

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31.10.2017, sen. zn. 29 ICdo 98/2015, ECLI:CZ:NS:2017:29.ICDO.98.2015.1

Číslo: 11/2019

Právní věta: Pohledávka vzniklá státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není ani po novele insolvenčního zákona provedené s účinností od 1. ledna 2014 zákonem č. 294/2013 Sb. pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 31.10.2017

Spisová značka: 29 ICdo 98/2015

Číslo rozhodnutí: 11

Číslo sešitu: 1

Typ rozhodnutí: Rozsudek

Hesla: Daň z přidané hodnoty, Insolvenční řízení

Předpisy: § 168 odst. 2 písm. e) IZ ve znění od 01.01.2014
§ 44 předpisu č. 235/2004Sb. ve znění od 01.04.2011 do 31.12.2012

Druh: Rozhodnutí ve věcech občanskoprávních, obchodních a správních

Sbírkový text rozhodnutí:

I. Dosavadní průběh řízení

1. Rozsudkem ze dne 13. 2. 2015, č. j. 41 ICM 2060/2014-27, Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „insolvenční soud“):

1/ Určil, že pohledávka žalobce (Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územního pracoviště v Hradci Králové) vůči (insolvenčnímu) dlužníku (H. a. s.) z titulu daně z přidané hodnoty ve výši 1.560.172 Kč, vyplývající:

- z platebního výměru ze dne 4. 11. 2011, č. j. 419172/11/228912601312 (1 482 200 Kč)
[dále jen „platební výměr č. 1“],

- z platebního výměru ze dne 4. 11. 2011, č. j. 419235/11/228912601312 (33 407 Kč)
[dále jen „platební výměr č. 2“],

- z platebního výměru ze dne 16. 11. 2011, č. j. 425889/11/228912601312 (40 147 Kč)
[dále jen „platební výměr č. 3“], a

- z platebního výměru ze dne 9. 1. 2012, č. j. 4292/12/228912601312 (4 418 Kč) [dále jen „platební výměr č. 4“],
je pohledávkou za majetkovou podstatou dlužníka a žalovaný (Ing. D. J., jako insolvenční správce dlužníka) je povinen ji uspokojit v insolvenčním řízení vedeném na majetek dlužníka (bod I. výroku).

2/ Určil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (bod II. výroku).

2. Insolvenční soud vyšel při posuzování důvodnosti žalobou uplatněného nároku zejména z toho, že:

1/ Usnesením ze dne 14. 2. 2011, č. j. KSHK 41 INS 626/2011-A-13, insolvenční soud zjistil úpadek dlužníka, prohlásil konkurs na majetek dlužníka, ustanovil žalovaného insolvenčním správcem dlužníka a vyzval věřitele k podání přihlášek pohledávek ve lhůtě 30 dnů.

2/ Podáním datovaným 16. 5. 2014 formuloval žalovaný [odkazuje na ustanovení § 203a zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenčního zákona)], pochybnosti o tom, zda pohledávka uplatněná žalobcem ve výši 1.560.172 Kč je pohledávkou za majetkovou podstatou (jak tvrdí žalobce).

3/ Usnesením ze dne 26. 5. 2014, č. j. KSHK 41 INS 626/2011-B-99, vyzval insolvenční soud žalobce k podání určovací žaloby ohledně povahy pohledávky ve smyslu ustanovení § 203a insolvenčního zákona.

4/ Platebním výměrem č. 1 vyměřil žalobce dlužníku daň z přidané hodnoty za květen 2011 ve výši 1 482 200 Kč.

5/ Platebním výměrem č. 2 vyměřil žalobce dlužníku daň z přidané hodnoty za červen 2011 ve výši 33 407 Kč.

6/ Platebním výměrem č. 3 vyměřil žalobce dlužníku daň z přidané hodnoty za červenec 2011 ve výši 40 147 Kč.

7/ Platebním výměrem č. 4 vyměřil žalobce dlužníku daň z přidané hodnoty za září 2011 ve výši 4 418 Kč.

8/ Všechny platební výměry označují jako daňové subjekty dlužníka a žalovaného a jsou opatřeny doložkou právní moci a doložkou vykonatelnosti.

3. Na výše uvedeném skutkovém základě insolvenční soud uzavřel, že jde o opravu výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle ustanovení § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tuto situaci přímo předpokládá ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2014, přičemž podle článku II zákona 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 je tato úprava [která zařazuje (takovou) daňovou pohledávku mezi pohledávky za majetkovou podstatou] platná i pro řízení zahájená před 1. lednem 2014. Proto má insolvenční soud Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011, dostupné na webových stránkách Ministerstva spravedlnosti (dále jen „výkladové stanovisko“), jehož se dovolává žalovaný, po 1. lednu 2014 za neaplikovatelné.

4. Při právním posouzení věci přihlédl insolvenční soud k tomu, že žalobce provedl „opravu daně“ způsobem odpovídajícím ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, aniž žalovaný podal proti platebním výměrům opravný prostředek.

5. Daňové období, na něž se vztahují platební výměry, je obdobím po uplynutí lhůty k přihláškám pohledávek. Insolvenční soud má též za to, že postup správce daně je v souladu se zásadami insolvenčního řízení (§ 5 insolvenčního zákona). V situaci, kdy lze uplatnit pohledávku plynoucí z opravy daně z přidané hodnoty až poté, co byla uhrazena „daňovému věřiteli“, ji totiž nelze uplatnit ve lhůtě stanovené v rozhodnutí o úpadku. V opačném případě by postup přihlašování pohledávek správce daně byl nespravedlivý či protiústavní, jelikož by vyloučil takovou pohledávku z možnosti uspokojení v insolvenčním řízení.

6. K odvolání žalovaného Vrchní soud v Praze rozsudkem ze dne 24. 9. 2015, č. j. 41 ICm 2060/2014, 101 VSPH 343/2015-49 (KSHK 41 INS 626/2011):

1/ Potvrdil rozsudek insolvenčního soudu (první výrok).

2/ Určil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů odvolacího řízení (druhý výrok).

7. Odvolací soud dospěl po přezkoumání rozsudku insolvenčního soudu k závěru, že je správný jak co do skutkových zjištění, tak co do právní argumentace.

8. Kdyby odvolací soud přisvědčil argumentaci odvolatele, pak by nutně musel dospět k závěru o nutnosti podat návrh na zrušení ustanovení § 168 a 169 insolvenčního zákona s argumentem, že jsou neústavní, jelikož zvýhodňují jen některé věřitele na úkor ostatních. Takový výklad však nelze připustit jen proto, že novela insolvenčního zákona provedená zákonem č. 294/2013 Sb. rozšířila v ustanovení § 168 odst. 1 „písm. a/“ (správně „písm. e/“) tam uvedené pohledávky za majetkovou podstatou o pohledávku vzniklou opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty.

9. Tato pohledávka je v insolvenčním zákonu specifikována zcela jednoznačně a neumožňuje tak žádný výklad znění předmětného ustanovení insolvenčního zákona ve smyslu ustanovení § 555 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Při aplikaci předmětného ustanovení též nelze vycházet z názorů pracovní skupiny, jejíž výkladové stanovisko bylo vypracováno před přijetím novely insolvenčního zákona „platné“ (správně účinné) od 1. 1. 2014; předmětné ustanovení se vztahuje i na insolvenční řízení zahájená před účinností novely. Za této situace je nerozhodné (podle odvolacího soudu), že „novela zákona o dani z přidané hodnoty účinná od 1. 1. 2014“ nemá zpětnou účinnost.

10. Odvolací soud se ztotožnil s insolvenčním soudem v závěru, že sporné daňové pohledávky vznikly až po rozhodnutí o úpadku dlužníka (z platebních výměrů vyplývá, že daňová povinnost se vztahuje k období spadajícímu do doby po rozhodnutí o úpadku). Odvolací soud nadto míní, že daňová povinnost podle platebních výměrů dlužníku nově vznikla až dnem právní moci a vykonatelnosti platebních výměrů.

II.

Dovolání a vyjádření k němu

11. Proti rozsudku odvolacího soudu podal žalovaný dovolání, jehož přípustnost vymezuje ve smyslu ustanovení § 237 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále též jen „o. s. ř.“), argumentem, že napadené rozhodnutí závisí na vyřešení právní otázky, která v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyla vyřešena, konkrétně otázky, zda pohledávka finančního úřadu vzniklá opravou výše daně z přidané hodnoty za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je pohledávkou za majetkovou podstatou dle ustanovení § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2014. Míní rovněž, že napadené rozhodnutí závisí na vyřešení právní otázky, při jejímž řešení se odvolací soud odchýlil od (dále označené) ustálené

rozhodovací praxe dovolacího soudu.

12. Dovolatel uvádí, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení věci (tedy, že je dán 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.

13. Konkrétně dovolatel vytýká odvolacímu soudu nesprávnost názoru, že pohledávka vzniklá opravou daně z přidané hodnoty za dlužníkem v insolvenčním řízení je pohledávkou za majetkovou podstatou, máje tento názor za rozporný s usnesením Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2011, sen. zn. [29 NSČR 16/2011](#), [jde o usnesení uveřejněné pod č. 54/2012 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek (dále jen „R 54/2012“), které je (stejně jako další rozhodnutí Nejvyššího soudu zmíněná níže) dostupné i na webových stránkách Nejvyššího soudu], jež takovou pohledávku označilo jako příklad pohledávky, která se v insolvenčním řízení neuspokojuje vůbec a které odkazovalo též na výkladové stanovisko.

14. Odtud dovozuje (ve shodě se závěry výkladového stanoviska), že taková pohledávka (jakkoli nebylo zpochybněno, že jde o daňovou pohledávku) nebyla považována za pohledávku vzniklou po rozhodnutí o úpadku, na čemž ničeho nezměnila ani novela insolvenčního zákona účinná od 1. 1. 2014.

15. Dovolatel vytýká oběma soudům, že své závěry opřely o doslovnou interpretaci § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, nesprávně vycházejíce z toho, že oprava výše daně představuje „novou“ pohledávku, která vzniká až právní mocí platebních výměřů, tedy (v dané věci) po rozhodnutí o úpadku.

16. Dovolatel poukazuje na to, že změna, která v § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona označuje (s účinností od 1. 1. 2014) předmětnou pohledávku za pohledávku za majetkovou podstatou, byla provedena nesystematicky, neodůvodněně a v rozporu s dosavadní judikatorní praxí (vedle R 54/2012 poukazuje i na usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 19. 3. 2013, č. j. KSOS 31 INS 4195/2008, 3 VSOL 19/2013-B-113). K tomu dále uvádí, že z důvodové zprávy ke změně dikce § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona nelze vysledovat pohnutky zákonodárce, s tím, že zákonodárcem přijaté řešení nelze považovat za ústavně konformní, jelikož „zcela neobhajitelně“ zvýhodňuje jediného věřitele na úkor ostatních.

17. Dovolatel následně poukazuje na dikci § 5 insolvenčního zákona (a v jeho rámci na základní zásady insolvenčního řízení vyjádřené pod písmeny a/ a b/), máje za to, že zařazení předmětných pohledávek mezi pohledávky za majetkovou podstatou tyto vůdčí ideje insolvenčního řízení destruuje. K tomu dále míní, že ve shodě se závěry obsaženými v rozsudku velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 15. 10. 2008, sp. zn. [31 Odo 495/2006](#), uveřejněném pod č. 45/2009 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, a ve stanovisku pléna Ústavního soudu ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. Pl. ÚS-st.-1/96, uveřejněném pod č. 9/1997 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu (dále jen „stanovisko pléna“) [stanovisko pléna je (stejně jako další rozhodnutí Ústavního soudu zmíněná níže) dostupné i na webových stránkách Ústavního soudu] je třeba upřednostnit výklad e ratione legis před výkladem jazykovým.

18. Dovolatel rovněž nesouhlasí s názorem, že pohledávky vznikly „po“ rozhodnutí o úpadku, zdůrazňuje, že oprava výše daně dle ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty vykazuje znaky transformace původní pohledávky přihlášeného věřitele, což byl také jeden ze stěžejních argumentů výkladového stanoviska. Tomuto názoru pak přisvědčuje i litera zákona o dani z přidané hodnoty, když taxativní výčet obsažený v § 2 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty neobsahuje jako speciální předmět daně opravu výše daně za dlužníky v insolvenčním řízení. Podle jazykového výkladu § 44 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty se tato oprava pouze „považuje“ za samostatné

zdanitelné plnění (jde o fikci zdanitelného plnění), čemuž odpovídá (tamtéž in fine), že z hlediska sazby daně i kurzových přepočtů je rozhodující datum uskutečnění původního plnění. Oproti mínění odvolacího soudu tedy opravou daně nevzniká dlužníku nový dluh (daňová povinnost) ve zdaňovacím období, za které je oprava provedena.

19. Oprava výše daně dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty není ničím jiným než právem věřitele. Původně uskutečněné zdanitelné plnění nedoznává v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, sp. zn. 9 Afs 69/2012 [rozhodnutí je (stejně jako další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zmíněné níže) dostupné i na webových stránkách Nejvyššího správního soudu]. Oprava výše daně dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty nemá stejnou povahu jako povinnost odvést daň na výstupu z dodání zboží či poskytnutí služby. Oprávnění plátce provést opravu daně na výstupu již uskutečněného zdanitelného plnění je tak právem nutně souvisejícím s již uplatněnou daní bez ohledu na to, že samotné provedení opravy je zákonem o dani z přidané hodnoty formálně považováno za samostatné zdanitelné plnění. Dovolatel upozorňuje i na to, že výčet obsažený v § 44 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty nezahrnuje odstavec 5 téhož ustanovení, ukládající dlužníku povinnost snížit svou daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění. Tato povinnost dlužníka se tedy bez ohledu na vše shora uvedené ani nepovažuje za samostatné zdanitelné plnění. Pohledávka tak nevzniká po úpadku, ale již před ním.

20. Žalobce ve vyjádření má napadené rozhodnutí za správné, uváděje, že jeho závěry odpovídají dikci § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2014, použitelném i v insolvenčním řízení zahájeném před tímto datem. Tvzení dovolatele o porušení zásady vyjádřené v § 5 písm. b) insolvenčního zákona má žalobce za účelové, s tím, že ustanovení § 168 a § 169 insolvenčního zákona ve své podstatě zvýhodňují některé věřitele na úkor jiných, což ale neznamená, že jsou protiústavní. Výkladové stanovisko, na které odkazuje dovolatel, je podle žalobce neaktuální. Skutečností podle žalobce zůstává, že dotčenou pohledávku uhradil ve prospěch věřitelů (kteří provedli opravu výše daně na výstupu u svých daňových příznání), takže požadavek na úhradu „takto vyplacené“ pohledávky žalovaným „nemůže mít povahu nedovoleného zvýhodnění a nespravedlivého poškození“. Stát (žalobce) tedy primárně netěží z majetkové podstaty na úkor ostatních věřitelů. Opravy daně pak žalobce provedl v souladu s § 44 zákona o dani z přidané hodnoty.

III.

Přípustnost dovolání

21. Rozhodné znění občanského soudního řádu pro dovolací řízení (do 29. 9. 2017) 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.

22. Dovolání v dané věci je přípustné podle ustanovení § 237 o. s. ř., když pro ně neplatí žádné z omezení přípustnosti dovolání vypočtených v § 238 o. s. ř., a v posouzení, zda pohledávka finančního úřadu vzniklá opravou výše daně z přidané hodnoty za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je pohledávkou za majetkovou podstatou dle ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2014, jde o věc dovolacím soudem neřešenou.

IV.

Důvodnost dovolání

23. 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

dovolatel, tedy správností právního posouzení věci odvolacím soudem.

24. Pro další úvahy Nejvyššího soudu jsou rozhodná následující ustanovení insolvenčního zákona a zákona o dani z přidané hodnoty:

§ 5 (insolvenčního zákona)
Zásady insolvenčního řízení

Insolvenční řízení spočívá zejména na těchto zásadách:

a/ insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn a aby se dosáhlo rychlého, hospodárneho a co nejvyššího uspokojení věřitelů;

b/ věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti;

(...)

§ 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.

§ 203a (insolvenčního zákona)

(1) V pochybnostech o tom, zda pohledávka uplatněná věřitelem podle § 203 je pohledávkou za majetkovou podstatou nebo pohledávkou postavenou jí na roveň anebo pohledávkou, která se v insolvenčním řízení neuspokojuje (§ 170), uloží insolvenční soud i bez návrhu věřiteli, který ji uplatnil, aby do 30 dnů podal u insolvenčního soudu žalobu na určení pořadí uplatněné pohledávky; na návrh insolvenčního správce tak učiní vždy. Žaloba musí být vždy podána proti insolvenčnímu správci. Nedojde-li žaloba o určení pořadí pohledávky uplatněné jako pohledávka za majetkovou podstatou nebo jako pohledávka postavená na roveň pohledávce za majetkovou podstatou ve stanovené lhůtě insolvenčnímu soudu nebo není-li žalobě vyhověno, považuje se podání, jímž věřitel takovou pohledávku uplatnil, za přihlášku pohledávky a uspokojení pohledávky jako pohledávky za majetkovou podstatou nebo pohledávky postavené jí na roveň je v insolvenčním řízení vyloučeno. Nedojde-li žaloba o určení pořadí pohledávky, která se v insolvenčním řízení neuspokojuje, ve stanovené lhůtě insolvenčnímu soudu nebo není-li žalobě vyhověno, je uspokojení takové pohledávky v insolvenčním řízení vyloučeno.

(2) Řízení o žalobě podle odstavce 1 je incidenčním sporem podle § 159 odst. 1 písm. a/; ustanovení o popření pořadí přihlášené pohledávky platí obdobně.

§ 44 (zákona o dani z přidané hodnoty)
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

(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 způsobu řešení úpadku,

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 přihlíží,

c/ věřitel a dlužník nejsou 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, nebo

3. osobami, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy,

d/ věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.

(2) Pokud pohledávka nebyla v přezkumném jednání podle zákona upravujícího insolvenční řízení zjištěna v hodnotě, kterou měla v době vzniku, daň se vypočte podle ustanovení § 37 odst. 2. Pokud dojde k opravě základu daně a výše daně podle § 42, výše opravované daně podle tohoto ustanovení se sníží či zvýší o takto provedené opravy.

(3) Opravu 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.

(4) Věřitel, který provedl opravu výše daně podle odstavce 1, je povinen předložit jako přílohu k daňovému přiznání

a/ kopie všech vystavených daňových dokladů, u kterých provedl opravu výše daně v tomto daňovém přiznání, a

b/ výpis z evidence oprav pro daňové účely provedených v tomto daňovém přiznání.

(5) Pokud provede věřitel opravu výše daně podle odstavce 1, je dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem, a to ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění. Tuto opravu výše daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění je dlužník povinen provést ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1.

(6) Je-li pohledávka, u níž věřitel provedl opravu výše daně podle odstavce 1, následně plně či částečně uspokojena, vzniká věřiteli povinnost přiznat a zaplatit z přijaté úplaty daň, a to ke dni, v němž k plnému nebo částečnému uspokojení pohledávky došlo, a doručit dlužníkovi daňový doklad, který je věřitel povinen vystavit podle § 46 odst. 2 do 15 dnů ode dne přijetí úplaty. V případě uspokojení pohledávky se daň vypočte podle ustanovení § 37 odst. 2. Dlužník je oprávněn uplatnit odpočet daně zaplacené věřitelem podle tohoto odstavce nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu byl doručen doklad podle § 46 odst. 2.

(7) Postoupí-li věřitel pohledávku, u níž provedl opravu výše daně podle odstavce 1, je povinen zvýšit daň na výstupu o částku ve výši provedené opravy, případně sníženou o daň zaplacenou podle odstavce 6, a to ke dni, v němž k postoupení pohledávky došlo. Věřitel je povinen doručit dlužníkovi písemné oznámení, že k postoupení pohledávky došlo; v oznámení je povinen uvést i číslo daňového dokladu vystaveného podle § 46 odst. 1. Dlužník je oprávněn uplatnit odpočet daně zaplacené věřitelem podle tohoto odstavce nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu bylo doručeno oznámení o postoupení pohledávky.

(8) Při zrušení registrace je věřitel, který provedl opravu podle odstavce 1, povinen zvýšit daň na výstupu o částku ve výši provedené opravy, případně sníženou o daň zaplacenou podle odstavce 6, a to v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období před zrušením registrace. Věřitel je povinen doručit písemné oznámení o zrušení registrace všem dlužníkům, kterým doručil daňový doklad podle § 46 odst. 1; v oznámení je povinen uvést i číslo daňového dokladu vystaveného podle § 46 odst. 1. Dlužník je oprávněn uplatnit odpočet daně zaplacené věřitelem podle tohoto odstavce nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu bylo doručeno oznámení o zrušení registrace věřitele.

(9) Opravy výše daně podle odstavců 1, 6, 7 nebo 8 se považují za samostatná zdanitelná plnění uskutečněná nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém byly opravný daňový doklad podle § 46 nebo písemné oznámení doručeny dlužníkovi. U opravy výše daně se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění. Pro přepočítání cizí měny na českou měnu se v tomto případě použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočítání ke dni uskutečnění původního plnění.

(10) Zanikne-li věřitel s právním nástupcem, je opravu výše daně oprávněn provést i jeho právní nástupce; ustanovení odstavců 1 až 9 se použijí obdobně.

25. Ve výše citované podobě, pro věc rozhodné, platilo ustanovení § 5 insolvenčního zákona již v době zahájení insolvenčního řízení na majetek dlužníka (17. 1. 2011). Ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona bylo doplněno o „pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty“, s účinností od 1. ledna 2014, zákonem č. 294/2013 Sb. Také ustanovení § 203a insolvenčního zákona bylo vtěleno do insolvenčního zákona s účinností od 1. 1. 2014, zákonem č. 294/2013 Sb. Do vydání napadeného rozhodnutí tato ustanovení nedoznala změn.

26. Ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty (opět ve výše citované podobě) bylo vtěleno 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.

27. 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) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a insolvenční soud proti odběrateli zahájil insolvenční řízení.

V předloženém návrhu se jedná o pohledávky, které vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.

Návrh prozatím upravuje pouze problematiku konkursního řízení.

Navrhnuté opatření bude po určité časové době jeho ‚fungování‘ vyhodnoceno a dojde k případnému rozšíření.

Návrh je plně v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES, články 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.

Za podstatné je třeba upozornit, že každé plnění se považuje za samostatné zdanitelné plnění. Návrh dále upřesňuje přesný postup nejen v okamžiku ‚prvního‘ provedení opravy výše daně, ale i následné případy, jako je částečné či plné uspokojení pohledávky, postoupení pohledávky či řešení situace při zrušení registrace věřitele.“

28. Podstata problému, který se pokouší řešit ustanovení § 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, nezaplatil za zboží ničeho, řeší ustanovení § 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 provedeného snížení daně na vstupu.

29. Přitom jde o úpravu selektivní, která dovoluje provést opravu jen tehdy:

1/ Rozhodl-li soud již o způsobu řešení dlužníkového úpadku, tedy vydal-li ve smyslu § 4 odst. 2 insolvenčního zákona rozhodnutí o prohlášení konkursu (písmeno a/), rozhodnutí o povolení

reorganizace (písmeno b/), nebo rozhodnutí o povolení oddlužení (písmeno c/).

2/ Jde-li o pohledávky vzniklé nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a jen v rozsahu, v jakém byly zjištěny v insolvenčním řízení.

3/ Jde-li o věřitele, kteří nejsou osobami s dlužníkem kapitálově spojenými, dlužníku blízkými nebo s dlužníkem společně podnikajícími.

30. Nadto jde o úpravu, která nemá žádný vliv na výši věřitelovy pohledávky přihlášené do insolvenčního řízení, což dokládá ustanovení § 44 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty.

31. Ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty bylo dále dílčím způsobem měněno novelami provedenými:

1/ s účinností od 1. 1. 2013 zákonem č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (srov. část první, článek I, body 76. až 78. tohoto zákona),

2/ s účinností od 1. 1. 2014 zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (srov. část pátá, článek IX, body 154. až 159. tohoto zákona),

3/ s účinností od 29. 7. 2016 zákonem č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona (srov. část třicátá třetí, článek XXXIII, body 19. a 20.).

32. K novelizacím zmíněným v předchozím odstavci budiž uvedeno, že z povahy věci je vyloučeno se zabývat poslední označenou změnou § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, k níž došlo až po vydání napadeného rozhodnutí (ta ostatně nemá žádný „insolvenční“ dopad do sporné problematiky). Z dalších dvou novel má „insolvenční“ přesah první z nich, která předpoklad zmíněný v odstavci [29] bodu 1. omezila (tím, že v § 44 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty nahradila slova „způsobu řešení úpadku“ slovy „prohlášení konkursu na majetek dlužníka“) pouze na způsob řešení úpadku dlužníka konkursem. S přihlédnutím k době vydání platebních výměrů č. 1 až 4 (nejstarší je ze 4. 11. 2011 a poslední byl vydán 9. 1. 2012) však žádná z těchto změn není pro danou věc podstatná; rozhodným je výše citované (původní, s účinností od 1. 4. 2011 zavedené) znění § 44 zákona o dani z přidané hodnoty.

33. Vzhledem k tomu, že obsah ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty neměl v době od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2013 přímý průmět v textu insolvenčního zákona, vyvstala již pro uvedené období v praxi otázka, zda povinnost dlužníka snížit podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty daň na vstupu zakládá v rozsahu, ve kterém toto snížení založí povinnost dlužníka zaplatit správci daně rozdíl mezi tím, co na základě odpočtu daně původně obdržel a tím, co měl obdržet podle provedení snížení daně na vstupu, správci daně pohledávku za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona (ve znění účinném do 31. 12. 2013), případně zda má taková pohledávka jiné pořadí a jaké. Výkladové stanovisko (jež je v daném kontextu nutno vnímat pouze jako literární pramen) pak dospělo k závěru, že pohledávka vzniklá státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není pohledávkou za majetkovou podstatou. Tamtéž se uvádí, že tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje; oprava výše daně na výstupu provedená věřitelem podle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty totiž nemá za následek zánik byť jen části pohledávky, kterou tento věřitel přihlásil do insolvenčního řízení ani vstup státu (správce daně) do insolvenčního řízení namísto tohoto věřitele v rozsahu provedené opravy výše daně.

34. V R 54/2012 (z nějž ve své rozhodovací praxi ustáleně vychází) Nejvyšší soud vysvětlil základní kategorizaci pohledávek, jež mohou být uplatňovány v insolvenčním řízení (včetně vymezení těch, jež uspokojit nelze, byť objektivně vzato nemohly být přihlášeny do insolvenčního řízení). Tamtéž jako příklad pohledávky, vzniklé v průběhu insolvenčního řízení, která se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje vůbec, označil pohledávku vzniklou státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, a to právě s poukazem na závěry výkladového stanoviska.

35. Nosná argumentace výkladového stanoviska, na něž Nejvyšší soud odkázal v R 54/2012, spočívala na těchto závěrech (s nimiž se Nejvyšší soud ztotožňuje):

1/ Názor, podle kterého státu (správci daně) vzniká vůči dlužníku povinnému provést snížení daně na vstupu podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty pohledávka za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona (tehdy ve významu „daně, poplatky, a jiná obdobná peněžitá plnění“), by nutně měl (mohl mít) tyto účinky na probíhající insolvenční řízení:

a/ Souhrn pohledávek, které mají být uspokojeny z majetkové podstaty dlužníka, by bez dalšího vzrostl o pohledávky státu (správce daně) vzešlé z opravy výše daně, aniž by se tím snížila míra uspokojení dlužníkovy věřitele (z jehož popudu k opravě výše daně došlo a jemuž vznikl nárok na vrácení odpovídající části daně).

b/ Vzhledem k tomu, že míru zatížení majetkové podstaty takovými pohledávkami nelze dopředu odhadnout, zvýšilo by se riziko, že nebudou plně uspokojeny jiné pohledávky za majetkovou postatou (třeba i ty, za něž insolvenční správce nese osobní majetkovou odpovědnost ve smyslu § 37 odst. 3 insolvenčního zákona). Tím by klesla i ochota věřitelů financovat další provoz dlužníkovy podniku a snížila by se šance na sanační způsob řešení dlužníkovy úpadku [postup podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty je dovolen až po rozhodnutí o „způsobu řešení úpadku“ a míra nejistoty věřitelů v tom, zda je stát (správce daně) nepředběhne při uspokojení jejich nepřednostních pohledávek, by se zákonitě projevila již při rozhodování, zda svolí k reorganizaci dlužníka].

c/ Věřitelé, kteří nemají pohledávky za majetkovou podstatou (§ 168 insolvenčního zákona) ani pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou, a kteří nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, by na základě této úpravy předběhl stát (správce daně) „ve frontě“ s daňovou pohledávkou „vyrobenou na míru“ jen pro insolvenční řízení, ačkoli věřitelé, jimž stát vrátil část daně, budou i nadále poměrně uspokojováni v nezměněné výši zjištěné pohledávky stejnou měrou, jako věřitelé, kteří nejsou plátcí daně z přidané hodnoty.

d/ Tam, kde by majetková podstata nepostačovala ani k uspokojení všech pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek postavených jim na roveň, by stát (správce daně) tímto způsobem významně snížil míru uspokojení přednostních věřitelů jen proto, že daňovou povinnost přenesl z nepřednostního věřitele na dlužníka svým prostřednictvím.

e/ Po splnění rozvrhového usnesení (při konkursu) nebo po splnění reorganizačního plánu (při reorganizaci), tedy po ukončení těch fází insolvenčního řízení, jež bezprostředně předcházejí jeho ukončení, by dlužníku opět vznikl nárok na uplatnění odpočtu daně (srov. § 44 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty); dělo by se tak ale zpravidla v době, kdy již věřitelé nebudou moci na této dlužníkově pohledávce participovat.

2/ Z pohledu závěrů, jež přijal Ústavní soud k výkladu právních norem ve stanovisku pléna, lze k věci dále uvést, že:

a/ Výše popsané účinky zkoumané úpravy na insolvenční řízení novelizovaná úprava odpovídajícím způsobem neřeší (důvodová zpráva příslušná rizika nepojmenovává ani k nim nenabízí žádné vysvětlení). Zkoumaná zákonná úprava vybočuje z pravidel poměrného uspokojení věřitelů v insolvenčním řízení nastavených insolvenčním zákonem. Přitom tak činí jen pro vybraný okruh věřitelů (určených kritérii, jež nijak nesouvisí s úpravou skupin věřitelů v insolvenčním řízení).

b/ Zvláštní daňový režim se tu zavádí s tím důsledkem, že z neuspokojené pohledávky dlužnických věřitelů (plátců daně) se v části, jež odpovídá dani z přidané hodnoty, stane (jen je-li dlužník v úpadku) „nová“ daňová povinnost dlužníka, vzniklá „po“ rozhodnutí o úpadku. Děje se tak ovšem, aniž by současně došlo k jakémukoli snížení zjištěné pohledávky věřitele. Takto konstruované právo přednostního uspokojení státu (správce daně), by však bylo ve zjevném rozporu se zásadou, podle níž věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti (§ 5 písm. b/ insolvenčního zákona).

c/ Zkoumaná úprava má všechny znaky transformace původní pohledávky přihlášeného věřitele. V rozsahu, v němž takovému věřiteli vrátí daň (nebo její část) po opravě její výše, nemůže mít stát (správce daně) i proto v insolvenčním řízení lepší postavení, než ve kterém se před opravou výše daně nacházel tento věřitel. To platí bez zřetele k tomu, že v důsledku snahy o jiné (lepší) pořadí při uspokojení pohledávky pro stát (správce daně) nekonstruuje § 44 zákona o dani z přidané hodnoty zákonnou cesi státu (správce daně) do postavení věřitele (v rozsahu, v jakém věřiteli vzniklo právo na vrácení daně) a že se věřiteli ponechává právo uplatňovat pohledávku v insolvenčním řízení v nezměněné výši.

d/ Ostatně, k tomu, že změny týkající se daně z přidané hodnoty neovlivňují obsah dříve sjednaných závazkových právních vztahů, se vyslovil Nejvyšší soud např. v rozsudku ze dne 20. 4. 2004, sp. zn. [32 Odo 270/2004](#), nebo v rozsudku ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. [33 Cdo 5117/2008](#), uveřejněném pod č. 90/2011 Sb. rozh. obč.

3/ Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že v situaci, kdy určité ustanovení právního předpisu umožňuje různé interpretace, z nichž jedna je v souladu s ústavními zákony České republiky, kdežto jiné jsou s nimi v rozporu, je úkolem státního orgánu interpretovat dotyčné ustanovení ústavně konformním způsobem (srov. např. nálezy pléna Ústavního soudu ze dne 8. 10. 1996, sp. zn. [Pl. ÚS 5/96](#), vyhlášený pod č. 286/1996 Sb.). Jak dále uvedl Ústavní soud např. již v nálezu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/2002, uveřejněném pod č. 76/2005 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu (ve vazbě na tehdejší konkursní řízení) „pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné.“

4/ Výklad ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty (ve spojení s § 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů) způsobem vedoucím k závěru, že státu (správci daně) vzniká vůči dlužníku pohledávka za majetkovou podstatou dle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, by vedl k přímému střetu s úpravou obsaženou v § 5 písm. b) insolvenčního zákona (k pošlapání principu rovných možností věřitelů) a požadavku ústavní konformnosti by nedostál.

36. Lze doplnit – jakkoli to nemá (s přihlédnutím k tomu, co bylo řečeno výše v odstavci [32]) přímý

vliv na dovolací řízení v této věci – že novela zákona o dani z přidané hodnoty provedená s účinností od 1. ledna 2013 zákonem č. 502/2012 Sb. (pouze) posunula míru rizika, které jsou takovou úpravou vystaveni další věřitelé (tím, že aplikaci § 44 zákona o dani z přidané hodnoty omezila pouze na případy, kdy je dlužníkův úpadek řešen konkursem). Při rozhodování, zda budou financovat další provoz dlužníkovu podniku při sanačním způsobu řešení dlužníkovu úpadku (při reorganizaci), totiž musí věřitelé (i tak) zohlednit i možnost, že je stát prostřednictvím úpravy obsažené v § 44 zákona o dani z přidané hodnoty předběhne při uspokojení jejich nepřednostních pohledávek, případně zkrátí při uspokojení jejich pohledávek za majetkovou podstatou při „překlopení“ nepovedené reorganizace do konkursu.

37. S účinností od 1. 1. 2014 (novelou insolvenčního zákona provedenou zákonem č. 294/2013 Sb.) byl insolvenční zákon změněn i tak, že výčet pohledávek za majetkovou podstatou uvedených v § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona byl doplněn (srov. část první, článek I, bod 90. novely) o „pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty“.

38. Vládní návrh pozdějšího zákona č. 294/2013 Sb. projednávala Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky ve svém 6. volebním období (2010 – 2013) jako tisk č. 929/0, přičemž „nový“ text § 168 odst. 2 insolvenčního zákona (jehož součástí bylo i předmětné doplnění písmene e/) v něm byl obsažen (v posléze přijaté podobě) pod bodem 89. Zvláštní část důvodové zprávy k bodům 84 až 89 (§ 165, § 167, § 168) se k předmětné změně vyslovuje jen potud, že:

„Na základě rozhodnutí vlády ze dne 27. 2. 2013 byla do § 168 odst. 2 písm. e) návrhu zákona doplněna jako zapodstatovaná pohledávka i oprava výše daně v případech předpokládaných § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.“

39. Budiž dodáno, že k problematice „prioritních“ pohledávek některých věřitelů v insolvenčním řízení se předmětná důvodová zpráva vyslovuje i ve své obecné části (v oddílu 1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti, pododdíl iv. Uplatňování nároků v insolvenčním řízení včetně úpravy postavení zajištěného věřitele) a to následujícím způsobem:

„Účelem úpadekového práva je uspořádání majetkových vztahů vyplývajících zejména z podnikatelského nezdaru (vyjma oddlužení). Jednou z hlavních zásad insolvenčního řízení podle insolvenčního zákona (a obecně úpadekového práva) je, že nároky obecných věřitelů (nezajištěných věřitelů) jsou uspokojovány podle principu *par conditio creditorum* (*pari passu*), který je ve své podstatě vyjádřen v ustanovení § 1 písm. a) a ustanovení § 5 písm. b) insolvenčního zákona. Pravidlo, podle kterého se obecní věřitelé uspokojují na zásadně poměrném principu, je založeno na předpokladu, že takto by se nezajištění věřitelé shodli, kdyby se předem domluvili na způsobu uspokojení jejich pohledávek pro případ dlužníkovu úpadku za současného předpokladu, že žádný z nich neví, jak (a zda vůbec) bude jeho pohledávka uspokojena v individuálně vedených vykonávacích (exekučních) řízeních. Insolvenční právo se nejen u nás, ale i v zahraničí od této zásady (*pari passu*) odchyluje a umožňuje preferovat některé z nezajištěných ‚předinsolvenčních‘ pohledávek (§ 169 insolvenčního zákona). Zpravidla jde o pracovníprávní pohledávky dlužníkových bývalých nebo současných zaměstnanců a o pohledávky na výživném (§ 169 odst. 1 písm. a/ až c/ insolvenčního zákona), u kterých je takový postup omluvitelný ze sociálních důvodů. Preference jiných pohledávek je zdůvodněna snahou zajistit co nejvyšší uspokojení věřitelů nebo snahou předejít úpadku dlužníka vůbec (§ 169 odst. 1 písm. f/ a g/ insolvenčního zákona).

Samostatnou kategorii ‚preferencí‘ představují pohledávky státu. V odborných kruzích není sporu o tom, že čím rozsáhlejší je výčet prioritních pohledávek, které sledují spíše politické nebo sociální cíle, tím větší újma je způsobena ostatním věřitelům. Nižší míra uspokojení věřitelů v případě insolvence dlužníka odrazuje potenciální subjekty od vstupu na český trh. V souvislosti s prioritními pohledávkami jsou jako problematické zmiňovány nejčastěji právě pohledávky státu, které jsou

prioritními spíše z politických, než z racionálních důvodů [§ 168 ,odst. 1' (správně odst. 2) písm. e/ insolvenčního zákona]. I v tomto případě platí, že jde zásadně o mimosmluvní pohledávky; stejně je tomu u pohledávek na náhradu škody, u kterých však veřejný zájem odůvodňuje prioritní postavení pouze ve vztahu k pohledávkám věřitelů na náhradu škody způsobené na zdraví.

Připouští-li úpadkové právo prioritní postavení některých pohledávek, je nevyhnutelné, aby byl jejich výčet taxativní a aby právní úprava neumožňovala rozšiřování toho výčtu jinými zákony. Opačný postup by odporoval zásadě transparentnosti a předvídatelnosti úpadkového práva a způsoboval by značnou nestabilitu tržního prostředí (na úkor ekonomické stability a růstu). Všeobecně se proto doporučuje tuto otázku jasně vymezit a ujistit tak věřitele o jejich právech v čase vstupu do závazkových vztahů s dlužníkem. Tímto směrem jde i předkládaný návrh, který je motivován snahou vyloučit přednostní uspokojování pohledávek zaváděním zvláštních norem mimo insolvenční rámec. Ministerstvo spravedlnosti se staví negativně ke snahám o rozšíření taxativního výčtu pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek jim na roveň postaveným vyjmenovaných v ustanovení § 168 a § 169 insolvenčního zákona. Tento výčet byl předmětem důkladných diskusí již při samotné přípravě insolvenčního zákona. Poslední vývoj v otázce prioritního postavení pohledávek v zahraničí má spíše tendenci obecně omezovat jejich počet nebo od úpravy prioritních pohledávek, až na nepatrné výjimky, zcela upustit. V tomto ohledu je nejdále Německo, které již v roce 1999 provedlo reformu úpadkového práva, kterou absolutně opustilo institut prioritních pohledávek a všechny pohledávky nezajištěných věřitelů jsou uspokojovány na principu pari passu (prioritu pozbyly i pohledávky státu, a to zásadně s cílem zajistit co nejvyšší uspokojení nezajištěných věřitelů v souladu s uvedeným principem).“

40. Má-li být důvodová zpráva (ve shodě se stanoviskem pléna Ústavního soudu) jedním z autentických dokumentů vypovídajících o vůli a záměrech zákonodárce, pak lze jen konstatovat, že doplnění textu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona odůvodněné „rozhodnutím vlády“ (o němž se v důvodové zprávě dále neuvádí ničeho) bylo v přímém rozporu se záměrem zákonodárce deklarovaným obecnou částí důvodové zprávy. Na smysl a účel doplnění ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona nelze usuzovat ani z průběhu (padesáté čtvrté) schůze Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, konané dne 12. 6. 2013 (druhé čtení) a (padesáté sedmé) schůze Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, konané dne 8. 8. 2013 (třetí čtení), jelikož v rozpravě při přijímání návrhu tohoto zákona nebylo na dané téma řečeno ničeho.

41. Odvolacímu soudu lze přisvědčit v tom, že přechodná ustanovení obsažená v zákoně č. 294/2013 Sb. dovolují uzavřít, že aplikace ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2014, je (obecně vzato) možná i v insolvenčních řízeních zahájených před uvedeným datem. Totéž platí i pro aplikaci pravidla vyjádřeného (od 1. 1. 2014) v § 203a insolvenčního zákona (srov. k tomu shodně např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 2017, sp. zn. [29 Cdo 2805/2015](#)). Oba soudy nicméně přehlédly, že argumentace, z níž vychází závěr obsažený ve výkladovém stanovisku (aprobovaný v R 54/2012), ani pro dobu před 1. lednem 2014 neupírala pohledávce (státu) vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty, povahu „daňové“ pohledávky (nebylo pochyb o tom, že jde o „daň“ ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění účinném do 31. 12. 2013).

42. Tím, že od 1. 1. 2014 jsou „pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty“ v § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona zmíněny výslovně, tedy k žádnému rozšíření výčtu pohledávek, jež mohou být pohledávkami za majetkovou podstatou, nedošlo.

43. Podstatné naopak je, že výkladové stanovisko (s jehož nosnou argumentací se Nejvyšší soud již výše ztotožnil) nepokládalo takové pohledávky za pohledávky vzniklé „po rozhodnutí o úpadku“ (srov. odstavec [35] výše, zejména pak bod 2/ písm. b/ a c/ tamtéž). Jinak řečeno, doplněním textu § 168

odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona provedeným s účinností od 1. 1. 2014 zákonem č. 294/2013 Sb. neztratila úprava obsažená v § 44 zákona o dani z přidané hodnoty znaky transformace původní pohledávky přihlášeného věřitele. Nadále proto platí, že v rozsahu, v němž takovému věřiteli vrátí daň (nebo její část) po opravě její výše, nemůže mít stát (správce daně) i proto v insolvenčním řízení lepší postavení, než ve kterém se před opravou výše daně nacházel tento věřitel. To platí bez zřetele k tomu, že v důsledku snahy o jiné (lepší) pořadí při uspokojení pohledávky pro stát (správce daně) nekonstruuje § 44 zákona o dani z přidané hodnoty zákonnou cesi státu (správce daně) do postavení věřitele (v rozsahu, v jakém věřiteli vzniklo právo na vrácení daně) a že se věřiteli ponechává právo uplatňovat pohledávku v insolvenčním řízení v nezměněné výši.

44. Nezměnil-li se (jak vysvětleno výše) charakter zkoumaných pohledávek tím, že od 1. 1. 2014 jsou v textu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona zmíněny výslovně, pak není ani důvod ke změně závěru, k němuž se Nejvyšší soud přihlásil již v důvodech R 54/2012.

45. Na tomto základě lze proto shrnout, že:

Pohledávka vzniklá státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není ani po novele insolvenčního zákona provedené s účinností od 1. 1. 2014 zákonem č. 294/2013 Sb. pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje.

46. Zbývá dodat, že konstrukce insolvenčního soudu, že v opačném případě (než tom, že jde o pohledávku za majetkovou podstatou) by postup přihlašování pohledávek správce daně byl nespravedlivý či protiústavní, jelikož by vyloučil takovou pohledávku z možnosti uspokojení v insolvenčním řízení (srov. odstavec [5] výše), je nepřipadná již proto, že opomíjí ustálenou judikaturu Nejvyššího soudu publikovanou ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek, především již zmiňované R 54/2012. V něm Nejvyšší soud připomenul nejen to, že výčet pohledávek za majetkovou podstatou v § 168 insolvenčního zákona je výčtem taxativním, ale i to, že úpadkové právo počítá (a podle předchozí právní úpravy též počítalo) s tím, že některé z pohledávek věřitelů vůči dlužníku, jež vznikly až po rozhodnutí o úpadku, respektive po uplynutí propadné lhůty vymezené rozhodnutím o úpadku k přihlášení pohledávek, nebudou v insolvenčním řízení uspokojeny právě proto, že nejsou zahrnuty v taxativním výčtu pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek postavených jim na roveň, obsaženém v § 168 a § 169 insolvenčního zákona.

47. Na přehlížení závěrů obsažených v R 54/2012 je postavena též argumentace odvolacího soudu, že kdyby přisvědčil argumentaci odvolatele, pak by nutně musel dospět k závěru o nutnosti podat návrh na zrušení ustanovení § 168 a 169 insolvenčního zákona s argumentem, že jsou neústavní, jelikož zvýhodňují jen některé věřitele na úkor ostatních (srov. odstavec [8] výše). Jde o názor, jenž (jak patrně z jeho vyjádření k dovolání, srov. odstavec [20]) nesdílí ani žalobce.

48. Co do nesprávné představy obou soudů o smyslu úpravy přednostních pohledávek v úpadkovém právu lze co do „přednostních“ pohledávek vypočtených v § 169 insolvenčního zákona (postavených „na roveň“ pohledávkám za majetkovou podstatou) odkázat na přílehlavou argumentaci obsaženou v důvodové zprávě k vládnímu návrhu zákona č. 294/2013 Sb., jak je citována výše v odstavci [39]. K pohledávkám za majetkovou podstatou (§ 168 insolvenčního zákona) lze doplnit, že má jít o ty pohledávky, jež zjednodušeně řečeno doprovázejí správu a udržování majetkové podstaty dlužníka a jde tedy o pohledávky, s nimiž je nutno počítat právě proto, že vznikají za trvání insolvenčního řízení pravidelně (včetně daňových pohledávek tvořených daní z přidané hodnoty tam, kde je dlužník plátcem této daně i v průběhu insolvenčního řízení) a jejich přednostní hrazení je svým způsobem nutné (nezbytné) k naplnění účelu a cíle insolvenčního řízení. K tomu lze dodat, že daňová pohledávka vzešlá z režimu § 44 zákona o dani z přidané hodnoty nevyhovuje ani tomuto pojetí pohledávek za majetkovou podstatou.

49. Oba soudy rovněž přehledly, že v rovině časové působnosti novely zákona o dani z přidané hodnoty provedené (s účinností od 1. 4. 2011) zákonem č. 47/2011 Sb. se aplikací § 44 zákona o dani z přidané hodnoty na insolvenční řízení zahájená před 1. dubnem 2011 již zabýval Nejvyšší správní soud.

50. Článek II bodu 1. zákona č. 47/2011 Sb. stanoví, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících, se použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak.

51. Již ve shora zmíněném (srov. odstavec [19]) rozsudku sp. zn. 9 Afs 69/2012 (uveřejněném pod č. 2856/2013 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že oprávnění věřitelů snížit daň z přidané hodnoty na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku lze uplatnit za splnění dalších zákonem stanovených podmínek pouze u zdanitelných plnění poskytnutých nejdříve ke dni 1. 4. 2011. Závěr, že nebylo možné provádět opravy výše daně postupem podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty u zdanitelných plnění uskutečněných před 1. dubnem 2011, potvrzuje i rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 47 Af 17/2012, uveřejněný pod č. 3037/2014 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. K těmto závěrům se přihlašuje i judikatura Nejvyššího správního soudu přijatá po vydání napadeného rozhodnutí v této věci. Srov. např. rozsudek ze dne 17. 6. 2016, sp. zn. 4 Afs 31/2016, rozsudek ze dne 15. 11. 2016, sp. zn. 6 Afs 117/2016, nebo rozsudek ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 4 Afs 224/2016. Pro úplnost budiž dodáno, že v posledně označeném rozsudku Nejvyšší správní soud též uzavřel, že pohledávka státu vzniklá (postupem dle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty) opravou výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení nepatřila podle insolvenčního zákona ve znění účinném do 31. 12. 2013 mezi pohledávky za majetkovou podstatou.

52. V rozsudku ze dne 10. 12. 2014, sp. zn. 9 Afs 170/2014, Nejvyšší správní soud dodal, že předpoklad shrnutý výše v odstavci [29] pod bodem 2/ (aby šlo ve smyslu § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty o věřitele, jehož pohledávka vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku) je naplněn a opravu výše daně lze provést jen u pohledávek, které vznikly nejvýše 6 měsíců přede dnem rozhodnutí o úpadku.

53. S přihlédnutím k judikatuře Nejvyššího správního soudu shrnuté v odstavcích [51] a [52] lze pro poměry dané věci uvést, že v situaci, kdy rozhodnutí o úpadku dlužníka bylo vydáno 14. 2. 2011 a postup podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty se tak mohl týkat jen věřitele, jehož pohledávka vznikla nejvýše 6 měsíců před 14. únorem 2011 (přede dnem rozhodnutí o úpadku), byl celý žalobcův postup (ústíci ve vydání platebních výměřů) nezákonný, neboť žalobce takto nepřípustně (v rozporu s článkem II bodu 1. zákona č. 47/2011 Sb., jak byl následně vyložen judikaturou Nejvyššího správního soudu) provedl (postupem podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty) opravu výše daně u zdanitelných plnění uskutečněných před 1. dubnem 2011.

54. Dovolání je tudíž důvodné. Nejvyšší soud proto, aniž nařizoval jednání (§ 243a odst. 1 věta první o. s. ř.), napadené rozhodnutí změnil (ve shodě s ustanovením § 243d písm. b/ o. s. ř., když dosavadní výsledky řízení ukazují, že je možné o věci rozhodnout) v tom duchu, že žaloba o určení, že předmětné daňové pohledávky jsou pohledávkami za majetkovou podstatou, se zamítá.