezíská v insolvenčním řízení žádné plnění, protože pohledávky vzniklé opravou daně z přidané hodnoty podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty se v insolvenčním řízení neuspokojují žádným způsobem (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 29 ICdo 98/2015 - 73). Žalobce, správní orgány a soudy se taky zabývají řešením právní otázky zákonnosti vydání dodatečných platebních výměrů, na jejichž základě správce daně stejně nebude inkasovat žádné prostředky.

[16] Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### III. Předložení věci rozšířenému senátu

#### III. 1. Podstata právní otázky

[17] První senát při předběžném posouzení věci dospěl k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v judikatuře Nejvyššího správního soudu.

[18] Podle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, *(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.* 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.

[19] Podstata problému, který se pokouší řešit § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, tkví v tom, že věřitel, který je plátcem daně z přidané hodnoty, odvádí daň ze zboží a služeb, které prodal svému dlužníku (daň na výstupu), dříve, než jsou mu dodané zboží nebo služby uhrazeny. Dlužník, který je rovněž plátcem daně z přidané hodnoty, je přitom oprávněn uplatnit (u správce daně) odpočet daně při nákupu (daň na vstupu) bez zřetele k tomu, zda nakoupené zboží a služby věřiteli již uhradil. Situaci vzniklou tím, že dlužník, jehož úpadek byl osvědčen (rozhodnutím o úpadku), již od správce daně získal částku odpovídající uplatněnému odpočtu daně při nákupu, ačkoli věřiteli, který daň z přidané hodnoty odvedl, za zboží či služby nezaplatil, řeší § 44 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že věřitel je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu (což povede k vrácení zaplacené daně věřiteli) a dlužník (jenž je v úpadku) je povinen snížit svou daň na vstupu v rozsahu, v jakém uplatnil odpočet daně, což má vést ke vzniku daňové povinnosti dlužníka zaplatit správci daně rozdíl mezi tím, co dlužník původně obdržel od plátce daně na základě odpočtu daně, a tím, co měl (správně) obdržet podle provedení snížení daně na vstupu.

[20] V předmětném ustanovení je pak z hlediska nyní souzené věci klíčová pasáž *pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku*.

### III. 2. Dosavadní judikatura

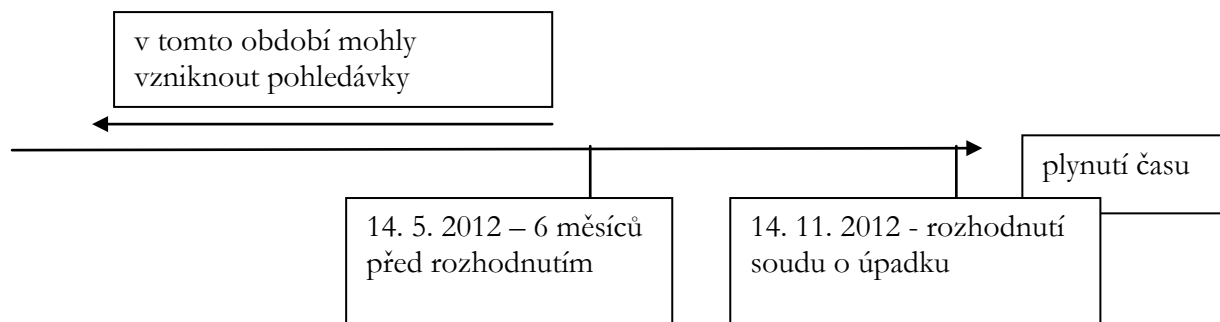
[21] Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu reprezentována rozsudkem ve věci *Cerepa* a na něj navazujícími rozsudky ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 190/2015 - 57, a ze dne 15. 11. 2016, č. j. 6 Afs 117/2016 – 27, vykládá toto ustanovení tak, že dopadá na pohledávky, které vznikly 6 měsíců či méně před rozhodnutím o úpadku. Pokud tedy bylo v nyní souzené věci rozhodnutí o úpadku vydáno dne 14. 11. 2012, je dotčené ustanovení aplikovatelné na všechny pohledávky, které vznikly od 14. 5. 2012 do 13. 11. 2012.

### III. 3. Právní názor prvního senátu

[22] První senát se s názorem devátého senátu neztotožnil.

[23] Podle prvního senátu lze k opačnému výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty dospět již jen prostým jazykovým výkladem. Ten, ačkoli obecně představuje pouze prvotní přiblížení k aplikované právní normě, je dobrým východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu.

[24] Výklad použitého výrazu „nejpozději“ musí podle prvního senátu vycházet ze základního postulátu, že čas běží lineárně a jednosměrně. Nelze sice vyloučit, že zákonodárce vytvoří normu tak, že má být zcela nezvykle běh času vnímán obráceně, s ohledem na výjimečnost takového postupu to však musí jednoznačně a výslovně uvést. V opačném případě je třeba postupovat standardním způsobem. Jako logický se prvnímu senátu jeví argument, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu vyjádřit, že jde o pohledávky nikoli starší než 6 měsíců před prohlášením úpadku, zvolil by v textu citovaného ustanovení slovo „nejdříve“, tedy antonymum ke slovu „nejpozději“, které bylo použito. Tím by dosáhl přesně toho významu ustanovení, který vyložil devátý senát. Pokud se má tedy něco stát „nejpozději“ šest měsíců před nějakým okamžikem (rozhodnutím soudu), jde o časový úsek, jehož konec je dán dnem, který předchází šest měsíců před rozhodnutím soudu. Schematicky lze shora popsán znázornit takto.



[25] Důsledky dosavadního přístupu judikatury k výkladu pojmu „nejpozději“ lze podle prvního senátu demonstrovat např. na § 200 odst. 2 insolvenčního zákona, který stanoví, že „*ke popření pohledávky přihlášeným věřitelem se přiblíží, jen [...] je-li doručeno insolvenčnímu soudu nejpozději 3 pracovní dny přede dnem konání přezkumného jednání o popřené pohledávce*“. Pokud by (pro zjednodušení) všechny dny byly pracovní a přezkumné jednání se konalo dne 14. 11. 2012, dosavadní judikatura by vedla k závěru, že podání došlé soudu dne 13. 11. 2012 je včasné a bude se k němu přihlížet, zatímco podání došlé 10. 11. 2012 by bylo předčasné (nebo „opožděné“). Totožný přístup k výkladu výrazu „nejpozději“ v § 200 odst. 2 (a přístup opačný, než zvolil devátý senát) zaujal Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 29. 11. 2012, sp. zn. 29 ICdo 17/2012, v němž konstatoval, že „*podání obsahující popěrný úkon přihlášeného věřitele je doručeno insolvenčnímu soudu nejpozději 3 pracovní dny přede dnem konání přezkumného jednání o popřené pohledávce (§ 200 odst. 2 insolvenčního zákona) v případě, že jde o podání doručené insolvenčnímu soudu nejpozději v průběhu třetího pracovního dne počítaného zpětně ode dne konání přezkumného jednání o popřené pohledávce*“.

[26] Stejně jako u lhůty podle § 200 odst. 2 insolvenčního zákona má první senát za to, že v případě § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jde o klasickou lhůtu typu *dies ad quem*. Čas jako právní skutečnost může být ve vztahu k určité právní události vymezen počátkem, koncem nebo dobou trvání. Doložením času se rozumí stanovení budoucí jisté události, na které závisí vznik, změna nebo zánik nějakého právního následku. Podle toho se rozeznává *dies a quo*, tj. den (čas), od kterého právní následek vzniká, nebo *dies ad quem*, tj. den (čas), kterým právní účinky končí. Obecným pravidlem počítání času v této souvislosti je pravidlo, podle kterého, vzniká-li v určitý den právo nebo povinnost, vzniká zpravidla počátkem tohoto dne a zaniká-li, pak zpravidla zaniká koncem dne (srov. v literatuře Eliáš, K. a kolektiv: Občanský zákoník. Velký akademický komentář. 1. svazek. 1. vydání. Linde Praha, a. s., Praha 2008, str. 505).

[27] Slovy „nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“ § 44 odst. 1 zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje konec lhůty stanovené ke vzniku pohledávky, u které lze následně provést opravu daně na výstupu; jinak řečeno, takto se vymezuje den (čas), kterým nejpozději může pohledávka vzniknout, aby bylo možno u ní provést opravu.

[28] Jde o lhůtu počítanou „zpětně“ ode dne rozhodnutí soudu, přičemž platí, že den rozhodnutí soudu je dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty a jako takový se do běhu lhůty nezapočítává. Šestiměsíční lhůta tedy počíná běžet dnem předcházejícím rozhodnutí a končí dnem, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty. V nyní souzené věci jde tedy o 14. 5. 2012.

[29] Shora uvedené podporuje podle názoru prvního senátu též výklad teleologický a historický.

[30] Ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty (opět ve výše citované podobě) bylo vtčeno do zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 4. 2011 novelou provedenou zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Vládní návrh zákona č. 47/2011 Sb. projednávala Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky ve svém šestém volebním období (2010 - 2013) jako tisk č. 129, přičemž text tohoto ustanovení tvořil (v podobě, v níž byl následně přijat jako součást článku I, bodu 44 zákona č. 47/2011 Sb.) obsah článku I, bodu 43. vládního návrhu zákona.

[31] Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona odůvodňuje § 44 zákona o dani z přidané hodnoty následovně:

*„Jedná se o zavedení nové možnosti opravy výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníky (odběrateli) v insolvenčním řízení, a to v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace. Tento návrh aktivně reaguje na současnou ekonomickou situaci a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž cash - flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti. V souvislosti s dopady světové finanční krize stále více přibývá firem, které se nachází v konkursním 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) nezaplátí 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 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.(...).“*

[32] Výklad, který zastává stěžovatel i první senát, by lépe odpovídal účelu, pro který byl § 44 zákona o dani z přidané hodnoty do zákona včleněn. Šestiměsíční lhůta před vyhlášením úpadku je vnímána jako lhůta ochranná ve vztahu k věřitelům, jejichž dlužníci z důvodu své majetkové situace (která následně vede k prohlášení úpadku) nejsou schopni hradit své dluhy, přičemž věřitelé již odvedli daň z přidané hodnoty na výstupu z takové transakce. Šest měsíců před prohlášením úpadku (tedy v době, kdy již zpravidla probíhá insolvenční řízení) již lze usuzovat na nedobrou ekonomickou situaci potenciálního obchodního partnera, věřitele proto již není nutno chránit. Zákon tímto ustanovením poskytuje výhodu opravy daně věřitelům, kteří jednají s péčí řádného hospodáře, tj. alespoň základním způsobem si prověřují solventnost svých dlužníků. Věřitel, který obchoduje se subjektem na hraně úpadku, by neměl být zvýhodňován před tím, kdo vstoupil do obchodního vztahu v době, kdy ještě známky hrozícího insolvenčního řízení nemusely být zjevné. Výklad přijatý devátým senátem naopak věřitelům předinsolvenční ochranu odejímá, neboť omezuje možnost požadovat uhrazenou daň jen na pohledávky, které vznikly v relativně krátkém časovém úseku 6 měsíců před prohlášením úpadku.

[33] Prvním senátem preferovaný výklad nepovede ani k bezbřehé možnosti provádět opravu daně. Podle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty (o)pravu daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění v situacích neplatících dlužníků typicky předchází splatnosti pohledávky, která odpovídá vzniku pohledávky dle § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tím je zaručeno, že oprava nebude možná ve vztahu k těm pohledávkám, u nichž k plnění došlo již dávno, a byl zde tedy (při obvyklé lhůtě splatnosti) již dostačující prostor pro jejich vymožení

před soudem, nebo u nichž bylo plnění poskytováno s velmi dlouhou dobou splatnosti. Tím je tedy nepřímou nastavena maximální časová hranice pro „stáří“ pohledávky, u níž lze uplatnit opravu daně.

[34] Shora uvedené podporuje též znění § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, novelizované s účinností k 29. 7. 2016 zákonem č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, který výraz „nejpozději“ nahradil spojením „v období končícím“. V důvodové zprávě k tomuto zákonu (sněmovní tisk č. 717/0, bod 19, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna 2013 – 2017) se k tomu uvádí: *„Navržená změna má za cíl pouze vyjasnit stávající úpravu zákona o dani z přidané hodnoty, jejím cílem 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 činitelna ve prospěch věřitele. Při stanovení stáří pohledávek v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a mladších může docházet ke spekulativnímu vzniku pohledávek, které v konečném důsledku zaplatí stát a daňové subjekty jsou oproti státu značně zvýhodněny. Tímto stavem (pohledávky se stáří 6 měsíců a mladší) by docházelo k ekonomickým škodám státu a navíc by tento stav byl v hrubém nepochopitelném poměru s ekonomickou teorií (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 bontonostní úhrady, platby předem, značné zálohové úhrady atd.) a praxí, což se nové znění snaží napravit. Navrhovaná úprava je pouhým zpřesněním současného legislativního textu.“*

[35] Důvodová zpráva k návrhu novelizace, jež byla posléze vyhlášena jako zákon č. 243/2016 Sb., tak zpětně vysvětluje důvody, o kterých se v důvodové zprávě k předchozí novelizaci, jež byla vyhlášena jako zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (jímž bylo ustanovení § 44 v tomto znění do českého právního řádu uvedeno; jde o sněmovní tisk č. 129/0, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna 2010 – 2013) mlčela. V důvodové zprávě k návrhu zákona, jenž se posléze stal zákonem č. 243/2016 Sb., se tedy uvádí, že zákonodárce tento výklad zamýšlel od počátku a že pouze užití nikoli zcela jednoznačného výrazu „nejpozději“ dalo vzniknout i odlišným výkladům, které však ve své podstatě směřovaly zcela proti standardnímu určování běhu času i proti smyslu § 44 zákona o dani z přidané hodnoty jako takového.

[36] První senát dále poukázal i na to, že i doktrína a komentářová literatura měly pochyby, zda interpretace § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty provedená v rozsudku *Cerepa* je správná.

### III. Právní názor rozšířeného senátu

#### III. 1. Pravomoc rozšířeného senátu

[37] Podle § 17 odst. 1 věty první s. ř. s., *(d)ospěje-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

[38] V dané věci není o pravomoci rozšířeného senátu pochyb. První senát se chce ohledně právní otázky, jež je jádrem jím projednávané věci, odchýlit od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu započaté rozsudkem ve věci *Cerepa* a na něj navazujícími rozsudky ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 Afs 190/2015 – 57, a ze dne 15. 11. 2016, č. j. 6 Afs 117/2016 – 27.



### III. 2. Právní názor rozšířeného senátu

[39] Právní otázka, kterou má rozšířený senát posoudit, spočívá ve výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 4. 2011 (po tomto datu docházelo k jistým textovým úpravám uvedeného ustanovení, avšak bez významu pro nyní projednávanou věc) do 28. 7. 2016. Toto ustanovení bylo rubrikováno jako *Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení* a jeho pro věc rozhodný odstavec 1 zněl (spornou pasáž zvýraznil nyní rozšířený senát):

*(1) Plátce, 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 (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 přiblíží,*
- 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 blízkými<sup>26a)</sup>, nebo*
  - 3. osobami, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení<sup>10)</sup> nebo jiné obdobné smlouvy,*
- d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.*

[40] Názor vyjádřený v rozsudku ve věci *Cerepa* lze chápat tak, že jednou z výkladových alternativ založených na hledání prostého jazykového významu slov „pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění“ je, že rozhodný časový interval je počítán takříkajíc „proti proudu“ obecného plynutí času. Začal by tedy rozhodnutím soudu o úpadku s příslušného zdanitelného plnění a skončil by šest měsíců zpětně před tímto okamžikem. Výhodou výše uvedeného výkladu je jasné vymezení začátku i konce rozhodného časového intervalu.

[41] Při celkovém zohlednění všech výkladových metod však výše uvedený výklad nemůže obstát.

[42] V souladu s prostým jazykovým významem citovaných slov je nepochybně i to, že časové určení „nejpozději“ bude vnímáno tak, jak argumentuje předkládající senát, a sice že vymezuje konec rozhodného časového intervalu, přesněji řečeno poslední okamžik, ve kterém mohla pohledávka věřitele vzniknout, aby na ni bylo pravidlo obsažené v § 44 zákona o dani z přidané hodnoty uplatnitelné. V takovém případě je ovšem zřejmé, že časový interval nemá jasné vymezený počátek, neboť je sice stanoven jeho konec (ve smyslu běžného vnímání času, tj. počítáno „po proudu“ času), ale nikoli počátek ani doba mezi koncem a počátkem, z níž by počátek bylo možno dovodit prostým výpočtem.

[43] Přes tuto zdánlivou slabinu je třeba se přiklonit k názoru předkládajícího senátu.

[44] Počátek intervalu v § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty totiž nebylo pro jeho funkčnost třeba stanovit, jelikož plyne z dalších ustanovení tohoto zákona umožňujících plátcí uplatnit opravu výše daně na vstupu. Tím je zejména odst. 3 téhož paragrafu, který v rozhodném

znění stanovil (zvýraznění provedl nyní rozšířený senát), že *(o)pravu výše daně na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1. Opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, a v případě, že dlužník přestal být plátcem. Tříletá lhůta od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, je tak ve skutečnosti též stanovením počátku intervalu vymezeného v § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Opravu je možno provést, jen je-li splněna podmínka podle písm. a) tohoto odstavce, která je jednou z tam kumulativně formulovaných podmínek a sama o sobě jasně vymezuje časový rámec uplatnění opravy výše daně – k uplatnění nemůže dojít dříve, než insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka. Od tohoto okamžiku se pak zpětně (proti proudu času) počítají tři roky ke konci zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění.*

[45] I když by oba dostupné výklady prostého smyslu slov zákona mohly vést k řešení, které je na první pohled „technicky“ funkční a nezavádí adresáty čistě z pohledu počítání lhůt do slepé uličky, musí být zvoleno to z nich, jež odpovídá skutečně seznanému smyslu a účelu zákona, vyloženého ústavně konformním způsobem, a pro něž hovoří i případné další argumenty.

[46] Předkládající senát takových argumentů snesl několik a se všemi se rozšířený senát ztotožňuje.

[47] Prvním takovým argumentem je srovnání s jinými podobnými právními úpravami v českém právním řádu a tím, jak jsou obvykle vykládány. Předkládající senát trefně poukazuje na § 200 odst. 2 insolvenčního zákona, jenž rovněž používá slovo „nejpozději“ ve spojení s určením času v tom smyslu, že posledním, a nikoli prvním okamžikem lhůty je den předcházející o stanovený interval rozhodnou právní skutečnost. Takto jej i vykládá relevantní judikatura, na niž předkládající senát poukazuje.

[48] Bylo by možno poukázat i na další ustanovení právního řádu, kupříkladu na ustanovení nového občanského zákoníku, jehož návrh se po legislativně technické i obsahové stránce rodil zhruba v období, kdy bylo ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty zákonem č. 47/2011 Sb. změněno do podoby, která je nyní rozšířeným senátem vykládána. Jedná se namátkou o následující ustanovení, u nichž co do významu vymezení doby či lhůty jen stěží mohou vyvstat zásadní pochyby (zvýraznění provedl nyní rozšířený senát):

- § 2014 odst. 1: *Má se za to, že stavební pozemek nebo nemovitá věc sloužící podnikatelským účelům jsou dostatečnou jistotou do poloviny obvyklé ceny. Má se za to, že právo stavby je dostatečnou jistotou do výše poloviny obvyklé ceny, pokud úplata ujednaná jako stavební plat bude splacena nejpozději pět let před záánikem práva stavby.*
- § 2529 odst. 1: *Pořadatel doručí zákazníkovi vhodným způsobem nejpozději sedm dnů před zahájením zájezdu další podrobné a pro zákazníka důležité údaje o všech skutečnostech, které zná, nejsou-li již obsaženy ve smlouvě nebo v potvrzení o zájezdu, anebo v katalogu, který zákazníkovi předal.*
- § 2754 odst. 1: *Nebyla-li tichá společnost ujednána na určitou dobu, lze ji vypovědět nejpozději šest měsíců před koncem účetního období.*
- § 2786 odst. 1: *Upraví-li pojistitel výši pojistného, sdělí ji pojistníkovi nejpozději dva měsíce přede dnem splatnosti pojistného za pojistné období, ve kterém se má výše pojistného změnit.*

[49] Relevantní – a pro rozšířený senát zásadní – je i argument objektivně teleologický, spojený s argumentem subjektivně teleologickým (hledáním intence historického zákonodárce). Vychází z ekonomického předpokladu, že profesionálové jsou na trhu schopni poznat signály nadcházejícího úpadku svého obchodního partnera tím spíše, čím kratší dobu před okamžikem,

kdy k úpadku v budoucnu dojde, s ním jednájí o transakci či ji uzavírají. Naopak čím dříve od úpadku proti proudu času k jednání o transakci či jejímu uzavření došlo, tím méně zpravidla mohlo být obchodnímu partneru budoucího úpadce patrné, že hrozí problém. Toho si byl kupříkladu vědom český zákonodárce i v dřívějších § 15 a 16 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání. V § 15 odst. 1 tohoto zákona se určité právní úkony dlužníka učiněné v posledních šesti měsících podáním návrhu na prohlášení konkursu prohlašovaly *ex lege* za neúčinné. Oproti tomu podobným právním úkonům učiněným dříve než v této době bylo podle § 16 odst. 1 zmíněného zákona možno toliko odporovat, a to za podmínek stanovených v § 42a dřívějšího občanského zákoníku (č. 40/1964 Sb.).

[50] V situaci směřující k insolvenčnímu řízení se mezi kratším obdobím bezprostředně předcházejícím zahájení insolvenčního řízení a delším, zpravidla několikaletým obdobím před ním rozlišuje z hlediska toho, jaké nároky se obvykle kladou na tržní subjekty uzavírající transakce a jak „jednoduše“ lze případně takové transakce v té či oné míře či z těch nebo oněch důvodů anulovat (vyslovit jejich neúčinnost), i podle současné úpravy v insolvenčním zákoně. Ten ve svých § 240 odst. 3 a § 241 odst. 4 rozlišuje kratší roční dobu před zahájením insolvenčního řízení a delší tříletou dobu (specifickou pětiletou dobu pak stanovuje pro možnost vyslovení neúčinnosti úmyslně zkracujících právních úkonů, viz § 242 odst. 3 insolvenčního zákona).

[51] Lze se tedy z velmi dobrých důvodů domnívat, že právě šestiměsíční doba před rozhodnutím soudu o úpadku byla v „mysli“ historického zákonodárce projevem jakési inspirace v dřívější konkursní úpravě a nynější úpravě insolvenční. Jejím účelem mělo být chránit zvýhodněním podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty toliko ty obchodní partnery dlužníka, kteří s ním obchodovali dříve než v posledních šesti měsících před rozhodnutím soudu o úpadku. O nich totiž bylo možno předpokládat, že s pozdějším úpadcem obchodovali v dobré víře v jeho přiměřenou solventnost a nemohli v té době rozpoznat, že později se jejich pohledávka stane nedobytnou. Naopak obchodní partneři, kteří s pozdějším úpadcem obchodovali až v posledních šesti měsících před rozhodnutím soudu o úpadku, měli mít podle obecných ekonomických poznatků větší šanci hrozící úpadek rozpoznat, a proto nebylo důvodu jim poskytnout zvýšený daňový komfort.

[52] S tím souvisí i celkový historický kontext přijetí rozhodné právní úpravy v roce 2011 – jím byla vrcholící hospodářská krize, která uvrhla do ekonomických obtíží řadu předtím prosperujících podnikajících osob. Ty se postupně, jak se krize prohlubovala a přetrvávala, dostávaly z původně bezproblémové situace ohledně své solventnosti ve stále větším procentu případů do platební neschopnosti, jež někdy vyústila v úpadek. I v tomto ohledu bylo tedy logické „chránit“ spíše ty, kteří pozdějším úpadcům dodávali s jistým časovým odstupem před rozhodnutím soudu o úpadku, než ty, kteří s úpadcem obchodovali bezprostředně před tímto rozhodnutím.

[53] Obecně vzato je problematické usuzovat z toho, jak se následně zákonodárce stavěl k určité právní úpravě (typicky tím, že ji novelizoval ve snaze ji vyjasnit), že má být nějak vykládána. V nyní projednávaném případě nicméně důvody „zjasňující“ novelizace § 44 zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 243/2016 Sb. naznačují, že předchozí úvaha o intenci původního zákonodárce z roku 2011 má pravděpodobně své opodstatnění. I v tom je třeba předkládajícímu senátu přisvědčit. Po novelizaci relevantní pasáž uvedeného odstavce zněla: *Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat daň a jehož pohledávka, která vznikla v období končícím 6 měsíci 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 (...).* Lze tedy v skutku mít v daném případě za to, že i v původním znění, tj. ve znění zákona č. 47/2011 Sb., bylo určení doby, v níž musela pohledávka vzniknout, v § 44 odst. 1 míněno stejně, jako bylo míněno (a legislativně vcelku jednoznačně vyjádřeno) ve znění tohoto ustanovení po novelizaci provedené zákonem č. 243/2016 Sb.

[54] Souhlasit lze i dalšími argumenty, které předkládající senát zmínil. Právní praxe a doktrína měly od počátku pochyby o vhodnosti výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jak byl proveden v rozsudku ve věci *Cerepa* a navazující judikatuře, což mj. ilustruje i standardní komentář k § 44 zákona o dani z přidané hodnoty (Tomáš BRANDEJS, Milena DRÁBOVÁ, Michal DUŠEK, Olga HOLUBOVÁ, Milan TOMÍČEK: Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář, Wolters Kluwer, Praha 2010, elektronická verze v rámci ASPI, právní stav v ASPI k 01. 01. 2018). V něm se uvádí:

*„Problematické bylo až do jedné z posledních novel zákona o DPH účinné od 29. července 2016 i stanovení data, před nímž musí pohledávka vzniknout, aby byla splněna podmínka jejího vzniku 'nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku'. Zcela proti původnímu výkladu Finanční správy (podle něbož pohledávka musela vzniknout šest a více měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku) působí již několik rozhodnutí NSS (např. rozhodnutí ze dne 10. prosince 2014, čj. 9 Afs 170/2014-42), ve kterém NSS došel k závěru, že: 'Oprávnění věřitelů snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neubrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku (§ 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) lze uplatnit za splnění dalších zákonem stanovených podmínek pouze u pohledávek, které vznikly nejvýše 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.'*

*Zákon o DPH byl proto, aby vedle sebe paralelně neexistovaly dva protichůdné výklady, od 29. července 2016 novelizován. Současné znění koresponduje se záměrem interpretovaným Finanční správou: pohledávka musí vzniknout šest a více měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Podotýkáme nicméně, že existují ojedinělé názory, že ani tato novelizace danou problematiku nevyjasnila.“*

### III. 3. Shrnutí

[55] S ohledem na výše uvedené rozšířený senát souhlasí s právním názorem předkládajícího senátu.

[56] Ustanovení § 44 odst. 1 zákona 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 plátcí 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.

### **IV. Další postup ve věci**

[57] Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku. V souladu s ustanovením § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o těchto otázkách a věc vrací prvnímu senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

[58] 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 předložený

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 nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11).

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

V Brně dne 16. července 2019

JUDr. Josef Baxa  
předseda rozšířeného senátu