

DPH a insolvence

Částka odpovídající dani z přidané hodnoty obsažená v ceně, kterou dlužníku za dodané zboží zaplatili jeho odběratelé, se stává majetkem dlužníka, nikoli státu. Státu v souvislosti s uskutečněným zdanitelným plněním může vzniknout „pouze“ daňová pohledávka za dlužníkem. Není tedy správný názor, že by v takovém případě měl dlužník částku odpovídající dani z přidané hodnoty obsaženou v plnění, jež mu bylo poskytnuto (v době před zahájením insolvenčního řízení) jeho odběrateli, pouze „přeposlat“ státu a že takové plnění by se nemohlo stát součástí majetkové podstaty dlužníka.

(Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky č.j. 29 ICdo 105/2022-100 ze dne 30.9.2024)

Nejvyšší soud České republiky rozhodl v právní věci žalobce AS ZIZLAVSKY v. o. s., se sídlem v P., jako insolvenčního správce dlužníka DOOR GROUP SE, zastoupeného Mgr. B.B.K., advokátkou, se sídlem v P., proti žalovanému Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, se sídlem v P., o odpůrčí žalobě, vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 179 ICm 4303/2017, jako incidenční spor v insolvenční věci dlužníka DOOR GROUP SE, se sídlem v P., vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. MSPH 79 INS 18095/2016, o dovolání žalobce proti rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 27. dubna 2022, č. j. 179 ICm 4303/2017, 103 VSPH 269/2021-69 (MSPH 79 INS 18095/2016), tak, že rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 27. dubna 2022, č. j. 179 ICm 4303/2017, 103 VSPH 269/2021-69 (MSPH 79 INS 18095/2016), se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

1. Rozsudkem ze dne 26. ledna 2021, č. j. 179 ICm 4303/2017-36, Městský soud v Praze (dále jen „insolvenční soud“) rozhodl o odpůrčí žalobě podané AS ZIZLAVSKY v. o. s., jako insolvenčním správcem dlužníka DOOR GROUP SE proti žalovanému Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu tak, že:

[1] Určil, že „právní úkon“ dlužníka spočívající v bezhotovostní platbě ve výši 63.929,15 EUR ze dne 22. července 2016 dle dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty vydaného žalovaným dne 1. července 2016, č. j. 5406407/16/2004-52526-107729, zaslané z bankovního účtu dlužníka č. 2800616187/2010, ve prospěch účtu žalovaného číslo 705-77628031/0710, pod variabilním symbolem 29139970, je vůči věřitelům dlužníka neúčinný (výrok I.).

[2] Uložil žalovanému zaplatit „ve prospěch majetkové podstaty dlužníka“ částku 63.929,15 EUR (výrok II.).

[3] Uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 12.342 Kč (výrok III.).

[4] Uložil žalovanému zaplatit soudní poplatek ve výši 2.000 Kč (výrok IV.).

2. Insolvenční soud provedeným dokazováním (mimo jiné) zjistil, že:

[1] Insolvenční řízení dlužníka bylo zahájeno na jeho návrh dne 3. srpna 2016. Usnesením ze dne 10.

listopadu 2016, č. j. MSPH 79 INS 18095/2016-A-20, insolvenční soud zjistil úpadek dlužníka a jeho insolvenčním správcem ustanovil žalobce. Usnesením ze dne 30. ledna 2017, č. j. MSPH 79 INS 18095/2016-B-15, insolvenční soud prohlásil na majetek dlužníka konkurs.

[2] Dlužník v insolvenčním návrhu tvrdil a v připojených seznamech uvedl, že má ke dni podání insolvenčního návrhu závazky ve výši 168.912.099,06 Kč, které jsou v rozsahu 146.174.865,06 Kč splatné již déle jak 3 měsíce a dlužník je není schopen splácet.

[3] V seznamu majetku dlužník deklaroval svůj finanční majetek ke dni 3. srpna 2016 s tím, že na korunovém účtu vedeném u FIO Bank, a. s. je částka 34.854,15 Kč a na eurovém účtu částka 82.778,51 EUR. Kromě těchto prostředků za další svůj majetek označil již jen majetkové podíly v celkem 10 společnostech, jejichž zůstatková účetní hodnota je nulová. V seznamu svých věřitelů dlužník žalovaného neuvedl.

[4] Žalobcem odporovaný „právní úkon“ – tj. platba ve výši 63.929,15 EUR – byla uskutečněna dlužníkem z jeho bankovního účtu na účet žalovaného 22. července 2016, tedy v době těsně předcházející zahájení insolvenčního řízení.

[5] Odpůrčí žaloba byla insolvenčním správcem podána k insolvenčnímu soudu 3. října 2017, tj. ve lhůtě 1 roku ode dne, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku.

3. Na takto ustaveném základě insolvenční soud – cituje ustanovení § 235, § 236, § 237, § 238, § 239 a § 241 zákona č. [182/2006](#) Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenčního zákona) – uzavřel, že:

[1] V době, kdy dlužník učinil odporovaný „právní úkon“ (22. července 2016), již byl v úpadku ve formě platební neschopnosti, neboť nebyl schopen (s ohledem na hodnotu a skladbu svého majetku) plnit závazky minimálně třem věřitelům, které byly více než tři měsíce po lhůtě splatnosti.

[2] Dlužník plnil žalovanému na podle dodatečného platebního výměru 12 dnů předtím, než nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, tedy v době, kdy ještě dlužník nebyl ze zákona omezen v nakládání se svou majetkovou podstatou ve smyslu § 111 insolvenčního zákona. Jestliže dlužník, vědom si své majetkové situace, podstatným způsobem zmenšil majetkovou podstatu o částku 1.690.353 Kč (takže v ní zbylo cca 2.272.000 Kč), přestože měl minimálně další tři věřitele s pohledávkami se splatností delší tři měsíců, jejichž výše činila téměř 146 milionů Kč, pak nepochybně zvýhodnil žalovaného oproti těmto věřitelům. Kdyby totiž žalovaný svou pohledávku na doplatku daně z přidané hodnoty uplatnil v insolvenčním řízení přihláškou, dostalo by se mu podle principu zásadně poměrného uspokojení všech nezajištěných věřitelů mnohem méně, než kolik fakticky obdržel. Dlužníkovu jednání tak naplňuje všechny znaky skutkové podstaty dle § 241 odst. 1 a 2 insolvenčního zákona.

[3] V odporovaném jednání dlužníka nelze shledat žádný z liberačních důvodů uvedených v § 241 odst. 5 insolvenčního zákona.

[4] Skutečnost, že dlužník nesplní svou daňovou povinnost řádně a včas (a je tak vystaven penalizaci), se neliší od situace, kdy dlužník nesplní řádně a včas jakýkoliv svůj jiný závazek. Žalovaný se jako orgán státní správy nemůže dovolávat svého přednostního postavení oproti jiným věřitelům.

4. Vrchní soud v Praze rozsudkem ze dne 27. dubna 2022, č. j. 179 ICm 4303/2017, 103 VSPH 269/2021-69 (MSPH 79 INS 18095/2016), k odvolání žalovaného změnil rozsudek insolvenčního soudu tak, že žaloba na určení neúčinnosti „právního úkonu“ dlužníka představujícího bezhotovostní úhradu daně z přidané hodnoty z 22. července 2016 ve výši 63.929,15 EUR a na vydání této částky

do majetkové podstaty dlužníka se zamítá (první výrok). Dále rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení před soudy obou stupňů (druhý výrok).

5. Odvolací soud – vycházejí z ustanovení § 235, § 236, § 237 odst. 1 a § 241 insolvenčního zákona, § 154 a § 242 zákona č. [280/2009](#) Sb., daňového řádu, jakož i ze závěrů formulovaných Ústavním soudem v nálezu ze dne 7. dubna 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, a Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 15. října 2020, sp. zn. 9 Afs 4/2018 – uzavřel, že pro posouzení neúčinnosti „právního úkonu“ dlužníka je rozhodující daňová právní úprava, mající přednost před obecnými pravidly obsaženými v insolvenčním zákoně. Zejména jde o § 242 daňového řádu, z něhož plyne, že součástí majetkové podstaty se z daňového hlediska může stát pouze vratitelný přeplatek, který vzešel z daňových povinností vzniklých nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku.

6. Dlužník při uspokojování daňové pohledávky žalovaného postupoval jako plátce daně z přidané hodnoty, který inkasoval za své plnění od odběratele, tj. daňového poplatníka nejen kupní cenu, nýbrž i daň z přidané hodnoty, jež však nebyla vratitelným přeplatkem a dlužník daň jen přeposlal daňovému správci. Plnění poskytnuté na základě odporovatelného „právního úkonu“ se tak podle odvolacího soudu nikdy nestalo součástí majetkové podstaty dlužníka a uspokojením daňové pohledávky nemohlo dojít ani ke zmenšení jeho majetkové podstaty, což by mělo vliv na míru uspokojení pohledávek ostatních dlužníkových věřitelů. Ke „zkracujícímu úkonu“ podle § 241 insolvenčního zákona tudíž v poměrech dané věci nedošlo.

7. Proti rozsudku odvolacího soudu podal žalobce 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 spočívá na vyřešení právních otázek, které v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyly vyřešeny, případně jsou řešeny rozdílně, eventuálně se odvolací soud odchýlil od ustálené rozhodovací praxe dovolacího soudu. Dovolatel namítá, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení věci (uplatňuje dovolací důvod dle § 241a odst. 1 o. s. ř.), a požaduje, aby Nejvyšší soud rozsudek odvolacího soudu změnil tak, že se rozsudek insolvenčního soudu potvrzuje.

8. Dovolatel konkrétně pokládá následující otázky:

[1] Lze ve smyslu ustanovení § 235 a násl. insolvenčního zákona odporovat právnímu jednání (úkonu) dlužníka spočívajícímu v plnění (platbě) uskutečněné před zahájením insolvenčního řízení na existující a splatnou pohledávku správce daně za dlužníkem z titulu úhrady daně z přidané hodnoty?

[2] Stává se částka, která je ze strany třetích osob (zejména zákazníků dlužníka) uhrazena ve prospěch dlužníka, a která odpovídá dani z přidané hodnoty (tj. jde o částku, o níž je v příslušné odpovídající sazbě daně navýšen základ daně, typicky kupní cena dlužníkem dodaného zboží či cena dlužníkem poskytnuté služby), pro účely insolvenčního řízení v souladu s ustanovením § 205 insolvenčního zákona součástí majetkové podstaty?

9. Podle dovolatele by doslovná aplikace závěrů obsažených v odůvodnění napadaného rozsudku z praktického pohledu znamenala, že částka odpovídající dani z přidané hodnoty, která je třetí osobou, typicky zákazníkem či obchodním partnerem dlužníka ve prospěch dlužníka uhrazena, se nestává nikdy majetkem dlužníka a zachovává si po celou dobu, tedy i v průběhu insolvenčního řízení, samostatný právní režim. Podle odvolacího soudu by se tak taková peněžní částka sice nacházela v dispoziční sféře dlužníka, avšak dlužník by k ní nikdy nenabyl vlastnické právo. To by však také znamenalo, že správce daně by nemohl mít za žádným dlužníkem (přihlašovanou) pohledávku z titulu úhrady daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty, neboť již samotný majetek (peněžní prostředky na běžném účtu dlužníka) by náležel správci daně, nikoliv dlužníkovi. V takové situaci by měl správce

daně zřejmě vůči dlužníkovi právo na vydání tohoto majetku, který má dlužník „toliko v jakési formě držby“.

10. Dovolatel v této souvislosti rovněž nepovažuje (pro poměry dané věci) za příléhavé závěry vyslovené Nejvyšším soudem „v rozhodnutí sp. zn. 29 ICdo 123/2019“ (jde o rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. května 2021, sen. zn. 29 ICdo 123/2019), podle kterých se součástí majetku dlužníka nestala částka sražená dlužníkem (v pozici plátce daně) zaměstnancům na daň z příjmů fyzických osob. Daňová konstrukce v případě daně z přidané hodnoty je dle chápání dovolatele založena na jiném principu, kdy ve prospěch plátce daně (zde dlužníka) jsou jeho zákazníci (odběrateli) hrazeny na skutečně zdanitelná plnění částky odpovídající vždy součtu základu daně a příslušné částky daně vypočtené tak, že na základ daně je aplikována příslušná sazba daně z přidané hodnoty (dle povahy poskytovaného zdanitelného plnění). Takto uhrazené plnění, které je směřováno jako jediná platba na bankovní účet dlužníka uvedený v jím vystaveném daňovém dokladu, se pak stává majetkem dlužníka, resp. dlužník disponuje odpovídající pohledávkou za osobou vedoucí mu bankovní účet.

11. Dále zdůrazňuje, že daňová povinnost dlužníka a jí odpovídající pohledávka správce daně vzniká u daně z přidané hodnoty zásadně na základě dlužníkem podaného daňového tvrzení k dani z přidané hodnoty, kde dochází k vypořádání daně na vstupu a výstupu. Z povahy věci je pak podle dovolatele zřejmé, že výsledná pohledávka správce daně za dlužníkem nikdy neodpovídá sumě daně z přidané hodnoty, která byla zaplacená třetími osobami ve prospěch dlužníka.

12. Zcela nepřiléhavými shledává dovolatel rovněž úvahy odvolacího soudu týkající se tzv. vratitelného přeplatku (tj. přeplatku na dani, který již správce daně nemůže využít k úhradě daňových povinností dlužníka a má jej proto vydat do majetkové podstaty dlužníka). V projednávané věci jde totiž o zcela odlišnou skutkovou i právní situaci.

13. Konečně dovolatel poukazuje na (blíže označenou) judikaturu Nejvyššího soudu, která připouští možnost úspěšně odporovat právním jednáním dlužníka spočívajícím v úhradě jeho závazků majících původ ve veřejném právu.

14. Žalovaný ve vyjádření navrhuje dovolání zamítnout. V této souvislosti obsáhle argumentuje ve prospěch právního názoru, podle něhož sice má (v dané věci) způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení a procesní způsobilost (když jde o věc související se správou daní), není však ve věci pasivně legitimován, neboť sporná platba byla provedena nikoli ve prospěch žalovaného, ale České republiky, případně „další entity disponující (na rozdíl od žalovaného) právem osobnosti, do jejichž veřejných rozpočtů byla tato konkrétní platba přerozdělena“. V této souvislosti zdůrazňuje, že předmětná platba daně z přidané hodnoty, která byla poukázána ve prospěch příslušného účtu správce daně, byla v souladu s pravidly rozpočtového určení daní v odpovídajících zlomkových podílech převedena ve prospěch veřejných rozpočtů obcí a krajů, z nichž byla dále podle příslušného klíče přidělena jak jednotlivým krajům, tak všem obcím v České republice. Ve zbytku byl tento daňový výnos přidělen státnímu rozpočtu. Žalovaný je proto přesvědčen, že mu nemohla vzniknout hmotněprávní povinnost vydat prospěch z potenciálně neúčinného právního jednání dlužníka.

15. Odporované právní jednání žalovaný navíc považuje za úkon učiněný za podmínek obvyklých v obchodním styku s tím, že ani při náležitě pečlivosti nemohl poznat, že je dlužník v úpadku, nebo že by tento úkon mohl vést k úpadku.

16. Pro dovolací řízení je rozhodný občanský soudní řád v aktuálním znění.

17. Dovolání je přípustné podle ustanovení § 237 o. s. ř., a to k řešení otázek dovolatelem otevřených, dosud v daných souvislostech dovolacím soudem nezodpovězených.

18. 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.

19. 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.

20. Skutkový stav věci, jak byl zjištěn soudy nižších stupňů, dovoláním nebyl (ani nemohl být) zpochybněn a Nejvyšší soud z něj při dalších úvahách vychází.

21. Pro další úvahy Nejvyššího soudu jsou rozhodná následující ustanovení insolvenčního zákona a daňového řádu.

§ 235 insolvenčního zákona

(1) Neúčinnými jsou právní úkony, kterými dlužník zkracuje možnost uspokojení věřitelů nebo zvýhodňuje některé věřitele na úkor jiných. Za právní úkon se považuje též dlužníkovu opomenutí.

(2) Neúčinnost dlužníkových právních úkonů, včetně těch, které tento zákon označuje za neúčinné a které dlužník učinil poté, co nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, se zakládá rozhodnutím insolvenčního soudu o žalobě insolvenčního správce, kterou bylo odporováno dlužníkovým právním úkonům (dále jen "odpůrčí žaloba"), není-li dále stanoveno jinak.

(...)

§ 241 insolvenčního zákona

Neúčinnost zvýhodňujících právních úkonů

(1) Zvýhodňujícím právním úkonem se rozumí právní úkon, v jehož důsledku se některému věřiteli dostane na úkor ostatních věřitelů vyššího uspokojení, než jaké by mu jinak náleželo v konkursu.

(2) Zvýhodňujícím právním úkonem se rozumí pouze právní úkon, který dlužník učinil v době, kdy byl v úpadku, nebo právní úkon, který vedl k dlužníkovu úpadku. Má se za to, že zvýhodňující právní úkon učiněný ve prospěch osoby dlužníku blízké nebo osoby, která tvoří s dlužníkem koncern²¹), je úkonem, který dlužník učinil v době, kdy byl v úpadku.

(3) Zvýhodňujícími právními úkony jsou zejména úkony, kterými dlužník

a/ splnil dluh dříve, než se stal splatným,

b/ dohodl změnu nebo nahrazení závazku ve svůj neprospěch,

c/ prominul svému dlužníku splnění dluhu nebo jinak dohodl anebo umožnil zánik či nesplnění svého práva,

d/ poskytl svůj majetek k zajištění již existujícího závazku, ledaže jde o vznik zajištění v důsledku

změn vnitřního obsahu zastavené věci hromadné.

(4) Zvýhodňujícím právnímu úkonu lze odporovat, byl-li učiněn v posledních 3 letech před zahájením insolvenčního řízení ve prospěch osoby dlužníku blízké nebo osoby, která tvoří s dlužníkem koncern, anebo v době 1 roku před zahájením insolvenčního řízení ve prospěch jiné osoby.

(5) Zvýhodňujícím právním úkonem není

a/ zřízení zajištění závazku dlužníka, obdržel-li za ně dlužník současně přiměřenou protihodnotu,

b/ právní úkon učiněný za podmínek obvyklých v obchodním styku, na základě kterého dlužník obdržel přiměřené protiplnění nebo jiný přiměřený majetkový prospěch, a to za předpokladu, že nešlo o úkon učiněný ve prospěch osoby dlužníkovi blízké nebo osoby, která tvoří s dlužníkem koncern, a že osoba, v jejíž prospěch byl úkon učiněn, nemohla ani při náležitě pečlivosti poznat, že dlužník je v úpadku, nebo že by tento úkon mohl vést k úpadku dlužníka,

c/ právní úkon, který dlužník učinil za trvání moratoria nebo po zahájení insolvenčního řízení za podmínek stanovených tímto zákonem.

§ 242 daňového řádu

Pohledávky za majetkovou podstatou a majetek dlužníka

(1) Daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávky za majetkovou podstatou.

(2) Pro potřeby insolvenčního řízení je za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek s tím, že přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání.

(3) Přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.

22. Ve výše uvedené podobě platila (citovaná) ustanovení insolvenčního zákona již v době poskytnutí peněžního plnění dlužníkem (22. července 2016) a zůstala beze změny do data rozhodnutí odvolacího soudu. Ustanovení daňového řádu je citováno v aktuálním znění (účinném od 1. července 2017, přičemž v době poskytnutí plnění dlužníkem se toto ustanovení lišilo pouze v tom, že v jeho druhém odstavci byla místo slov „do jejich přezkoumání“ použita slova „při přezkumném jednání“.

23. Nejvyšší soud úvodem předesílá, že žalobce podanou žalobou odporuje právnímu jednání dlužníka (platbě na úhradu daňové povinnosti provedené dne 22. července 2016, a to na základě platového výměru vydaného dne 1. července 2016); zákon č. [89/2012](#) Sb., občanský zákoník (dále jen „o. z.“), nahradil pojem „právní úkon“ pojmem „právní jednání“ (srov. § 545 a násl. o. z.) a ve stejném duchu je třeba pro rozhodné období interpretovat slovní spojení „právní úkon“ v ustanoveních § 240 až 242 insolvenčního zákona. K tomu srov. např. důvody rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 30. července 2020, sen. zn. 29 ICdo 113/2018, uveřejněného pod číslem 27/2021 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek. Při absenci argumentace soudů nižších stupňů pro jiný závěr bude Nejvyšší soud dále používat terminologii zavedenou s účinností od 1. ledna 2014, včetně užití daného slovního spojení při reprodukci těch pasáží judikatury, která ještě pracovala s pojmem „právní úkon“.

24. Dále Nejvyšší soud připomíná, že jeho judikatura je (ve vztahu k otázkám souvisejícím s rozhodováním o odpůrcí žalobě insolvenčního správce podle § 235 a násl. insolvenčního zákona) ustálena v následujících závěrech:

[1] Právním jednáním dlužníka se (obecně vzato) rozumí takový projev vůle dlužníka (ať již ve formě konání nebo opomenutí), jenž vyvolá určité právní následky. Právním jednáním dlužníka je i projev vůle, jímž dlužník plní dluh (peněžitý závazek) svému věřiteli, jelikož jde o projev vůle směřující k právnímu následku, jímž je zánik povinnosti splnit dluh (závazek) [srov. např. již rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. února 2014, sp. zn. 29 Cdo 677/2011, uveřejněný pod číslem 60/2014 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek]. Neúčinným právním jednáním dlužníka může být také plnění dlužníka na již splatný dluh. Prospěch, který se věřiteli dostane v důsledku takového zvýhodňujícího právního jednání dlužníka, totiž nespočívá v tom, že věřitel dostane od dlužníka více, než by mu náleželo (nebýt úpadkové situace dlužníka), ale že je poskytnutým plněním zvýhodněn proti jiným věřitelům (kteří by měli v konkursu pro účely poměrného uspokojení z nedostatečného majetku dlužníka stejné postavení jako věřitel, jehož pohledávku se dlužník rozhodl takto uspokojit). Právě selektivnímu uspokojování jednoho věřitele v neprospěch ostatních věřitelů má zabránit institut neúčinnosti zvýhodňujících právních jednání upravený ustanovením § 241 insolvenčního zákona. Zásada *par conditio creditorum* (*pari passu*), neboli zásada poměrného uspokojování nároků věřitelů (nezajištěných věřitelů), je jednou z hlavních zásad insolvenčního řízení, jež je modifikována zvláštními nároky některých věřitelů. Podstatou neúčinnosti právních jednání podle insolvenčního zákona je především zajištění ochrany věřitelů před právními jednáními dlužníka, které v konečném důsledku krátí věřitele. Je rozhodující, zda dlužník dluh uhradil způsobem (v rozsahu), v jehož důsledku se věřiteli dostalo na úkor ostatních věřitelů vyššího uspokojení, než jaké by mu jinak náleželo v konkursu (dle § 241 odst. 1 insolvenčního zákona), čímž věřitele zvýhodnil oproti jiným věřitelům (srov. např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 28. února 2018, sen. zn. 29 ICdo 37/2015, nebo ze dne 16. října 2018, sen. zn. 29 ICdo 84/2016).

[2] Právní úprava zvýhodňujících právních jednání obsažená v insolvenčním zákoně v ustanovení § 241 nijak nerozlišuje právní jednání dlužníka (z hlediska jejich možné odporovatelnosti) podle toho, zda jimi dlužník plní povinnost smluvní či „zákonnou“. Určujícím kritériem pro posouzení právního jednání jako zvýhodňujícího pak nepochybně není ani okolnost, že povinnost k plnění byla dlužníku uložena pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu. Z pohledu ustanovení § 241 insolvenčního zákona konečně není žádných rozdílů ani mezi tím, zda právní jednání dlužníka, jímž zvýhodňuje některé věřitele na úkor jiných, se týká závazků, jež mají původ v právu soukromém nebo veřejném. Za podmínek určených ustanoveními § 235 odst. 1 a § 241 odst. 1 insolvenčního zákona lze (úspěšně) odporovat i plnění dlužníka, které poskytl správci daně na základě zajišťovacího příkazu vydaného podle § 167 zákona č. [280/2009](#) Sb., daňového řádu, jako jistotu k zajištění úhrady daně (srov. opět rozsudek Nejvyššího soudu sen. zn. 29 ICdo 37/2015).

25. Nejvyšší soud se ve své rozhodovací činnosti zabýval rovněž otázkami souvisejícími přímo s daňovými pohledávkami (týkajícími se daně z přidané hodnoty).

26. V rozsudku ze dne 29. října 2015, sp. zn. 29 Cdo 2102/2013, uveřejněném pod číslem 71/2016 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, Nejvyšší soud uzavřel, že:

[1] Plátcem daně z přidané hodnoty je osoba povinná přiznat a zaplatit tuto daň; tyto osoby jsou vyjmenovány v § 108 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty z prodeje obchodního majetku povinného zajišťuje a na osobní daňový účet povinného vedený u místně příslušného správce daně odvádí soud, který provedl nařízený výkon rozhodnutí prodejem movitých věcí nebo nemovitostí.

[2] V nejvyšším podání, za něž soud udělil vydražiteli příklep prodávané movité věci nebo

nemovitosti patřící do obchodního majetku povinného, který je plátcem daně z přidané hodnoty, je obsažena daň z přidané hodnoty. Částka odpovídající dani z přidané hodnoty nepatří do rozdělované podstaty; soud ji odvede na osobní daňový účet povinného vedený u místně příslušného správce daně, jakmile bylo nejvyšší podání zapláceno, aniž by o tom vydával zvláštní rozhodnutí.

[3] Částka odpovídající dani z přidané hodnoty obsažená v nejvyšším podání zůstává i po zaplacení nejvyššího podání až do svého odvedení na osobní daňový účet povinného vedený u místně příslušného správce daně majetkem povinného (zde majetkem pozdějšího úpadce), na čemž ničeho nemění skutečnost, že nepatří do rozdělované podstaty (není součástí rozvrhu) a že povinnost ji odvést má (coby osoba určená k zajištění prodeje obchodního majetku plátce, která přijala úplatu za uskutečněný prodej obchodního majetku) soud (při výkonu rozhodnutí) nebo soudní exekutor (při exekuci) v souladu s pravidlem formulovaným v § 108 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty (aniž by se o tom vydávalo zvláštní rozhodnutí). Nejde o „majetek státu“, nýbrž (stále) o majetek právnické osoby – povinného, z něž má být postupem určeným v ustanovení § 108 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty tam určenou osobou (která ale není plátcem daně z přidané hodnoty, jímž zůstává povinný) uhrazena „daňová pohledávka“ státu (zaplácena daň z přidané hodnoty).

[4] Neodvedená částka odpovídající dani z přidané hodnoty z exekučního zpeněžení úpadcových nemovitostí je stále majetkem úpadce (povinného) a v souladu s ustanovením § 6 odst. 2 zákona č. [328/1991](#) Sb., o konkursu a vyrovnání (dále jen „ZKV“), náleží do jeho konkursní podstaty. Z řečeného plyne, že od prohlášení konkursu na majetek úpadce již dovolatel (soudní exekutor v úpadcově exekuční věci) nebyl oprávněn odvést (uhradit) správci daně částku odpovídající dani z přidané hodnoty, neboť by v intencích ustanovení § 14 odst. 1 písm. e/ ZKV šlo o nepřipustné provádění exekuce postihující majetek úpadce (povinného) a o nepřipustné uspokojování úpadcova (konkursního) věřitele mimo poměr a pořadí určené zákonem o konkursu a vyrovnání.

27. V usnesení ze dne 31. března 2020, sen. zn. 29 NSČR 43/2018, uveřejněném pod číslem 101/2020 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, pak Nejvyšší soud dospěl k následujícím závěrům:

[1] 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.

[2] 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 dlužníkovu 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.

28. Na základě takto ustavených judikatorních východisek učinil Nejvyšší soud v projednávané věci následující závěry:

29. Neúčinným právním jednáním dlužníka může být také plnění dlužníka na již splatný dluh; není

přítom významné, zda jde o povinnost smluvní či „zákonnou“, stejně tak není rozhodné, zda povinnost k plnění byla dlužníku uložena pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu. Z uvedeného je zřejmé, že (obecně vzato) i plnění zákonem stanovené daňové povinnosti může být (za podmínek určených ustanovením § 235 odst. 1 a § 241 odst. 1 insolvenčního zákona) posouzeno (coby zvyhodňující právní jednání) jako neúčinné.

30. Podle odvolacího soudu nemohlo jít v poměrech dané věci o zvyhodňující právní jednání proto, že dlužník při uspokojování pohledávky žalovaného postupoval jako plátce daně z přidané hodnoty, který část plnění (obdrženého od svých odběratelů) odpovídající této dani pouze přeposlal daňovému správci. Jinak řečeno, takové plnění se podle odvolacího soudu nikdy nemohlo stát majetkem dlužníka (součástí majetkové podstaty dlužníka).

31. Uvedená argumentace však nemůže obstát. Částka odpovídající dani z přidané hodnoty obsažená v ceně, kterou dlužníku za dodané zboží zaplatili jeho odběratelé, se stává majetkem dlužníka, nikoli státu. Státu v souvislosti s uskutečněným zdanitelným plněním může vzniknout „pouze“ daňová pohledávka za dlužníkem. Do okamžiku, než dlužník svou daňovou povinnost splní (na základě podaného daňového přiznání za příslušné zdaňovací období daň zaplatí), zůstává částka odpovídající dani z přidané hodnoty, získaná jako součást plnění poskytnutého odběratelem dlužníka za dodané zboží, majetkem dlužníka. Žádný důvod, pro který by tato částka měla být po celou dobu, co s ní dlužník disponuje, v majetku státu, Nejvyšší soud nenachází. Absurdní důsledky tohoto názoru (včetně způsobu jejich promítnutí v insolvenčním řízení dlužníka) přiléhavě popisuje dovolatel v podaném dovolání (srov. reprodukci jeho argumentace v bodu 9 odůvodnění tohoto rozhodnutí).

32. Dovolateli lze nepochybně přisvědčit i v tom, že v poměrech dané věci nejde o situaci, jež by byla srovnatelná s problematikou řešenou Nejvyšším soudem v rozsudku sen. zn. 29 ICdo 123/2019. V označené věci totiž Nejvyšší soud posuzoval právní jednání, jímž dlužník odvedl zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, jinak řečeno, nešlo o plnění z majetku náležejícího do majetkové podstaty dlužníka, ale z majetku zaměstnanců dlužníka. Takovou povahu ale částka odpovídající dani z přidané hodnoty obsažená v kupní ceně zaplacené dlužníkovým odběratelem (jak dokládá i výše citovaná judikatura Nejvyššího soudu) zjevně nemá. Daň z přidané hodnoty se navíc neodvádí z každého jednotlivého plnění, ale souhrnně za příslušné zdaňovací období. V něm může plátcí daně (ale též nemusí) vzniknout daňová povinnost; bude-li daň na výstupu nižší než odpočet daně, vznikne plátcí daně nárok na nadměrný odpočet daně odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období, tedy (jinak řečeno) v takovém zdaňovacím období, byť mu byla jeho odběratelem jako součást kupní ceny částka odpovídající dani z přidané hodnoty zaplacená, správci daně dokonce ničeho odvádět nebude.

33. Odvolacím soudem zastávaný právní názor nelze opřít ani o výklad ustanovení § 242 daňového řádu. V projednávané věci především nejde o daňové pohledávky vzniklé v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku (srov. § 242 odst. 1 daňového řádu). Ustanovení § 242 odst. 2 daňového řádu pak upravuje nakládání s vratitelným přeplatkem (srov. § 154 odst. 2 daňového řádu), přičemž (mimo jiné) stanoví, že vratitelný přeplatek je pro potřeby insolvenčního řízení považován za majetek daňového subjektu. Řešení otázky, zda u dlužníka v rozhodné době byl evidován vratitelný přeplatek, však pro rozhodnutí dané věci nemělo žádný význam; v ní jde o posouzení (ne)účinnosti plnění dlužníka poskytnutého žalovanému na základě dodatečného platebního výměru vydaného dne 1. července 2016, nikoli o způsob, jakým má správce daně naložit s (blíže nespécifikovaným) přeplatkem. Přitom z citované úpravy ani bez dalšího závěr, že částka odpovídající dani z přidané hodnoty obsažená v zaplacené ceně zboží či služby, kterou dlužník obdržel od svých odběratelů, je majetkem státu, neplyne.

34. Lze tedy uzavřít, že závěr odvolacího soudu, že dlužník částku odpovídající dani z přidané hodnoty obsaženou v plnění, jež mu bylo poskytnuto (v době před zahájením insolvenčního řízení)

jeho odběrateli, měl pouze „přeposlat“ státu a že takové plnění se proto nikdy nemohlo stát součástí majetkové podstaty dlužníka, není správný. Částka odpovídající dani z přidané hodnoty obsažená v ceně, kterou dlužníku za dodané zboží zaplatili jeho odběratelé, se stává majetkem dlužníka, nikoli státu. Státu v souvislosti s uskutečněným zdanitelným plněním může vzniknout „pouze“ daňová pohledávka za dlužníkem.

35. Protože právní posouzení věci odvolacím soudem (co do závěru, že odporované právní jednání nemůže být neúčinné již z výše uvedených důvodů) není správné, Nejvyšší soud, aniž ve věci nařizoval jednání (§ 243a odst. 1 věta první o. s. ř.), rozsudek odvolacího soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 243e odst. 1 a 2 o. s. ř.).

36. V další fázi řízení se odvolací soud – při opětovném posouzení (ne)účinnosti sporného právního jednání – neopomene vypořádat rovněž s argumentací žalovaného uplatněnou ve vyjádření k podanému dovolání. Přitom nepřehlédne závěry, které Nejvyšší soud (k obdobně pojatým výhradám vztahujícím se k procesní a věcné legitimaci finančních úřadů ve sporech o určení neúčinnosti právních jednání dlužníka podle insolvenčního zákona a o vydání plnění z těchto jednání do majetkové podstaty dlužníka) formuloval Nejvyšší soud již v rozsudku sen. zn. 29 ICdo 123/2019.

Další články:

- [Adhezní nárok \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Zmatečnost \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Střídavá péče](#)
- [Restituce](#)
- [Majetková podstata \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Náhrada škody \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Odpovědnost státu za újmu \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Předběžné opatření](#)
- [Valná hromada \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Pracovní doba](#)
- [Exekuce](#)