



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Mgr. Radim Struminský**, se sídlem Elišky Krásnohorské 1305/18, Havířov, insolvenční správce společnosti VDI Meta-výrobní družstvo invalidů, se sídlem 1. máje 670/128, Ostrava - Vítkovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2016, č. j. 48067/16/5300-21441-703172, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 5. 2018, č. j. 22 Af 1/2017 – 18,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje**.
- II. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 5. 2018, č. j. 22 Af 1/2017 – 18, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a usnesení krajského soudu

[1] Dne 27. 1. 2015 Krajský soud v Ostravě zjistil úpadek dlužníka (VDI Meta-výrobní družstvo invalidů), za něhož podal žalobce dne 25. 2. 2016 přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2016. Na základě výsledku daňové kontroly zahájené dne 21. 3. 2016 vydal správce daně dne 21. 4. 2016 platební výměr č. j. 1762410/16/3201-51522-809407, ve kterém vytkl dlužníkovi, že neprovedl opravu výše daně na vstupu podle § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) snížením daně na vstupu o částku opravenou věřitelem VIDARON a. s., podle opravných daňových dokladů, doručených dlužníkovi v lednu 2016, které se týkaly zdanitelných plnění uskutečněných v období listopad 2013 až únor 2014. Za zdaňovací období leden 2016 mu stanovil daň z přidané hodnoty ve výši 87.665 Kč.

[2] Podle žalobce má daňový subjekt povinnost provést opravu výše daně na vstupu pouze ve vztahu k opravám výše daně na výstupu u věřitele, který postupoval v souladu s § 44 odstavec 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Věřitel VIDARON a. s. však provedl opravu výše daně na výstupu neoprávněně, neboť nebyla splněna podmínka vzniku pohledávky šest měsíců před rozhodnutím o úpadku, v případě žalobce tedy v době od 27. 7. 2014 do 26. 1. 2015; žalobce k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. prosince 2014 č. j. 9 Afs 170/2014 – 42, ve věci *Cerepa*. Žalovaný přesto předmětný platební výměr potvrdil napadeným rozhodnutím, ve kterém se ztotožnil s právním názorem správce daně, že předmětné ustanovením se vztahuje na pohledávky vzniklé šest a více měsíců před rozhodnutím o úpadku. S tímto výkladem žalobce nesouhlasil, a proto podal správní žalobu.

[3] Krajský soud žalobě vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku uvedl, že mezi účastníky je sporným výklad lhůty vyplývající z § 44 odst. 5 ve spojení s odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně výklad části ustanovení „...*pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.*“ Konstatoval, že touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *Cerepa*, ve kterém se vypořádal se všemi argumenty, na kterých nyní žalovaný napadené rozhodnutí vystavěl. Nejvyšší správní soud uzavřel, že časový limit pro možnost provést opravu daně na výstupu, počíná běžet rozhodnutím o úpadku a končí uplynutím šesti měsíců od rozhodnutí o úpadku zpětně; pohledávky, které do tohoto časového limitu spadají, tedy vznikly v době nula až šest měsíců před rozhodnutím o úpadku, což v posuzovaném případě představuje dobu od 27. 7. 2014 do 26. 1. 2015. Pohledávky, u kterých věřitel provedl opravu výše daně na výstupu, však vznikly v době předcházející tomuto časovému limitu, a proto tento věřitel postupoval v rozporu s § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Dlužníkovi tak nevznikla povinnost podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty snížit svoji daň na vstupu o částky opravené věřiteli. Krajský soud zároveň neshledal důvody pro to, aby se od závěrů přijatých Nejvyšším správním soudem odchýlil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[5] Podle stěžovatele je výklad podaný ve věci *Cerepa* v rozporu s výkladem gramatickým (text zákona je zcela srozumitelný). Obecně se plynutí času nepočítá zpětně. Nejvyšší správní soud navíc v rozsudku dezinterpretoval závěry usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 11. 2012, sp. zn. 29 ICdo 17/2012. Stěžovatel závěrem navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[6] Žalobce označil kasační stížnost za prostou polemiku s rozsudkem *Cerepa* a apeloval na právní jistotu. Podotkl však, že obecně nutno konstatovat, že ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je pro průběh řady insolvenčních řízení silně problematické i vzhledem k názorům správců daně o pořadí takto vzniklých pohledávek jako pohledávek za majetkovou podstatou dle § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) ve znění účinném v rozhodném období. Kasační stížnost označil za nedůvodnou.

III. Posouzení podmínek pro pokračování v řízení

[7] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 12. 11. 2018, č. j. 1 Afs 194/2018 – 24, přerušil řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 5. 2018, č. j. 22 Af 1/2017 – 18. Důvodem přerušování řízení byla skutečnost, že usnesením

ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 29/2018 – 26, soud předložil rozšířenému senátu právní otázku, jejíž zodpovězení mohlo mít vliv na rozhodnutí v nyní projednávané věci.

[8] Rozšířený senát o předložené právní otázce rozhodl usnesením ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018 – 33.

[9] Vzhledem ke skutečnosti, že rozšířený senát ve výše uvedené věci rozhodl, odpadla tím překážka řízení a senát podle § 48 odst. 6 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, rozhodl, že se v řízení pokračuje.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[10] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je včasná, přípustná a projednatelná.

[11] Meritem sporu je posouzení otázky výkladu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 28. 7. 2016. Konkrétně, zda „*pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku*“ je pohledávkou, která musí být v okamžiku rozhodnutí soudu stará šest nebo více měsíců, nebo tak, že jde o pohledávku, která vznikla šest měsíců a méně před rozhodnutím soudu (resp. je pohledávkou, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku či [nejdříve] do 6 měsíců od rozhodnutí soudu o úpadku)?

[12] V předkládajícím usnesení (č. j. 1 Afs 29/2018 – 26) zaujal soud jednoznačný a velmi silný názor, se kterým se rozšířený senát plně ztotožnil.

[13] Soud v bodu [24] zdůraznil, že 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.*“ Dále poukázal na použití slova „nejpozději“ v dalších právních předpisech. Samotný insolvenční zákon, slovo „nejpozději“ používá jako klasickou lhůtu typu *dies ad quem* (den, resp. čas, kterým právní účinky končí). Dále poukázal i na teleologický a historický výklad či na zahraniční právní úpravu. Vše výše uvedené svědčí pro výklad zcela opačný, než jaký zaujal soud ve věci *Cerepa*.

[14] Rozšířený senát pro výše uvedené uzavřel, že „*[u]stanovení § 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 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.*“

[15] Krajský soud své závěry založil na rozsudku ve věci *Cerepa*, který byl citovaným usnesením rozšířeného senátu beze zbytku překonán. Původní závěry byly rozporu s jazykovým zněním, smyslem a účelem zákona, a jak připomíná i sám žalobce, v aplikační praxi činily problémy.

[16] Soud připomíná, že u stěžovatele byl úpadek zjištěn k 27. 1. 2015, přičemž rozsudek *Cerepa* byl vydán 10. 12. 2014, tedy měsíc a půl před zjištěním úpadku. V projednávané věci proto nelze mluvit o ustálené a dlouhodobé judikatuře (srov. bod [58] usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 29/2018 – 33).

V. Závěr a náklady řízení

[17] Kasační stížnost je důvodná, Nejvyšší správní soud proto usnesení krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku, potažmo názorem zaujatým rozšířeným senátem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. srpna 2019

JUDr. Josef Baxa v. r.
předseda senátu