Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31.03.2020, sen. zn. 29 NSČR 43/2018, ECLI:CZ:NS:2020:29.NSČR.43.2018.1

Číslo: 101/2020

Právní věta: I. U dlužníka, který je plátcem daně z přidané hodnoty, je při zpeněžení předmětu zajištění, který tvoří „obchodní majetek“ dlužníka, obsažena v „prodejní ceně“ i daň z přidané hodnoty. Nejde o částku určenou k uspokojení pohledávky zajištěného věřitele jako součást tzv. čistého výtěžku zpeněžení předmětu zajištění. Částka odpovídající dani z přidané hodnoty není ani nákladem spojeným se zpeněžením předmětu zajištění a nepodléhá proto zákonnému limitu dle § 298 odst. 4 insolvenčního zákona. II. Dokud není částka odpovídající v dosaženém výtěžku zpeněžení dani z přidané hodnoty odvedena (postupem dle § 108 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty), jde v neuhrazeném rozsahu o daňovou pohledávku státu za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona. Vyjde-li v insolvenčním řízení, v němž je způsobem řešení dlužníkova úpadku konkurs, následně najevo, že dosažený výtěžek zpeněžení majetkové podstaty nestačí k uspokojení všech pohledávek uvedených v § 305 odst. 1 insolvenčního zákona, není vyloučeno postupovat ohledně částky odpovídající dani z přidané hodnoty způsobem uvedeným v § 305 odst. 2 věty první insolvenčního zákona. Na tom, že ve smyslu ustanovení § 305 odst. 2 věty druhé insolvenčního zákona nejde o výtěžek zpeněžení předmětu zajištění určený k uspokojení zajištěného věřitele, se ani při takovém postupu ničeho nemění.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 31.03.2020

Spisová značka: 29 NSCR 43/2018

Číslo rozhodnutí: 101

Číslo sešitu: 9

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Daň z přidané hodnoty, Insolvenční řízení, Konkurs, Zpeněžování

Předpisy: § 108 odst. 4 předpisu č. 235/2004Sb.
§ 168 IZ
§ 2 předpisu č. 235/2004Sb.
§ 298 IZ
§ 305 IZ
§ 331 o. s. ř.
§ 337a o. s. ř.
§ 4 předpisu č. 235/2004Sb.

Druh: Rozhodnutí ve věcech občanskoprávních, obchodních a správních

Sbírkový text rozhodnutí:

I. Dosavadní průběh řízení

1. Usnesením ze dne 14. 12. 2016, které nabylo právní moci dne 5. 1. 2017, Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „insolvenční soud“):

[1] Souhlasil s tím, aby Ing. L. L., insolvenční správce dlužníka S.-H. výroba letadel spol. s r. o., vydal zajištěnému věřiteli č. 1 E. bank a. s. (dále jen „zajištěný věřitel“) výtěžek zpeněžení ve výroku označených nemovitostí (dále jen „nemovitosti“) ve výši 24 662 273,83 Kč (bod I. výroku).
[2] Uložil insolvenčnímu správci:
a/ provést vydání výtěžku zpeněžení podle upraveného seznamu přihlášek nejpozději do 5 dnů od právní moci rozhodnutí;
b/ zapsat do upraveného seznamu přihlášek k pohledávce zajištěného věřitele, jaká částka na ni byla vyplacena, nebo jaká její zbývající část se vypořádá v rozvrhu;
c/ podat insolvenčnímu soudu písemnou zprávu o vydání výtěžku do 30 dnů od právní moci rozhodnutí (bod II. výroku).
[3] Souhlasil s tím, aby si insolvenční správce vyplatil odměnu určenou z výtěžku zpeněžení ve výši 1 117 298,47 Kč (včetně daně z přidané hodnoty) [bod III. výroku].

2. Usnesením ze dne 15. 5. 2017 insolvenční soud:

[1] Souhlasil s tím, aby insolvenční správce dlužníka vydal zajištěnému věřiteli výtěžek zpeněžení nemovitostí ve výši 3 390 088,44 Kč (bod I. výroku).
[2] Uložil insolvenčnímu správci:
a/ provést vydání výtěžku zpeněžení podle upraveného seznamu přihlášek nejpozději do 5 dnů od právní moci rozhodnutí;
b/ zapsat do upraveného seznamu přihlášek k pohledávce zajištěného věřitele, jaká částka na ni byla vyplacena nebo jaká její zbývající část se vypořádá v rozvrhu;
c/ podat insolvenčnímu soudu písemnou zprávu o vydání výtěžku do 30 dnů od právní moci rozhodnutí (bod II. výroku).
[3] Souhlasil s tím, aby si insolvenční správce vyplatil odměnu určenou z výtěžku zpeněžení ve výši 127 695,56 Kč (včetně daně z přidané hodnoty) [bod III. výroku].

3. V usnesení ze dne 15. 5. 2017 vyšel insolvenční soud z toho, že:

[1] Usnesením ze dne 12. 3. 2015 zjistil úpadek dlužníka a prohlásil konkurs na jeho majetek.
[2] Zajištěný věřitel přihlásil do insolvenčního řízení pohledávku v celkové výši 79 260 316,56 Kč, z čehož dílčí nárok ve výši 39 630 158,28 Kč byl zajištěn nemovitostmi. Pohledávka zajištěného věřitele byla zjištěna při přezkumném jednání.
[3] Nemovitosti byly zpeněženy za částku 30 663 063 Kč, z čehož 3 517 784 Kč představovala daň z přidané hodnoty.
[4] Návrh insolvenčního správce dlužníka na udělení souhlasu s vydáním výtěžku zpeněžení zajištěnému věřiteli a s vyplacením odměny určené z výtěžku zpeněžení, podaný 17. 10. 2016, o němž insolvenční soud rozhodl (pravomocně) usnesením ze dne 14. 12. 2016, neobsahoval (coby součást výtěžku zpeněžení) částku 3 517 784 Kč, představující daň z přidané hodnoty.
[5] Dne 28. 2. 2017 podal insolvenční správce návrh, aby insolvenční soud udělil souhlas s dodatečným vydáním té části výtěžku, která přestavovala daň z přidané hodnoty (3 517 784 Kč), zajištěnému věřiteli a s vyplacením odměny určené z této části výtěžku zpeněžení.

4. Na tomto základě insolvenční soud – vycházeje z ustanovení § 167 odst. 1, § 298 odst. 1, 2 a 4 a z ustanovení § 305 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenčního zákona), jakož i z ustanovení § 1 odst. 2 vyhlášky č. 313/2007 Sb., o odměně insolvenčního správce, o náhradách jeho hotových výdajů, o odměně členů a náhradníků věřitelského výboru a o náhradách jejich nutných výdajů – dospěl k následujícím závěrům:

5. Výtěžek zpeněžení (zajištění) je tvořen celkovou kupní cenou, nikoliv toliko její částí „poníženou o příslušnou daň z přidané hodnoty“, neboť část kupní ceny připadající na daň z přidané hodnoty není svou povahou jiná než ta část, jež tvoří základ pro výpočet daně z přidané hodnoty.

6. V souladu s článkem V. odst. 3 a 6 „kupní smlouvy“ [rozuměj kupní smlouvu ze dne 11. 4. 2016 (B-78), kterou insolvenční správce prodal nemovitosti Zemědělskému družstvu Z. (dále jen „kupní smlouva)] činila kupní cena nemovitostí, kterou prodávající uhradil do majetkové podstaty dlužníka, celkem 30.663.063 Kč (včetně částky 3.517.784 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty).

7. Uhrazená daň z přidané hodnoty ve výši 3.517.784 Kč tedy jako součást výtěžku zpeněžení zajištění měla být vydána zajištěnému věřiteli. Po odečtení odměny insolvenčního správce tak čistý výtěžek zpeněžení (zajištění) z částky odpovídající dani z přidané hodnoty, který insolvenční soud vydal zajištěnému věřiteli, činí 3.390.088,44 Kč.

8. K odvolání insolvenčního správce dlužníka Vrchní soud v Praze usnesením ze dne 29. 11. 2017 změnil usnesení insolvenčního soudu tak, že souhlas s vydáním výtěžku zpeněžení ve výši 3 390 088,44 Kč zajištěnému věřiteli neudělil.

9. Odvolací soud – vycházeje z ustanovení § 229 odst. 3 písm. c/ a § 298 insolvenčního zákona, z ustanovení § 159a a § 167 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále též jen „o. s. ř.“), a z ustanovení § 4 odst. 2 písm. a/ zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – dospěl po přezkoumání napadeného rozhodnutí k následujícím závěrům:

10. Zajištěný věřitel byl seznámen s tím, že nemovitosti byly zpeněženy za částku 27 145 279 Kč a že zároveň s tím uhradil kupující i částku odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 3 517 784 Kč.

11. Na základě zveřejněného návrhu na vydání výtěžku zpeněžení ze dne 17. 10. 2016 si tedy zajištěný věřitel byl vědom toho, že částka určená k uspokojení jeho zajištěné pohledávky (po odečtení odměny insolvenčního správce a nákladů na správu nemovitostí a jejich zpeněžení) činí 24 662 273,83 Kč; proti tomuto návrhu nepodal námitky.

12. Poté, co usnesení insolvenčního soudu ze dne 14. 12. 2016 nabylo právní moci, není možné zpětně měnit výši výtěžku zpeněžení a zajištěný věřitel nemohl znovu podat návrh na jeho vydání, když právní mocí se usnesení stalo (ve smyslu ustanovení § 159a a § 167 odst. 2 o. s. ř.) pro účastníky řízení (a tedy i pro zajištěného věřitele) závazným.

13. Pro úplnost odvolací soud dodává, že zajištěnému věřiteli nelze vydat výtěžek zpeněžení (zajištění) včetně daně z přidané hodnoty. Insolvenční správce dlužníka se stal v souladu s ustanovením § 229 odst. 3 písm. c/ insolvenčního zákona osobou s dispozičním oprávněním k majetkové podstatě dlužníka. Prodej movitých a nemovitých věcí ve vlastnictví dlužníka v průběhu insolvenčního řízení podléhá dani z přidané hodnoty, jde-li ve smyslu ustanovení § 4 odst. 2 písm. a/ zákona o dani z přidané hodnoty o součást obchodního majetku dlužníka, který je plátcem daně z přidané hodnoty. Částka odpovídající dani z přidané hodnoty, která byla uhrazena spolu s kupní cenou zpeněžených nemovitostí, je proto majetkem dlužníka a povinnost odvést ji na daňový účet dlužníka u místně příslušného správce daně má po prohlášení konkursu insolvenční správce jako osoba s dispozičním oprávněním k majetkové podstatě.

II.
Dovolání a vyjádření k němu

14. Proti usnesení odvolacího soudu podal zajištěný věřitel dovolání, jehož přípustnost vymezuje ve smyslu ustanovení § 237 o. s. ř. argumentem, že napadené rozhodnutí závisí na vyřešení právních otázek, které v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyly vyřešeny, konkrétně otázek:

[1] Je situace, kdy rozhodnutí insolvenčního soudu o vydání souhlasu s výplatou výtěžku zpeněžení zajištěnému věřiteli podle návrhu insolvenčního správce v určité výši nabude právní moci, překážkou věci rozhodnuté, která brání návrhu insolvenčního správce k vydání dodatečné části výtěžku zpeněžení?
[2] Je zajištěný věřitel povinen na úkor svého uspokojení nést (v plné výši) úhradu daně z přidané hodnoty dlužníkem při zpeněžení majetku patřícího do majetkové podstaty dlužníka, který slouží k zajištění pohledávek věřitele, když výtěžek zpeněžení získaný prodejem předmětu zajištění obsahuje i částku určenou k úhradě daně z přidané hodnoty dlužníkem?

15. Dovolatel namítá, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení věci (dovolací důvod dle § 241a odst. 1 o. s. ř.), a požaduje, aby Nejvyšší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil odvolacímu soudu k dalšímu řízení.

16. V mezích uplatněného dovolacího důvodu argumentuje dovolatel k položeným otázkám následovně:

17. Ad 1/ (K závaznosti usnesení ze dne 14. 12. 2016).
Potud dovolatel vytýká odvolacímu soudu, že své právní závěry řádně neodůvodnil, když závěr, že rozhodnutí insolvenčního soudu o souhlasu s vydáním výtěžku zpeněžení zajištěnému věřiteli brání návrhu na výplatu dodatečné části výtěžku a následnému rozhodnutí insolvenčního soudu o vydání takového výtěžku, přijal bez bližšího odůvodnění. Dovolatel míní, že nešlo o případ, kdy by insolvenční soud usnesením ze dne 15. 5. 2017 zpětně měnil pravomocné usnesení ze dne 14. 12. 2016. Dovozuje, že jde spíše o situaci obdobnou postupu podle § 307 odst. 4 insolvenčního zákona. U usnesení o vyslovení souhlasu s vydáním výtěžku zpeněžení (zajištění) není pojmově vyloučen dodatečný návrh insolvenčního správce, který jeho výši doplní nebo upraví (např. v důsledku dodatečného zjištění, že původní návrh není úplný). Takový postup je nezbytný i proto, že podle ustanovení § 96 odst. 1 insolvenčního zákona není obnova insolvenčního řízení přípustná. Na podporu řečeného odkazuje dovolatel na závěry obsažené v usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 29. 3. 2017. Dovolatel následně uzavírá, že insolvenční správce (tedy) může svůj návrh na vydání výtěžku zpeněžení zajištěnému věřiteli podle § 298 odst. 3 insolvenčního zákona upravit nebo dodatečně doplnit. Takový postup pak vyžaduje nové rozhodnutí insolvenčního soudu o vydání výtěžku zpeněžení zajištěnému věřiteli, a to i vzhledem k tomu, že takové rozhodnutí se svým charakterem podobá rozvrhovému usnesení.

18. Ad 2/ (K dani z přidané hodnoty).
Potud dovolatel odvolacímu soudu vytýká, že předmětnou otázku neřešil (zabýval se jí „pouze pro úplnost“), ač byla pro jeho rozhodnutí zásadní a ač se praxe insolvenčních soudů při jejím řešení rozchází, k čemuž poukazuje též na závěry obsažené v usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 24. 10. 2017.

19. Závěry odvolacího soudu na dané téma pak dovolatel nemá za správné, poukazuje na podporu závěru, který k této otázce zformuloval insolvenční soud v usnesení ze dne 15. 5. 2017, na názor obsažený v díle Richter, T.: Insolvenční právo. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2017 (dále jen „Richter“), s. 448 a násl., jakož i na usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 5. 2010, usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 4. 8. 2010 a na usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 11. 10. 2012.

20. Dovolatel míní, že ta část výtěžku zpeněžení zajištění, jež odpovídá dani z přidané hodnoty, není ničím jiným než ekvivalentem daňové pohledávky státu za majetkovou podstatou. Není tedy důvod takovou pohledávku jakkoliv preferovat oproti ostatním pohledávkám v podobných případech. K tomu poukazuje též na dikci § 305 odst. 1 a 2 insolvenčního zákona, s tím, že jediný správný je výklad, podle kterého:

[1] Za výtěžek zpeněžení (zajištění) je nutné považovat celkovou částku příjmů do majetkové podstaty dlužníka, jež je získána v souvislosti s prodejem věci, práva, pohledávky nebo jiné majetkové hodnoty, když část takové částky určená na úhradu daně z přidané hodnoty představuje pouze ekvivalent pohledávky státu za majetkovou podstatou.
[2] Část výtěžku zpeněžení určená na úhradu daně z přidané hodnoty je nákladem spojeným se zpeněžením předmětu zajištění podle § 298 odst. 4 insolvenčního zákona.
[3] Pohledávku státu na zaplacení daně z přidané hodnoty nelze vůči ostatním nákladům spojeným se zpeněžením podle § 298 odst. 4 insolvenčního zákona (a tedy vůči ostatním pohledávkám za majetkovou podstatou) preferovat a tedy překračovat maximální rozsah 5 % výtěžku, jímž jsou tyto náklady omezeny, když ani srovnatelný „zapodstatový“ nárok státu na zaplacení daně z nemovitosti nelze v souladu s konstantní judikaturou uplatnit (jako výdaj spojený se správou předmětu zajištění) nad maximální rozsah 4 % z výtěžku (zpeněžení zajištění).

21. Zajištěný věřitel (uzavírá dovolatel) není povinen nést na úkor svého uspokojení v plné výši úhradu daně z přidané hodnoty při zpeněžení majetku patřícího do majetkové podstaty dlužníka, který slouží k zajištění jeho pohledávek. Vzhledem k tomu, že jde o náklad spojený se zpeněžením, je povinen nést takovou úhradu daně pouze do výše 5 % výtěžku zpeněžení (včetně daně z přidané hodnoty). Zároveň je nárok státu na úhradu daně z přidané hodnoty „standardní“ pohledávkou za majetkovou podstatou, které nepřísluší preferenční postavení, dokud není plně uhrazena pohledávka zajištěného věřitele.

III.
Přípustnost dovolání

22. Rozhodné znění občanského soudního řádu pro dovolací řízení (v aktuálním znění) se podává z bodu 2. článku II části první zákona č. 296/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

23. Dovolání v dané věci je přípustné podle § 237 o. s. ř., když pro daný případ neplatí žádné z omezení přípustnosti dovolání podle § 237 o. s. ř. vypočtených v § 238 o. s. ř., v posouzení otázky č. 1 je napadené rozhodnutí rozporné s níže označenou judikaturou Nejvyššího soudu a v posouzení otázky č. 2 jde o věc dovolacím soudem neřešenou.

IV.
Důvodnost dovolání

24. Vady řízení, k nimž Nejvyšší soud u přípustného dovolání přihlíží z úřední povinnosti (§ 242 odst. 3 o. s. ř.), nejsou dovoláním namítány a ze spisu se nepodávají, Nejvyšší soud se proto – v hranicích právních otázek vymezených dovoláním – zabýval tím, zda je dán dovolací důvod uplatněný dovolatelem, tedy správností právního posouzení věci odvolacím soudem.

25. Právní posouzení věci je obecně nesprávné, jestliže odvolací soud posoudil věc podle právní normy, jež na zjištěný skutkový stav nedopadá, nebo právní normu, sice správně určenou, nesprávně vyložil, případně ji na daný skutkový stav nesprávně aplikoval.

26. Skutkový stav věci, jak byl zjištěn soudy nižších stupňů, dovoláním nebyl (ani nemohl být) zpochybněn a Nejvyšší soud z něj při dalších úvahách vychází. K dovolatelem položeným právním otázkám činí Nejvyšší soud následující závěry:

27. Ad 1/ (K závaznosti usnesení ze dne 14. 12. 2016).
Pro další úvahy Nejvyššího soudu k otázce ad 1/ jsou rozhodná následující ustanovení občanského

soudního řádu (jež v citované podobě nezměnila podobu od 19. 1. 2015, kdy bylo zahájeno insolvenčního řízení na majetek dlužníka).

§ 159a (o. s. ř.)
(1) Nestanoví-li zákon jinak, je výrok pravomocného rozsudku závazný jen pro účastníky řízení.
(2) Výrok pravomocného rozsudku, kterým bylo rozhodnuto ve věcech uvedených v § 83 odst. 2, je závazný nejen pro účastníky řízení, ale i pro další osoby oprávněné proti žalovanému pro tytéž nároky z téhož jednání nebo stavu. Zvláštní právní předpisy stanoví, v kterých dalších případech a v jakém rozsahu je výrok pravomocného rozsudku závazný pro jiné osoby než účastníky řízení.
(3) V rozsahu, v jakém je výrok pravomocného rozsudku závazný pro účastníky řízení a popřípadě jiné osoby, je závazný též pro všechny orgány.
(4) Jakmile bylo o věci pravomocně rozhodnuto, nemůže být v rozsahu závaznosti výroku rozsudku pro účastníky a popřípadě jiné osoby věc projednávána znovu.

§ 167 (o. s. ř.)
(…)
(2) Není-li dále stanoveno jinak, užije se na usnesení přiměřeně ustanovení o rozsudku.

28. V právním rámci ustaveném citovanými ustanoveními občanského soudního řádu Nejvyšší soud především připomíná, že usnesení insolvenčního soudu o vydání výtěžku zpeněžení zajištěnému věřiteli je rozhodnutím ve věci samé, když jeho prostřednictvím definitivně opouští majetkovou podstatu dlužníka část výtěžku zpeněžení majetkové podstaty (je takto „rozvržena“ zajištěnému věřiteli); srov. např. důvody usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 4. 2015, sen. zn. 29 NSČR 31/2013, uveřejněného pod číslem 95/2015 Sb. rozh. obč. [které je (stejně jako další rozhodnutí Nejvyššího soudu zmíněná níže) dostupné i na webových stránkách Nejvyššího soudu]. Účinky právní moci takového usnesení (v daném případě účinky právní moci usnesení insolvenčního soudu ze dne 14. 12. 2016) se projevují (v intencích § 159a o. s. ř. a § 167 odst. 2 o. s. ř.) tím, že je již nelze napadnout odvoláním jako řádným opravným prostředkem (formální právní moc) a dále závazností jeho výroku a jeho nezměnitelností (materiální právní moc); srov. shodně usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 2. 2011, sen. zn. 29 NSČR 29/2009, uveřejněné pod číslem 108/2011 Sb. rozh. obč.

29. Obecně dále platí, že je-li rozhodnutím o věci samé (jeho výrokem) ve sporu o splnění povinnosti, která vyplývá ze zákona, z právního vztahu nebo z porušení práva, zcela vypořádán právní vztah založený ve sporu o plnění na řešení předběžné otázky, řešení přijaté v takovém sporu vyčerpalo beze zbytku obsah předběžné otázky, ze které již (proto) nemohou vzejít další spory o splnění povinnosti mezi týmiž účastníky [a překážka věci rozsouzené (res iudicata) brání i následnému sporu o určení, zda tu právní vztah (právní poměr) nebo právo je, či není, je-li na tom naléhavý právní zájem, jestliže výrokem soudního rozhodnutí má být znovu posouzena stejná předběžná otázka]; srov. důvody usnesení velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 25. 6. 2014, sp. zn. 31 Cdo 2740/2012, uveřejněného pod číslem 82/2014 Sb. rozh. obč. (dále jen „R 82/2014“).

30. Usnesení insolvenčního soudu ze dne 14. 12. 2016 odůvodňuje vydání výtěžku zpeněžení ve výši 24 662 273,83 Kč zajištěnému věřiteli jen tím, že:
– Insolvenční správce zpeněžil předmět zajištění za částku 27 145.279 Kč.
– Po odečtení nákladů spojených se správou nemovitostí ve výši 376 220,93 Kč a nákladů spojených se zpeněžením ve výši 989 485,77 Kč a dále po odečtení odměny insolvenčního správce určené z výtěžku zpeněžení ve výši 923 387,17 Kč (respektive 1 117 298,47 Kč včetně 21% daně z přidané hodnoty) činí čistý výtěžek zpeněžení částku 24 662 273,83 Kč, která bude vyplacena zajištěnému věřiteli, čímž bude výtěžek zpeněžení nemovitostí zcela vyčerpán.

31. V konfrontaci s usnesením insolvenčního soudu ze dne 15. 5. 2017 je zjevné, že v usnesení ze dne

14. 12. 2016 insolvenční soud nezahrnul do částky dosažené zpeněžením tu část kupní ceny, která představovala částku odpovídající dani z přidané hodnoty (3 517 784 Kč). Srov. k tomu část reprodukce usnesení insolvenčního soudu ze dne 15. 5. 2017 v odstavci [3] bodu 3/ výše. O částce 3 517 784 Kč neuvádí ničeho ani výrok, ani odůvodnění usnesení insolvenčního soudu ze dne 14. 12. 2016. Poměřováno závěry plynoucími z R 82/2014 se odtud podává, že překážka věci pravomocně rozsouzené (res iudicata) nebránila vydání usnesení insolvenčního soudu ze dne 15. 5. 2017, a právní posouzení věci odvolacím soudem tak v dotčeném ohledu není správné.

32. Ad 2/ (K dani z přidané hodnoty).
Pro další argumentaci Nejvyššího soudu k otázce ad 2/ jsou rozhodná následující ustanovení insolvenčního zákona a zákona o dani z přidané hodnoty:

§ 167 (insolvenčního zákona)
(1) Zajištění věřitelé se v rozsahu zajištění uspokojují ze zpeněžení věci, práva pohledávky nebo jiné majetkové hodnoty, jimiž byla jejich pohledávka zajištěna, nestanoví-li zákon jinak. Pro pořadí jejich uspokojení je rozhodující doba vzniku zástavního práva nebo doba vzniku zajištění, nedohodnou-li se zajištění věřitelé písemně jinak.
(…)

§ 168 (insolvenčního zákona)
Pohledávky za majetkovou podstatou
(…)
(2) Pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou
(…)
e/ daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění a pojistné na důchodové spoření, pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty,
(…)
(3) Není-li dále stanoveno jinak, pohledávky za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku.

Zpeněžení majetkové podstaty
§ 283 (insolvenčního zákona)
(1) Zpeněžením majetkové podstaty se rozumí převedení veškerého majetku, který do ní náleží, na peníze za účelem uspokojení věřitelů. Za zpeněžení se k tomuto účelu považuje i využití bankovních kont dlužníka a jeho peněžní hotovosti. Zpeněžením majetkové podstaty se rozumí i úplatné postoupení dlužníkových pohledávek; ujednáními, která tomu brání, není insolvenční správce omezen.
(…)

§ 293 (insolvenčního zákona)

(1) Jde-li o zpeněžení věci, práva, pohledávky nebo jiné majetkové hodnoty, která slouží k zajištění pohledávky, je insolvenční správce vázán pokyny zajištěného věřitele směřujícími ke zpeněžení; je-li zajištěných věřitelů více, uděluje tyto pokyny zajištěný věřitel, jehož pohledávka se uspokojuje ze zajištění jako první v pořadí. Jestliže zajištěný věřitel neudělí příslušné pokyny ani ve lhůtě určené insolvenčním soudem, má právo je udělit zajištěný věřitel, jehož pohledávka se uspokojuje ze zajištění jako další v pořadí. Insolvenční správce může tyto pokyny odmítnout, má-li za to, že předmět zajištění lze zpeněžit výhodněji; v takovém případě požádá insolvenční soud o jejich přezkoumání v rámci dohlédací činnosti.
(…)

Nakládání s výtěžkem zpeněžení
§ 296 (insolvenčního zákona)
(1) Pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky jim na roveň postavené, jakož i náklady, které souvisí se správou majetkové podstaty, se hradí z výtěžku zpeněžení.
(…)

§ 298 (insolvenčního zákona)
(1) Zajištění věřitelé mají právo, aby jejich pohledávka byla uspokojena z výtěžku zpeněžení věci, práva, pohledávky nebo jiné majetkové hodnoty, jimiž byla zajištěna.
(2) Výtěžek zpeněžení po odečtení nákladů spojených se správou a zpeněžením podle odstavce 4, nestanoví-li insolvenční soud jinak, a po odečtení částky připadající na odměnu insolvenčního správce vydá insolvenční správce se souhlasem insolvenčního soudu zajištěnému věřiteli.
(3) Proti návrhu insolvenčního správce na vydání výtěžku zpeněžení podle odstavce 2 mohou ostatní věřitelé a dlužník podat námitky do 7 dnů ode dne zveřejnění návrhu v insolvenčním rejstříku; k později podaným námitkám se nepřihlíží. K projednání včas podaných námitek nařídí insolvenční soud do 30 dnů jednání, při kterém rozhodne o tom, zda návrhu insolvenčního správce vyhoví.
(4) Náklady spojené se zpeněžením lze odečíst nejvýše v rozsahu 5 % výtěžku zpeněžení; náklady spojené se správou nejvýše v rozsahu 4 % výtěžku zpeněžení. Se souhlasem zajištěného věřitele lze odečíst náklady i ve větším rozsahu.
(…)

§ 305 (insolvenčního zákona)
(1) Před rozvrhem se uspokojí dosud nezaplacené pohledávky, které se uspokojují kdykoli v průběhu konkursního řízení; a to pohledávky za majetkovou podstatou, pohledávky jím postavené na roveň a zajištěné pohledávky v rozsahu stanoveném v § 167 a 298.
(2) Nestačí-li dosažený výtěžek ze zpeněžení majetkové podstaty k uspokojení všech pohledávek uvedených v odstavci 1, uspokojí se nejdříve odměna a hotové výdaje insolvenčního správce, poté pohledávky věřitelů vzniklé za trvání moratoria ze smluv podle § 122 odst. 2, poté pohledávky věřitelů z úvěrového financování, poté poměrně náklady spojené s udržováním a správou majetkové podstaty a pracovněprávní pohledávky dlužníkových zaměstnanců vzniklé po rozhodnutí o úpadku a poté pohledávky věřitelů na výživném ze zákona a poté pohledávky věřitelů na náhradu škody způsobené na zdraví; ostatní pohledávky se uspokojí poměrně. Výtěžku zpeněžení podle § 298 odst. 2 lze však použít k uspokojení jiných pohledávek až po uspokojení pohledávky zajištěného věřitele.
(…)

§ 2 (zákona o dani z přidané hodnoty)
Předmět daně
(1) Předmětem daně je
a/ dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
(…)

§ 4 (zákona o dani z přidané hodnoty)
Vymezení základních pojmů
(…)
(2) Zbožím se pro účely tohoto zákona rozumí
a/ hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů,
(…)
(4) Pro účely tohoto zákona se dále rozumí

(…)
c/ obchodním majetkem souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani

k uskutečňování ekonomických činností,
(…)

§ 108 (zákona o dani z přidané hodnoty)
Osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň
(…)
(4) Osoba určená k uskutečnění prodeje obchodního majetku plátce, která přijala úplatu za uskutečněný prodej obchodního majetku, je povinna zaplatit daň na osobní daňový účet plátce ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se tento prodej uskutečnil. Současně je povinna oznámit správci daně uskutečnění a výši zdanitelného plnění. Za zaplacení daně odpovídají plátce a tato osoba společně a nerozdílně.

33. Ustanovení insolvenčního zákona platila v citované podobě v době zahájení insolvenčního řízení na majetek dlužníka (19. 1. 2015). S účinností od 1. 7. 2017 bylo ustanovení § 167 odst. 1 insolvenčního zákona doplněno o větu: „To platí obdobně pro věřitele podmíněných pohledávek nebo pohledávek budoucích, k jejichž zajištění byla zastavena věc, právo, pohledávka nebo jiná majetková hodnota nebo zřízeno jiné zajištění uvedené v § 2 písm. g);“ toto doplnění však nemá vliv na další závěry Nejvyššího soudu. Ostatní ustanovení insolvenčního zákona do vydání napadeného rozhodnutí nedoznala změn. Ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty v citované podobě nedoznala změn od uzavření kupní smlouvy (11. 4. 2016) do vydání napadeného rozhodnutí.

34. U otázky ad 2/ Nejvyšší soud především zkoumal, zda v situaci, kdy odvolací soud předestřel svůj názor na její řešení „Pro úplnost“, jsou vůbec splněny předpoklady pro její věcný dovolací přezkum [bez zřetele k tomu, že dovolatel Nejvyšší soud o zodpovězení této otázky i tak žádá (vytýkaje současně odvolacímu soudu, že tímto způsobem předmětnou otázku neřešil)]. Jinak řečeno, dovolatel odvolacímu soudu (pojímáno obsahově) též vytkl, že jeho závěry na dané téma měly povahu pouhého obiter dicta. Výraz „obiter dictum“ vystihuje něco, co bylo řečeno mimochodem. Tímto výrazem jsou označována slova odůvodnění rozhodnutí, která jsou pro rozhodnutí věci zcela zbytečná. Jde o poznámku, kterou činí soudce, nebo stanovisko, které vyjadřuje v rozhodnutí o věci, „mimochodem“, tj. v souvislosti nebo vedle, nikoli přímo k otázce, o kterou ve věci jde, anebo které se týká bodu, který nemusí být nutně v rozhodnutí o věci obsažen, nebo které je uvedeno jen pro ilustraci nebo jako analogie nebo jako argument; taková slova nemají závaznost precedentu. Srov. dílo: H. C. Black: Blackův právnický slovník. 2. svazek. 6. vydání. Praha. Victoria Publishing, a. s., 1993, s. 984. Kdyby závěry odvolacího soudu k dani z přidané hodnoty měly povahu poznámky nebo stanoviska, které je pro rozhodnutí zcela zbytečné, pak by ani nebyl důvod zabývat se takovou poznámkou nebo stanoviskem v dovolacím řízení.

35. Poměřováno slovníkovou definicí obiter dicta, nemá Nejvyšší soud pochybnosti o tom, že stanovisko odvolacího soudu k dani z přidané hodnoty se nikterak nemíjí s otázkou, o jejíž řešení ve věci šlo (výlučně na řešení této otázky spočívalo usnesení insolvenčního soudu ze dne 15. 5. 2017), nebylo uvedeno jen „pro ilustraci“ ani jako pouhý „argument“ na podporu správnosti závěrů k otázce ad 1/. Sporným však může být (i s přihlédnutím k tomu, že odvolací soud tuto část právního posouzení věci vskutku uvedl slovy „Pro úplnost“), zda nejde o bod, který nemusí být nutně obsažen v rozhodnutí o věci.

36. Obecně vzato platí, že jakmile soud nalezne (shledá) dostatečné důvody pro své rozhodnutí v rovině skutkové i právní, má rozhodnout o předmětu sporu, aniž by hledal (nadbytečně) podklady pro zodpovězení dalších právních otázek, které by vedly ke stejnému výsledku (a které by souběžně řešil v důvodech rozhodnutí). Nezřídka se nicméně v praxi stává, že v době, kdy soud věc uzavírá v rovině skutkové, má k dispozici dostatek podkladů k tomu, aby své rozhodnutí založil na posouzení více právních otázek, z nichž každé samo o sobě vede samostatně k výsledku tímto rozhodnutím dosaženému, a také tak činí (tyto otázky posuzuje), např. proto, že v rovině právní vedle řešení, k

němuž dospěl sám, argumentačně odmítne řešení jiné, předestírané mu některým z účastníků řízení. V těchto případech není onomu dalšímu názoru (stanovisku) soudní praxí přičítána povaha pouhého obiter dicta, o čemž svědčí např. též ustálená judikatura Nejvyššího soudu k přípustnosti dovolání proti rozhodnutí odvolacího soudu, jež spočívá na posouzení více právních otázek, z nichž každé samo o sobě vede samostatně k výsledku dosaženému rozhodnutím odvolacího soudu. Srov. k tomu usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 10. 2005, sp. zn. 29 Odo 663/2003, uveřejněné pod číslem 48/2006 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, a v poměrech občanského soudního řádu ve znění účinném od 1. 1. 2013 např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. 5. 2016, sp. zn. 29 Cdo 654/2016 (a judikaturu tam označenou). V některých případech obsahuje přezkoumávané soudní rozhodnutí „z opatrnosti“ též odpovědi na otázku, jejíž řešení má pro věc právní význam (může se projevit) jen v případě, že neobstojí závěry, jež měl soud pro své rozhodnutí za určující (právní posouzení věci, na němž primárně spočívá přezkoumávané rozhodnutí, činí právně bezvýznamným a pro věc nepodstatným právní posouzení tamtéž sekundárně řešené právní otázky). Právě takto řešené „sekundární“ právní otázky zpravidla mají charakter „obiter dicta“, neboť nemusí být nutně obsaženy v rozhodnutí o věci.

37. Promítnuto do poměrů dané věci je zjevné, že právní posouzení otázky týkající se povahy daně z přidané hodnoty pro účely vypořádání výtěžku zpeněžení předmětu zajištění samo o sobě (samostatně) vede k výsledku dosaženému rozhodnutím odvolacího soudu, bez zřetele k tomu, jak mohl dopadnout (jak dopadl) dovolací přezkum otázky ad 1/; o pouhé „obiter dictum“ tak nejde a předmětná otázka může být zodpovězena dovolacím soudem.

38. Judikatura Nejvyššího soudu k výkladu § 298 insolvenčního zákona je ustálena v následujících závěrech:

39. Zajištění věřitelé mají právo, aby jejich pohledávka byla uspokojena z výtěžku zpeněžených věcí, práv, pohledávek nebo jiných majetkových hodnot, jimiž byla zajištěna, a to aniž by docházelo ke krácení jejich uspokojení. Pro zajištěného věřitele je tedy určen (celý) čistý výtěžek zpeněžení jejich zajištění (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 5. 2015, sen. zn. 29 NSČR 4/2013, uveřejněné v časopise Soudní judikatura, číslo 4, ročník 2016, pod číslem 49).

40. Postupuje-li insolvenční správce při správě majetku, který zajišťuje pohledávku zajištěného věřitele za dlužníkem, podle pokynu zajištěného věřitele, nese náklady vzniklé v souvislosti s plněním tohoto pokynu zajištěný věřitel, aniž by se uplatnilo omezení výše nákladů dle ustanovení § 298 odst. 3 věty první insolvenčního zákona (ve znění účinném do 31. 12. 2013) [usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2015, sen. zn. 29 NSČR 37/2013, uveřejněné pod číslem 34/2016 Sb. rozh. obč. (dále jen „R 34/2016“); k témuž závěru se Nejvyšší soud přihlásil při výkladu ustanovení § 298 insolvenčního zákona ve znění účinném od 1. 1. 2014 v usnesení ze dne 30. 8. 2018, sen. zn. 29 NSČR 137/2016].

41. Úprava obsažená v § 298 odst. 4 insolvenčního zákona vybízí osobu s dispozičními oprávněními k předmětu zajištění k aktivnímu konání v tom smyslu, aby náklady na správu předmětu zajištění nespotřebovaly (nad zákonem stanovený limit) očekávaný výnos zpeněžení předmětu zajištění. Tlak vyvíjený na insolvenčního správce coby osobu s dispozičním oprávněním úpravou zákonných limitů pro náklady spojené se správou a zpeněžením předmětu zajištění jej nutí (má donutit) k tomu, aby tam, kde jsou se správou předmětu zajištění spojeny pravidelné platby, přikročil buď k urychlenému zpeněžení předmětu zajištění (s tím rizikem, že výtěžnost zpeněžení bude nižší, než při zpeněžení v delším časovém úseku), nebo zajistil jiným způsobem, že náklady spojené se správou předmětu zajištění nepřesáhnou (není-li zde souhlasu zajištěného věřitele) limit stanovený v § 298 odst. 4 insolvenčního zákona (usnesení Nejvyššího soudu sen. zn. 29 NSČR 137/2016, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 9. 2019, sen. zn. 29 NSČR 167/2017).

42. Tyto judikatorní závěry formulované k nákladům na správu předmětu zajištění jsou mutatis

mutandis uplatnitelné i v poměrech nákladů spojených se zpeněžením předmětu zajištění. S přihlédnutím k tomu, jak je v ustanovení § 283 odst. 1 insolvenčního zákona definováno zpeněžení majetkové podstaty (veškerého majetku, který do ní náleží), platí, že zpeněžením předmětu zajištění se rozumí převedení předmětu zajištění na peníze, a to primárně za účelem uspokojení zajištěného věřitele. Náklady spojenými se zpeněžením tedy ve smyslu ustanovení § 298 odst. 4 insolvenčního zákona jsou náklady účelně vynaložené [a to (ve smyslu ustanovení § 286 insolvenčního zákona) i ve vazbě na zvolený způsob zpeněžení] na převedení předmětu zajištění na peníze. Se zpeněžením předmětu zajištění prodejem majetku mimo dražbu (§ 286 odst. 1 písm. c/ insolvenčního zákona) jsou typově spojeny např. náklady na vypracování znaleckých posudků oceňujících předmět zpeněžení, náklady na sepis kupních smluv, náklady na ověření podpisů na kupních smlouvách, nebo (je-li zpeněžováno zajištění tvořené nemovitostí evidovanou v katastru nemovitostí) náklady představované správním poplatkem za přijetí návrhu na zahájení řízení o povolení vkladu do katastru nemovitostí. Zákonný limit (5 %) nastavený nákladům spojenými se zpeněžením tedy ve smyslu ustanovení § 298 odst. 4 insolvenčního zákona i v tomto případě nutí (má donutit) insolvenčního správce coby osobu s dispozičním oprávněním k tomu, aby tam, kde může ovlivnit výši nákladů spojených se zpeněžením předmětu zajištění např. tím, komu je zadá, tak činil hospodárně.

43. Ve shodě s judikatorními výstupy k nákladům na správu předmětu zajištění i u nákladů spojených se zpeněžením bude dán důvod překročit zákonný limit:

[1] Odsouhlasí-li zajištěný věřitel náklady ve větším rozsahu (§ 298 odst. 4 poslední věta insolvenčního zákona).
[2] Postupuje-li insolvenční správce při zpeněžení předmětu zajištění podle pokynů zajištěného věřitele, které vedou k vyšším nákladům spojeným se zpeněžením (§ 293 odst. 1 insolvenčního zákona).
[3] Rozhodnutím insolvenčního soudu vydaným v rámci dohlédací činnosti přijatým při přezkoumání pokynu zajištěného věřitele směřujícího ke zpeněžení (§ 293 odst. 1 insolvenčního zákona).

44. S účinností od 1.1. 2014 [po novele insolvenčního zákona provedené zákonem č. 294/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 312/2006 Sb., o insolvenčních správcích, ve znění pozdějších předpisů] lze překročit zákonné limity dle § 298 odst. 4 insolvenčního zákona i tím, že v rámci rozhodování o vydání výtěžku zpeněžení zajištěnému věřiteli určí jinak insolvenční soud (§ 298 odst. 2 insolvenčního zákona).

45. Jakkoli se z obsahu insolvenčního spisu podává, že překročení zákonného limitu u nákladů spojených se zpeněžením předmětu zajištění by bylo možné ospravedlnit poukazem na to, že šlo o náklad vzešlý z pokynu zajištěného věřitele (podle návrhu na vydání výtěžku zpeněžení ze dne 17. 10. 2016 i podle návrhu na dodatečné vydání části výtěžku zpeněžení ze dne 27. 2. 2017 zpeněžil insolvenční správce předmět zajištění prodejem mimo dražbu podle pokynu zajištěného věřitele ze dne 22. 9. 2015), u obchodního majetku dlužníka, který je plátcem daně z přidané hodnoty, by generoval povinnost k zaplacení daně z přidané hodnoty jakýkoli způsob zpeněžení předmětu zajištění a jakýkoli pokyn zajištěného věřitele, což by úpravu zákonného limitu uvedeného v § 298 odst. 4 insolvenčního zákona činilo v těchto případech obsoletní. Z týchž příčin není žádoucí hledat odpověď na položenou otázku v tom, zda v intencích ustanovení § 298 odst. 2 insolvenčního zákona určí jinak insolvenční soud. Možnost insolvenčního soudu prolomit svým rozhodnutím zákonem nastavený limit je chápána jako výjimka z pravidla, takže ji nelze aplikovat pokaždé, když půjde o zpeněžení předmětu zajištění, jenž tvoří obchodní majetek dlužníka. Na druhé straně nelze přehlížet, že při nutnosti odvést 21% daň z přidané hodnoty z každé částky získané zpeněžením předmětu zajištění, který tvoří obchodní majetek dlužníka, bude „nutný“ (insolvenčním správcem nijak ovlivnitelný) náklad spojený se zpeněžením vždy přesahovat zákonem stanovený limit. Takový výklad se rovněž míjí s účelem a smyslem předmětné úpravy, jak byl ve vazbě na již ustavenou judikaturu

Nejvyššího soudu vyložen výše v odstavcích [41] a [42].

46. V exekučních souvislostech (při zpeněžování obchodního majetku povinného) se Nejvyšší soud zabýval obdobnou problematikou (při výkladu ustanovení § 4 a § 108 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a ustanovení občanského soudního řádu o výkonu rozhodnutí prodejem movitých věcí a o výkonu rozhodnutí prodejem nemovitostí, ve znění účinném k 11. 6. 2008) ve stanovisku svého občanskoprávního a obchodního kolegia ze dne 11. 6. 2008, sp. zn. Cpjn 6/2007, uveřejněném pod číslem 69/2008 Sb. rozh. obč. (dále jen „stanovisko“), z nějž následně vyšel (pro stejná rozhodná znění označených zákonů) v rozsudku ze dne 29. 10. 2015, sp. zn. 29 Cdo 2102/2013, uveřejněném pod číslem 71/2016 Sb. rozh. obč. (dále jen „R 71/2016“). Ve stanovisku Nejvyšší soud ozřejmil, že v nejvyšším podání vydražitele je vždy obsažena částka odpovídající dani z přidané hodnoty, byla-li vydražena v rámci soudem prováděného výkonu rozhodnutí movitá věc nebo nemovitost patřící do „obchodního majetku“ povinného; srov. bod III. stanoviska, s. 629 (423). Tamtéž Nejvyšší soud vysvětlil, že vzhledem k tomu, že podle § 108 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je soud povinen daň z přidané hodnoty zajistit a odvést na osobní účet plátce daně vedený u místně příslušného správce daně bez dalšího (bez vydání zvláštního rozhodnutí), že při výkonu rozhodnutí prodejem movitých věcí tvoří rozdělovanou podstatu nejvyšší podání (nebo jiný výtěžek zpeněžení) po srážce nákladů prodeje a že při výkonu rozhodnutí prodejem nemovitosti rozdělovanou podstatu tvoří nejvyšší podání a úroky z něho, popřípadě náhrady, které do podstaty připadají podle § 336n odst. 4 o. s. ř. a na tyto náhrady započítaná jistota vydražitele uvedeného v § 336m odst. 2 o. s. ř., je třeba dovodit, že částka odpovídající dani z přidané hodnoty nepatří do rozdělované podstaty. V R 71/2016 Nejvyšší soud doplnil, že částka odpovídající dani z přidané hodnoty obsažená v nejvyšším podání, za něž byl vydražiteli udělen příklep prodávané nemovitosti patřící do obchodního majetku povinného, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zůstává majetkem povinného až do jejího odvedení na osobní daňový účet povinného vedený u místně příslušného správce daně. Je-li před odvedením této částky prohlášen konkurs na majetek povinného podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (ve znění účinném do 31. 12. 2007), soud (při výkonu rozhodnutí) nebo soudní exekutor (při exekuci) ji vydá (je povinen ji vydat) jako součást majetku náležejícího do konkursní podstaty úpadce správci konkursní podstaty úpadce, aniž by se o tom vydávalo zvláštní rozhodnutí (v rámci konkursu se pak pohledávka státu na úhradu neodvedené daně uspokojuje z konkursní podstaty poměrně s ostatními pohledávkami téže třídy).

47. Jak je patrno i ze zvláštní části důvodové zprávy k vládnímu návrhu pozdějšího zákona č. 396/2012 Sb., který projednávala Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky ve svém 6. volebním období 2010-2013 jako tisk č. 537 [K bodu 42 a 64 (§ 331 a 337a)], změny promítnuté tímto zákonem (s účinností od 1. 1. 2013) v textu ustanovení § 331 a § 337a o. s. ř. (část první článek I body 53. a 75. novely) byly formulovány právě jako navazující na závěry předmětného stanoviska, přičemž těmito změnami byla daň z přidané hodnoty (coby položka odečitatelná od výtěžku zpeněžení před jeho vyplacením oprávněnému v případě, že povinný je plátcem této daně a vydražená věc byla v jeho v obchodním majetku) vydělena z kategorie „nákladů prodeje“ (srov. především § 331 odst. 1 a 2 o. s. ř. ve znění účinném od 1. 1. 2013). Tato specifická úprava byla zjevně (ve smyslu závěrů stanoviska) motivována právě tím, že zjištění soudu výkonu rozhodnutí, že prodej bude představovat zdanitelné plnění, se při dražbě promítá ve stanovení nejnižšího podání; stanoví se ze základu (odhadní nebo úřední ceny movitých věcí nebo výsledné ceny nemovitosti), zvýšeného o příslušnou sazbu daně z přidané hodnoty. Srov. opět bod III. stanoviska, s. 629 (423).

48. Jinak řečeno, při výkonu rozhodnutí prodejem movitých věcí nebo při výkonu rozhodnutí prodejem nemovitostí se tam, kde povinný je plátcem daně z přidané hodnoty a kde se zpeněžuje jeho „obchodní majetek“, zvyšuje odhadní, úřední nebo výsledná cena o částku odpovídající dani z přidané hodnoty (která se pak logicky promítá v nejvyšším podání vydražitele) jen proto, aby příslušná daň mohla být odvedena. Z takto pojaté konstrukce se již v exekučních souvislostech

podává, že částka odpovídající dani z přidané hodnoty zahrnutá v nejvyšším podání vydražitele nemá sloužit a v žádné fázi výkonu rozhodnutí (exekuce) také neslouží k uspokojení pohledávky oprávněného (byť by šlo o zajištěného věřitele a byť by předmět zajištění tvořila právě zpeněžovaná věc).

49. Také v insolvenčních souvislostech je zjevné, že je-li jako předmět zajištění zpeněžován obchodní majetek dlužníka, který je plátcem daně z přidané hodnoty, je částka odpovídající dani z přidané hodnoty součástí „prodejní ceny“ právě proto, aby v souladu s ustanovením § 4 odst. 4 písm. c/ a § 108 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty (v rozhodném znění) z dosaženého výtěžku zpeněžení mohla být odvedena daň z přidané hodnoty; nejde o částku, která slouží (má sloužit) k uspokojení pohledávky zajištěného věřitele jako součást tzv. čistého výtěžku zpeněžení. Určuje-li v dotčených souvislostech ustanovení § 305 odst. 2 věty druhé, že výtěžku zpeněžení podle § 298 odst. 2 insolvenčního zákona lze použít k uspokojení jiných pohledávek až po uspokojení pohledávky zajištěného věřitele, pak je zjevné, že jde o pravidlo vážící se právě k těm částkám, jež jsou určeny k uspokojení pohledávky zajištěného věřitele jako tzv. čistý výtěžek zpeněžení zajištění. Jiná interpretace by zakládala konflikt s textem § 298 odst. 2 insolvenčního zákona i ohledně těch pohledávek, které odpovídají zákonným limitům nastaveným v § 298 odst. 4 insolvenčního zákona, jakož i ohledně pohledávky z titulu odměny insolvenčního správce (která limitována není).

50. Nejvyšší soud tudíž uzavírá, že u dlužníka, který je plátcem daně z přidané hodnoty, je při zpeněžení předmětu zajištění, který tvoří „obchodní majetek“ dlužníka, obsažena v „prodejní ceně“ i daň z přidané hodnoty; děje se tak proto, aby daň z přidané hodnoty z dosaženého výtěžku zpeněžení mohla být následně odvedena na osobní daňový účet dlužníka, vedený u místně příslušného správce daně. Nejde o částku určenou k uspokojení pohledávky zajištěného věřitele jako součást tzv. čistého výtěžku zpeněžení předmětu zajištění. Částka odpovídající dani z přidané hodnoty není ani nákladem spojeným se zpeněžením předmětu zajištění (není důvod domnívat se, že by měla mít charakter „nákladu spojeného se zpeněžením“ jen proto, že v porovnání s úpravou v exekučním právu nebyla z „nákladů prodeje“ vydělena výslovně, a nepodléhá proto zákonnému limitu dle § 298 odst. 4 insolvenčního zákona.

51. Již na výše uvedeném základě lze uzavřít, že dovolání není důvodné ani ohledně otázky č. 2.

52. Zbývá dodat, že dokud není částka odpovídající v dosaženém výtěžku zpeněžení dani z přidané hodnoty odvedena (postupem dle § 108 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty), jde v neuhrazeném rozsahu o daňovou pohledávku státu za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona. Vyjde-li v insolvenčním řízení, v němž je (jako v této věci) způsobem řešení dlužníkova úpadku konkurs, následně najevo, že dosažený výtěžek zpeněžení majetkové podstaty nestačí k uspokojení všech pohledávek uvedených v § 305 odst. 1 insolvenčního zákona, není vyloučeno postupovat ohledně částky odpovídající dani z přidané hodnoty způsobem uvedeným v § 305 odst. 2 věty první insolvenčního zákona. Na tom, že ve smyslu ustanovení § 305 odst. 2 věty druhé insolvenčního zákona nejde o výtěžek zpeněžení předmětu zajištění určený k uspokojení zajištěného věřitele, se ani při takovém postupu ničeho nemění.

53. S přihlédnutím k výše řečenému Nejvyšší soud, aniž nařizoval jednání (§ 243a odst. 1 věta první o. s. ř.), dovolání zamítl (§ 243d písm. a/ o. s. ř.).