

11. 2. 2025

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Nový nálezn Ústavního soudu: Privilegované postavení pohledávek státu vůči ostatním věřitelům je v insolvenčním řízení přípustné, je-li stanoveno výslovně zákonem a je-li z hlediska základních práv a svobod obhajitelné.

Ústavní soud rozhodoval o návrhu Krajského soudu v Hradci Králové na zrušení části ustanovení § 169 odst. 1 písm. c) zákona č. [182/2006](#) Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů („IZ“), které zvýhodňuje daňové pohledávky státu vzniklé na základě opravy odpočtu daně v případech nedobytných pohledávek. Ústavní soud dospěl na základě testu proporcionality k závěru, že takové zvýhodnění je legitimní a vhodné k zajištění daňové neutrality i k ochraně veřejných financí a zamítl návrh na zrušení této úpravy. Jaké argumenty vedly k tomuto verdiktu?

Řízení před obecnými soudy

S účinností od 1. ledna 2014 (novelou IZ provedenou zákonem č. [294/2013](#) Sb.) byl IZ mj. změněn tak, že výčet pohledávek za majetkovou podstatou uvedených v § 168 odst. 2 písm. e) IZ 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. Pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky jim postavené na roveň se přitom v insolvenčním řízení uspokojují přednostně kdykoliv po rozhodnutí o úpadku. V tom, zda jsou daňové pohledávky státu vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona o dani z přidané hodnoty skutečně pohledávkami za majetkovou podstatou a zda by měly být jako takové uspokojovány přednostně, nebylo dlouho zcela jasno. Až Nejvyšší soud ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015, judikoval, že takto privilegované postavení daňových pohledávek státu vzniklých v souvislosti s opravou daně je v rozporu se zásadou rovného postavení věřitelů v insolvenčním řízení, takové pohledávky nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou a v průběhu insolvenčního řízení se neuspokojují.

Zákonodárce na tento názor Nejvyššího soudu reagoval zákonem č. [80/2019](#) Sb., který prohlásil daňové pohledávky státu vzniklé na základě opravy odpočtu daně v souvislosti s reorganizací nebo v případě nedobytných pohledávek za pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou. Na tomto zákonném základě se finanční úřad v řízení před Krajským soudem v Hradci Králové domáhal určení pořadí jím uplatněných pohledávek tak, že pohledávka státu vzniklá z titulu opravy odpočtu daně z přidané hodnoty („DPH“) za dlužníkem v insolvenčním řízení je postavená na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou. Podle Krajského soudu v Hradci Králové však nebyla novelou IZ vyřešena nedůvodná nerovnost státu a jiných „soukromých“ věřitelů, která je v rozporu s právem věřitelů na stejný zákonný obsah a ochranu jejich vlastnického práva podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod („LZPS“) a navrhl zrušení částí předmětného ustanovení § 169 odst. 1 písm. c) IZ, a to jak části týkající se pohledávek vzniklých na základě povinnosti provést

opravu odpočtu daně v případě reorganizace, tak části týkající se pohledávek vzniklých na základě povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě nedobytné pohledávky. Argumentoval tak, že ustanovení porušuje ústavní princip rovného postavení věřitelů a nepřiměřeně zvýhodňuje stát.

Nález Ústavního soudu

Ústavní soud privilegované postavení daňových pohledávek státu shledal v souladu s ústavním pořádkem a návrh na zrušení předmětné části § 169 odst. 1 písm. c) IZ z části odmítl a z části zamítl. Jak přesně Ústavní soud rozhodl a co to znamená?

Ústavní soud vyslovil ve svém plenárním nálezu ze dne 20. 11. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 37/23 níže uvedenou právní větu.

Právní věta

„Z práva na rovnost v obsahu a ochraně vlastnického práva podle čl. 11 odst. 1 věty druhé Listiny základních práv a svobod, ani z práva na rovnost účastníků v řízení podle čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod nelze dovodit absolutní zákaz privilegovaného postavení státu v insolvenčním řízení. Zvýhodnění státu v insolvenčním řízení oproti jiným, "soukromým" věřitelům však musí být stanoveno výslovně zákonem a musí být "obhajitelné", tedy musí obstát v testu proporcionality. Zakonodárce musí mít ponechán určitý prostor za účelem ochrany jiných ústavně chráněných zájmů či legitimního veřejného zájmu modifikovat postavení jednotlivých věřitelů v insolvenčním řízení, včetně postavení státu (fisku). Přitom však musí respektovat, že jde o výjimku, kterou je třeba náležitě odůvodnit a jejíž uplatnění musí být systémově udržitelné.“

V nálezu vyslovil Ústavní soud následující výroky:

„I. Návrh na zrušení části § 169 odst. 1 písm. c) zákona č. [182/2006](#) Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. [80/2019](#) Sb., ve slovech „nebo povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě nedobytné pohledávky podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty“ se zamítá.

II. Návrh na zrušení části § 169 odst. 1 písm. c) zákona č. [182/2006](#) Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. [80/2019](#) Sb., ve slovech „a pohledávky státu – správce daně vzniklé na základě povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě reorganizace“ se odmítá.“

Výrokem II. Ústavní soud návrh na zrušení pasáže předmětného ustanovení „a pohledávky státu – správce daně vzniklé na základě povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě reorganizace“ bez věcného posouzení odmítl pro nedostatek aktivní legitimace navrhovatele. Finanční úřad se totiž v řízení vedeném před Krajským soudem v Hradci Králové domáhal přednostního určení pohledávek na základě části ustanovení § 169 IZ týkající se opravy odpočtu DPH u nedobytné pohledávky a soud není oprávněn navrhopvat zrušení části zákona, která nemá být bezprostředně použita při řešení probíhajícího řízení.

Výrokem I. Ústavní soud zamítl návrh na zrušení části ustanovení § 169 odst. 1 písm. c) IZ týkající se opravy odpočtu daně v případě nedobytných pohledávek. Odůvodnění tohoto výroku Ústavní soud postavil na testu proporcionality a zásadě neutrality DPH.

Odůvodnění

Ústavní soud nejprve odkázal na své předcházející plenární nálezy týkající se vzájemného postavení věřitelů v insolvenčním řízení, zejména sp. zn. Pl. ÚS 12/06 a sp. zn. Pl. ÚS 48/06. Z výkladu těchto nálezů, že pro insolvenční řízení zásadně platí princip poměrného uspokojení věřitelů, který je

zákoným projevem ústavních principů rovnosti v ochraně vlastnického práva a rovnosti účastníků řízení. Dále však Ústavní soud názor vyslovený ve výše uvedených plenárních nálezech korigoval odkazem na senátní rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 544/02, dle kterého je privilegované postavení vůči ostatním věřitelům přípustné, je-li stanoveno výslovně zákonem a je-li z hlediska základních práv a svobod obhajitelné.

Absolutní zákaz privilegovaného postavení státu v insolvenčním řízení tak podle Ústavního soudu nevyplývá z ústavního pořádku České republiky, ale ani z komparativního výkladu judikatury Evropského soudu pro lidská práva a Soudního dvora Evropské unie. Takové zvýhodnění musí obstát v testu proporcionality a zároveň nesmí zasah státu do rovnosti vlastnického práva a rovnosti účastníků v insolvenčním řízení vyústit v popření samotné ekonomické a společenské podstaty insolvenčního řízení, za splnění těchto podmínek je zvýhodnění státu přípustné.

Test proporcionality

Ústavní soud v souladu s premisou uvedenou výše přistoupil k testu proporcionality. Cílem napadeného ustanovení zakládajícího privilegované postavení státu v insolvenčním řízení je dle Ústavního soudu snížit negativní dopady pro stát v souvislosti se zajištěním daňové neutrality při plnění povinností státu vyplývajících z práva Evropské unie a zajištění řádného výběru daně, což je cíl legitimní. Napadené ustanovení je zároveň způsobitelné tento legitimní cíl naplnit, protože v důsledku napadeného ustanovení nezatěžuje daňová povinnost věřitele, jehož pohledávku nemůže dlužník v úpadku splnit, ani veřejný rozpočet. Napadené ustanovení jinými slovy vede k tomu, že základ daně odpovídá skutečně přijatému protiplnění a náklady na tuto transakci nenese stát.

Ve druhém kroku testu proporcionality, hodnocení potřebnosti napadené úpravy, neshledal Ústavní soud v argumentaci navrhovatele ani dosavadní rozhodovací praxi žádné jiné řešení, které by bylo stejné účinné a zároveň šetřilo postavení ostatních věřitelů v insolvenčním řízení. V případě, že by stát v souvislosti s pohledávkami z titulu opravy DPH takto privilegované postavení neměl, nesl by daňovou zátěž sám s odpovídajícími důsledky pro veřejný rozpočet. Kdyby měl daňovou zátěž nést věřitel, došlo by zase k popření institutu opravy základu daně u nedobytné pohledávky a taková úprava by byla v rozporu s principem neutrality DPH.

V rámci třetího kroku, hodnocení přiměřenosti napadené úpravy, se Ústavní soud zaměřil zejména na soulad napadeného ustanovení se systémovou a ekonomickou udržitelností řešení úpadku a systematikou zákona.

Daňové pohledávky vzniklé po rozhodnutí o úpadku obecně jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Podle Ústavního soudu napadené ustanovení nečiní nic jiného, než že rozšiřuje uplatnění tohoto privilegovaného postavení i na konkrétní druh daňové pohledávky, která vznikla před rozhodnutím o úpadku. Jelikož k tomuto rozšíření došlo na základě výslovného zákonného ustanovení a zákonodárce pro něj uvedl přesvědčivé důvody, které se věcně vypořádaly s názorem Nejvyššího soudu vysloveným v jeho rozsudku uvedeném na začátku tohoto článku, nejde o řešení nesystémové.

Ústavní soud dále odkázal na znění § 305 odst. 2 IZ, které určuje pořadí uspokojování přednostních pohledávek před rozvrhem. Toto ustanovení přitom s předností jakýchkoliv pohledávek státu v rámci uspokojování nepočítá, což dle Ústavního soudu dále značí, že napadené ustanovení není nesystémový exces vyprazdňující princip poměrného uspokojení.

Ústavnímu soudu se nejeví jako pravděpodobné, že by v důsledku rozšíření zvýhodnění pohledávek státu mohla výrazně utrpět ekonomická udržitelnost systému insolvencí. V takovém případě by byl Ústavní soud oprávněn zasáhnout, jelikož ale nejde o zvýhodnění plošné, tato situace dle Ústavního soudu pravděpodobně nenastane. Ústavní soud neshledal, že by negativa vyplývající z napadeného

ustanovení převyšovala jeho pozitiva.

Ačkoliv napadené ustanovení přímo neukládá daňovou povinnost a nespadá tak do působnosti čl. 11 odst. 5 LZPS, jde přesto o oblast úzce související s daňovou problematikou. Ústavní soud je v otázkách daňových předpisů tradičně zdrženlivý a při posuzování zásahů do majetkových práv zdaňovaných zkoumá pouze potenciální extrémní disproporci v daňové zátěži. Jinak ponechává zákonodárci prostor pro ústavně konformní zásahy do vlastnického práva, a to z důvodu veřejného zájmu na shromažďování finančních prostředků prostřednictvím zdanění.

Ústavní soud tak návrh Krajského soudu v Hradci Králové **jednomyslně** zamítl. Ačkoliv se Ústavní soud věcně nevyjádřil k postavení daňových pohledávek státu v případě reorganizace, jelikož k tomu nebyl s ohledem na nedostatek aktivní legitimace navrhovatele oprávněn, jeho argumentace je dle názoru autorů tohoto článku aplikovatelná i ve vztahu k takovým pohledávkám státu v reorganizaci.

Mgr. Ing. Jan Vavřina

Mgr. Rudolf Suk



DUNOVSKÁ & PARTNERS s.r.o.,
advokátní kancelář

Palác Archa
Na Poříčí 24
110 00 Praha 1

Tel.: +420 221 774 000
e-mail: office@dunovska.cz

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Odpovědnost členů statutárního orgánu za nepodání insolvenčního návrhu včas](#)
- [Úmyslně zkracující právní jednání mezi dlužníkem a osobou blízkou](#)
- [Nejvyšší soud ČR: Úhrada úroků ze zápůjčky jako zvýhodňující jednání? Klíčový výklad k § 241 odst. 5 písm. b\) insolvenčního zákona](#)

- [K postavení zajištěného věřitele v insolvenčním řízení](#)
- [K \(ne\)způsobilosti notářského zápisu jako exekučního titulu pro nařízení exekuce prodejem zástavy](#)
- [Promlčení pracovněprávních pohledávek postavených na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou](#)
- [Preventivní restrukturalizace](#)
- [Odpovědnost státu za nesprávný úřední postup exekutora: Je stát skutečně „posledním dlužníkem“?](#)
- [Odstoupení od smlouvy v insolvenčním řízení](#)
- [Zřízení exekutorského zástavního práva - právní rámec, dopady a judikatura](#)
- [Novela nařízení o insolvenčním řízení nabyla účinnosti - jaké přinesla změny?](#)