

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**David Ulvr**

**Pohledávka správce daně v insolvenčním řízení**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Miroslav Sedláček, Ph.D., LL.M.

Katedra občanského práva

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 11. března 2023

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 132 358 znaků včetně mezer.

David Ulvr

V Praze dne 11. března 2023

## **Poděkování**

Rád bych na tomto místě poděkoval vedoucímu diplomové práce JUDr. Miroslavu Sedláčkovi, Ph.D., LL.M. za proaktivní přístup a četné konzultace. Děkuji zároveň prof. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D. za revizi částí diplomové práce souvisejících s finančním právem. Závěrem děkuji Tereze Novotné za jazykovou korekturu.

## Obsah

Úvod.....	- 1 -
1. Správce daně jako zástavní věřitel .....	- 3 -
1.1. Zástavní právo zřízení správcem daně .....	- 4 -
1.1.1. Vznik zástavního práva .....	- 5 -
1.1.2. Pravomocně stanovení daň jako podmínka pro zřízení zástavního práva.....	- 8 -
1.1.3. Pořadí zástavních práv v insolvenčním řízení.....	- 14 -
1.1.4. Proporcionalita .....	- 16 -
1.2. Zajišťovací příkaz.....	- 18 -
1.2.1. Obecně k zajišťovacím příkazům .....	- 18 -
1.2.2. Zajišťovací příkaz ve vztahu k zástavnímu právu a insolvenčnímu řízení .....	- 21 -
1.3. Analýza odpovědí finančních úřadů.....	- 24 -
1.3.1. Typy pohledávek přihlašovaných správcem daně.....	- 25 -
1.3.2. Praxe správce daně při výkonu věřitelských práv .....	- 29 -
2. Správce daně jako věřitel pohledávky postavené na roveň pohledávce za majetkovou podstatou .....	- 31 -
2.1. Oprava DPH v insolvenčním řízení .....	- 31 -
2.1.1. Geneze opravy DPH v reorganizaci .....	- 33 -
2.2. Pohledávka správce daně za insolvenčním dlužníkem z opravy DPH.....	- 37 -
2.2.1. Zapodstatové pohledávky .....	- 38 -
2.2.2. Pohledávka správce daně z opravy DPH jako pohledávka za majetkovou podstatou.....	- 40 -
2.2.3. Pohledávka správce daně z opravy DPH jako pohledávka postavená na roveň pohledávce za majetkovou podstatou .....	- 42 -
Závěr.....	- 47 -
Seznam zkratk .....	- 49 -

Seznam použitých zdrojů .....	- 50 -
Seznam příloh.....	- 55 -
Abstrakt .....	- 56 -
Abstract .....	- 57 -
Příloha 1 .....	- 58 -

## Úvod

Daně jsou hlavní příjmovou stránkou veřejných rozpočtů a setká se s nimi snad každý. V insolvenčním řízení tomu není jinak, jelikož stát je prostřednictvím správce daně, respektive finančních úřadů nebo jejich organizačních složek, pravidelným věřitelem v insolvenčních řízeních. Ucelený přehled problematiky daňových pohledávek v insolvenčním řízení však k dispozici není, byť se jedná o velmi zajímavé a různorodé téma. Cílem této práce není obsáhnout celou komplexní problematiku postavení správce daně v insolvenčním řízení, ale alespoň přiblížit některé zajímavé, a tím pádem i problematické, aspekty, se kterými je možné se v této oblasti setkat. Konkrétně se jedná o případy, kdy správce daně vystupuje v pozici zástavního nebo prioritního věřitele. V jejich rámci je pojednáno i o situacích, kdy se správce daně za účelem zabezpečení jejich úhrady dostal za hranice právně možného a dovoleného. Součástí první kapitoly je i analýza odpovědí finančních úřadů na otázky související s jejich praxí v insolvenčním řízení. Práce je strukturována do dvou relativně samostatných kapitol, které postavení správce daně v insolvenčním řízení blíže rozebírají.

První kapitola se zabývá správcem daně v postavení zástavního věřitele. Zástavní právo, zvláště v insolvenčním řízení, dává věřiteli oproti jiným značnou výhodu a hraje snad nejvýznamnější roli pro výši uspokojení daného věřitele. Zajištění daně zástavním právem má oproti obecnému zástavnímu právu některá specifika, která mohou mít na insolvenční řízení významný dopad. Většina kapitoly popisuje funkce zástavního práva v daňovém řádu a kriticky rozebírá vybraná soudní rozhodnutí. Cílem této části je poukázat na propojení zástavního práva zřízeného správcem daně a insolvenčního řízení.

V poslední podkapitole je představena analýza odpovědí finančních úřadů na otázky týkající se jejich výkonu věřitelského práva v insolvenčním řízení. Otázky jsou strukturovány takovým způsobem, aby bylo možné získat jak jednoduchá a základní data o přihlášených pohledávkách správce daně, tak i prostřednictvím otevřených otázek získat poznatky o obecném přístupu správce daně k insolvenčnímu řízení. Tyto informace zatím nebyly uceleně shromážděny a jejich analýza umožní lépe pochopit charakter správce daně jako věřitele.

Druhá kapitola rozebírá postavení správce daně jako prioritního věřitele. Správce daně totiž v současné právní úpravě vystupuje jako věřitel pohledávek za majetkovou podstatou i jako věřitel pohledávek postavených jim na roveň. Tato kapitola popisuje legislativní vývoj týkající se opravy daně z přidané hodnoty v insolvenčním řízení, v rámci které správce daně postupně přeskočil z jedné kategorie prioritních pohledávek do druhé. Kapitola se nejprve zabývá možností opravy DPH věřitelem v reorganizaci a uvažuje nad tím, proč byl dřívější přístup Generálního finančního

ředitelství v rozporu s evropskou judikaturou. Začátek následující podkapitoly obecně přibližuje a kategorizuje prioritní pohledávky. Další část pak již postupně během popisu legislativního vývoje polemizuje nad tím, zda je postup zákonodárce a správce daně snažících se o „předběhnutí“ ostatních věřitelů ústavně konformní a správný. Praxe správce daně totiž v této oblasti nenacházela oporu v soudních rozhodnutích, a musela být proto „na tvrdo“ legislativně upravena a zanesena do právního řádu. Práce uvádí argumenty pro i proti takovému postupu a na základě jejich vzájemného vypořádání se snaží dojít k jejich syntéze.

Cílem práce není obsáhnout všechnu problematiku postavení správce daně v insolvenčním řízení a charakterizovat všechny jeho možné pohledávky. Její ambicí je přiblížit dva, dle názoru autora, nejzajímavější instituty, a to zajištěné a prioritní pohledávky správce daně. Práce má i určitý přesah díky nashromáždění nových informací poskytnutých finančními úřady.

Celá práce vychází z právního stavu účinného ke dni 10. 3. 2023.

## 1. Správce daně jako zástavní věřitel

Ustanovení § 1309 OZ obsahuje legální definici zástavního práva a stanoví, že: „*při zajištění dluhu zástavním právem vznikne věřiteli oprávnění, nesplní-li dlužník dluh řádně a včas, uspokojit se z výtěžku zpeněžení zástavy do ujednané výše, a není-li tato ujednána, do výše pohledávky s příslušenstvím ke dni zpeněžení zástavy*“. Zástavní právo má dvě zásadní vlastnosti a dvě funkce, které je vhodné stručně přiblížit. Zaprvé je právem *subsidiárním*, když se jedná až o sekundární způsob uspokojení pohledávky zástavního věřitele, a *akcesorickým*, jelikož bez pohledávky zástavního věřitele nebo jejího vzniku v budoucnu nemůže vzniknout ani zástavní právo.<sup>1</sup> Zadruhé je u zástavního práva rozlišováno mezi jeho *zajišťovací* a *uhrazovací* funkcí. Zajišťovací funkce zástavního práva se projevuje tím, že samotná hrozba možného výkonu zástavního práva dlužníka motivuje ke splnění dluhu. Uhrazovací funkce vystupuje do popředí až později při realizaci zástavního práva, a to pouze v případech, kdy zajištěný dluh nebyl splněn.<sup>2</sup> V poměrech insolvenčního řízení je rozlišování mezi těmito dvěma funkcemi zásadní například u podmíněných pohledávek.<sup>3</sup>

Subjekty zástavního práva jsou zástavní věřitel, který je věřitelem zajištěné pohledávky; zástavní dlužník, kterým je vždy vlastník zástavy; osobní (resp. obligační) dlužník, jímž se míní dlužník pohledávky zajištěné zástavním právem; a zástavce. Zástavcem je osoba, která věc zastavila a po vzniku zástavního práva již dále v zástavně-právním vztahu nefiguruje.<sup>4</sup>

V této kapitole je pojednáno o správci daně jako o zástavním věřiteli. Správce daně je orgán veřejné moci, který vykonává správu daní, a to v rozsahu, v jakém mu je svěřena zákonem nebo na základě zákona. Z uvedeného vyplývá, že kromě orgánů finanční a celní správy jsou správcem daně i např. jednotlivé obecní úřady (spravující především místní poplatky). Práce zde pojem správce daně užívá v souvislosti s finanční správou, zejména s finančními úřady a jejich územními pracovišti.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> VYMAZAL, Lukáš. *Zástavní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR), s. 10–11.

<sup>2</sup> Tamtéž, s. 18–21.

<sup>3</sup> K tomu blíže nález Ústavního soudu ze dne 30. 11. 2020, sp. zn. I. ÚS 760/18 a usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. 8. 2021, sp. zn. 29 NSČR 88/2019.

<sup>4</sup> VYMAZAL, Lukáš. op. cit. sub. 1, s. 21.

<sup>5</sup> KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR).



Zástavní věřitel má v insolvenčním řízení specifické postavení.<sup>6</sup> Ekonomickou podstatou je, že určité aktivum, resp. zástava,<sup>7</sup> je vyčleněno a vyhrazeno pro výlučné a přednostní uspokojení zástavního věřitele. Řečeno jinak se zástavní věřitel dostává k uspokojení ze zpeněžení majetku v majetkové podstatě před ostatními věřiteli, a má tedy vůči nim lepší pořadí. V praxi tak dochází k tomu, že z majetkové podstaty je uspokojen pouze zajištěný věřitel, resp. zajištění věřitelé. K zajímavým situacím pak dochází v případech, kdy na jedné věci vázne více zástavních práv různých zástavních věřitelů a je třeba určit jejich pořadí za účelem jejich spravedlivého uspokojení. Z účelu zástavního práva je tak patrné, že právě v insolvenci hraje naprosto zásadní roli a nejvíce na něm ekonomicky záleží.<sup>8</sup>

Ve stručnosti je ještě vhodné dodat, že uspokojení zajištěného věřitele se liší dle způsobu řešení úpadku dlužníka. V konkursu je primárně uspokojován dle § 298 InsZ ze zpeněžení zajištění. Obdobně tomu bude i v obou formách oddlužení, zásadně ale až na žádost zajištěného věřitele. V reorganizaci způsob uspokojení zajištěného věřitele plně závisí na obsahu reorganizačního plánu.<sup>9</sup>

### 1.1. Zástavní právo zřízení správcem daně

Stručný úvodní výklad do zástavního práva vychází z ustanovení občanského zákoníku, ale vztahuje se i k zástavnímu právu zřízenému správcem daně. Správce daně totiž může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně<sup>10</sup> za podmínek stanovených občanským zákoníkem, ledaže by daňový řád stanovil jinak.<sup>11</sup> Úprava zástavního práva v daňovém řádu však obsahuje několik zásadních odchylek.

---

<sup>6</sup> Ne každé zajištění majetku však zakládá věřiteli v insolvenčním řízení postavení zajištěného věřitele. Zajištěným věřitelem je ve smyslu § 2 písm. g) insolvenčního zákona „*věřitel, jehož pohledávka je zajištěna majetkem, který náleží do majetkové podstaty, a to jen zástavním právem, zadržovacím právem, omezením převodu nemovitosti, zajišťovacím převodem práva nebo postoupením pohledávky k zajištění anebo obdobným právem podle zahraniční právní úpravy, zajištěným věřitelem je i agent pro zajištění podle zákona o dluhopisech.*“

<sup>7</sup> Dle § 1310 může být zástavou (předmětem zástavního práva) jakákoliv obchodovatelná věc.

<sup>8</sup> RICHTER, Tomáš. *Insolvenční právo*. 2., doplněné a upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR), s. 45–46.

<sup>9</sup> SPRINZ, Petr. § 167 [Pořadí pohledávky zajištěného věřitele a jeho uspokojení]. In: SPRINZ, Petr, JIRMÁSEK, Tomáš, ŘEHÁČEK, Oldřich, VRBA, Milan, ZOUBEK, Hynek a kol. *Insolvenční zákon*. 1. vydání (3. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022, marg. č. 1.

<sup>10</sup> Daní se pro účely daňového řádu dle § 2 odst. 3 rozumí: „*a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy.*“ Komentářová literatura pak shrnuje, že: „*daň je povinné, zákonem stanovené, nenávratné a neúčelové peněžní plnění fyzických a právnických osob plynoucí do veřejného rozpočtu za účelem úhrady obecných veřejných potřeb.*“ viz NOVÁKOVÁ, Petra. § 2 [Předmět správy daní, veřejný rozpočet, daň]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 6.

<sup>11</sup> § 170 odst. 1 DŘ.

### 1.1.1. Vznik zástavního práva

Prvně je třeba zmínit, že zástavní právo vzniká již doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva (i) daňovému subjektu, (ii) třetí osobě, která poskytla svůj majetek k zajištění daňové pohledávky nebo (iii) doručením tomu, kdo vede veřejný registr, v němž je dotčený majetek evidován.<sup>12</sup> Podstatné je zejména vzhledem k bodu (iii), že zástavní právo vzniká již samotným doručením, nikoliv až právní mocí vkladu do veřejného registru. Občanský zákoník sice v § 1342 pamatuje na zřízení zástavního práva rozhodnutím orgánu veřejné moci, kdy zástavní právo vzniká již vykonatelností rozhodnutí, daňový řád ale upravuje vznik zástavního práva jinak a představuje zvláštní úpravu ke zmíněnému ustanovení.<sup>13</sup> V daném případě tak dochází k podstatné změně oproti obecné úpravě v občanském zákoníku, která pro vznik zástavního práva u nemovitých věcí požaduje zápis do veřejného seznamu.<sup>14</sup> U zástavního práva zřizovaného dle daňového řádu má zápis již jen deklaratorní charakter. Tím dochází k prolomení zásady materiální publicity veřejného seznamu.<sup>15</sup> Tento průlom pak klade vyšší nároky na ostatní účastníky právních vztahů, kteří jsou tímto nuceni k vyšší obezřetnosti. Nelze zároveň souhlasit s názorem Malaníka,<sup>16</sup> že: „[p]okud jsou předmětem zástavy nemovitosti, které se nezapisují do katastru, věci hromadné, soubory věcí či movité věci, které se neodevzdávají zástavnímu věřiteli, je okamžikem vzniku zástavního práva zápis do Rejstříku zástav, který je veden Notářskou komorou České republiky.“ Z dikce zákona jasně vyplývá, že zástavní právo v těchto případech vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému subjektu (popřípadě třetí osobě).<sup>17</sup> Zápis zde bude opět mít pouze deklaratorní účinky.

Dle Nejvyššího správního soudu<sup>18</sup> dokonce zamítne-li správce veřejného seznamu (v projednávaném případě se jednalo o katastrální úřad) návrh na vklad zástavního práva zřízeného

---

<sup>12</sup> Daňový řád pracuje s pojmem veřejný registr, který je ale v podstatě shodný s pojmem veřejný seznam a tyto pojmy jsou zaměnitelné. Veřejným registrem tak je například katastr nemovitostí, obchodní rejstřík nebo námořní rejstřík, naopak jím není rejstřík zástav nebo registr silničních vozidel. K tomu blíže: Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k zajištění daně zástavním právem ve znění novely č. j. 28403/22/7700-30133-051278 z 28. 7. 2022, č. j. 67266/20/7700-30133-051108. Finanční správa ČR [online]. Finanční správa ČR, © 2022. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266\\_20\\_MP\\_Zajisteni\\_dane\\_ZP\\_Uplne\\_zneni\\_3\\_novela.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266_20_MP_Zajisteni_dane_ZP_Uplne_zneni_3_novela.pdf), s. 5–6.

<sup>13</sup> Možnost takové zvláštní úpravy, ale sám § 1342 OZ ve své druhé větě předpokládá.

<sup>14</sup> § 1342 OZ.

<sup>15</sup> HAMPL, Ondřej. § 1342 [Zástavní právo z rozhodnutí orgánu veřejné moci]. In: PETROV, Jan, VÝTISK, Michal, BERAN, Vladimír a kol. *Občanský zákoník*. 2. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022, marg. č. 6.

<sup>16</sup> MALANÍK, Karel. *Zajištění daně*. Brno, 2018. Bakalářská práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a národního hospodářství. Vedoucí práce JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D., s. 41.

<sup>17</sup> § 170 odst. 4 DŘ.

<sup>18</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018-76.

správcem daně, nebude mít zástavní právo sice účinky erga omnes, tj. vůči třetím osobám, ale bude nadále účinné vůči daňovému subjektu, jehož neuhrazená daň bude zástavou v jeho vlastnictví zajištěna.<sup>19</sup>

V souvislosti se vznikem zástavního práva zřizovaného správcem daně je třeba blíže zkoumat, jaký vliv může mít případné zahájení insolvenčního řízení dlužníka (resp. subjektu daně) na vznik a trvání takového zajištění. Insolvenční zákon totiž stanoví, že právo na uspokojení ze zajištění, které se týká majetku ve vlastnictví upadlého zástavního dlužníka, lze po zahájení insolvenčního řízení nabýt jen dle pravidel obsažených v InsZ (např. v případech tzv. úvěrového financování).<sup>20</sup> Jako problematické je tak možné vnímat buď situace, kdy návrh dojde správci veřejného seznamu sice před zahájením insolvenčního řízení, ale samotný zápis bude proveden až po něm, nebo kdy sice dojde k vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva, ale v době zahájení insolvenčního řízení ještě rozhodnutí nenabude právní moci nebo vykonatelnosti. Pro tyto účely je třeba od sebe odlišit jednotlivé druhy zástavních práv.

V případě soudcovského zástavního práva dochází k jeho vzniku až nabytím právní moci rozhodnutí o jeho zřízení. Přitom pro jeho pořadí je rozhodující den, kdy soudu došel návrh na jeho zřízení.<sup>21</sup> Z uvedeného pak judikatura dovozuje, že pokud rozhodnutí soudu o nařízení výkonu rozhodnutí zřízením soudcovského zástavního práva na nemovitostech náležejících do majetkové podstaty dlužníka nabylo právní moci až poté, co došlo k zahájení insolvenčního řízení, stává se právo věřitele na uspokojení z takového zajištění od prohlášení konkursu neúčinným.<sup>22</sup> Podobně tomu bude v případě, kdy rozhodnutí orgánu veřejné moci dle § 1342 OZ nabude vykonatelnosti až po zahájení insolvenčního řízení. Jazykový výklad je v tomto případě zřejmý a stanoví, že zástavní právo vznikne vykonatelností rozhodnutí. Pokud by k zahájení insolvenčního řízení došlo před vykonatelností rozhodnutí dle § 1342 OZ, bude takové zajištění opět po prohlášení konkursu neúčinné. Skutečnost, že vlastní návrh na zřízení zástavního práva orgánem veřejné moci byl podán před zahájením insolvenčního řízení, na uvedeném závěru ničeho nemění.<sup>23</sup> Lze uzavřít, že v případech, kdy je zástavní právo zřizováno orgánem veřejné moci, ať

---

<sup>19</sup> Právní věta konkrétně zní: „Pokud katastrální úřad návrh na vklad zástavního práva zamítne, zástavní právo nemá účinky vůči třetím osobám. To však nic nemění na trvajících existenci zástavního práva, byť jeho účinky existují jen mezi daňovým subjektem a správcem daně, resp. též třetí osobou, je-li vlastník zástavy odlišný od daňového subjektu (§ 170 odst. 3 daňového řádu).“

<sup>20</sup> § 109 odst. 1 písm. b) InsZ.

<sup>21</sup> § 338d odst. 1 OSŘ.

<sup>22</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2011, sp. zn. 29 NSČR 16/2011.

<sup>23</sup> Shodně HAMPL, Ondřej. § 1342 [Zástavní právo z rozhodnutí orgánu veřejné moci]. In: PETROV, Jan, VÝTISK, Michal, BERAN, Vladimír a kol. *Občanský zákoník*. 2. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022, marg. č. 5.

již jde o zřízení soudcovského zástavního práva nebo o jiné případy, musí k jeho vzniku pro zachování účinnosti i po prohlášení konkursu dojít před zahájením insolvenčního řízení. Tedy ani u věcí zapisovaných do veřejných seznamů nebude pro vznik zástavního práva jeho zápis jakkoliv relevantní.

Pro úplnost doplňuji, že na rozdíl od výše uvedeného má v případě smluvního zástavního práva k nemovité věci zápis účinky konstitutivní. V této souvislosti tak vyvstává otázka, jaký vliv by mělo zahájení insolvenčního řízení v době po podání návrhu na zápis, ale před účinností samotného zápisu. Na základě § 10 katastrálního zákona komentářová literatura dovozuje, že v takovém případě dojde účinně ke vzniku zástavního práva, jelikož se takové právo považuje za nabyté ke dni podání návrhu na jeho vklad.<sup>24</sup>

Zástavní právo zřízené správcem daně k věci zapisované do veřejného registru (resp. seznamu) však vzniká, jak bylo uvedeno výše, ještě jiným způsobem – doručením rozhodnutí správcem veřejného registru. Zákon stanoví, že zástavní právo lze zřídit k neuhrazené dani<sup>25 26</sup> a v rozhodnutí musí být kromě obecných náležitostí dle § 102 odst. 1 DŘ uvedena výše daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy.<sup>27</sup> Původní Metodický pokyn GFŘ stanovil, že ke zřízení postačuje „*existence stanovené (vyměřené nebo doměřené) a fakticky nezaplacené daně.*“<sup>28</sup> Stanovením daně je pak v souladu s judikaturou „*třeba rozumět deklaraci daňové povinnosti pravomocným rozhodnutím (platebním výměrem) správce daně, ať již postupem podle § 140 odst. 1 nebo § 144 odst. 1 daňového řádu, nebo rozhodnutím vydaným v návaznosti na*

---

<sup>24</sup> HAMPL, Ondřej. § 1316 [Vznik zástavního práva zápisem do veřejného seznamu]. In: PETROV, Jan, VÝTISK, Michal, BERAN, Vladimír a kol. *Občanský zákoník*. 2. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022, marg. č. 4.

<sup>25</sup> § 170 odst. 1 DŘ.

<sup>26</sup> Výklad pojmu „neuhrazená daň“ by neměl působit větší obtíže. Komentářová literatura jej charakterizuje jako „*daň, která byla stanovena (tj. vyměřena nebo doměřena) a nedošlo k její úhradě, avšak bez ohledu na to, zda je tato daň již splatná či nikoliv*“. K tomu blíže: BAXA, Jaroslav. § 153 [Nedoplatek]. In: BAXA, Jaroslav a kol. *Daňový řád*. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. Pojem „nedoplatek“ je pak třeba odlišovat, když se jedná o daň, která nebyla uhrazena a uplynul již den její splatnosti (§ 153 odst. 1 DŘ). Tento výklad pak podporuje i judikatura krajských soudů, např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 29. 3. 2018, čj. 65 Af 125/2016-41 nebo rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2020, čj. 48 Af 40/2017-31. Bohužel stále dochází k tomu, že pojmy *nedoplatek* a *neuhrazená daň* nejsou důsledně odlišovány. Viz: NOVÁKOVÁ, Petra. § 170 [Zástavní právo]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 724. „*Zástavní právo je dalším z prostředků možného zajištění, tentokrát však nedoplatku, tj. neuhrazené daně (vyjma možnosti uvedené v § 168 odst. 6).*“ Pravděpodobně se ale jedná pouze o nešťastnou formulaci, jelikož v případě, že je zástavní právo zřizováno k majetku třetí osoby, lze zajistit pouze nedoplatek daně. Neuhrazená daň je zajišťována v případě, kdy je zástavou přímo majetek daňového subjektu.

<sup>27</sup> § 170 odst. 4 DŘ.

<sup>28</sup> Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k zajištění daně zástavním právem z 3. 12. 2020, č. j. 67266/20/7700-30133-051108. Finanční správa ČR [online]. Finanční správa ČR, © 2020. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266\\_20\\_MP\\_Zajisteni\\_dane\\_zastavnim\\_pravem.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266_20_MP_Zajisteni_dane_zastavnim_pravem.pdf), qs. 6.

*některý z kontrolních postupů upravených daňovým řádem.*<sup>29</sup> Splatnost daně tak není pro možnost zřízení zástavního práva relevantní. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva musí obsahovat odůvodnění<sup>30</sup> a je proti němu přípustné odvolání, které nemá odkladný účinek.<sup>31</sup> Případné rozhodnutí o odvolání je možné přezkoumat ve správním soudnictví.<sup>32</sup> Relativně nedávne rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021 čj. 6 Afs 214/2020-54 však nově konstatovalo, že předpokladem zřízení zástavního práva správcem daně je pravomocně stanovená daň. Relevantní část rozhodnutí konkrétně stanoví, že „[z]ajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, může být zahájeno toliko v případě existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení.“ Uvedené rozhodnutí má již na první pohled značný vliv na zajišťovací funkci zástavního práva, když svým způsobem odkládá možnost zřídit zástavní právo až do doby, kdy platební výměr nebo dodatečný platební výměr nabude právní moci. V návaznosti došlo i ke změně obsahu Metodického pokynu a v novelizovaném znění je rozhodnutí NSS reflektováno, když výše citovaná pasáž nově zní, že ke zřízení postačuje: „existence pravomocně stanovené (vyměřené nebo doměřené) a fakticky nezaplacené daně.“<sup>33</sup> To má bezesporu podstatný praktický dopad.

### **1.1.2. Pravomocně stanovení daň jako podmínka pro zřízení zástavního práva**

Pro účely této kapitoly je na tomto místě nejprve vhodné stručně přiblížit posloupnost procesů při vymáhání daní, a tedy i při zřizování zástavního práva, jako jedné z forem zajištění daně. Nejpodstatnější částí daňového řízení je nalézací řízení. Právě v této fázi je realizován základní cíl správy daní, kterým je ve smyslu § 1 odst. 2 DŘ správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.<sup>34</sup> Výsledkem nalézací roviny by měla být správně stanovená výše daně. K prvotnímu stanovení daně dochází ve vyměřovacím řízení, ve kterém je daň vyměřena a její výše pravomocně stanovena. Na vyměřovací řízení může, ale nemusí, navazovat doměřovací řízení za předpokladu, že zde existuje nějaký důvod pro změnu již stanovené daně. Jakékoliv jiné

---

<sup>29</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016-28 nebo rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2020, č. j. 48 Af 40/2017-31.

<sup>30</sup> § 102 odst. 2 DŘ.

<sup>31</sup> § 109 odst. 5 DŘ.

<sup>32</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54.

<sup>33</sup> Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k zajištění daně zástavním právem, op. cit. sub 12, s. 6.

<sup>34</sup> NOVOTNÁ, Monika, JORDANOVÁ, Kateřina, KRUPÍČKOVÁ, Lenka, ŠOTNÍK, Jakub. Kapitola 5. Řízení před správcem daně. In: NOVOTNÁ, Monika, JORDANOVÁ, Kateřina, KRUPÍČKOVÁ, Lenka, ŠOTNÍK, Jakub. *Daňové řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 55.

než prvotní stanovení daně ve vyměřovacím řízení je pak označeno jako její doměření.<sup>35</sup> Daň stanovuje správce daně platebním výměrem, resp. dodatečným platebním výměrem.<sup>36</sup> Samotné vyměřovací řízení je pak nejčastěji zahájeno subjektem daně podáním daňového tvrzení. Pokud tvrzení není podáno, ačkoliv být podáno mělo, zahájí vyměřovací řízení správce daně z moci úřední.<sup>37</sup> Poslední částí daňového procesu je vymáhání daní,<sup>38</sup> pro které § 175 daňového řádu rozlišuje několik způsobů vymáhání: (i) daňovou exekuci, (ii) vymáhání prostřednictvím soudního exekutora, (iii) uplatnění v insolvenčním řízení a (iv) přihlášení do veřejné dražby. V daňovém řádu je upravena pouze daňová exekuce.<sup>39</sup> Správce daně musí k jejímu vymáhání disponovat exekučním titulem, jejichž výčet je obsažen v § 176 daňového řádu. Lapidárně řečeno tedy probíhá vymáhání daní v zásadě podobně, jako jiná vykonávací řízení.

V případě zástavního práva se pak z hlediska posloupnosti procesů jedná o institut, který samotné daňové exekuci předchází, jelikož dává daňovému subjektu (dlužníkovi) možnost uhradit dlužnou daň dobrovolně, tj. bez vynucení formou daňové exekuce. Pokud subjekt daně nedoplatek neuhradí, bude zpravidla poté přistoupeno k daňové exekuci. V případě daňové exekuce je správce daně povinen postupovat (podobně jako je tomu v ostatních procesních předpisech) tak, aby volil méně invazivní prostředky daňové exekuce. Ke zpeněžení zástavy by tak mělo docházet až v situacích, kdy se ostatní způsoby vymáhání nedoplatku jeví jako nedostatečné.<sup>40</sup>

Výše uvedené je podstatné pro splatnost daně, což úzce souvisí právě se zajišťovací funkcí zástavního práva. Z podstaty jeho funkce totiž po splatnosti daně vystupuje do popředí již jeho funkce uhrazovací. Pokud k zahájení vyměřovacího řízení dochází z iniciativy subjektu daně, tedy podáním daňového tvrzení, je daň splatná ve lhůtě pro podání tohoto tvrzení.<sup>41</sup> Pokud by došlo k doměření daně (nebo k jejímu vyměření na základě postupu správce daně z úřední povinnosti) ve vyšší výši než v daňovém tvrzení subjektu daně (nebo je daň stanovena z moci úřední), pak se uplatní náhradní lhůta splatnosti, která činí 15 dní a začne běžet od právní moci (dodatečného) platebního výměru.<sup>42</sup> Připomeňme, že NSS ve svém rozhodnutí stanovil, že pro zřízení zástavního práva je třeba, aby byla daň stanovena pravomocně. Pokud daňový subjekt podává daňové tvrzení

---

<sup>35</sup> Tamtéž, s. 57.

<sup>36</sup> § 147 odst. 1 DŘ.

<sup>37</sup> NOVOTNÁ, Monika. op. cit. sub 34., s. 57.

<sup>38</sup> Tamtéž, s. 225.

<sup>39</sup> Ostatní způsoby vymáhání jsou upraveny v jednotlivých procesních předpisech.

<sup>40</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2020, č. j. 5 Afs 100/2019-55.

<sup>41</sup> § 135 odst. 3 DŘ.

<sup>42</sup> § 139 odst. 3 DŘ pro platební výměr a § 143 odst. 5 DŘ pro dodatečný platební výměr.

sám a lhůta splatnosti se shoduje se lhůtou pro podání (dodatečného) daňového tvrzení, (dodatečný) platební výměr se nedoručuje a pouze se založí do spisu. Zároveň proti němu není přípustné podat odvolání.<sup>43</sup> Jelikož se takový (dodatečný) platební výměr nedoručuje, zákon na základě právní fikce stanoví, že se považuje za doručeny v poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení.<sup>44</sup> V tento den je (dodatečný) platební výměr zároveň pravomocný.<sup>45</sup> Pokud tedy daň není uhrazena ve lhůtě pro podání daňového tvrzení, stává se z ní nedoplatek,<sup>46</sup> který může správce daně vymáhat daňovou exekucí. Daň tak lze vymáhat den následující po nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně.<sup>47</sup> Uvedené znamená, že zajišťovací funkce zástavního práva, jak byla stručně charakterizována v úvodu této kapitoly, je prakticky popřena.

Správce daně sice může zřídit zástavní právo k majetku daňového subjektu, ale zároveň již může přistoupit k daňové exekuci. Přitom sám NSS v jiném rozhodnutí konstatoval, že: „[z]řízení zástavního práva je institut blízký daňové exekuci, neboť pokud nebude daňový nedoplatek daňovým subjektem uhrazen, bude následně s největší pravděpodobností přistoupeno právě k daňové exekuci, resp. ke zpeněžení zástavy, avšak zřízením zástavního práva dochází k méně intenzivnímu zásahu do práv daňového subjektu, než je tomu v případě daňové exekuce.“<sup>48</sup> Z citace je patrné, že daňová exekuce by měla chronologicky (z logiky věci) následovat až po případném zřízení zástavního práva. V uvedeném případě tak není úplně zřejmé, proč by měl správce daně nejprve zřídit zástavní právo, když může již rovnou přistoupit k daňové exekuci (případně i jiným způsobům výkonu rozhodnutí). Pokud by zástavní právo bylo v takové situaci zřízeno, není pochyb o tom, že bude plnit primárně svoji uhrazovací funkci. Do majetkové sféry dlužníka bude nedobrovolně zasaženo správcem daně v každém případě lhostejno toho, zda dojde ke zřízení zástavního práva. NSS sice v citovaném rozhodnutí dodává, že zástavní právo představuje méně intenzivní zásah než případná daňová exekuce, nejsem ale přesvědčený o tom, že správce daně se dobrovolně rozhodne daňovou exekucí nezahájit, byť by již mohl, a pouze zřídit zástavní právo k majetku dlužníka a bude vyčkávat, zda dlužník nedoplatek dobrovolně uhradí.

Sám Nejvyšší správní soud ale v jiném rozhodnutí takové situace předpokládá a přímo naznačuje, že není nutné vždy hned přistoupit k daňové exekuci, když říká, že: „[p]ředností zástavního práva je skutečnost, že jeho vznikem se nemění vlastnické vztahy k zastaveným

---

<sup>43</sup> § 140 odst. 1 a 4 DŘ pro platební výměr a § 144 odst. 1 a 4 DŘ pro dodatečný platební výměr.

<sup>44</sup> § 140 odst. 2 DŘ pro platební výměr a § 144 odst. 2 DŘ pro dodatečný platební výměr.

<sup>45</sup> § 103 odst. 1 DŘ.

<sup>46</sup> § 153 odst. 1 DŘ.

<sup>47</sup> Tedy nabytím právní moci platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru.

<sup>48</sup> Op. cit. sub. 40.

hodnotám, takže vlastník s nimi může běžným způsobem nakládat (pronajímat je, brát z nich užítky apod.). Zástavní právo se vztahuje i na příslušenství, přírůstky a neoddělitelné plody zástavy. Zástavní právo tak umožňuje daňovému subjektu dále pokračovat v podnikatelské činnosti a rozmnožovat svůj majetek, z něhož se pak právě díky zástavnímu právu může správce daně taktéž uspokojit. V porovnání s bezprostředním nařízením daňové exekuce např. prodejem nemovitosti je proto zástavní právo vhodnějším institutem ve spojení se zajišťovacím příkazem a jeho reakční, dočasnou a operativní povahou. Jak uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu, smyslem tohoto institutu je snaha poskytnout daňovému subjektu šetrnější způsob, kterým bude vynucována povinnost stanovená zajišťovacím příkazem. Oproti daňové exekuci bezprostředně navazující na vydání okamžitě vykonatelného zajišťovacího příkazu může být za určitých okolností zástavní právo k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem vhodnější a přiměřenější nástroj.<sup>49</sup> Takto naznačený postup se pak jeví jako rozumný a přiměřený.

V případě, že je daň vyměřena ve vyšší výši, než byla daňovým subjektem tvrzena, uplatní se náhradní lhůta splatnosti, která se bude odvíjet od právní moci rozhodnutí. Platební výměr (resp. dodatečný platební výměr) pak nabude právní moci buď marným uplynutím lhůty pro podání odvolání nebo, v případě jeho podání, doručením rozhodnutí o odvolání.<sup>50</sup> Na rozdíl od prvně zmíněné situace zde dojde k časovému období 15 dní, kdy daň ještě nebude splatná, ale bude pravomocně stanovena. Zajišťovací funkce pak vystoupí do popředí pouze v této krátké době. V souladu s rozhodnutím NSS lze zástavní právo zřídit až po doručení rozhodnutí o odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru, čímž je podstata zajišťovací funkce popřena prakticky úplně.

Koukalová se vyjadřuje k rozhodnutí NSS, které stanovilo, že pro zřízení zástavního práva je třeba pravomocně stanovené daně, v podobném duchu, když považuje rozhodnutí za problematické a uzavírá, že: „[z]a nejproblematictější pak považuji faktické popření zajišťovací funkce zástavního práva, protože je nutné zřídit je až po právní moci rozhodnutí o stanovení.“<sup>51</sup> Je vhodné poznamenat, že autorka působí na Odvolacím finančním ředitelství (OFŘ), které v daném sporu vystupovalo na straně žalované. Nejvyšší správní soud navíc rozhodl tak, že Odvolacímu finančnímu ředitelství věc vrátil zpět k dalšímu řízení, a dal tak za pravdu žalobci. Posunutí možnosti zřídit zástavní právo až po pravomocném stanovení daně je bezesporu určitým

<sup>49</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48.

<sup>50</sup> Dle § 109 odst. 1 DŘ je možné podat odvolání proti rozhodnutí správce daně, nestanoví-li zákon jinak. Pokud je vyměřená daň vyšší než daň tvrzená subjektem daně, je tedy odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru možné. Dle § 109 odst. 5 DŘ pak nemá odkladný účinek.

<sup>51</sup> KOUKALOVÁ, Klára. Zástavní právo správce daně a neuhrazená daň. *Daně a právo v praxi: čtrnáctideník plný informací z oblasti daní, práva a financí*. 2021, roč. 26, č. 7–8.



omezením kompetencí správce daně a případný nesouhlas s rozhodnutím je pochopitelný. Na druhou stranu je dle mého názoru možné, že se NSS svým rozhodnutím snažil poskytnout větší ochranu subjektu daně v návaznosti na své zkušenosti s tvrdým přístupem správce daně v oblasti zajišťovacích příkazů.<sup>52</sup> S autorkou se lze ztotožnit v tom, že funkce zajišťovacího práva je v těchto případech popřena a odkazy užívané Nejvyšším správním soudem na jiná soudní rozhodnutí nejsou přiléhavá. Navíc i ustanovení § 109 odst. 5 DŘ, které stanoví, že odvolání nemá odkladný účinek, implikuje, že není nutné vyčkávat až dané rozhodnutí (platební nebo dodatečný platební výměr) nabude právní moci.

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci ve svém rozhodnutí dle mého názoru velmi dobře vymezil podstatu zástavního práva zřízeném správcem daně, shrnul problematiku rozebíranou výše a zároveň se vyjádřil k pojmu *neuhrazená daň*, o kterém bylo pojednáno výše v tom smyslu, že: *„[d]aňové zástavní právo lze zřídit rozhodnutím správce daně k zajištění neuhrazené daně. Jak již bylo výše uvedeno, nelze vykládat pojem neuhrazená daň úzce, tedy že jde pouze o daň, která je nezaplacená po dni splatnosti. Bylo by totiž zcela mimo zajišťovací funkci zástavního práva, pokud by jím mohla být zajištěna pouze již splatná a neuhrazená daň. Takový institut by pak již nebyl institutem zajišťovacím, ale byl by regulérním institutem exekucním. Skutečnost, že daňové zástavní právo má primárně funkci zajišťovací a teprve následně uhrazovací (viz výklad provedený výše), je patrná právě i z toho, že daňové zástavní právo je v systematické daňového řádu řazeno mezi instituty zajištění daní (hlava V, díl 4 daňového řádu), a nikoli mezi instituty vymáhání daní (hlava V, díl 5 daňového řádu). Ostatně i v případě jiných zajišťovacích institutů upravených v daňovém řádu zákonodárce nepoužil pojem daňový nedoplatek či splatná daňová pohledávka (k označení daně, která je již po splatnosti a je nezaplacená), ale užívá pojmy daň, u které doposud neuplynul den splatnosti (§ 167 odst. 1 daňového řádu), tedy daň, která je stanovená, avšak nesplacená, či daň, která nebyla doposud stanovena (§ 167 odst. 1 daňového řádu), tedy daň, která není předepsána v evidenci daní. Pojem neuhrazená daň pak používá v případě ručení či finanční záruky dle § 173 daňového řádu s tím, že v případě zákonného ručení (§ 171 odst. 1 daňového řádu) používá pojem nedoplatek, a to z toho důvodu, že zákonné ručení nastupuje až v případě, že svoji zákonnou povinnost řádně a včas nesplní daňový subjekt, tedy v době, kdy správce daně učiní výzvu ručiteli k zaplacení daně, je již tato splatná a neuhrazená, tedy jedná se o daňový nedoplatek.“*<sup>53</sup> První část citované pasáže tak argumentaci o popření zajišťovací funkce zástavního práva zřetelně podporuje. V případě, kdy daňový subjekt podává

<sup>52</sup> Touto problematikou se zabývá podkapitola 1.2.

<sup>53</sup> Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 29. 3. 2018, čj. 65 Af 125/2016-41.

daňové tvrzení, je zástavní právo možné zřídit skutečně až v momentě, kdy je daň splatná, neuhrazená a zároveň i pravomocně stanovená. Pojmy neuhrazená daň a daňový nedoplatek pak od počátku splývají. Zástavní právo pak nebude plnit jednu ze svých dvou funkcí.

Ještě výrazněji to bude zřetelné v situaci, kdy daňový subjekt podá odvolání v případech, kde se uplatní tzv. náhradní lhůta splatnosti a dojde k vyměření nebo doměření vyšší daně. Se zřízením zástavního práva pak bude nutné vyčkat až do právní moci rozhodnutí o odvolání proti takovému (dodatečnému) platebnímu výměru, jak již bylo pojednáno výše. V tomto mezidobí tak může dojít ke zmenšení postihnutelného majetku dlužníka a následné zřízení zástavního již ani nebude možné.

S výše citovaným rozhodnutím Krajského soudu v Ostravě se NSS ve svém rozhodnutí nijak nevypořádal a blíže k tomu, proč je třeba pravomocného rozhodnutí správce daně pro zřízení zástavního práva, neargumentoval. Přitom v tomto rozhodnutí NSS odkazuje na jiné své rozhodnutí ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012-44,<sup>54</sup> na které ale odkazuje i rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě. I z důvodů uvedených níže nevnímám výklad Nejvyššího správního soudu negativně, ale jsem názoru, že dané rozhodnutí mělo být detailněji odůvodněno zejména ve vztahu k zajišťovací funkci zástavního práva.

Nesmíme ovšem zapomenout, že zástavní právo má zásadní význam v insolvenčním řízení. Jak bylo uvedeno výše, zástavní právo je zcela zásadní pro pořadí uspokojení v insolvenčním řízení, a právě zde na něm nejvíce ekonomicky záleží. V mnoha případech může dojít k tomu, že bude proti dlužníkovi zahájeno insolvenční řízení, a i v případě, že správce daně již započal s daňovou exekucí, bude mít po jeho zahájení prakticky stejné postavení jako nezajištění věřitelé. Dle § 109 odst. 1 písm. c) InsZ totiž lze výkon rozhodnutí či exekuci, která by postihovala majetek ve vlastnictví dlužníka, jakož i jiný majetek, který náleží do majetkové podstaty, nařídit nebo zahájit, nelze jej však provést. Ustanovení § 243 odst. 1 daňového řádu pak stanoví stejnou úpravu i pro daňovou exekuci.<sup>55</sup> Na to pak dále navazuje ustanovení § 140e InsZ, které pro dobu, po kterou trvají účinky rozhodnutí o úpadku, stanoví, že nelze nařídit nebo zahájit výkon rozhodnutí (na majetek ve vlastnictví dlužníka, jakož i jiný majetek, který náleží do majetkové podstaty). Zřízení zástavního práva tak dává smysl právě pro případy, kdy je možné, že bude v brzké době zahájeno insolvenční řízení. Ze stejné logiky vychází i Metodický pokyn GFŘ,<sup>56</sup> který

---

<sup>54</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012-44.

<sup>55</sup> K tomu znění § 243 odst. 1 DŘ: „Po zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat, s výjimkou daňové exekuce, kterou lze nařídit, avšak nelze ji provést, pokud insolvenční zákon nestanoví jinak.“

<sup>56</sup> Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, op. cit. sub. 12, s. 2.

poznává, že správce daně je u zřízení zástavního práva veden snahou získat si pořadí v případném insolvenčním řízení. Jelikož je vznik zástavního práva zřízeného správcem daně závislý pouze na doručení rozhodnutí subjektu daně nebo správci veřejného seznamu, jedná se i o poměrně rychlý způsob vytvoření zajištění.

Závěrem této dílčí části lze shrnout, že jak v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu,<sup>57</sup> tak v souladu s novelizovanými Metodickými pokyny GFŘ<sup>58</sup> může správce daně zřídit zástavní právo při existenci pravomocně stanovené (vyměřené nebo doměřené) a fakticky nezaplacené daně. Tím sice částečně dochází k popření zajišťovací funkce zástavního práva, ale ostatní funkce zůstávají zachovány. Jedná se totiž o šetrnější a přiměřenější způsob zásahu správce daně do majetku dlužníka než v případě přímého postupu k výkonu daňové exekuce. Zároveň má zřízení zástavního práva podstatný význam v případném insolvenčním řízení dlužníka.

### **1.1.3. Pořadí zástavních práv v insolvenčním řízení**

V předchozích kapitolách bylo pojednáno o různých časových okamžicích vzniku zástavního práva v závislosti na tom, o jaký druh zástavního práva se jedná. Soudcovské zástavní právo je pak zvláštní v tom, že sice vzniká až právní mocí rozhodnutí o jeho zřízení, ale pro jeho pořadí je zásadní již doba podání návrhu. Občanský zákoník v tomto ohledu obsahuje komplexní úpravu vzniku zástavního práva a následného určování pořadí v případě více zástavních práv. Zásadní jsou pak ustanovení § 1371, § 1398 a § 2016.<sup>59</sup> Občanský zákoník například normuje dle § 2016, že se nejprve uspokojí věřitelé zajištění věcným právem zapsaným ve veřejném seznamu nebo rejstříku zástav, následně věřitelé zajištění věcným právem nezapsaným ve veřejném seznamu nebo v rejstříku zástav a až poté se uspokojí věřitelé zajištění závazkovým právem. Tato komplexní úprava ovšem nebyla (a stále není) promítnuta do procesních předpisů, které pro určování pořadí považují za podstatnou pouze dobu vzniku zástavního práva.<sup>60</sup> Úprava v procesních předpisech tak nereflektuje různou „sílu“ zástavních práv, jak rozlišuje občanský zákoník.

Komentářová literatura se však obecně shoduje na tom, že se pravděpodobně jednalo pouze o legislativní opomenutí a nedůsledné provedení občanského zákoníku v procesních předpisech

---

<sup>57</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020-54.

<sup>58</sup> Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, op. cit. sub. 12, s. 6.

<sup>59</sup> Dále například ustanovení § 1372, 1380 a 1385 OZ.

<sup>60</sup> Konkrétně se jedná o ustanovení § 167 odst. 1 InsZ nebo ustanovení § 332 odst. 2, § 337c odst. 5 písm. d), § 338ze odst. 5 písm. d) OSŘ.

a uplatní se tak komplexní úprava v občanském zákoníku.<sup>61</sup> Takový závěr dává bezesporu smysl. Nebylo by logické, aby právě insolvenční zákon upravoval pořadí jinak, když právě zde na pořadí nejvíce záleží. Při takovém výkladu by docházelo k paradoxním situacím, kdy by například o zpeněžení zajištění podle občanského zákoníku rozhodoval jiný seniorní zástavní věřitel než na základě úpravy v insolvenčním zákoně.

Je pravdou, že novela insolvenčního zákona č. 64/2017 Sb., která novelizovala mimo jiné § 167 InsZ, nijak úpravu v občanském zákoníku nereflektovala, i když je na tento problém dlouhodobě upozorňováno.<sup>62</sup> Zároveň ale tato novela měla za cíl zejména postavit na jisto možnost vzniku budoucího zástavního práva ve vztahu k podmíněným pohledávkám v reakci na případ ELMA-THERM.<sup>63</sup> Na okraj lze poznamenat, že novela tento záměr neprovedla důsledně, jelikož nedošlo k novelizaci ustanovení § 248 odst. 2 InsZ. Lze tedy v rozporu s principem racionálního zákonodárce usuzovat na to, že úmyslem zákonodárce nebylo upřednostnit úpravu pořadí zástavního práva v insolvenčním zákoně nad obecnou úpravou v občanském zákoníku.

Byť zástavní právo zřizované správcem daně vzniká poměrně jednoznačně doručením rozhodnutí o jeho vzniku daňovému subjektu, třetí osobě nebo správci veřejného seznamu, bude jej i tak (již jen deklaratorně) nutné zapsat do veřejného seznamu (pokud bude váznout na věci zapisované do veřejného seznamu).<sup>64</sup> Ustanovení daňového řádu je sice speciální vůči § 1342 OZ, ovšem prvky zástavního práva zřizovaného správcem daně, které nejsou upraveny daňovým řádem, se budou řídit občanským zákoníkem, jak předpokládá § 170 odst. 1 DŘ. V případě věcí, které podléhají registraci, pak pro pořadí zástavního práva dle občanského zákoníku nebude jeho vznik, ale okamžik podání návrhu na provedení jeho zápisu.<sup>65</sup> Toto pravidlo se uplatní i v případě vzniku nekonsensuálního zástavního práva,<sup>66</sup> tj. v případě zástavního práva zřízeného orgánem veřejné moci dle § 1342 OZ nebo zřízeného správcem daně dle § 170 DŘ. Okamžikem návrhu na zápis je pak považován okamžik jeho doručení osobě vedoucí veřejný seznam.<sup>67</sup> V případě věcí zapisovaných do veřejných seznamů pak dochází u zástavního práva zřízeného správcem daně

---

<sup>61</sup> K tomu: VONDŘICH, Lukáš. § 1371 [Pořadí zástavních práv]. In: PETROV, Jan, VÝTISK, Michal, BERAN, Vladimír a kol. *Občanský zákoník*. 2. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022, marg. č. 4. a SPRINZ, Petr. § 167 [Pořadí pohledávky zajištěného věřitele a jeho uspokojení]. In: SPRINZ, Petr, JIRMÁSEK, Tomáš, ŘEHÁČEK, Oldřich, VRBA, Milan, ZOUBEK, Hynek a kol. *Insolvenční zákon*. 1. vydání (3. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022, marg. Č. 4.

<sup>62</sup> RICHTER, Tomáš. Op. Cit. Sub. 8, s. 45–46.

<sup>63</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 8. 2014, sp. zn. 29 Cdo 4340/2011.

<sup>64</sup> § 1342 věta druhá OZ.

<sup>65</sup> § 1371 odst. 1 věta druhá OZ.

<sup>66</sup> RICHTER, Tomáš. Op. cit. sub. 8, s. 56.

<sup>67</sup> VONDŘICH, Lukáš. Op. cit. sub. 561, marg. 2.

k určitému zjednodušení. Syntézou všech uvedených pravidel totiž docházíme k závěru, že jeho vznik a pořadí se řídí stejným okamžikem, a to doručením osobě vedoucí veřejný seznam. Vzhledem k výkladu výše je toto relevantní i pro insolvenční řízení.

Závěrem připomínám, že u věcí nezapisovaných do veřejných seznamů je situace jednodušší, jelikož zástavní právo dle daňového řádu vzniká buď doručením rozhodnutí zástavci (daňovému subjektu nebo třetí osobě). Pořadí zástavního práva se bude řídit ustanoveními občanského zákoníku a jeho určení by nemělo působit obtíže. Na tomto místě je též vhodné poznamenat, že rejstřík zástav není veřejným seznamem. Lze však správci daně jako zástavnímu věřiteli doporučit, aby bylo případné zástavní právo do rejstříku zástav zapsáno, a to co nejdříve. A to nejen z důvodu případné priority, ale i z toho důvodu, aby případný nový dobrověrný nabyvatel nabyl zástavu i s na ní váznoucím zástavním právem.<sup>68</sup>

#### 1.1.4. Proporcionalita

V rámci pojednání o pravomocně určené a stanovené dani jako předpokladu pro zřízení zástavního práva správcem daně jsem též stručně uvedl, jakým způsobem je toto právo vnímáno v judikatuře správních soudů. Pro úplnost považuji za vhodné zmínit ještě některá rozhodnutí vystihující jeho podstatu. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí citovaném již výše shledal, že zástavní právo je ve spojení s případným zajišťovacím nástrojem vhodnějším, šetrnějším a přiměřenějším institutem než okamžité přistoupení k daňové exekuci na základě vykonatelného platebního výměru.<sup>69</sup> Byť například dle Krajského soudu v Brně „[z]ástavní právo představuje tradiční zajišťovací institut, jehož smyslem není okamžité vymožení dlužné částky jako v případě exekučního příkazu, ale zajištění jejího zaplacení do budoucna. Zřízení zástavního práva sice nepochybně snižuje hodnotu dotčené věci, v tom lze žalobkyni přisvědčit, avšak vlastník může věc i nadále používat (např. ke svému podnikání) a může s ní i nakládat, tj. převést ji na jinou osobu. Žalobkyně se tedy mylí v tom, že právě zřízení zástavního práva vedlo k ukončení její podnikatelské činnosti.“<sup>70</sup> tak je třeba vnímat, že i samotné zřízení zástavního práva přeci jen může mít důsledky pro podnikatelskou činnost daňového subjektu, například snížením jeho důvěryhodnosti jako solventního finančního partnera.

Tyto aspekty dobře shrnul Krajský soud v Praze, kde „sice souhlasí se žalovaným (pozn. aut. Odvolacím finančním ředitelstvím) v tom smyslu, že zástavní právo je toliko

---

<sup>68</sup> § 1377 odst. 2 OZ.

<sup>69</sup> Op. cit. sub. 49.

<sup>70</sup> Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2020, č. j. 30 Af 98/2018-34.

*zajišťovacím, a nikoli exekucním prostředkem, takže zasahuje do chodu žalobkyně méně, než kdyby došlo přímo ke zpeněžení jejího majetku. Na druhou stranu ale nelze přehlížet, že i zřízení zástavního práva může omezovat výkon vlastnického práva a práva na podnikání, neboť kromě znemožnění určitých dispozic se zatíženým majetkem (např. jeho zpeněžení, nejde-li o zásoby, nebo zřízení zástavního práva, které by nebylo až dalším v pořadí) může též zcela přirozeně snižovat důvěryhodnost daňového subjektu v hospodářském styku, a to nejen před obchodními partnery, ale zejména ve styku s bankami, takže kromě omezení možnosti získání nových úvěrů takový krok správce daně může zcela pravidelně vést k zesplatnění již přijatých úvěrů či k nutnosti poskytnout další zajištění anebo ke zvýšení úrokové sazby pro vyšší riziko úvěrovaného.“<sup>71</sup>*

Lze uzavřít, že zástavní právo sice nepředstavuje tak intenzivní zásah do majetkové sféry poškozeného jako samotná daňová exekuce, ale i přesto vlastnické právo daňového subjektu omezuje a může mít dopad na jeho kredibilitu v rámci obchodních vztahů. Použití zástavního práva může být šetrnějším způsobem, jak přinutit daňový subjekt k úhradě daně. V každém případě má ale i zástavní právo uhrazovací funkci a případnou zástavu pak je možné zpeněžit a při výkonu postupovat dle § 170a DŘ.

Při samotném rozhodování o zřízení zástavního práva musí správce daně postupovat v souladu s principem proporcionality v souladu s § 5 odst. 3 DŘ, jak ve své judikatuře dovodil Nejvyšší správní soud uvedl. K tomu ale zároveň dodal, že: „[...] dospívá k závěru, že ani při zachování zásady přiměřenosti nelze ustanovení § 170 daňového řádu vyložit tím způsobem, že ukládá správci daně povinnost, která v tomto ustanovení zcela zjevně obsažena není. Princip přiměřenosti, který je dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu plně uplatnitelný i při rozhodování o zřízení zástavního práva, má chránit pouze před zjevnými excesy správce daně. To znamená, že z celého okruhu možných případů, v nichž přichází v úvahu zřízení zástavního práva prostřednictvím aplikace ustanovení § 170 daňového řádu, vylučuje ty, v nichž by postup správce daně byl zjevně nepřiměřený, nespravedlivý, formální, případně kdy by vykazoval znaky šikanózního postupu. Typickým příkladem takového nesprávného postupu by podle názoru Nejvyššího správního soudu bylo zřízení zástavního práva k majetku, jehož hodnota bude již na první pohled - bez nutnosti podrobného znaleckého zkoumání, ale za použití zdravého rozumu a obecných znalostí o cenové relaci – činit několik desítek milionů korun, přičemž zástavní právo bude zřízeno kvůli neuhrazené dani v řádech tisíců korun a kdy bude zjevné, že daňový subjekt má jiné disponibilní majetkové prostředky, jejichž prostřednictvím by mohl neuhrazenou

---

<sup>71</sup> Krajský soud v Praze, op. cit. sub. 29.

daň uhradit.“<sup>72</sup> Jedná se tak o poměrně jasné rozhodnutí, kdy NSS aplikaci principu proporcionality v případě zřizování zástavního práva potvrdil, ale zároveň dodal, že za případné excesy bude považovat až případy, ve kterých bude disproporce mezi hodnotou zástavy a zajišťovanou neuhrazenou daní dosahovat větší intenzity. Dle mého se jedná o rozumnou aplikaci a výklad daného principu. Pokud má správce daně jednat rychle a efektivně, aby zabezpečil úhradu daní a předešel možnému účelovému zmenšování majetku dlužníka, nemůže například vyčkávat, než bude vypracován znalecký posudek exaktně oceňující hodnotu zástavy.

Problematiku opět výstižně shrnuje jiná část již citovaného rozhodnutí Krajského soudu v Praze a uzavírá, že: „[o]tázka přiměřenosti se totiž neprojevuje jen v nutnosti výběru méně invazivních nástrojů k zajištění daně, ale také v povinnosti správce daně použít adekvátní nástroj jen v nezbytně nutném rozsahu.“<sup>73</sup> Tato pasáž dle mého názoru skvěle vystihuje i další již uvedené pasáže týkající se funkce, účelu i proporcionality zástavního práva. Správce daně by měl nejprve zvážit, zda přistoupí rovnou k daňové exekuci, nebo nejprve zvolí šetrnější způsob a zřídí k majetku zástavní právo. Pokud zvolí druhou z variant, musí v jejím rámci opět postupovat tak, aby byl zásah do práv daňového subjektu přiměřený vymáhané povinnosti.<sup>74</sup>

## 1.2. Zajišťovací příkaz

Pravomoc správce daně zřídit zástavní právo vyplývá buď z ustanovení § 170 DŘ, o čemž bylo pojednáno obsáhle výše, nebo z ustanovení § 168 odst. 6 DŘ, ve kterém je upraven institut zajišťovacího příkazu. Právě o druhém z institutů bude stručně pojednáno v této kapitole.

### 1.2.1. Obecně k zajišťovacím příkazům

Na rozdíl od zástavního práva zřízeného správcem daně je podstatou zajišťovacího příkazu dle § 167 a násl. DŘ zajištění úhrady nesplacené nebo dosud nestanovené daně.<sup>75</sup> Jedná se o problematickou záležitost, která byla v posledních několika letech předmětem mnoha diskusí nejen v odborných kruzích.<sup>76</sup> To především proto, že se v konkrétních případech ukázalo, že správce daně tento institut používá nezákonně a necitlivě, což může vést až k nucenému ukončení

---

<sup>72</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32.

<sup>73</sup> Krajský soud v Praze, op. cit. sub. 29.

<sup>74</sup> Ostatně přiměřeně musí správce daně postupovat při výkonu obou variant, tedy i při daňové exekuci. Struktura věty ovšem tematicky odpovídá dané části kapitoly a přiměřenost tak vztahuje pouze k zástavnímu právu.

<sup>75</sup> Připomínám, že v případě zástavního práva je zajišťována neuhrazená daň, která je již stanovena. Splatnost pak není relevantní.

<sup>76</sup> Zejména se jednalo o prakticky okamžitě vykonatelné zajišťovací příkazy dle § 103 ZDPH, které nabývají vykonatelnosti pouhým vydáním.

podnikatelské činnosti daňového subjektu a k jeho bankrotu. Cílem této podkapitoly není na tuto oblast v tomto ohledu navázat, ale alespoň stručně daný institut přiblížit, odlišit jej od zástavního práva a upozornit na jeho vztah k insolvenčnímu řízení.

Zajišťovací příkaz není meritorním rozhodnutím, jedná se o rozhodnutí předstižné, které je vydáváno za účelem zabezpečení úhrady daně.<sup>77</sup> Ve stručnosti lze shrnout, že podstatou zajišťovacího příkazu je stanovení povinnosti daňovému subjektu, aby složil jistotu na depozitní účet na úhradu dosud nestanovené nebo dosud nesplatné daně ve velmi krátké lhůtě 3 pracovních dnů.<sup>78</sup> V této lhůtě je daňový subjekt povinen požadavek splnit. Nesplnění této povinnosti může mít za následek zahájení exekuce ze strany správce daně. Zajišťovací příkaz je dle daňového řádu exekucním titulem.<sup>79</sup> Zajišťovací příkaz je vykonatelný oznámením pouze v případě, že lhůta tří pracovních dnů se jeví jako nedostatečná ve vztahu k účelu zajišťovacího příkazu a hrozí nebezpečí z prodlení.<sup>80</sup> Dle § 103 ZDPH je zajišťovací příkaz vykonatelný dokonce již samotným vydáním. Právě nadužívání takto okamžitě vykonatelných zajišťovacích příkazů je problematické. Zajišťovací příkaz ale „*sám o sobě nijak nezajišťuje budoucí splnění daňové povinnosti.*“<sup>81</sup>

Prvním problematickým okruhem užívání tohoto institutu je skutečnost, že daň, která má být zajištěna, nemusí být dosud splatná nebo dokonce ani stanovena.<sup>82</sup> V praxi tedy správce daně může k vydání zajišťovacího příkazu přistoupit před ukončením daňové kontroly, před vypořádáním návrhů daňového subjektu na doplnění dokazování nebo před vydáním platebního výměru.<sup>83</sup> Správce daně v takovém případě musí odhadnout výši daně, která bude pravděpodobně daňovému subjektu doměřena. Druhým problematickým okruhem je podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu, kterou jsou odůvodněné obavy správce daně, že nesplatná nebo dosud nestanovená daň bude v době vymáhání nedobytná nebo bude samotné vymáhání značně obtížné. Termín „odůvodněné obavy“ je obecným termínem, který podléhá uvážení a výkladu správce daně. Správce daně by měl mít konkrétní poznatky, které nasvědčují tomu, že se daňový subjekt bude snažit vyhnout se své daňové povinnosti a že již za tímto účelem podniká určité kroky. Právě

---

<sup>77</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. 4. *Zajišťovací příkaz*. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, KAJNAR, Tomáš, KAJNAROVÁ, Jitka, RYDVAL, Tomáš. *Průvodce daňovým řízením se vzory podání*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 43.

<sup>78</sup> § 167 odst. 3 DŘ.

<sup>79</sup> § 176 odst. 1 písm. c) DŘ.

<sup>80</sup> § 167 odst. 3 DŘ.

<sup>81</sup> BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. V Praze: C.H. Beck, 2017. Beckova edice právní instituty.

<sup>82</sup> § 167 odst. 1 DŘ.

<sup>83</sup> NOVOTNÁ, Monika. op. cit. sub 34., s. 194.



v souvislosti s těmito relativně hypotetickými podmínkami, které závisí na uvážení správce daně docházelo ke zneužívání daného institutu a častým soudním sporům.

Nyní již konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu tak v této oblasti dovodila požadavek na vysoký standard odůvodnění zajišťovacích příkazů. Soud musí při vydávání zajišťovacího příkazu nejprve podrobně zkoumat podmínky popsané výše, tedy (i) přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně a (ii) odůvodněnou obavu o budoucí dobytnost daně. Tyto dvě podmínky je třeba hodnotit jak individuálně, tak i ve vzájemné souvislosti.<sup>84</sup> Tyto předpoklady musí být důsledně zkoumány a rozebrány v odůvodnění zajišťovacího příkazu. Dle NSS je sice možné, aby například nižší pravděpodobnost možného budoucího stanovení daně byla kompenzována jasnými okolnostmi nasvědčujícími tomu, že daň bude nedobytná a naopak,<sup>85</sup> to ale však nemá znamenat, aby jedna z uvedených podmínek byla naplněna jen velmi omezeně nebo že by nemusely být vůbec zjišťovány okolnosti, které jsou pro její posouzení relevantní.<sup>86</sup> NSS pak uzavírá, že zajišťovací příkazy by měly představovat až nejzazší prostředek, a měly by tedy být užívány pouze jako *ultima ratio*.<sup>87</sup> V tomto rozhodnutí NSS institut zajišťovacího příkazu dobře shrnuje následovně: „[a]čkoliv je za určitých okolností zajišťovací příkaz jediným efektivním prostředkem, který je s to zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek, a jako takový má svou legitimitu, ve spojení s bezprostředním nařízením daňové exekuce prodejem majetku by se mělo jednat o vůbec nejzazší prostředek při správě daní. Snadno totiž může zapříčinit likvidaci daňového subjektu, a to i přesto, že zajišťovací příkaz má prozatímní charakter za účelem zajištění potenciálního daňového nedoplatku a daňový subjekt má mnohdy i vůli daňový nedoplatek, byť postupně ve splátkách, dobrovolně zaplatit bez nařízení daňové exekuce, pokud by o této své povinnosti ovšem věděl. Je nutné také zohlednit, že následek nařízení exekuce, a v tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí, pokud by došlo k jeho realizaci, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav a jediný způsob, jak jej napravit, by byla finanční kompenzace. To přímo odporuje předstižnému charakteru institutu zajišťovacího příkazu.“

---

<sup>84</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45.

<sup>85</sup> Tamtéž.

<sup>86</sup> Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu z 24. 8. 2022, č. j. 43067/22/7700-00130-050237. Finanční správa ČR [online]. Finanční správa ČR, © 2022. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/43067\\_22\\_MP%20ZajP\\_akt%202022.PDF](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/43067_22_MP%20ZajP_akt%202022.PDF). 6, s. 1–2.

<sup>87</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66.

Uvedené rozhodnutí upozorňuje i na to, že daňový subjekt si vůbec nemusí být vědom toho, že správce daně vydá nebo vydal zajišťovací příkaz. O existenci zajišťovacího příkazu se dozví až jeho doručením. V případě okamžitě vykonatelného zajišťovacího příkazu je pak často doručován zároveň i s příkazem exekučním. Proti zajišťovacímu příkazu lze podat odvolání, které ovšem nemá odkladný účinek.<sup>88</sup> Odvolání lze podat ve standardní odvolací lhůtě 30 dní. Tím, že správce daně nadužíval institut zajišťovacích příkazů, nabylo odvolací řízení na důležitosti, jelikož se jednalo prakticky o jediný možný způsob obrany, když jinak není možné se o chystaném vydání zajišťovacího příkazu dozvědět. Zákon tuto skutečnost ve své rozhodovací praxi zohlednil v tom smyslu, že pokud by odvolací orgán nerozhodl o odvolání do 30 dnů od jeho podání, stává se zajišťovací příkaz ex lege neúčinným.<sup>89</sup> NSS pak konstatoval, že se jedná o propadnou procesní lhůtu, jejíž běh nebo pokračování se po skončení případného soudního přezkumu neobnovují.<sup>90</sup>

Neúčinným se zajišťovací příkaz stane i v dalších případech stanovených zákonem. Dle § 168 odst. 4 tomu tak je v případech, kdy následně po vydání příkazu dojde k pravomocnému stanovené daně.<sup>91</sup> Typicky tedy v případech, kdy došlo k vydání zajišťovacího příkazu během daňové kontroly a následně došlo k jejímu ukončení a vydání platebního výměru. Dalším případem je pak dle § 168 odst. 5 DŘ situace, kdy uplynul den splatnosti u daně, která ještě nebyla splatná. V těchto případech je zajišťovací příkaz jako předstižné rozhodnutí nahrazen meritorním rozhodnutím<sup>92</sup> a není zde již důvod, aby byl nadále účinný. Takové rozhodnutí bude taktéž exekučním titulem.

### **1.2.2. Zajišťovací příkaz ve vztahu k zástavnímu právu a insolvenčnímu řízení**

Výše bylo uvedeno, že rozdíl mezi těmito dvěma způsoby zajištění daně spočívá zejména v tom, jaká daň může být zajištěna. V případě zajišťovacího příkazu se jedná o daň nestanovenou a nesplatnou, zatímco v případě zástavního práva se jedná o daň neuhrazenou a pravomocně stanovenou. Judikatura Nejvyššího správního soudu, která byla rozebrána v kapitolách o zástavním právu zřízeném správcem daně přímo naznačuje, že právě kombinace těchto dvou zmíněných institutů se jeví jako vhodná v případech, kdy správce daně nechce přistoupit rovnou

---

<sup>88</sup> § 109 odst. 4 DŘ.

<sup>89</sup> § 168 odst. 1 DŘ.

<sup>90</sup> Nejvyšší správní soud, op. cit. sub. 87.

<sup>91</sup> Pojem *stanovení daně* byl již vysvětlen výše v podkapitole 1.1.1.

<sup>92</sup> Např. platebním nebo dodatečným platebním výměrem.

k daňové exekuci a může zvolit šetrnější způsob.<sup>93</sup> Tím NSS bezesporu míří na ustanovení § 168 odst. 6 DŘ, kdy v případě nesplnění povinnosti uložené zajišťovacím příkazem, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění stejné částky. Zde se ale opět dostáváme obkloukem k tomu problému, že zástavní právo lze zřídit již jen k pravomocně stanovené dani. Dané rozhodnutí totiž bylo vydáno před rozhodnutím NSS,<sup>94</sup> které zavedlo podmínku pravomocně stanovené daně pro zřízení zástavního práva dle § 170 DŘ. V tomto ohledu lze souhlasit s Koukalovou,<sup>95</sup> že nyní dochází ke zvláštní situaci, kdy správce daně může nepravomocnou daň zajistit pouze zajišťovacím příkazem, který má být dle jiné judikatury NSS<sup>96</sup> ovšem užíván až v nejzazších případech. Uvedené lze shrnout tak, že vztah zajišťovacího příkazu a zástavního práva se projevuje v tom smyslu, že správce daně by v případě zajištění daně zajišťovacím příkazem měl v případě nesplnění jím uložené povinnosti vždy vážit, zda přistoupí rovnou k vynucení povinnosti formou daňové exekuce nebo zvolí šetrnější způsob a zřídí k majetku daňového subjektu (nebo i třetí osoby) zástavní právo. V každém případě pak bude muset opět postupovat v souladu s principem přiměřenosti.<sup>97</sup>

Pro insolvenční řízení je podstatná skutečnost, že na rozdíl od zástavního práva nezakládá vydání zajišťovacího příkazu správci daně postavení zajištěného věřitele. To vychází z § 2 písm. g) InsZ, který do definice zajištěného věřitele nezařazuje mj. věřitele zajištěného zajišťovacím příkazem. V praxi mohou nastat v souvislosti s insolvenčním řízením dvě situace, které je vhodné ve stručnosti rozebrat. Buď (i) může dojít k tomu, že po vydání zajišťovacího příkazu a před stanovením daně meritorním rozhodnutím dojde k zahájení insolvenčního řízení. Nebo (ii) může naopak dojít k situaci, kdy dojde k vydání zajišťovacího příkazu po zahájení insolvenčního řízení. Na tomto místě je třeba poznamenat, že správní řízení obecně, včetně daňového řízení, se zahájením insolvenčního řízení, ani rozhodnutím o úpadku, nepřerušují.<sup>98</sup> Tedy vyměřovací či doměřovací řízení nebo daňová kontrola mohou pokračovat i nadále, lhotejně, zda již bylo zahájeno insolvenční řízení nebo bylo rozhodnuto o úpadku dlužníka.

---

<sup>93</sup> Konkrétně pak NSS stanovil, že: „[v] porovnání s bezprostředním nařízením daňové exekuce např. prodejem nemovitosti je proto zástavní právo vhodnějším institutem ve spojení se zajišťovacím příkazem a jeho reakční, dočasnou a operativní povahou.“, srov. Nejvyšší správní soud, op. cit. sub. 49.

<sup>94</sup> Nejvyšší správní soud. op. cit. sub. 57.

<sup>95</sup> KOUKALOVÁ, Klára. op. cit. sub. 51.

<sup>96</sup> Nejvyšší správní soud. op. cit. sub. 87.

<sup>97</sup> Srov. Nejvyšší správní soud. op. cit. sub. 49.

<sup>98</sup> Srov. § 109 odst. 1 písm. a) *a contrario* a § 140d odst. 2 písm. a) InsZ.

Prvně (i) zmiňovaná situace, kdy po vydání zajišťovacího příkazu bylo rozhodnuto o úpadku dlužníka, resp. byl prohlášen jeho konkurs, byla již dříve v judikatuře řešena. Nejvyšší správní soud došel k závěru, že v takovém případě je správce daně povinen po prohlášení konkursu částku složenou jako jistotu na základě povinnosti uložené zajišťovacím příkazem do majetkové podstaty vrátit. Správce daně nemůže zajištěné prostředky použít k úhradě daně.<sup>99</sup> Samotný zajišťovací příkaz pak nijak neovlivňuje výši majetkové podstaty.<sup>100</sup> Tento závěr postavil NSS na dvou argumentech vyplývajících z tehdy účinného zákona o konkursu a vyrovnání. Za prvé, správce daně zajištěný zajišťovacím příkazem neměl právo na oddělené uspokojení. Za druhé byla zajišťovaná částka prohlášením konkursu součástí majetkové podstaty.

Toto rozhodnutí se uplatní i nyní. Je na něj ovšem třeba nahlížet pohledem insolvenčního zákona. Stejně jako v předešlé úpravě, nemá správce daně v případě vydání zajišťovacího příkazu postavení zajištěného věřitele. Rozdílné je ovšem pojetí majetkové a konkursní podstaty. Zatímco konkursní podstata dle zákona o konkursu a vyrovnání je tvořena majetkem, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu,<sup>101</sup> tak v případě insolvenčního zákona se rozsah majetkové podstaty odvíjí od toho, zda návrh na zahájení insolvenčního řízení podal dlužník nebo věřitel.<sup>102</sup> Závěry rozhodnutí NSS je tak třeba pro současnou právní úpravu dle mého názoru modifikovat tím způsobem, že správce daně je povinen vydat prostředky zajištěné zajišťovacím příkazem zpět do majetkové podstaty v momentě, kdy budou tvořit rozsah majetkové podstaty dle § 205 InsZ.

Druhý (ii) případ, tedy vydání zajišťovacího příkazu po zahájení insolvenčního řízení, byl řešen Odvolacím finančním ředitelstvím v roce 2018. OFŘ ve svém rozhodnutí uzavřelo, že vydání zajišťovacího příkazu po zahájení insolvenčního řízení „není možné, neboť jednak není naplněn účel a smysl tohoto institutu, přičemž při plnění povinností plynoucích z daného rozhodnutí (ať už dobrovolném, či nedobrovolném) reálně hrozí porušení příslušných ustanovení insolvenčního zákona a ve svém důsledku i existence hrozby zkracování ostatních věřitelů.“<sup>103</sup> Tento závěr je zcela logický a vychází přímo z ustanovení insolvenčního zákona. Dle § 111 InsZ

<sup>99</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 9 Afs 29/2010-61.

<sup>100</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2015, č. j. 8 As 130/2014-33.

<sup>101</sup> § 6 odst. 2 ZKV.

<sup>102</sup> § 205 odst. 1 pro dlužnický insolvenční návrh vymezuje majetkovou podstatu jako „majetek, který dlužníkovi patřil k okamžiku, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, jakož i majetek, který dlužník nabyt v průběhu insolvenčního řízení.“ § 205 odst. 2 pro věřitelský insolvenční návrh vymezuje majetkovou podstatu jako „majetek, který dlužníkovi patřil k okamžiku, kdy nastaly účinky předběžného opatření, kterým insolvenční soud zcela nebo zčásti omezil právo dlužníka nakládat s jeho majetkem, majetek, který dlužníkovi patřil k okamžiku, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku dlužníka, a majetek, který dlužník nabyt v průběhu insolvenčního řízení poté, co nastaly účinky těchto rozhodnutí.“

<sup>103</sup> Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 7. 2018, č. j. 32960/18/5100-41453-712140.

je totiž dlužník po zahájení insolvenčního řízení omezen v dispozicích se svým majetkem. Správce daně je zároveň omezen v možnosti zahájit případný výkon rozhodnutí a nemůže daň vymáhat v souladu s § 109 odst. 1 písm. c) InsZ.

Ve vztahu k insolvenčnímu řízení je tak třeba mít tyto dvě výše řešené situace na vědomí. V porovnání se zástavním právem lze zejména poukázat na to, že postavení správce daně zajištěného zajišťovacím příkazem se od toho zajištěného zástavním právem dle § 170 DŘ zásadně liší. Jedná se totiž co do povahy a funkce o odlišné instituty, což se projevuje například jejich významem v insolvenčním řízení. Zatímco zřízením zástavního práva před zahájením insolvenčního řízení si může správce daně zajistit lepší pořadí a velmi pravděpodobně získat alespoň nějaké uspokojení, naopak v případě zajišťovacího příkazu bude muset deponované prostředky od okamžiku, kdy se staly součástí majetkové podstaty, navrátit do ní zpět, ledaže by již došlo ke stanovení nebo splatnosti daně.

### **1.3. Analýza odpovědí finančních úřadů**

Abych v rámci vypracování této práce mohl komplexně popsat postavení správce daně v insolvenčním řízení, zaslal jsem na všechna územní pracoviště finančních úřadů, jednotlivé krajské finanční úřady a Specializovaný finanční úřad, několik dotazů týkajících se charakteru jimi přihlašovaných pohledávek. Dotazy byly zaslány prostřednictvím e-mailu podle § 14 odst. 2 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, na jehož základě jsem požádal o informace související s aktuálně probíhajícími insolvenčními řízeními týkajícími se právnických osob.

Výše uvedeným úřadům byly zaslány následující dotazy:

*„1. Do kolika insolvenčních řízení přihlásil váš úřad pohledávky, resp. kolika řízení se Váš úřad účastní jako přihlášený věřitel?*

*2. Jaká je nominální výše přihlášených pohledávek do probíhajících insolvenčních řízení přihlášených vaším úřadem?*

*3. Jaká je výše zajištěných a nezajištěných přihlášených pohledávek do probíhajících insolvenčních řízení přihlášených vaším úřadem?*

*4. Jaká je výše podmíněných a nepodmíněných přihlášených pohledávek do probíhajících insolvenčních řízení přihlášených vaším úřadem?*

*5. V souvislosti s jakou výší přihlášených pohledávek (vaším úřadem) je aktivně vykonáváno věřitelské právo účastnit se schůze věřitelů? Otázka cílí na to, zda jsou zástupci SFÚ přítomni na schůzi věřitelů a hlasují (například o způsobu řešení dlužníkovy úpadku). Případně vás zdvořile žádám a stručný popis praxe v této oblasti.“*

Cílem prvních čtyř otázek bylo získat základní informace o tom, jaký typ pohledávek je správcem daně přihlašován, a zároveň ve spojení s dalšími veřejně přístupnými zdroji zjistit, jak často vystupuje správce daně jako věřitel v insolvenčních řízeních. Poslední otázka je otevřená a jejím záměrem bylo seznámit se s možnými postupy správce daně při výkonu jeho věřitelských práv a případně dovést závěr určité společné praxe. Pro větší přehlednost je tak možné rozdělit tuto kapitolu na dvě podkapitoly tak, aby korespondovaly s charakterem zaslanych dotazů.

Zároveň podotýkám, že byt' byly dotazy zaslány na všechna jednotlivá územní pracoviště finančních úřadů, odpovědi byly zaslány hromadně vždy příslušným regionálním úřadem za všechna územní pracoviště.<sup>104</sup>

Odpovědi finančních úřadů tvoří Přílohu 1 této diplomové práce.

### **1.3.1. Typy pohledávek přihlašovaných správcem daně**

Odpovědi finančních úřadů stran údajů ohledně přihlašovaných pohledávek jsou uvedeny v následující tabulce. V prvním sloupci je uveden název finančního úřadu, resp. o jaký krajský finanční úřad se regionálně jedná. Na posledním řádku je pak zahrnut i Specializovaný finanční úřad (SFÚ). Ve druhém sloupci je uvedena celková nominální výše všech přihlášených pohledávek daným úřadem. Ve třetím sloupci je výše zajištěných pohledávek. Výši nezajištěných pohledávek lze pak dopočítat rozdílem mezi druhým a třetím sloupcem. Pro účely této práce je však zajímavý zejména poměr zajištěných pohledávek k celkové výši pohledávek. Zajištěnými pohledávkami jsou zde myšleny pouze pohledávky správce daně zajištěné zástavním právem dle § 170 DŘ. Zajišťovací příkazy, jak bylo uvedeno výše, se k zajištění v insolvenčním řízení nevztahují. Poslední, čtvrtý sloupec pak udává počet insolvenčních řízení, ve kterých daný úřad vystupuje jako přihlášený věřitel.

---

<sup>104</sup> Samostatně odpovědělo pouze Územní pracoviště v Benešově, které odpovědělo do druhého dne a pravděpodobně nebylo v té době seznámeno s postupem hromadné odpovědi zvolené Finančním úřadem pro Středočeský kraj.

<b>Finanční úřad (kraj)</b>	<b>Výše přihlašované pohledávky</b>	<b>Z toho zajištěné</b>	<b>Počet řízení</b>
Středočeský kraj	811 454 323,46 Kč	151 450 015,16 Kč	283
Praha	2 992 835 499,34 Kč	518 910 974,50 Kč	888
Karlovarský	161 585 913,97 Kč	28 572 783,09 Kč	74
Plzeňský	149 704 166,36 Kč	36 089 682,25 Kč	99
Zlínský	309 976 539,00 Kč	138 754 066,00 Kč	150
Královéhradecký	552 217 662,39 Kč	51 775 196,97 Kč	88
Jihomoravský	1 109 786 796,93 Kč	135 303 749,78 Kč	338
Vysočina	155 780 284,60 Kč	46 250 783,87 Kč	77
Moravskoslezský	1 412 217 896,79 Kč	335 485 374,98 Kč	331
Liberecký	173 713 992,00 Kč	59 158 225,00 Kč	89
Jihočeský	1 008 825 867,26 Kč	245 028 623,10 Kč	184
Ústecký	784 525 091,80 Kč	212 808 676,60 Kč	176
Pardubický	353 332 126,82 Kč	40 990 646,90 Kč	127
SFÚ	1 263 094 263,84 Kč	5 105 623,77 Kč	12
<b>Celkem</b>	<b>11 239 050 424,56 Kč</b>	<b>2 005 684 421,97 Kč</b>	<b>2 916</b>

Správce daně tak do insolvenčních řízení přihlásil pohledávky v celkové výši 11.239.050.424,56 Kč, tedy za více než 11 miliard. Z toho je 2.005.684.421,97 Kč zajištěných a 9.233.366.002,59 Kč nezajištěných. Z uvedeného pak lze dovodit, že zajištěné pohledávky představují celkem 17,84 % přihlašovaných pohledávek. Procento zajištěných pohledávek ve vztahu k celkovému počtu přihlášených pohledávek se mezi jednotlivými finančními úřady značně liší. Nejvyšší hodnoty dosahuje ve Zlínském kraji, a to 44,76 %. Nejnižší hodnoty naopak dosahuje v Královéhradeckém kraji, a to 9,37 %, resp. nejnižší procento zajištěných pohledávek eviduje Speciální finanční úřad, konkrétně pak 0,4 %. Pokud bychom do srovnání SFÚ nezahrnuli a počítali pouze s jednotlivými regionálními finančními úřady, zvýšilo by se procento zajištěných pohledávek na 20,05 % z celkového počtu všech přihlášených pohledávek.

Ze získaných dat lze dovodit, že zřízení zástavního práva správcem daně je relativně často využívaným institutem, jelikož jedna pětina přihlašovaných pohledávek regionálními finančními úřady je tvořena zajištěnými pohledávkami. Zároveň zde existují poměrně velké rozdíly mezi jednotlivými regionálními úřady v počtu přihlášených zajištěných pohledávek. Důvod těchto rozdílů lze pravděpodobně přisuzovat různým faktorům. Může tím být například insolvenční řízení

většího průmyslového nebo zemědělského podniku, který vlastní ve srovnání s jinými podniky více aktiv, na kterých lze zřídit zástavní právo. Má tak více hmotného majetku, na kterém lpí zástavní právo. Řečeno jinak, příčinou značných rozdílů v uvedených hodnotách může být zahájení pouze jednoho dalšího insolvenčního řízení s dlužníkem vlastním velký obchodní závod. Například v insolvenčním řízení OLEO CHEMICAL, a.s. přihlásil dne 11. 4. 2017 Specializovaný finanční úřad pohledávku ve výši 140.108.828,14 Kč.<sup>105</sup> Následně dne 26. 7. 2017 bylo rozhodnuto o změně v osobě věřitele, kdy se novým věřitelem stalo Finanční úřad pro Hlavní město Prahu – Územní pracoviště pro Prahu-Jižní Město z důvodu, že obrat dlužníka klesl pod hranici vyžadovanou pro určení místní příslušnosti SFÚ.<sup>106</sup> Následně z důvodu fúze dlužníka byla opět změněna místní příslušnost finančního úřadu a na základě oznámení ze dne 17. 10. 2022 se stal místně příslušným Finanční úřad pro Liberecký kraj.<sup>107</sup> Tento příklad názorně demonstruje výše uvedené tvrzení, že jedno insolvenční řízení, ve kterém je přihlášená nadstandardně vysoká pohledávka, může zásadně ovlivnit strukturu dat uvedených v tabulce. Pokud se podíváme na výši pohledávek přihlášených Finančním úřadem pro Liberecký kraj, tak právě tato pohledávka za OLEO CHEMICAL, a.s., která pod něj nyní spadá z důvodu postupných změn v místní příslušnosti, představuje naprostou většinu z celkové výše přihlášených pohledávek.<sup>108</sup> Z poskytnutých dat tak nelze s přesností činit zásadní závěry o dlužnících v jednotlivých regionech. To potvrzuje i fakt, že počet insolvenčních řízení právnických osob v jednotlivých regionech, kterých se účastní správce daně, nijak nekoreluje s počtem aktivních právnických osob se sídlem v daném regionu.<sup>109</sup> Lze tak činit jen závěry obecné. Například již uvedená skutečnost, že zástavní právo zřízené správcem daně je regionálními finančními úřady využíváno poměrně často, když je jím celkem zajištěno 20 % přihlášených pohledávek. Naopak SFÚ zřízení zástavního práva využívá jen v pouhých 0,4 % případech.

---

<sup>105</sup> Přihláška pohledávky P34-1 v insolvenčním řízení OLEO CHEMICAL, a.s. přihlášená pod sp. zn. MSPH 76INS 2762/2011-P34-1. Dostupná z: <https://isir.justice.cz/isir/doc/dokument.PDF?id=28472069>.

<sup>106</sup> Oznámení o změně v osobě věřitele P34-5 v insolvenčním řízení OLEO CHEMICAL, a.s. Dostupné z: <https://isir.justice.cz/isir/doc/dokument.PDF?id=29912852>.

<sup>107</sup> Oznámení o změně v osobě věřitele P34-10 v insolvenčním řízení OLEO CHEMICAL, a.s. Dostupné z: <https://isir.justice.cz/isir/doc/dokument.PDF?id=52528721>.

<sup>108</sup> Pohledávka dle insolvenčního rejstříku ke 4. 3. 2021 činila 145.795.812,14 Kč.

<sup>109</sup> Ekonomické subjekty podle vybraných právních forem – územní srovnání. Veřejná databáze [online]. Praha: Český statistický úřad, 2022 [cit. 2023-03-02]. Dostupné z: [https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=ORG02&z=T&f=TABULKA&skupId=3770&filtr=G%7EF\\_M%7EF\\_Z%7EF\\_R%7EF\\_P%7E\\_S%7E\\_U%7E301\\_null\\_&katalog=33695&pvo=ORG02&str=v7&evo=v460 ! VUZEMI97-100\\_1&c=v3~2\\_RP2022MP12DP31](https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=ORG02&z=T&f=TABULKA&skupId=3770&filtr=G%7EF_M%7EF_Z%7EF_R%7EF_P%7E_S%7E_U%7E301_null_&katalog=33695&pvo=ORG02&str=v7&evo=v460 ! VUZEMI97-100_1&c=v3~2_RP2022MP12DP31).



Správce daně dle výstupů zároveň prakticky nepřihlašuje podmíněné pohledávky, když z celkové výše 11 miliard Kč všech přihlášených pohledávek představují podmíněné pohledávky pouhých 1 054 804,34 Kč. Tuto podmíněnou pohledávku eviduje Finanční úřad pro Ústecký kraj.

V samém úvodu této práce je uvedeno, že správce daně je častým účastníkem insolvenčního řízení. Odpovědi na zaslané dotazy toto tvrzení skutečně podporují. Správce daně se účastní celkem 2 916 insolvenčních řízení jako přihlášený věřitel. Nejméně řízení se účastní SFÚ, který se účastní 14 řízení. V České republice probíhalo na konci roku 2021 dle společnosti InsolCentrum s.r.o. celkem 2 645 konkurzních řízení a 34 reorganizací právnických osob.<sup>110</sup> Bohužel, data ohledně celkového počtu probíhajících insolvenčních řízení, kde zatím nebylo rozhodnuto o úpadku a jeho řešení, nelze dohledat. K dispozici je ovšem statistika insolvenčních řízení za každý rok vypracovaná společností Surveilligence, s.r.o.<sup>111</sup> Dle tam uvedených údajů byl poměr prohlášených konkursů a reorganizací vůči celkovému počtu insolvenčním řízení v roce 2021 72 % a v roce 2022 71 %. Na základě uvedeného je možné se pokusit počet probíhajících insolvenčních řízení, kde zatím nebyl rozhodnuto o způsobu řešení, odhadnout. Pro daný odhad předpokládáme, že součet probíhajících konkursů a reorganizací představuje 71,5 %<sup>112</sup> z celkového počtu probíhajících insolvenčních řízení právnických osob. Celkový počet probíhajících insolvenčních řízení právnických osob by tak odhadem činil 3 737. Správce daně se z toho účastní 2 904 probíhajících insolvenčních řízení právnických osob, což představuje 77,7 %.

Lze uzavřít, že správce daně je bezesporu velmi častým účastníkem insolvenčního řízení. Takový výsledek však bylo možné předpokládat. V insolvenční praxi je tak logické a vhodné způsob výkonu jeho práv v insolvenčním řízení dále zkoumat, sledovat s tím související judikaturu a věnovat danému tématu pozornost.

---

<sup>110</sup> MAPA VŠECH INSOLVENCÍ V ČR K 31. 12. 2022. INTERAKTIVNÍ MAPA S ÚDAJI O KAŽDÉM KRAJI ČR [online]. Praha: InsolCentrum, 2022 [cit. 2023-03-03]. Dostupné z: <https://www.insolcentrum.cz/mapa-insolvence-vse/>. Vybrané statistiky úpadků právnických osob v České a Slovenské republice. INSOLVENCY REPORT za rok 2022 [online]. Praha: Surveilligence, 2023 [cit. 2023-03-02]. Dostupné z: [https://www.surveilligence.com/content/3-vzdelavacie-centrum/5-insolvency-report/20230213-insolvency-report-2022/surveilligence\\_insolvency\\_report\\_cz\\_sk\\_2022.pdf](https://www.surveilligence.com/content/3-vzdelavacie-centrum/5-insolvency-report/20230213-insolvency-report-2022/surveilligence_insolvency_report_cz_sk_2022.pdf).

<sup>111</sup> Vybrané statistiky úpadků právnických osob v České a Slovenské republice. INSOLVENCY REPORT za rok 2022 [online]. Praha: Surveilligence, 2023 [cit. 2023-03-02]. Dostupné z: [https://www.surveilligence.com/content/3-vzdelavacie-centrum/5-insolvency-report/20230213-insolvency-report-2022/surveilligence\\_insolvency\\_report\\_cz\\_sk\\_2022.pdf](https://www.surveilligence.com/content/3-vzdelavacie-centrum/5-insolvency-report/20230213-insolvency-report-2022/surveilligence_insolvency_report_cz_sk_2022.pdf).

<sup>112</sup> Dané číslo je průměrem poměru uvedeného za poslední dva roky, tedy čísel 71 a 72.

### 1.3.2. Praxe správce daně při výkonu věřitelských práv

Pátá otázka položená finančním úřadům v rámci dotazování si klade za cíl způsob výkonu věřitelských práv správce daně dále pochopit a případně z odpovědí vyvodit obecné závěry. Jelikož se jednalo o otevřenou otázku, tak se jednotlivé odpovědi úřadů lišily, ale lze v zásadě shrnout, že ke každému případu daně přistupuje správce daně individuálně a věřitelské právo aktivně vykonává, například účastí na schůzi věřitelů, pouze v opodstatněných případech. Nejlépe vystihuje praxi správce daně dle mého názoru odpověď Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj: „*Správce daně nemá povinnost aktivně vystupovat ve věřitelských orgánech a ucházet se o funkci ve věřitelském výboru nebo zástupce věřitelů. Povinnost zabezpečit úhradu daně je ve vztahu k insolvenčnímu řízení splněna řádným a včasným uplatněním daňové pohledávky v insolvenčním řízení (ustanovení § 175 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Správce daně činí úkony zejména v případě prodeje zajištěného majetku (zajištěný věřitel, a je-li zajištěných věřitelů více, tak ten, jehož pohledávka se uspokojuje jako první v pořadí, uděluje pokyny ohledně zpeněžení zajištěného majetku), pokud má správce daně informace, které mohou osvědčit zkrácení majetkové podstaty odporovatelným úkonem, pokud byla daňová pohledávka zajištěna zajišťovacím příkazem, anebo pokud pro to má správce daně jiné důvody zvláštního zřetele hodné.*“ Další finanční úřady své odpovědi formulovaly většinou podobným způsobem, v některých případech volily značně stručnější formu, kdy Finanční úřad pro Liberecký kraj pouze uvedl, že: „*věřitelské právo není vykonáváno v závislosti na výši přihlášené pohledávky, závisí na individuálních podmínkách jednotlivých řízení, např. na skutečnosti, zda je majetek zajištěný, zda lze odporovat právním úkonům apod.*“

Tento přístup se jeví jako rozumný a v zásadě se shoduje s postupem jiných racionálních věřitelů. Za účelem zamezení plýtvání veřejnými financemi jsem v názorové shodě s postupem finančních úřadů, kdy se neúčastní řízení pro pohledávky, které jsou pravděpodobně zcela nedobytné. Z odpovědí úřadů zároveň vyplynulo, že žádný z nich nevykonává svá věřitelská práva prostřednictvím funkce zástupce věřitelů nebo člena věřitelského výboru.

V rámci zjišťování informací se podařilo v reakci na úvodní dotazy navázat komunikaci s pracovníkem vymáhacího oddělení Územního pracoviště v Benešově, který v následné komunikaci víceméně v souladu s výše uvedenými úryvky shrnul, že: „*[s]oučasná praxe je taková, že zástupce správce daně se účastní schůze věřitelů jen v takových případech, kdy přihlášená pohledávka je zajištěna zástavním právem k movité či nemovité věci a je reálná alespoň částečná úhrada zajištěného nedoplatku a pak v případě významně vysoké pohledávky (cca >1 mil. Kč) a současně i reálné možnosti úhrady daňových nedoplatků z majetkové podstaty*

*(je-li to správci daně známo, což ve většině případů je). V ostatních případech pouze správce daně elektronicky přihlásí svou pohledávku a schůzí se neúčastní, protože se to jeví jako neefektivní a nákladné, vzhledem k předpokládaným finančním výtěžkům z insolvenčních řízení.“ K tomu zároveň dodal, že uvedený postup není nijak zvláště formalizován, nýbrž se jedná pouze o doporučení, konkrétně pak: „[ú]zemním pracovištím bylo neformálně v rámci Středočeského kraje sděleno a doporučeno, jak má v daných insolvenčních řízeních postupovat a pokud není, jak jsem níže uvedl, odůvodněná osobní účast na schůzích věřitelů, tak se jich zástupci správce daně neúčastní.“ V této oblasti tak není vydán žádný metodický pokyn GFŘ, a tedy se pravděpodobně jedná o individuální postupy jednotlivých územních pracovišť, případně zde může být zavedena určitá praxe krajskými finančními úřady podobně jako v uvedeném případě.*

Odpovědi zasláné krajskými finančními úřady a Specializovaným finančním úřadem vhodně doplňují tuto práci o praktické aspekty výkonu věřitelských práv správce daně. Z uvedených odpovědí bylo možné vyvodit některé obecné závěry. Je ovšem nutné vždy mít na vědomí, že údaje o insolvenčních řízeních, které jsou uváděny v nominálních hodnotách, mohou být znatelně ovlivněny zahájením insolvenčního řízení velké právnické osoby, ve kterém budou přihlášeny pohledávky v několika miliardách Kč.

Analýza poskytnutých dat ovšem umožnila například uzavřít, že správce daně je pravidelným účastníkem insolvenčních řízení, když odhadem vystupuje až ve čtyřech z pěti z nich. Zároveň krajské finanční úřady mají v probíhajících řízeních právnických osob přihlášenou 20 % zajištěných pohledávek. Zástavní právo zřízené správcem daně dle daňového řádu je využívaným institutem. Praxe správce daně při výkonu jeho věřitelských práv v insolvenčním řízení se různí v závislosti na jednotlivých pracovištích, obecně ale lze mít za to, že správce daně je aktivní v řízeních, ve kterých může očekávat protiplnění adekvátní vynaloženým nákladům. Aktivitu tak lze zaznamenat zejména v řízeních, kde vystupuje jako zástavní věřitel, v případech významně vysokých pohledávek, v řízeních, kde dochází k odporovatelným úkonům a zcela logicky v situacích, kdy je reálné z majetkové podstaty dlužníka získat určité uspokojení. Správce daně zároveň zpravidla není zástupcem věřitelů nebo členem věřitelského výboru.

## **2. Správce daně jako věřitel pohledávky postavené na roveň pohledávce za majetkovou podstatou**

Správce daně opravuje odpočet daně z přidané hodnoty na jedné straně v případě, že insolvenční dlužník musí opravit svoji daň na vstupu. Tomu odpovídá na opačné straně i možnost dlužníkovy věřitele, dodavatele, opravit základ daně z důvodu, že jeho daň na výstupu byla také nižší. Možnost opravy základu daně, dle již zrušeného § 44 a násl. ZDPH, prošla v posledních několika letech změnami. Původně se možnost provedené opravy DPH vztahovala na základě doslovného znění § 44 ZDPH pouze na případy prohlášení konkursu dlužníka a nedopadala tak na reorganizace. Novela č. 80/2019 Sb. (dále jen „Novela 2019“) s účinností k 1. 4. 2019 toto změnila a aplikaci rozšířila v souladu s evropskou judikaturou i na reorganizaci. V této kapitole bude nejprve rozebrána tato geneze a na to naváže druhá strana opravy DPH – oprava uplatnitelného odpočtu daně z přidané hodnoty dlužníkem, za kterým vznikne správci daně z tohoto titulu pohledávka.

Právě zde se dostáváme do situace, kdy je správce daně věřitelem pohledávky postavené na roveň pohledávce za majetkovou podstatou. Ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) InsZ stanoví, že daně a poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Výklad tohoto ustanovení a jeho smyslu nečiní větší potíže. Značné pozornosti se v judikatuře spíše těšilo následující ustanovení, konkrétně § 169 odst. 1 písm. c), které do insolvenčního zákona zakotvuje pravidlo, které říká, že *„pohledávky státu – správce daně vzniklé na základě povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě reorganizace nebo povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě nedobytné pohledávky podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty“* jsou pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou. Tato část ustanovení byla do zákona také zařazena Novelou 2019 v reakci na soudní judikaturu. Správce daně se touto novelizací snažil předběhnout ostatní věřitele za každou cenu a hlavou mířil proti několika rozhodnutím NS i NSS. O tom, zda je takový přístup správný bude pojednáno níže. Pro komplexní uchopení dané problematiky je nejprve vhodné popsat mechanismus fungování DPH a jeho opravy v insolvenčním řízení.

### **2.1. Oprava DPH v insolvenčním řízení**

Na rozdíl od přímých daní je daň z přidané hodnoty daní nepřímou. O nepřímou daň se jedná z toho důvodu, že ji v konečném důsledku hradí koncový spotřebitel, který ale zároveň nepodává žádné daňové tvrzení. Daň z přidané hodnoty do státního rozpočtu odvádějí daňové

subjekty, které jsou registrovány jako plátcí DPH.<sup>113</sup> Mechanismus fungování DPH je zajímavý v tom smyslu, že výsledná daň závisí na výši uplatněné daně na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění plátcem DPH na straně jedné a na výši daně na vstupu u přijatých plnění tím stejným plátcem DPH na straně druhé, čímž plátcí vzniká nárok na odpočet. Pokud je daň na vstupu, resp. nárok na odpočet, vyšší než daň na výstupu, vzniká plátcí nadměrný odpočet. V opačném případě je plátce povinen vlastní daň odvést a zaplatit. Tím dochází ke zdanění skutečně přidané hodnoty.<sup>114</sup>

Pokud tedy dodavatel poskytne odběrateli zdanitelné plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně ve smyslu § 2 ZDPH, vznikne mu povinnost k vlastní dani, kterou následně odvede správci daně. Problematiku je možné vysvětlit na modelovém příkladu pro lepší pochopení. Odběratel se dostane do úpadkové situace a je proti němu zahájeno insolvenční řízení a následně prohlášen konkurs, přihlásí dodavatel pohledávku do insolvenčního řízení ve výši zahrnující již odvedenou daň z přidané hodnoty. Dodavatel měl od odběratele, insolvenčního dlužníka, obdržet 100 Kč. Z této částky při základní sazbě 21 % odvedl daň na výstupu ve výši 21 Kč. Dlužníkovu protiplnění 100 Kč však neobdržel, jelikož dlužník nebyl schopen své závazky splnit. Do insolvenčního řízení tak dodavatel, věřitel, přihlásil částku 121 Kč. Po zjištění své pohledávky v insolvenčním řízení může věřitel provést v souladu s § 46 odst. 1 písm. c) bod 1. opravu základu daně na výstupu. Jelikož neobdržel žádné protiplnění od dlužníka, bude základ daně po opravě nula. Z titulu této opravy bude mít následně nárok na vrácení uhrazené daně dle ZDPH.

Podobně bude mít na opačné straně nárok na opravu daně na vstupu samotný dlužník. Jak bylo popsáno výše, výše daně na vstupu přímo souvisí s výší daňového odpočtu. Pokud dlužník splní podmínky pro provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky<sup>115</sup> a je plátcem DPH, sníží podle § 74a ZDPH uplatněný odpočet daně. V případě snížení uplatněného odpočtu vznikne zároveň správci daně pohledávka za dlužníkem. Zjednodušeně si lze situaci představit jako rovnici, kdy v případě snížení základu daně na jedné straně správce daně vrátí uhrazenou daň věřiteli, a na straně druhé při snížení uplatněného odpočtu mu vznikne pohledávka za dlužníkem ve stejné výši. A právě tato pohledávka má nyní dle insolvenčního zákona charakter pohledávky postavené na roveň pohledávce za majetkovou podstatou.

---

<sup>113</sup> Karfíková, M. op. cit. sub. 5, s. 146.

<sup>114</sup> BENDA, Václav a Tomáš HAVEL. *Daň z přidané hodnoty 2020*. 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, [2009?]. Meritum (ASPI), s. 2.

<sup>115</sup> Dle § 46 a násl. ZDPH.

### 2.1.1. Geneze opravy DPH v reorganizaci

Možnost opravy základu daně u pohledávek přihlášených do insolvenčního řízení byla do zákona zařazena novelou č. s účinností od 1. 4. 2011. Vzhledem ke komplexnosti problematiky provázely zákonnou úpravu některé výkladové problémy, které se například týkaly časového testu pro posouzení vzniku pohledávky,<sup>116</sup> nutnosti registrace dlužníka k DPH během insolvenčního řízení<sup>117</sup> a zejména pak postoj GFŘ, který opravu DPH umožňoval pouze pro konkurs, a nikoliv pro reorganizaci. Tato podkapitola se bude věnovat právě poslední zmíněnému problému, který byl konečně vypořádán až komplexní změnou celé úpravy opravy DPH Novelou 2019.<sup>118</sup> Tato podkapitola se genezi opravy DPH v případě reorganizace bude věnovat. Je tak rozebírána zákonná úprava účinná před Novelou 2019, tedy do 31. 3. 2019.

Historicky bylo ustanovení § 44 ZDPH<sup>119</sup> stran způsobu řešení úpadku neutrální (tj. ustanovení se uplatnilo bez ohledu na to, zda byl úpadek řešen reorganizací nebo konkursem). Teprve později, novelou č. 502/2012 Sb., bylo s účinností k 1. 1. 2013 omezeno výhradně na úpadky řešené konkursem.

Komora daňových poradců<sup>120</sup> tak v reakci na uvedené zastávala názor, že § 44 ZDPH nelze v případě reorganizace použít, a naopak je možné aplikovat obecné pravidlo obsažené v § 42 ZDPH, a to s ohledem na povinnost vykládat toto ustanovení v souladu s evropským právem. Toto ustanovení v odst. 1 písm. b) stanovilo, že plátce, věřitel v insolvenčním řízení, provede úpravu základu daně a výše daně mimo jiné, pokud ke snížení základu daně podle § 36 a 36a ZDPH dojde po datu uskutečnění zdanitelného plnění. Základem daně je pak dle § 36 odst. 1 „*vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.*“

<sup>116</sup> Problémem byla zákonná úprava, která stanovila, že oprava byla možná pouze u pohledávek, které vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku. Sporný byl výklad slova *nejpozději*, kdy finanční správa zastávala názor, že se jedná o „starší“ pohledávky vzniklé nejméně 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku. Naopak NSS nakonec zaujal názor, že se jedná o „mladší“ pohledávky vzniklé v období 6 měsíců před rozhodnutím o úpadku. K tomu: usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018-33, které bylo ale následně překonáno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 13. 1. 2022, č. j. 62 Af 62/2018-182 v souladu s evropskou judikaturou.

<sup>117</sup> Tento požadavek byl shledán v rozporu s evropským právem. I přes to se ale tato podmínka nachází v § 46 odst. 3 písm. h) ZDPH.

<sup>118</sup> Zde je vhodné poznamenat, že možnost opravy DPH v reorganizaci byla možná i určitou dobu před přijetím Novelu 2019 v případě, že reorganizační plán konkrétně stanovil, o jakou část se pohledávka věřitele snižuje. K tomu viz: Informace GFŘ k opravě základu daně u plnění vůči dlužníku, jehož úpadek je řešen reorganizací ze dne 16. 8. 2018, č.j. 66560/18/7100-20116-050485. Finanční správa ČR [online]. Finanční správa ČR, © 2018. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/Informace\\_reorganizace-v-par42.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/Informace_reorganizace-v-par42.pdf).

<sup>119</sup> Ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012.

<sup>120</sup> Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 25. 1. 2017, s. 7.

Ustanovení § 42 ZDPH je transpozicí směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“). Podle čl. 90 odst. 1 Směrnice o DPH platí, že: „[j]e-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.“ Odst. 2 následně dodává, že se členské státy od uvedeného odstavce mohou odchýlit „v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“ Tedy naopak v případě zrušení<sup>121</sup> nebo vypovězení<sup>122</sup> transakce či snížení ceny po uskutečnění zdanitelného plnění se nelze od ustanovení odstavce 1 odchýlit a opravu základu daně je v souladu se zákonem třeba provést.

Je tedy nutné rozlišovat mezi dvěma situacemi: (i) celkovým nebo částečným nezaplacením kupní ceny, kdy původní pohledávka plátce daně, věřitele, nadále existuje a (ii) snížením kupní ceny po uskutečnění zdanitelného plnění z důvodu zániku (jazykem směrnice z důvodu *zrušení* nebo *vypovězení*) pohledávky plátce daně – věřitele.

Většina reorganizačních plánů je založena na restrukturalizaci pohledávek věřitelů spočívající v prominutí části dluhů dlužníka,<sup>123</sup> tj. zániku pohledávek přihlášených do insolvenčního řízení. Z ustanovení § 356 odst. 1 InsZ vyplývá, že po nabytí účinnosti reorganizačního plánu pohledávky dlužníkových věřitelů zanikají.<sup>124</sup> Po nabytí účinnosti reorganizačního plánu se za věřitele dlužníka považují pouze osoby uvedené v reorganizačním plánu za podmínek v něm stanovených, včetně rozsahu jejich pohledávek. Z toho vyplývá, že reorganizační plán jazykem směrnice (částečně) ruší veškeré pohledávky vzniklé před úpadkem, resp. dané pohledávky zaniknou.

Striktní rozlišení mezi (částečným) nezaplacením ceny a snížením ceny<sup>125</sup> se zánikem původní pohledávky zdůraznil Soudní dvůr Evropské unie, který potvrdil, že členské státy se mohou odchýlit od Směrnice o DPH pouze v případě úplného nebo částečného nezaplacení kupní ceny, nikoli však v druhém případě snížení ceny.

Úprava evropského práva ve smyslu čl. 90 odst. 2 Směrnice o DPH zamýšlela ponechat na každém členském státě, aby ve své vlastní jurisdikci rozhodl, zda nezaplacení kupní ceny povede

---

<sup>121</sup> Pojem *zrušení* používá Směrnice o DPH ve smyslu *zrušení* smlouvy. V souvislosti s pohledávkou je pak v souladu s dikcí insolvenčního zákona vhodnější termín *zánik*.

<sup>122</sup> Vhodnějším pojmem by byl termín *odstoupení*, byť i z termínu *vypovězení* je zřejmý účel normy.

<sup>123</sup> § 341 odst. 1 písm. a) InsZ.

<sup>124</sup> § 356 odst. 1 InsZ konkrétně stanoví, že: „[n]ení-li tímto zákonem nebo reorganizačním plánem stanoveno jinak, zanikají účinností tohoto plánu práva všech věřitelů vůči dlužníkovi, a to i v případě, že svou pohledávku do insolvenčního řízení nepřihlásili.“

<sup>125</sup> Nebo *zrušením* či *vypovězením* smlouvy.

k nároku na odpovídající snížení základu daně za podmínek stanovených danými státy, nebo zda nebude takové snížení vůbec přípustné z důvodu, že není možné s jistotou stanovit, zda se daně plnění stane definitivně nedobytným. Soudní dvůr EU v rozhodnutí ve věci C-337/13 k uvedenému konstatoval, že „[j]elikož však nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny, které samo o sobě na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení nemá za následek obnovení původního stavu, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné.“<sup>126</sup>

Toto rozhodnutí je velmi důležité z toho důvodu, že GŘ jej používalo, dle mého názoru nesprávně, jako svůj hlavní argument na podporu tvrzení, že v reorganizaci není oprava základu daně věřitelem možná. Přitom sám Soudní dvůr stanovil, že daně se vztahuje pouze k nezaplacení ceny z toho důvodu, že nezaplacení se vyznačuje nejistotou, která je způsobena tím, že nezaplacení není definitivní, když dlužník může stále pohledávku, alespoň částečně, zaplatit.

Naopak v případě snížení ceny je pohledávka odpovídající zdanitelnému plnění definitivně nedobytná. K tomu SDEU ještě vhodně dodal, že: „[v]ýrazy zrušení, vypovězení [a odstoupení] použité v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH se vztahují na situace, kdy v důsledku zpětného zrušení nebo výpovědi, která má účinky jen do budoucna, povinnost dlužníka splatit svůj dluh úplně zanikla nebo se zastavila na úrovni, která je definitivně určena, s důsledky, které z toho vyplývají pro věřitele.“<sup>127</sup> Soudní dvůr Evropské unie daně potvrdil v rozhodnutí C-396/16 a stanovil, že v případě „snížení závazků dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání,<sup>128</sup> nepředstavuje případ plnění, které zůstalo zcela nebo zčásti nezaplaceno a u něhož se oprava počátečního odpočtu daně neprovádí, pokud je toto snížení definitivní.“<sup>129</sup>

Účinek reorganizačního plánu ve většině případů vede k (částečnému) zániku pohledávek, který je již konečný, na rozdíl od pouhého nezaplacení pohledávky. Úprava základu daně v reorganizaci by proto měla být v souladu s evropským právem přípustná. V souladu

---

<sup>126</sup> Rozsudek SDEU ze dne 15. 5. 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 25. Podobně také v rozsudku SDEU ze dne 12. 10. 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16 ECLI:EU:C:2017:759, bod 29.

<sup>127</sup> Rozsudek SDEU ze dne 12. 10. 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16 ECLI:EU:C:2017:759, bod 30.

<sup>128</sup> Rozhodnutí se týkalo slovinského práva, kde termín *pravomocné povolení vyrovnání* nachází v českém insolvenčním zákoně ekvivalent jako *schválení reorganizačního plánu*.

<sup>129</sup> Rozsudek SDEU ze dne 22. 2. 2018, T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., C-396/16, ECLI:EU:C:2018:109, bod 45.



s čl. 90 odst. 1 Směrnice o DPH a ustanovením § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH by proto měl mít věřitel nárok na opravu základu daně po nabytí účinnosti reorganizačního plánu.<sup>130</sup>

Podle ustanovení § 74 odst. 1 ZDPH<sup>131</sup> (opět v souladu s čl. 185 odst. 1 Směrnice o DPH, který je transpozičním předobrazem daného ustanovení v ZDPH) vzniká dlužníkovi zrcadlová povinnost provést opravu odpočtu daně ve zdaňovacím období, kdy se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro jeho opravu. Tímto okamžikem je opět nabytí účinnosti reorganizačního plánu.

Generální finanční ředitelství však dlouhou dobu zastávalo názor, že není možné v případě reorganizace opravit základ daně z toho důvodu, že nedochází k definitivní nedobytnosti pohledávky, i pokud částečně nebo úplně zanikla v důsledku účinnosti reorganizačního plánu.<sup>132</sup> GFŘ argumentovalo tím, že rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu může být dle § 362 InsZ zrušeno a dle § 363 InsZ může být reorganizace přeměněna soudem v konkurs. K tomu navíc GFŘ argumentovalo i tím, že dle § 356 odst. 3 InsZ „[p]ráva věřitelů vůči spoludlužníkům a ručitelům dlužníka zůstávají reorganizačním plánem nedotčena.“

Vzhledem k argumentaci ustanoveními § 362 a § 363 InsZ je vhodné poznamenat, že správce daně je dle § 99 odst. 1 DŘ vázán pravomocným rozhodnutím příslušných orgánů, tedy je logicky v souladu s daným ustanovením vázán i pravomocným rozhodnutím soudu o schválení reorganizačního plánu. Správce daně si ani sám dle § 99 odst. 2 DŘ nemůže jako předběžnou otázku posoudit, zda byl spáchán trestný čin pro účely aplikace § 362 odst. 2 InsZ. Tyto argumenty GFŘ tak nejsou přesvědčivé ani za užití výše citované judikatury SDEU.

Stran argumentace ustanovením § 356 odst. 3 InsZ je třeba poznamenat, že účelem této zákonné úpravy je prolomení zásady akcesority u zajišťovacích institutů (ať už se jedná o ručení nebo věcněprávní zajištění), nikoliv stanovit pravidla pro dobytnost pohledávek věřitele proti dlužníkovi. Argument § 356 odst. 3 InsZ by navíc měl smysl pouze v případech, kdy zde nějaké zajištění třetí osobou vůbec existuje. Bylo by tak nutné mezi takovými situacemi rozlišovat a argument by byl uplatnitelný snad jen v případech, kdy je pohledávka věřitele za insolvenčním dlužníkem skutečně zajištěna třetí osobou.<sup>133</sup>

---

<sup>130</sup> Reorganizační plán je dle § 352 InsZ účinný, jakmile rozhodnutí o jeho schválení nabylo právní moci, nebyla-li reorganizačním plánem jeho účinnost odložena na pozdější dobu nebo nerozhodl-li o jeho pozdější účinnosti insolvenční soud.

<sup>131</sup> V souladu se zbytkem kapitoly opět myšleno ve znění účinném do Novely 2019.

<sup>132</sup> Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 25. 1. 2017, s. 13.

<sup>133</sup> Shodně ŽALUD, Václav, KRÁLÍČEK, Jan. Value added tax in reorganisation. *Acta oeconomica Pragensia: vědecký sborník Vysoké školy ekonomické v Praze*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2018, roč. 26, č. 4, s. 42–50. Dostupné z: <https://aop.vse.cz/pdfs/aop/2018/04/04.pdf>.

Toto stanovisko GFŘ se tak již v dané době jeví jako neudržitelné vzhledem k protiargumentům uvedeným výše. Poslední citované rozhodnutí SDEU,<sup>134</sup> které najisto postavilo, že reorganizační plán nepředstavuje případ (částečného) nezaplacení ceny, a naopak částečný nebo úplný zánik závazku (snížení ceny) v reorganizačním plánu představuje definitivní potvrzení o nedobytnosti pohledávky, a tedy i nárok na snížení daňového základu, bylo vydáno v roce 2018, tedy až rok po jednáních s Komorou daňových poradců ČR, kde toto stanovisko GFŘ zaznělo. Právě v návaznosti na dané rozhodnutí SDEU správce daně vydal Informaci,<sup>135</sup> ve které možnost opravy základu daně připustil v některých případech i pro reorganizaci. Následně pak byla tato možnost definitivně zahrnuta v Novele 2019. Argumentace správce daně však nebyla přesvědčivá ani před vydáním zmiňovaného rozhodnutí SDEU, jak bylo uvedeno výše. Od 1. 1. 2013 do 16. 8. 2018, kdy byla vydána Informace GFŘ, resp. do 1. 3. 2019, kdy nabyla účinnosti Novela 2019 a daná problematika byla postavena na jisto, tak docházelo k neopodstatněné diskriminaci věřitelů v reorganizaci oproti věřitelům v konkursu.

Zde je vhodné poznamenat, že neumožněním opravy odpočtu daně na vstupu dlužníkovi se sám správce daně připravil o možný příjem. Pokud by dlužník totiž svůj odpočet v důsledku opravy snížil, vznikne z toho titulu správci daně pohledávka za dlužníkem. Na druhou stranu bude muset věřiteli daň vrátit. V tomto kontextu je zajímavé pozorovat přístup správce daně, který věřitelům odepíral právo na opravu základu daně, ale zároveň se snažil v této době ostatní věřitele v insolvenčním řízení „předběhnout“. Například tím, že se snažil své pohledávky za dlužníkem vzniklé z důvodu snížení odpočtu daně dlužníkem klasifikovat jako pohledávky za majetkovou podstatou, resp. jako pohledávky postavené jim na roveň. Tímto postupem se dle mého správci daně dostávalo neférového zvýhodnění, k čemuž se v minulosti vyjádřil ústavní soud, jak bude rozebráno níže.

## **2.2. Pohledávka správce daně za insolvenčním dlužníkem z opravy DPH**

Ustanovení § 44 ZDPH stanovující pravidla pro opravu DPH v insolvenčním řízení vůči dlužníkům bylo do zákona vloženo zákonem č. 47/2011 Sb. s účinností od 1. 4. 2011. Výše byla popsána problematika nedůvodné diskriminace věřitelů v reorganizaci v rámci tohoto ustanovení. Soudní rozhodovací praxe se ale tímto ustanovením zabývala též z důvodu, že skrze něj se správce daně pokoušel ve spojení s ustanovením § 168 odst. 2 písm. e) InsZ „předběhnout“ ostatní věřitele a zvýhodnit svoji pozici. Zde je vhodné pouze připomenout mechanismus fungování DPH

---

<sup>134</sup> Soudní dvůr Evropské Unie. op. cit. sub. 129.

<sup>135</sup> Informace GFŘ. op. cit. sub. 118.

v insolvenčním řízení. Správci daně vznikne za dlužníkem pohledávka v tom případě, že dlužník v důsledku nezaplacení pohledávky věřiteli snížil svůj nárok na daňový odpočet. Není zde totiž žádný základ daně, když dlužník věřiteli ničeho neuhradil. Zánikem nároku na odpočet (nebo jeho snížením) ovšem vznikne pohledávka správci daně za dlužníkem. Správce daně se pak dlouhodobě prostřednictvím zákonodárce snaží o to, aby tato pohledávka měla prioritní postavení.

### 2.2.1. Zapodstatové pohledávky

Prioritními pohledávkami rozumíme pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou upravené v § 168 a § 169 InsZ. Jejich výhodou je, že se uspokojují kdykoliv v průběhu insolvenčního řízení a není třeba je přihlašovat jako ostatní pohledávky. Věřitelé těchto tzv. zapodstatových pohledávek jsou tak uspokojeni vždy před ostatními věřiteli. Jejich výčet v zákoně je taxativní. Rozdílem mezi těmito dvěma kategoriemi je časové omezení jejich vzniku. Pohledávky za majetkovou podstatou vznikají po zahájení insolvenčního řízení nebo po rozhodnutí o úpadku. Vznik pohledávek postavených na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou není zákonem časově omezen.<sup>136</sup>

U zapodstatových pohledávek je důležité vnímat zejména jejich smysl. Jedná se o určitý taxativně vymezený okruh zvýhodněných pohledávek, které toto postavení mají z důvodu svého specifického charakteru. Lapidárně řečeno by tento okruh zapodstatových pohledávek neměl být stanoven zcela libovolně a zákonodárce by při jeho tvorbě měl respektovat určitá pravidla a principy insolvenčního řízení. Vhodně shrnuje rozdíl mezi těmito dvěma kategoriemi Richter: „[d]ůvody pro upřednostnění pohledávek uvedených v § 169 jsou důvody sociální. Důvodem svého upřednostnění se proto pohledávky uvedené v § 169 odlišují od pohledávek za majetkovou podstatou uvedenými v § 168. Pohledávky za majetkovou podstatou dle § 168 totiž zpravidla (nikoliv ovšem bezvýjimečně) vznikají jako důsledek vedení insolvenčního řízení, případně proto, aby průběh insolvenčního řízení usnadnily.“<sup>137</sup>

Velmi výstižně ovšem charakter zapodstatových pohledávek popisuje důvodová zpráva k Novele 2019. Pohledávky upravené v § 168 InsZ tak jsou „kvalifikovaným okruhem pohledávek vznikajících v průběhu insolvenčního řízení, v úzké souvislosti s ním nebo přímo jako jeho přímý důsledek, platí přitom, že jejich přednostní uhrazení je nezbytné pro zdárný průběh insolvenčního řízení nebo pro ekonomickou udržitelnost, respektive pro ekonomický smysl celého procesu,

<sup>136</sup> WINTEROVÁ, Alena a Alena MACKOVÁ. *Civilní právo procesní*. 2. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2018. Student (Leges), s. 272.

<sup>137</sup> RICHTER, Ondřej. § 169 [Pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou]. In: RICHTER, Ondřej. *Věřitelé a uplatňování pohledávek v insolvenčním řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 56, marg. č. 1.

*případně o pohledávky, které odpovídají nákladům insolvenčního řízení, a obdobné pohledávky. Bez přednostního uhrazení těchto pohledávek by insolvenční řízení významným způsobem zasáhlo veřejné rozpočty a podle situace by mohlo umožňovat vedení sanačního insolvenčního řízení u dlužníků, kde by to postrádalo ekonomické opodstatnění, případně by mohlo znemožnit dosažení sanačního řešení úpadku u životaschopných podniků.*“<sup>138</sup>

V případě pohledávek postavených na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou dle § 169 InsZ se jedná „zpravidla o pohledávky, na jejichž přednostním uspokojení existuje veřejný zájem, například z důvodů jejich sociálních konotací, nebo u nichž byl identifikován nějaký jiný zájem odůvodňující jejich ‚prioritní‘ pořadí. Neplatí přitom, že by uspokojování těchto pohledávek v běžném pořadí ohrožovalo průběh insolvenčního řízení, případně že by tím docházelo k rozporu s ekonomickou smysluplností vedení insolvenčního řízení.“<sup>139</sup> U těchto pohledávek má zákonodárce možnost zdůvodnit, proč je zde zařazena ta která pohledávka. Normotvůrce jim tak na základě svého rozhodnutí přiznává výhodnější postavení, při jehož absenci by tyto pohledávky musely být standardně přihlášeny nebo by nebyly uspokojovány vůbec. Dle Sprinze tyto pohledávky představují „*průlom do principu rovnosti a poměrnosti, protože jako výjimky z obecného pravidla musejí být vykládány zřejmě spíše restriktivně.*“<sup>140</sup>

Uvedené by šlo shrnout tak, že v případě pohledávek dle § 168 InsZ zde existuje nějaký přímý vztah s průběhem insolvenčního řízení, zatímco u pohledávek dle § 169 InsZ se jedná o rozhodnutí normotvůrce, který by ale měl respektovat, že tyto pohledávky mají prioritní postavení z důvodu určitého veřejného zájmu, kterým můžou být například sociální důvody.

Z těchto dvou preferenčních kategorií vyčlenil sám zákonodárce v důvodové zprávě k zákonu č. 294/2013 Sb. samostatnou kategorii, a to pohledávky státu. Tuto část důvodové zprávy pak ve svých rozhodnutích cituje i Nejvyšší soud.<sup>141</sup> Důvodová zpráva uvádí: „[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

---

<sup>138</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony [online]. Sněmovní tisk č. 206/0. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 2018, VIII. volební období [cit. 1. 3. 2023], s. 122. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135866>.

<sup>139</sup> Tamtéž.

<sup>140</sup> SPRINZ, Petr. op. cit. sub. 9, § 169, marg. 1.

<sup>141</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015.

[§ 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.<sup>142</sup>

### 2.2.2. Pohledávka správce daně z opravy DPH jako pohledávka za majetkovou podstatou

Jak již bylo uvedeno výše, správce daně se pokoušel pohledávky vzniklé opravou výše DPH za dlužníkem dle § 44 ZDPH klasifikovat jako prioritní, kdy argumentoval tím, že provedení opravy představuje vznik samostatného zdanitelného plnění, jelikož k ní došlo až po úpadku. Tuto pohledávku pak podřazoval přímo do kategorie zapodstatových pohledávek pod ustanovení § 168 odst. 2 písm. e). K této snaze se ovšem negativně postavil jak Nejvyšší správní soud, tak i Nejvyšší soud. Nejvyšší soud nejprve odmítl pohledávky správce daně upřednostnit před pohledávkami ostatních věřitelů a konstatoval zcela opačně proti záměru správce daně, že se taková pohledávka nebude uspokojovat vůbec. „*Poslední kategorií pohledávek, jež se v insolvenčním řízení neuspokojují žádným způsobem z majetkové podstaty dlužníka, jsou ty, které vznikly až po rozhodnutí o úpadku, respektive (ve vazbě na výše řečené) po uplynutí propadlé lhůty vymezené rozhodnutím o úpadku k přihlášení pohledávek, a které zároveň nejsou zahrnuty v taxativním výčtu pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek postavených jim na roveň, obsaženém v § 168 a § 169 insolvenčního zákona. Příkladem pohledávky vzniklé v průběhu insolvenčního řízení (po rozhodnutí o úpadku, poté co insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení dlužníkovu úpadku), která se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje vůbec, je 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.*“<sup>143</sup>

Snaha správce daně výkladem podřadit svoje pohledávky pod znění § 168 odst. 2 písm. e) InsZ tedy nebyla úspěšná. Judikatura takový výklad jednoznačně odmítla. Správce daně ovšem nepolevil a pokusil se soudní nevoli překonat novelizací. Novela č. 294/2013 Sb. s účinností od 1. 1. 2014 přidala do daného ustanovení dovětek explicitně zahrnující pohledávky vzniklé opravou DPH. Novelizované ustanovení tak stanovilo, že pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po úpadku, jsou: „*daně, poplatky a jiná*

<sup>142</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 293/2013 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 [online]. Sněmovní tisk č. 929/0. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 2013, VI. volební období [cit. 1. 3. 2023], s. 60. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=87277>.

<sup>143</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2011, sp. zn. 29 NSČR 16/2011.

*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.*

S tím ale Nejvyšší soud opět nesouhlasil a jasně uzavřel, že: „*[p]ohledávka 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.*“<sup>144</sup> Dále navíc dovedl, že takovým postupem správce daně, dle mého názoru zcela evidentně, znevýhodňuje ostatní věřitele, čímž dochází k porušování zásad insolvenčního řízení. Konkrétně NS uzavřel, že výklad podřazující pohledávku správce daně vzniklou na základě opravy DPH dle § 44 ZDPH pod ustanovení § 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.*“<sup>145</sup> Podporu pro své argumenty nalézá Nejvyšší soud i ve Výkladovém stanovisku expertní skupiny Ministerstva spravedlnosti.<sup>146</sup>

Podstatné je ale odůvodnění tohoto rozhodnutí, které přibližuje úvahy Nejvyššího soudu o přístupu správce daně. Nejvyšší soud totiž v bodě 39 obsáhle cituje důvodovou zprávu k zákonu č. 294/2013 Sb., kde je charakterizován smysl a účel zapodstatových pohledávek. NS zde souhlasí s tím, že taxativní výčet zapodstatových pohledávek by neměl umožňovat jeho rozšiřování jinými zákony a že taková praxe zákonodárce není vhodná a předvídatelná. Dle NS by měl být vůdčím principem spíše pravý opak, a to snižování výčtu pohledávek za majetkovou podstatou. Zapodstatové pohledávky navíc slouží primárně k naplnění cíle a účelu insolvenčního řízení, s čímž ale tento typ pohledávek správce daně vůbec nesouvisí.

V bodě 43 pak NS argumentuje tím, že pohledávka správce daně nesplňuje ani časové hledisko vzniku pohledávky za majetkovou podstatou. V předchozí podkapitole byl popsán mechanismus fungování opravy DPH v insolvenčním řízení věřitelem. K této opravě docházelo u pohledávek vzniklých před úpadkem dlužníka. Pohledávka správce daně vůči dlužníku z opravy DPH je k této pohledávce věřitele zrcadlová. Jedná se o pouhou její transformaci z původní

---

<sup>144</sup> Nejvyšší soud. op. cit. sub. 141. Shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 266/2017-48.

<sup>145</sup> Nejvyšší soud. op. cit. sub. 141.

<sup>146</sup> Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011 k opravě výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

pohledávky přihlášeného věřitele, nikoliv o vznik nové pohledávky. Pohledávka správce daně tak po úpadku nevzniká. NSS později přímo konstatoval, že tato pohledávka nemá charakter samostatného zdanitelného plnění.<sup>147</sup> Svým záměrem zahrnout svoji pohledávku do výčtu v ustanovení § 168 InsZ tak správce daně jen snižuje uspokojení ostatních, řádně přihlášených věřitelů.

### **2.2.3. Pohledávka správce daně z opravy DPH jako pohledávka postavená na roveň pohledávce za majetkovou podstatou**

Správce daně v reakci na uvedenou judikaturu ustoupil ze svého požadavku na zařazení své pohledávky z opravy DPH do výčtu pohledávek za majetkovou podstatou. Neustoupil ovšem nijak ze své snahy „předběhnout“ ostatní věřitele. Přesunul se pouze o kategorie dále a Novelou 2019<sup>148</sup> zařadil tyto pohledávky do výčtu pohledávek postavených na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou v § 169 odst. 1 písm. c) InsZ, do kterého zakomponoval dovětek: „[...] pohledávky státu – správce daně vzniklé na základě povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě reorganizace nebo povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě nedobytné pohledávky zákona upravujícího daň z přidané hodnoty.“

Dle mého názoru je ovšem zařazení pohledávky správce daně do ustanovení § 169 InsZ opět problematické, a to v zásadě z důvodů již popsanych výše. Sám zákonodárce uvádí v důvodové zprávě k novele insolvenčního zákona č. 294/2013 Sb., že pohledávky správce daně jsou problematické z důvodu, že jsou prioritními spíše z politických než z racionálních důvodů.<sup>149</sup> Jakékoliv další zařazení pohledávek do daného výčtu by v souladu s komentářovou literaturou mělo být vykládáno restriktivně.<sup>150</sup> Pokud se podíváme na ostatní pohledávky vymezené v § 169 InsZ, tak zařazení pohledávky správce daně je určitou anomálií. Ostatní pohledávky v daném ustanovení totiž mají určitý sociální charakter (písm. a), písm. c) první věta, písm. d), písm. e)) nebo je veřejný zájem na jejich zaplacení zcela zjevný, jako v případě náhrady škody způsobené na zdraví (písm. b)), nebo souvisí s insolvenčním řízením (písm. f) a g)). V případě

---

<sup>147</sup> Nejvyšší správní soud. op. cit. sub. 144. „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. Obdobně je povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, zrcadlově povinností související s již jím v minulosti uplatněnou daní na vstupu.“

<sup>148</sup> Novela zároveň odstranila dovětek v § 168 odst. 2 písm. e) InsZ přidaný novelou č. 294/2013 Sb.

<sup>149</sup> Op. cit. sub. 142.

<sup>150</sup> Viz výše.

správce daně pohledávka vzniká ze zcela jiných důvodů. Do daného okruhu je tak zařazena zejména z politického rozhodnutí. Systematicky takové zařazení spíše smysl postrádá.

Nejvyšší soud k novele podřazující pohledávku správce daně pod § 168 InsZ dříve uvedl, že v rámci insolvenčního řízení mají prioritní pohledávky zvláštní význam z toho důvodu, že: *„[p]ři rozhodování, zda budou financovat další provoz dlužníkovy podniku při sanačním způsobu řešení dlužníkovy 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.“*<sup>151</sup> Tento argument je platný i v případě podřazení pohledávek pod ustanovení § 169 InsZ, jelikož jsou uspokojovány stejným způsobem, tedy přednostně, kdykoli v průběhu insolvenčního řízení a v plné výši. Je nutné si uvědomit, že tímto postupem zákonodárce reagující na snahu správce daně de facto porušuje jednu z hlavních zásad insolvenčního řízení, tzv. princip *pari passu*, tedy rovnosti věřitelů.<sup>152</sup> K průlomům tohoto principu dochází z logiky věci u všech zapodstatovaných pohledávek. Zde však s tím rozdílem, že se jedná o průlom nesystematický, jak bylo uvedeno v minulém odstavci.

Na uvedenou legislativní tvorbu je vhodné se zaměřit i optikou Ústavního soudu. Následující případ řešený ÚS byl postaven na skutkovém základě, kdy správce daně dle tehdejšího zákona o správě daní a poplatků<sup>153</sup> a zákona o konkursu a vyrovnání započítal přeplatek insolvenčního dlužníka na dani na jeho jinou daňovou pohledávku.<sup>154</sup> Tento postup dle ÚS nedůvodně zvýhodňoval správce daně oproti ostatním věřitelům. Vymezil tak určitý test pro posouzení, zda nedochází ke zvýhodnění správce daně a jeho pohledávek. Konkrétně stanovil, že: *„[p]okud 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.“*<sup>155</sup> V tomto rozhodnutí též dodal, že v takových případech je správce daně *„nedůvodněně zvýhodňován ve svém postavení věřitele sui generis ve vztahu k ostatním věřitelům. Došlo tedy i k porušení čl. 37 odst. 3 Listiny, podle kterého všichni účastníci jsou si v řízení rovni.“* Tento

---

<sup>151</sup> Nejvyšší soud. op. cit. sub. 141.

<sup>152</sup> Srov. § 5 písm. b) InsZ.

<sup>153</sup> Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

<sup>154</sup> K tomu blíže: ŠIMKA, Karel. Insolvence a daně. *Bulletin advokacie*, 2017, č. 6, s. 27–33.

<sup>155</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02.



závěr je zásadní, jelikož nerespektování rovného postavení věřitelů dle § 5 písm. b) InsZ může být porušením čl. 37 odst. 3 Listiny.<sup>156</sup>

Později v plenárním nálezu Ústavní soud naopak stanovil, že stát nemá oproti ostatním věřitelům žádné výsostné postavení. Dle ÚS totiž „[z] čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka (v daňových věcech reprezentovaného správcem daně), která by v konkrétní posuzované věci, tj. v případech vyhlášených konkursů, vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení vůči ostatním věřitelům.“<sup>157</sup>

Pohledávky správce daně nemají mít žádnou automatickou výhodu oproti pohledávkám ostatních věřitelů. Naopak je v insolvenčním řízení třeba respektovat jejich rovné postavení. Pokud by normotvůrce chtěl takové pohledávky zařadit jako prioritní, je třeba, aby byly splněny podmínky testu stanoveného ústavním soudem a dané zvýhodnění bylo (i) formulováno explicitně, (ii) ústavně konformně a (iii) bylo obhajitelné.

Je to ovšem normotvůrce, který stanovuje limity právní normy. Soudy se mohou pohybovat pouze v mezích stanovených normotvůrcem. Soudy mohou zaplňovat mezery v právu, ale v rámci rozhodovací činnosti nemohou nahradit mezery obsahové.<sup>158</sup> Ústavní soudnictví a zkoumání zákonů ústavními soudy je pak možné chápat jako hledání určité shody nebo neshody legislativních aktů s právními normami, které tyto akty formálně i materiálně determinují.<sup>159</sup> Zároveň by měl být zákonodárce při tvorbě norem nestranný a rozumný.<sup>160</sup> Je tedy dle mého otázkou, zda je zařazení pohledávek správce daně z opravy DPH skutečně nestranné a zároveň obhajitelné.

Lze polemizovat s názorem Tesaře,<sup>161</sup> zda je podřazení pohledávky správce daně z opravy DPH pod pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou zákonodárcem vůbec vhodné a správné, když se vlastně jedná pouze o transformovanou pohledávku věřitele na vrácení daně.<sup>162</sup> Je pravdou, že se o transformovanou pohledávku skutečně jedná. V principu též souhlasím s tím, že by se správce daně měl následně zařadit mezi ostatní věřitele. Dovoluji si zde ovšem nastínit argument, který postup správce daně ospravedlňuje. Věřiteli totiž v důsledku

---

<sup>156</sup> Usnesení č. 2/1993 Sb., usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky.

<sup>157</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06.

<sup>158</sup> BOHÁČ, Radim a kol. Legislativní proces: teorie a praxe. *Ministerstvo vnitra ČR*. Praha. 2011. 1. vydání, s. 87.

<sup>159</sup> KREJČÍ, J.: Principy soudcovského zkoumání zákonů v právu československém, *Moderní stát*, Praha 1932, s. 42.

<sup>160</sup> BOHÁČ, Radim. op. cit. sub. 156, s. 92.

<sup>161</sup> TESAŘ, Radan. Oprava DPH v insolvenční – (ne)přednostní pohledávky správce daně. *Daně a právo v praxi: čtrnáctideník plný informací z oblasti daní, práva a financí*. 2021, roč. 26, č. 3.

<sup>162</sup> Tento názor je v souladu s judikaturou Nejvyššího soudu rozebíranou výše. Srov. cit. sub. 141.

snížení základu daně na výstupu vznikne nárok na vrácení daně, který správce daně – stát – bezesporu uhradí nebo použije na úhradu jiných nedoplatků. Věřitel se tak ke své vratce dostane. Správci daně na opačné straně zrcadlově vzniká transformovaná pohledávka za dlužníkem. Správce daně je tak v situaci, kdy věřiteli daň již vrátil, ale svoji pohledávku za dlužníkem ještě nevyzpytl. Pokud by se zařadil mezi ostatní věřitele, tak by se v konečném zúčtování dostal do záporných hodnot. Naopak pokud by disponoval prioritní pohledávkou, byla by operace pro správce daně ve výsledku nulová (pokud by byla prioritní pohledávka plně uhrazena, což je pravděpodobné) a tedy i v souladu s principem neutrality DPH.

Podobná argumentace je uvedena i v důvodové zprávě k Novele 2019,<sup>163</sup> kde zákonodárce vysvětluje důvody pro zařazení pohledávky správce daně mezi prioritní. Důvodová zpráva odkazuje na judikaturu Nejvyššího soudu zastávající opačný názor, stejně i na principy úpravy prioritních pohledávek vymezených ÚS, ale nevypovídá se s nimi dostatečně. Hlavním nosným argumentem dle důvodové zprávy je ustanovení § 44 odst. 9 ZDPH, které stanoví, že se oprava výše daně považuje za samostatné zdanitelné plnění. Dle správce daně se tak jedná o novou pohledávku, která vzniká po úpadku. Materiálně tomu tak ale není ani z daňového hlediska, jak dovodil NSS: „[o]právnění 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.“<sup>164</sup> Tím spíše tomu tak nebude ani z hlediska insolvenčního práva.

Zákonodárce odkazuje na jiné rozhodnutí NSS údajně podporující jeho argumentaci. Z následující citace daného rozhodnutí je však patrný spíše pravý opak: „[o]právnění 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 DPH formálně považováno za samostatné zdanitelné plnění. [...] Důsledkem koncepce zvolené zákonodárcem je proto pouze to, že se snížení již uplatněné daně na výstupu daňově projeví nejdříve ve zdaňovacím období, kdy jsou splněny podmínky pro tuto opravu (nejpozději do tří let od uskutečnění původního zdanitelného plnění), a ovlivní tak celkovou výši daňové povinnosti deklarované za jiné zdaňovací období, než ve kterém bylo uskutečněno původní plnění.“<sup>165</sup> Obě uvedené citace NSS jsou záměrně v prvních větách shodné. Tak tomu je i z toho důvodu, že

---

<sup>163</sup> Op. cit. sub. 138, s. 328–332.

<sup>164</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 266/2017-48, ve kterém souhlasí s názorem Nejvyššího soudu vysloveném v rozsudku sp. zn. 29 ICdo 98/2015.

<sup>165</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 4 Afs 224/2016-34, ve kterém přebírá odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012-47.

prakticky všechna uvedená rozhodnutí stavící se proti argumentaci správce daně, resp. zákonodárce, na sebe navzájem odkazují a překrývají se. Citace užitá zákonodárcem je tak přiléhavá pouze zdánlivě.

Právě ze všech uvedených důvodů se domnívám, že se nejedná o dobrou tvorbu práva. Byť jsem si vědom toho, že zákony jsou tvořeny normotvůrcem a nikoliv soudy, neměla by v konečném důsledku být opomíjena konstantní judikatura stanovící opak. Obzvláště pak v případech, kdy je taková judikatura založena na argumentaci ústavními principy, jako je například rovnost postavení před soudy projevující se právě i v rovnosti věřitelů v insolvenčním řízení. Je bezesporu svobodnou vůlí zákonodárce tvořit zákony a novelizace. Tato vůle by však měla být rozumná a nestranná. To se týká i zájmů samotného státu, který dle ÚS nemá žádné výsadní vlastnické právo oproti jiným právním subjektům. Dlouhodobé legislativní prosazování úpravy přičící se principům a pravidlům, které vycházejí z judikatury a doktríny, tyto požadavky nespĺňuje a dle mého názoru se o nestranné jednání již nejedná. Navíc pokud by se zákonodárce k takové úpravě uchýlil, je nutné, aby byla obhajitelná. S tím souvisí i důraz na odůvodnění takové úpravy a vypořádání se s protiargumenty a jinými názory. Normotvůrci lze přisvědčit v tom, že důvodová zpráva k rozebírané problematice je relativně obsáhlá a je možné v ní nalézt argumenty a následně se s nimi vypořádat. Odkazy na judikaturu však nejsou přiléhavé a vypořádání s opačnou judikaturou je naopak nedostatečné. S respektem k volnému uvážení normotvůrce stran tvorby zákonné úpravy se domnívám, že ustanovení § 169 odst. 1 písm. e) InsZ v části týkající se pohledávek státu – správce daně – by při ústavním přezkumu nemuselo obstát.

## Závěr

Cílem této práce bylo přiblížit postavení správce daně v insolvenčním řízení a typově charakterizovat jeho pohledávky. Obsáhnout všechny možné aspekty této problematiky však není v rámci diplomové práce dost dobře možné. Proto byly představeny dvě nejzásadnější kategorie pohledávek správce daně, na základě kterých má v insolvenčním řízení zvláštní postavení. První kategorií jsou pohledávky zajištěné zástavním právem zřízeném správcem daně dle § 170 daňového řádu. Zástavní věřitel má obecně v insolvenčním řízení jedinečné postavení zejména proto, že je v mnohých případech jediným věřitelem, který má reálnou možnost dosáhnout plného uspokojení. Zároveň díky svoji příslušnosti do této kategorie má oproti ostatním věřitelům větší možnost průběh insolvenčního řízení ovlivnit. Správce daně je však zástavním věřitelem specifickým. První kapitola tato specifika a odchylky od obecného zástavního práva upraveného občanským zákoníkem popsala. Nejzásadnější odlišností je okamžik vzniku zástavního práva, jelikož zástavní právo zřizované správcem daně vzniká již doručením rozhodnutí o jeho zřízení daňovému subjektu nebo správci veřejného seznamu, je-li zástavou věc do něj zapisovaná. Zároveň bylo popsáno, jaký má případné zahájení insolvenčního řízení nebo prohlášení úpadku dlužníka vliv na zástavní právo správce daně. Práce se následně věnovala problematice střetu procesních pravidel a obecné úpravy zástavního práva stran jeho pořadí. Vznik i pořadí zástavního práva zřízeného správcem daně se řídí stejným okamžikem, kterým je doručení. V případě daňového zástavního práva, na rozdíl od některých jiných modů vzniku zástavních práv, splývá pořadí i vznik v jeden okamžik. Úprava daňového zástavního práva je v jistém smyslu jednodušší. Jedna z podkapitol se také věnovala institutu zajišťovacích příkazů, které jsou obecně známé i širší veřejnosti v souvislosti s jejich nadužíváním. Cílem této podkapitoly však bylo popsat vztah zajišťovacích příkazů, zástavního práva a zejména pak insolvenčního řízení.

Práce zároveň shromáždila data týkající se charakteru pohledávek správce daně. Stát je prostřednictvím finančního úřadu nebo územního pracoviště věřitelem ve čtyřech z pěti insolvenčních řízení. Zároveň prakticky každá pátá pohledávka správce daně je zajištěna zástavním právem dle daňového řádu. Stran praxe výkonu věřitelských práv se správce daně chová racionálním způsobem a vymáhá pouze pohledávky, u kterých je reálné dosažení alespoň částečného uspokojení. Jedná se tak například o pohledávky zajištěné zástavním právem nebo o nadměrně vysoké pohledávky. Správce daně se též aktivně angažuje v řízeních, kde dlužník usiluje u zmenšení majetkové podstaty. Insolvenční řízení je tak často s daňovým řízením propojeno a je vhodné znát relevantní souvislosti.

Druhá kapitola nejprve popsala genezi legislativního vývoje stran možnosti opravy základu DPH věřitelem v úpadku řešeném povolením reorganizace. Na základě evropské judikatury bylo poukázáno na to, že postoj správce daně, konkrétně Generálního finančního ředitelství, nebyl správný. Sám správce daně pak své stanovisko revidoval a následně jej zakomponoval do současného znění zákona, kdy je možné opravu daně provést v konkursu i reorganizaci nebo v oddlužení. Nosnou částí dané kapitoly však byla charakterizace pohledávek správce daně vzniklých z opravy DPH za dlužníkem. Tyto pohledávky byly zákonodárcem nejprve podřazeny pod pohledávky za majetkovou podstatou. Soudní judikatura se jasně vyslovila proti takovému zařazení. Nejvyšší správní soud, Nejvyšší soud i Ústavní soud v konečném důsledku uzavřely, že státu – správci daně – nenáleží žádné zvýhodnění, a měl by se naopak zařadit mezi ostatní „běžné“ věřitele. Pohledávky správce daně tak byly podřazeny zákonodárcem o kategorii dále pod pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou. Byť lze pochopit účel legislativní úpravy, nevypořádal se zákonodárce řádně s oponentními názory soudů a doktríny. Pohledávky správce daně proto mezi prioritními pohledávkami působí jako jistá anomálie. Jejich zařazení do této kategorie není jednoduše obhajitelné. I z toho důvodu se domnívám, že by poslední novelizace zařazující pohledávky správce daně mezi prioritní dle ustanovení § 169 insolvenčního zákona měla být přezkoumána Ústavním soudem. Přičemž dle mého názoru je možné, že testem ústavnosti neprojde. Druhá kapitola popisovala genezi problematiky prioritních pohledávek správce daně z opravy DPH a zároveň v ní byly předestřeny konkrétní argumenty poukazující na možnou nevhodnost zákonné úpravy.

Práce představila nová data a poznatky o postavení správce daně v insolvenčním řízení. Zároveň upozornila na nejdůležitější aspekty uplatňování pohledávek správce daně a polemizovala se závěry soudů nebo s návrhy zákonodárce.

## Seznam zkratek

<b>OZ</b> nebo <b>občanský zákoník</b>	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů
<b>OSŘ</b> nebo <b>občanský soudní řád</b>	Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád ve znění pozdějších předpisů
<b>InsZ</b> nebo <b>insolvenční zákon</b>	Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) ve znění pozdějších předpisů
<b>DŘ</b> nebo <b>daňový řád</b>	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů
<b>ZDPH</b> nebo <b>zákon o dani z přidané hodnoty</b>	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů
<b>ZKV</b> nebo <b>zákon o konkursu a vyrovnání</b>	Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání ve znění pozdějších předpisů
<b>LZPS</b> nebo <b>Listina</b>	Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky

## Seznam použitých zdrojů

### 1. Seznam použité literatury

VYMAZAL, Lukáš. *Zástavní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR).

KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR).

RICHTER, Tomáš. *Insolvenční právo*. 2., doplněné a upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR).

SPRINZ, Petr, JIRMÁSEK, Tomáš, ŘEHÁČEK, Oldřich, VRBA, Milan, ZOUBEK, Hynek a kol. *Insolvenční zákon*. 1. vydání (3. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021.

PETROV, Jan, VÝTISK, Michal, BERAN, Vladimír a kol. *Občanský zákoník*. 2. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022.

BAXA, Jaroslav. a kol. *Daňový řád*. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011.

NOVOTNÁ, Monika, JORDANOVÁ, Kateřina, KRUPÍČKOVÁ, Lenka, ŠOTNÍK, Jakub. *Daňové řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, KAJNAR, Tomáš, KAJNAROVÁ, Jitka, RYDVAL, Tomáš. *Průvodce daňovým řízením se vzory podání*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022.

BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. V Praze: C.H. Beck, 2017. Beckova edice právní instituty.

BENDA, Václav a Tomáš HAVEL. *Daň z přidané hodnoty 2020*. 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, [2009?]. Meritum (ASPI).

WINTEROVÁ, Alena a Alena MACKOVÁ. *Civilní právo procesní*. 2. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2018. Student (Leges).

RICHTER, Ondřej. *Věřitelé a uplatňování pohledávek v insolvenčním řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014.

BOHÁČ, Radim a kol. *Legislativní proces: teorie a praxe. Ministerstvo vnitra ČR*. Praha. 2011. 1. vydání.

KREJČÍ, J.: Principy soudcovského zkoumání zákonů v právu československém, *Moderní stát*, Praha 1932.

### 2. Seznam odborných článků

KOUKALOVÁ, Klára. Zástavní právo správce daně a neuhrazená daň. *Daně a právo v praxi: čtrnáctideník plný informací z oblasti daní, práva a financí*. Praha, 2021, roč. 26, č. 7–8.

ŽALUD, Václav, KRÁLÍČEK, Jan. Value added tax in reorganisation. *Acta oeconomica Pragensia: vědecký sborník Vysoké školy ekonomické v Praze*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2018, roč. 26, č. 4, s. 42–50. Dostupné z: <https://aop.vse.cz/pdfs/aop/2018/04/04.pdf>.

ŠIMKA, Karel. Insolvence a daně. *Bulletin advokacie*, Praha, 2017, č. 6.

TESAŘ, Radan. Oprava DPH v insolvenční – (ne)přednostní pohledávky správce daně. *Daně a právo v praxi: čtrnáctideník plný informací z oblasti daní, práva a financí*. Praha, 2021, roč. 26.

### 3. Seznam použitých internetových zdrojů

Ekonomické subjekty podle vybraných právních forem – územní srovnání. Veřejná databáze [online]. Praha: Český statistický úřad, 2022 [cit. 2023-03-02]. Dostupné z: [https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=ORG02&z=T&f=TABULKA&skupId=3770&filtr=G%7EF\\_M%7EF\\_Z%7EF\\_R%7EF\\_P%7E\\_S%7E\\_U%7E301\\_null\\_&katalog=33695&pvo=ORG02&str=v7&evo=v460!VUZEMI97-100\\_1&c=v3~2\\_RP2022MP12DP31](https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=ORG02&z=T&f=TABULKA&skupId=3770&filtr=G%7EF_M%7EF_Z%7EF_R%7EF_P%7E_S%7E_U%7E301_null_&katalog=33695&pvo=ORG02&str=v7&evo=v460!VUZEMI97-100_1&c=v3~2_RP2022MP12DP31).

MAPA VŠECH INSOLVENCÍ V ČR K 31. 12. 2022. INTERAKTIVNÍ MAPA S ÚDAJI O KAŽDÉM KRAJI ČR [online]. Praha: InsolCentrum, 2022 [cit. 2023-03-03]. Dostupné z: <https://www.insolcentrum.cz/mapa-insolvence-vse/>.

Vybrané statistiky úpadků právnických osob v České a Slovenské republice. INSOLVENCY REPORT za rok 2022 [online]. Praha: Surveilligence, 2023 [cit. 2023-03-02]. Dostupné z: [https://www.surveilligence.com/content/3-vzdelavacie-centrum/5-insolvency-report/20230213-insolvency-report-2022/surveilligence\\_insolvency\\_report\\_cz\\_sk\\_2022.pdf](https://www.surveilligence.com/content/3-vzdelavacie-centrum/5-insolvency-report/20230213-insolvency-report-2022/surveilligence_insolvency_report_cz_sk_2022.pdf).

Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony [online]. Sněmovní tisk č. 206/0. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 2018, VIII. volební období [cit. 1. 3. 2023], s. 122. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135866>.

Důvodová zpráva k zákonu č. 293/2013 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 [online]. Sněmovní tisk č. 929/0. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 2013, VI. volební období [cit. 1. 3. 2023], s. 60. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=87277>.

### 4. Seznam použitých právních předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání ve znění pozdějších předpisů.



Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky.

## **5. Seznam použité judikatury**

Nález Ústavního soudu ze dne 30. 11. 2020, sp. zn. I. ÚS 760/18.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. 8. 2021, sp. zn. 29 NSČR 88/2019.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 113/2018-76.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2011, sp. zn. 29 NSČR 16/2011.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 29. 3. 2018, čj. 65 Af 125/2016-41.

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2020, čj. 48 Af 40/2017-31.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021 čj. 6 Afs 214/2020-54.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016-28.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2020, č. j. 5 Afs 100/2019-55.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 29. 3. 2018, čj. 65 Af 125/2016-41.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012-44.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020-54.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 8. 2014, sp. zn. 29 Cdo 4340/2011.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2020, č. j. 30 Af 98/2018-34.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 9 Afs 29/2010-61.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2015, č. j. 8 As 130/2014-33.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1 Afs 29/2018-33.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 1. 2022, č. j. 62 Af 62/2018-182.

Rozsudek SDEU ze dne 15. 5. 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, C-337/13, EU:C:2014:328.

Rozsudek SDEU ze dne 12. 10. 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16 ECLI:EU:C:2017:759.

Rozsudek SDEU ze dne 22. 2. 2018, T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., C-396/16, ECLI:EU:C:2018:109.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 ICdo 98/2015.

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2011, sp. zn. 29 NSČR 16/2011.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 266/2017-48.

Nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02.

Nález Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 4 Afs 224/2016-34.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012-47.

## 6. Seznam ostatních zdrojů

Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k zajištění daně zástavním právem ve znění novely č. j. 28403/22/7700-30133-051278 z 28. 7. 2022, č. j. 67266/20/7700-30133-051108. Finanční správa ČR [online]. Finanční správa ČR, © 2022. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266\\_20\\_MP\\_Zajisteni\\_dane\\_ZP\\_Uplne\\_zneni\\_3\\_novela.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266_20_MP_Zajisteni_dane_ZP_Uplne_zneni_3_novela.pdf).

Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k zajištění daně zástavním právem z 3. 12. 2020, č. j. 67266/20/7700-30133-051108. Finanční správa ČR [online]. Finanční správa ČR, © 2020. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266\\_20\\_MP\\_Zajisteni\\_dane\\_zastavnim\\_pravem.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266_20_MP_Zajisteni_dane_zastavnim_pravem.pdf).

Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu z 24. 8. 2022, č. j. 43067/22/7700-00130-050237. Finanční správa ČR [online]. Finanční správa ČR, © 2022. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/43067\\_22\\_MP%20ZajP\\_akt%202022.PDF](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/43067_22_MP%20ZajP_akt%202022.PDF).

Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 7. 2018, č. j. 32960/18/5100-41453-712140.

Příhláška pohledávky P34-1 v insolvenčním řízení OLEO CHEMICAL, a.s. přihlášená pod sp. zn. MSPH 76INS 2762/2011-P34-1. Dostupná z: <https://isir.justice.cz/isir/doc/dokument.PDF?id=28472069>.

Oznámení o změně v osobě věřitele P34-5 v insolvenčním řízení OLEO CHEMICAL, a.s.  
Dostupné z: <https://isir.justice.cz/isir/doc/dokument.PDF?id=29912852>.

Oznámení o změně v osobě věřitele P34-10 v insolvenčním řízení OLEO CHEMICAL, a.s.  
Dostupné z: <https://isir.justice.cz/isir/doc/dokument.PDF?id=52528721>.

Informace GFŘ k opravě základu daně u plnění vůči dlužníku, jehož úpadek je řešen reorganizací ze dne 16. 8. 2018, č.j. 66560/18/7100-20116-050485. Finanční správa ČR [online]. Finanční správa ČR, © 2018. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/Informace\\_reorganizace-v-par42.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/Informace_reorganizace-v-par42.pdf).

Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011 k opravě výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

## **Seznam příloh**

**Příloha 1** – Odpovědi finančních úřadů na otázky položené dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím (informační zákon)

# **Pohledávka správce daně v insolvenčním řízení**

## **Abstrakt**

Diplomová práce se zabývá pohledávkami správce daně v insolvenčním řízení. Jelikož se jedná o komplexní a velmi širokou problematiku, zaměřuje se práce na detailnější rozbor dvou zásadních případů, ve kterých vystupuje správce daně jako věřitel v insolvenčním řízení. Konkrétně to jsou případy, kdy správce daně vystupuje jako zajištěný nebo prioritní věřitel. Diplomová práce zároveň analyzuje data poskytnutá finančními úřady na základě zaslaných dotazů.

Práce je rozdělena do dvou kapitol. První pojednává o správci daně jako o zástavním věřiteli. Nejprve jsou vysvětleny výhody postavení zajištěného věřitele v insolvenčním řízení. Nosná část kapitoly je věnována vzniku zástavního práva správce daně, který se od obecného zástavního práva odlišuje. Práce se zamýšlí nad tím, k jaké daňové pohledávce lze zřídit zástavní právo v souvislosti s novou judikaturou Nejvyššího správního soudu. V této kapitole je též vysvětlený možný vliv zahájení insolvenčního řízení na trvání zástavního práva. Kapitola se též zabývá střetem insolvenčního zákona a občanského zákoníku stran pořadí vzniku zástavního práva a přibližuje možná řešení. V další podkapitole je popsán institut zajišťovacího příkazu a jeho vztah jak k zástavnímu právu zřízenému správcem daně, tak k insolvenčnímu řízení.

Část práce je věnována rozboru dat poskytnutých finančnímu úřady, které se snaží zobecnit a podrobněji tak charakterizovat pohledávky správce daně a přiblížit praxi správce daně související s výkonem jeho věřitelských práv v insolvenčním řízení.

Druhá kapitola se zabývá prioritními pohledávkami správce daně, konkrétně pohledávkami vznikajícími v důsledku opravy DPH dlužníkem. Nejprve je přiblížen vývoj zákonné úpravy, který neumožňoval opravu DPH v reorganizaci a je též popsán mechanismus fungování DPH v insolvenčním řízení. Nosná část druhé kapitoly charakterizuje jednotlivé druhy prioritních pohledávek a následně rozebírá správnost zařazení pohledávky správce daně z opravy DPH pod pohledávky za majetkovou podstatou, resp. pod pohledávky postavené jim na roveň. Tato část se vypořádává s předkládanými argumenty, které se snaží uceleně shrnout, a na daném základě tuto problematiku komplexně přiblížit.

**Klíčová slova: [pohledávka, správce daně, insolvenční řízení]**

## **Tax administrators' claim in insolvency proceedings**

### **Abstract**

The thesis deals with the claims of the tax administrator in insolvency proceedings. As this is a complex and very broad issue, the thesis focuses on a more detailed analysis of two major cases in which the tax administrator acts as a creditor in insolvency proceedings. Specifically, these are cases where the tax administrator acts as a secured or preferential creditor. The thesis also analyses the data provided by the tax authorities on the basis of questions sent to them.

The thesis is divided into two chapters. The first one deals with the tax administrator as a secured creditor. First, the advantages of the secured creditor status in insolvency proceedings are explained. The substantial part of the chapter is devoted to the creation of the tax administrator's pledge, which differs from the general pledge. The thesis reflects on what tax claims can be subject to a pledge in the context of the new case law of the Supreme Administrative Court. This chapter also explains the possible impact of the commencement of insolvency proceedings on the duration of the pledge. The chapter also deals with the conflict between the Insolvency Act and the Civil Code regarding the order of creation of a pledge and presents possible solutions. The next subchapter describes the concept of a hedge commands and its relation to both the pledge established by the tax administrator and the insolvency proceedings.

A part of the thesis is devoted to the analysis of data provided by the tax authorities, which attempts to generalise and thus characterise in more detail the claims of the tax administrator and to present the practice of the tax administrator related to the exercise of its creditor's rights in insolvency proceedings.

The second chapter deals with the priority claims of the tax administrator, specifically claims arising as a result of VAT corrections by the debtor. First, the development of the statutory regulation which did not allow VAT correction in reorganisation is presented and the mechanism of VAT functioning in insolvency proceedings is also described. The main part of the second chapter characterises the different types of priority claims and then discusses the correct classification of the tax administrator's claim for VAT correction under claims against the insolvency estate or claims equivalent to them. This section deals with the arguments put forward, which it seeks to summarise in a coherent manner and, on that basis, to provide a comprehensive approach to the issue.

**Key words: [claim, tax administrator, insolvency proceedings]**

## **Příloha 1**

**Odovědi finančních úřadů na otázky položené dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím (informační zákon)**