



ČESKÁ REPUBLIKA

## NÁLEZ

Ústavního soudu

Jm é n e m r e p u b l i k y

Ústavní soud rozhodl v plénu složeném z předsedy soudu Josefa Baxy a soudkyň a soudců Lucie Dolanské Bányaiové, Josefa Fialy, Milana Hulmáka, Jaromíra Jirsy, Veroniky Křest'ánové, Zdeňka Kühna, Tomáše Langáška, Jiřího Přibáně, Kateřiny Ronovské, Jana Svatoně, Pavla Šámala (soudce zpravodaje), Davida Uhlíře, Jana Wintra a Daniely Zemanové o návrhu **Krajského soudu v Hradci Králové**, na zrušení části § 169 odst. 1 písm. c) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. 80/2019 Sb., ve slovech „a pohledávky státu – správce daně vzniklé na základě povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě reorganizace nebo povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě nedobytné pohledávky podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty“, za účasti **Parlamentu**, za který jednájí Poslanecká sněmovna a Senát, jako účastníka řízení, a **vlády**, za kterou jedná ministr pro legislativu a předseda Legislativní rady vlády, jako vedlejší účastnice řízení, takto:

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

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

Odůvodnění:

## I. Vymezení věci

1. Návrhem podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, se Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „navrhovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedené části § 169 odst. 1 písm. c) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. 80/2019 Sb.

2. Navrhovatel podává návrh na zrušení napadeného ustanovení v souvislosti s řízením vedeným pod sp. zn. 15 ICM 1122/2023 (KSHK 15 INS 22286/2021) ve věci žaloby Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „finanční úřad“) o určení jeho pohledávek v insolvenčním řízení. Podle navrhovatele je třeba v tomto původním řízení použít napadené ustanovení, které však považuje za rozporné s čl. 11 odst. 1 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

3. Ustanovení § 169 odst. 1 insolvenčního zákona, jehož část navrhovatel napadá, zní (zvýraznění doplněno):

*„Pohledávkami postavenými na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou jsou*

*a) pracovněprávní pohledávky dlužníkůvých zaměstnanců, pokud zákon ohledně některých z nich nestanoví jinak,*

*b) pohledávky věřitelů na náhradu škody způsobené na zdraví,*

*c) pohledávky státu – Úřadu práce České republiky za náhradu mzdy vyplacené zaměstnancům, za náhradní výživné podle jiného zákona a za prostředky odvedené podle zvláštních právních předpisů a 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,*

*d) pohledávky účastníků z penzijního připojištění se státním příspěvkem,*

*e) pohledávky věřitelů na výživném ze zákona,*

*f) náhrada nákladů, které třetí osoby vynaložily na zhodnocení majetkové podstaty, mají-li z toho důvodu proti dlužníku pohledávku z bezdůvodného obohacení,*

*g) pohledávky věřitelů vzniklé za trvání moratoria vyhlášeného před zahájením insolvenčního řízení ze smluv podle § 122 odst. 2, bylo-li insolvenční řízení zahájeno ve lhůtě 1 roku od zániku moratoria,*

*h) další pohledávky, o kterých tak stanoví tento zákon.“*

## II.

### Argumentace navrhovatele

4. Navrhovatel tvrdí, že finanční úřad v původním řízení žaluje na určení pořadí uplatněných pohledávek tak, že mimo jiné pohledávka z titulu opravy daně z přidané hodnoty za listopad 2022 ve výši 1 438 106 Kč je pohledávkou postavenou na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou. Navrhovatel zdůrazňuje, že dříve pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení upravoval § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ve znění účinném do 31. 3. 2019. Již tehdy se uvedené ustanovení kritizovalo, protože neodůvodněně zakládalo státu jako věřiteli výhodnější postavení oproti jiným insolvenčním věřitelům. Navrhovatel zde odkazuje na rozsudek ze dne 31. 10. 2017 sp. zn. 29 ICdo 98/2015, v němž Nejvyšší soud odmítl zvýhodnění pohledávek z opravy daně jako rozporné se zásadou rovného postavení věřitelů v insolvenčním řízení; tehdy však zákon takový výklad umožňoval.

5. Na uvedený rozsudek reagoval zákonodárce zákonem č. 80/2019 Sb., kterým do insolvenčního zákona vložil napadené ustanovení. Zákonodárce se vypořádal s tím, že oprava daně z přidané hodnoty často není pohledávkou, která vzniká po rozhodnutí o úpadku. Přesunul tedy tyto pohledávky do kategorie vymezené v § 169 insolvenčního zákona, v níž se toto časové hledisko neuplatňuje. Zákonodárce však nevyřešil neodůvodněnou nerovnost státu jako věřitele ve srovnání s jinými insolvenčními věřiteli, která odporuje právu věřitelů na stejný zákonný rozsah a ochranu jejich vlastnického práva podle čl. 11 odst. 1 Listiny. Navrhovatel též zdůrazňuje, že souhlasí s Nejvyšším soudem, ale věc již nyní nelze vyřešit výkladem, protože by tím došlo k zásahu do principu dělby moci; je třeba kasačního zásahu Ústavního soudu.

## III.

### Vyjádření účastníka a vedlejší účastnice řízení a replika navrhovatele

6. Ústavní soud podle § 69 odst. 1 zákona o Ústavním soudu vyzval Poslaneckou sněmovnu a Senát, jednající jménem Parlamentu jako účastníka řízení, aby se vyjádřily k návrhu na zahájení řízení. Dále podle § 69 odst. 2 a 3 zákona o Ústavním soudu vyzval vládu a veřejného ochránce práv, aby v zákonem stanovené lhůtě sdělili, zda vstupují (jako vedlejší účastníci) do řízení, a aby se případně k návrhu vyjádřili.

7. Poslanecká sněmovna ve vyjádření své předsedkyně Markéty Pekarové Adamové shrnula průběh legislativního procesu přijetí zákona č. 80/2019 Sb. Uvedený zákon byl podle ní schválen potřebnou většinou poslanců, podepsán příslušnými ústavními činiteli a řádně vyhlášen. Zákonodárny sbor jednal v přesvědčení, že přijatý zákon je v souladu s ústavním pořádkem České republiky.

8. Senát ve vyjádření svého předsedy Miloše Vystrčila po podrobné rekapitulaci legislativního procesu v této komoře Parlamentu konstatoval, že při projednávání návrhu zákona č. 80/2019 Sb. postupoval v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem.

9. Vláda prostřednictvím k tomu zmocněného ministra pro legislativu a předsedy Legislativní rady vlády zdůraznila, že pohledávky za majetkovou podstatou jsou kvalifikovanou skupinou pohledávek, které vznikají v průběhu insolvenčního řízení, v úzké souvislosti s ním nebo jako jeho přímý důsledek. Platí, že jejich přednostní uhrazení je nezbytné pro řádný průběh insolvenčního řízení nebo pro jeho hospodářskou udržitelnost a smysluplnost. Daňové pohledávky jsou přitom tradičně považovány

za takové pohledávky (viz bod 33 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019 č. j. 5 Afs 266/2017-48).

10. Rozporné názory se objevují u pohledávek státu vůči dlužníkovi z opravy daně u nedobytné pohledávky podle § 46 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Úmyslem zákonodárce bylo vždy tyto pohledávky považovat za prioritní, o čemž svědčí mimo jiné, že § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ve znění účinném do 31. 3. 2019, obsahoval u těchto prioritních pohledávek nadřazený pojem „daně“, což však ve své judikatuře odmítl Nejvyšší soud. Na to pak reagoval zákonodárce právě přijetím explicitní úpravy v napadeném ustanovení. Zařazení těchto pohledávek mezi pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou podle zákonodárce lépe odpovídá jejich charakteru. Uspokojení těchto pohledávek přednostně přitom má své fiskální důvody, konkrétně v zájmu rychlého a účinného výběru daně za situace, kdy je plátcí daně umožněno dodatečně se vymanit z daňové povinnosti za své dlužníky, čímž má být naplněn princip neutrality daně z přidané hodnoty.

11. Vláda zdůrazňuje, že nedochází k „transformaci“ pohledávky věřitele na pohledávku státu. Provedení opravy daně z přidané hodnoty je podmíněno okolnostmi konkrétního insolvenčního řízení. Jakmile věřitel provede opravu základu daně, dlužník je povinen podle § 74a zákona č. 265/2004 Sb. snížit uplatněnou daň na vstupu (a snížit uplatněný odpočet daně) ve výši odpovídající opravě daně učiněné věřitelem. Podle vlády zde proto vzniká nová pohledávka státu, přestože jde též o pohledávku k dani k již dříve uskutečněnému plnění. Dojde v podstatě k „oddanění“ původní obchodní transakce do doby, než je známo, co věřitel od dlužníka skutečně obdrží. To představuje zásadní důvod privilegovaného postavení této pohledávky.

12. Není proto pravdivé ani tvrzení v rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 29 ICdo 98/2015, že dochází k cesi pohledávky svého druhu, protože byla-li by to pravda, mohl by věřitel požadovat přímo po dlužníkovi vrácení uhrazené daně (z pohledu věřitele), respektive snížení výše uplatněného odpočtu (z pohledu dlužníka). Uvedené pojetí nesprávně směšuje soukromoprávní vztah věřitele a dlužníka spolu s jejich daňovými povinnostmi. Pohledávka státu z titulu opravy základu daně existuje nezávisle na pohledávce přihlášené věřitelem, byť je její vznik bytostně spjat s aktivitou věřitele, protože její další existence s jeho postavením nijak nesouvisí.

13. Dále vláda zdůrazňuje, že k porušení čl. 37 odst. 3 Listiny dochází u výhodnějšího postavení pohledávek státu v insolvenčním řízení jen tehdy, není-li takové přednostní uspokojování formulováno explicitně, ústavně konformně nebo není obhajitelné [viz nálezn Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005 sp. zn. I. ÚS 544/02 (N 76/37 SbNU 75)]. Napadené ustanovení přitom tato kritéria splňuje. Výhodnější postavení pohledávek státu zákon formuluje výslovně a lze je obhájit právě uvedenými důvody. Platí rovněž, že princip rovnosti účastníků v řízení není absolutní a lze se od něj v odůvodněných situacích odchýlit. Napadené ustanovení přitom projde tzv. testem proporcionality.

14. Podle vlády je test vhodnosti naplněn, protože napadené ustanovení je schopno dostat svému legitimnímu cíli zajistit neutralitu daně a zachovat příjmy do veřejných rozpočtů. Totéž platí pro potřebnost, protože jde o nejšetrnější prostředek. Jakýkoli jiný by rovněž vedl buď k popření zásady neutrality, nebo rezignaci na řádný výběr daně. K přiměřenosti v užším smyslu vláda uvádí, že stát není jediným subjektem, který má v insolvenčním řízení privilegované postavení. Cílem insolvenčního řízení je vyvažovat majetkové zájmy věřitelů v situaci, kdy je nemožné všechny plně uspokojit, a zachovat všechna práva dlužníka a hospodářskou efektivitu tohoto procesu. Zákonodárci je ponechána určitá

volnost v privilegování určitých skupin, a to na pozadí politických či sociálních důvodů. Zásah státu do majetkových práv ostatních věřitelů je rovněž nepřímý, protože jejich majetek je v první řadě ohrožen úpadkem dlužníka, nikoli činností státu. Napadené ustanovení přitom směřuje k ochraně věřitele, který má nedobytnou pohledávku, a zachování principu neutrality v co nejvyšší míře.

15. Veřejný ochránce práv sdělil, že svého práva vstoupit do řízení nevyužije.

16. Soudce zpravodaj zaslal doručená vyjádření navrhovateli na vědomí a k případné replice. Navrhovatel využil svého práva a v replice uvedl, že nepovažuje důsledky napadeného ustanovení za „cesi svého druhu“, ani nesměšuje vztahy věřitele a dlužníka s jejich vztahy vůči státu. Jde však o to, což sama vláda připouští, že pohledávka věřitele a pohledávka státu z opravy základu daně spolu jsou spjaty. Navrhovatel z toho dovozuje rozpor s ústavním pořádkem. Je zde zřejmý střet mezi zájmem státu na řádný výběr daní a rovností účastníků v řízení, která je v insolvenčním řízení vyjádřena rovným postavením věřitelů. Odpověď na vyřešení tohoto střetu dává důvodová zpráva k zákonu č. 294/2013 Sb., podle které je zřejmé, že zejména v zahraničí existuje trend omezování počtu privilegovaných pohledávek. Příkladem budiž Německo, které již v roce 1999 opustilo princip prioritních pohledávek nezajištěných věřitelů. Vláda konečně marginalizuje, že insolvenční zákon je vůči daňovým zákonům ve vztahu zvláštního zákona (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 6. 2018 sp. zn. 29 ICdo 23/2017).

#### IV.

#### Procesní předpoklady řízení před Ústavním soudem

17. Návrh splňuje všechny zákonem požadované náležitosti a je přípustný podle § 66 zákona o Ústavním soudu. Při posouzení podmínek řízení byl Ústavní soud dále povinen zkoumat, zda návrh podal oprávněný navrhovatel. Aktivní legitimace soudu k podání návrhu na přezkum ústavnosti konkrétních ustanovení zákona je podle čl. 95 odst. 2 Ústavy, respektive § 64 odst. 3 zákona o Ústavním soudu, dána jen tehdy, dospěje-li soud k závěru, že zákon (popřípadě jeho část), jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem.

18. Řízení zahájené podle čl. 95 odst. 2 Ústavy není abstraktním přezkumem ústavnosti, ale je vedeno v úzkém rámci soudního rozhodování konkrétní věci [viz např. bod 32 nálezu ze dne 24. 7. 2012 sp. zn. Pl. ÚS 34/10 (N 130/66 SbNU 19, č. 284/2012 Sb.)]. Proto se aktivní legitimace soudu podat návrh na zrušení zákona nebo jeho ustanovení odvíjí od předmětu řízení a právní kvalifikace věci. Soud může podat návrh na zrušení pouze takového zákona (nebo jeho dílčích ustanovení), který má být přímo (bezprostředně) použit při řešení probíhajícího řízení. Podmínka přímého (bezprostředního) použití je splněna, pokud je aplikace daného zákona (nebo jeho jednotlivého ustanovení) nezbytná, nevyhnutelná, není jen hypotetická nebo daná širšími souvislostmi věci [viz např. usnesení ze dne 23. 10. 2000 sp. zn. Pl. ÚS 39/2000 (U 39/20 SbNU 353) nebo náleze ze dne 28. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 20/05 (N 47/40 SbNU 389, č. 252/2006 Sb.)].

19. Z předloženého spisu Ústavní soud ověřil skutečnosti, které navrhovatel uvedl v návrhu ve prospěch své aktivní legitimace, totiž že finanční úřad se v řízení vedeném navrhovatelem domáhá žalobou přednostního určení pohledávky v insolvenčním řízení, u níž se dovolává účinků části napadeného ustanovení týkající se opravy odpočtu daně z přidané hodnoty u nedobytné pohledávky. Navrhovatel proto skutečně musí bezprostředně aplikovat napadené ustanovení, což odůvodňuje jeho oprávněnost k podání

návrhu na jeho přezkum, avšak pouze zčásti. Napadené ustanovení se totiž týká nejen opravy odpočtu daně z přidané hodnoty u nedobytné pohledávky, nýbrž též opravy daně v případě reorganizace. V této části se napadené ustanovení v řízení před navrhovatelem nepoužije, protože se pohledávky finančního úřadu v původním řízení reorganizace netýkají. Proto navrhovatel k návrhu na zrušení této části napadeného ustanovení není oprávněn [viz např. body 23 a 24 nálezu ze dne 6. 9. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 11/10 (N 148/62 SbNU 277, č. 314/2011 Sb.) či bod 26 nálezu ze dne 30. 7. 2019 sp. zn. Pl. ÚS 32/18 (N 141/95 SbNU 213, č. 232/2019 Sb.)].

## V.

### **Přezkum procedury přijetí napadeného ustanovení**

20. Podle § 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu je nutné se nejprve zabývat tím, zda napadené ustanovení bylo přijato v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem. Napadené ustanovení bylo do insolvenčního zákona vloženo zákonem č. 80/2019 Sb. Parlament měl k přijetí tohoto zákona pravomoc podle čl. 15 odst. 1 Ústavy.

21. Obě komory Parlamentu ve vyjádření podrobně popsaly průběh legislativního procesu, který odpovídá informacím z veřejných zdrojů. Navrhovatel, ani vedlejší účastníci řízení žádné nedostatky zákonodárského procesu neuvedli, a ani v řízení před Ústavním soudem nevyvstaly o ústavnosti přijetí napadeného ustanovení žádné pochybnosti.

## VI.

### **Věcný přezkum napadeného ustanovení**

22. Napadené ustanovení určuje v insolvenčním řízení postavení konkrétních pohledávek správce daně jako tzv. pohledávek postavených na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou. Podle § 169 odst. 3 insolvenčního zákona přitom zásadně platí, že tyto pohledávky se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku. Napadené ustanovení vyjadřuje typovou preferenci těchto pohledávek oproti pohledávkám horšího pořadí, zejména oproti pohledávkám přihlašovaným do insolvenčního řízení (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2011 sen. zn. 29 NSCR 16/2011 a rozsudek ze dne 29. 4. 2020 sp. zn. 29 ICdo 68/2018). Napadené ustanovení proto v insolvenčním řízení zakládá oproti ostatním insolvenčním věřitelům privilegované postavení konkrétních pohledávek státu.

### **Obecná východiska**

23. Základním účelem úpadkového práva upraveného insolvenčním zákonem je řešení majetkových vztahů dlužníka, který je v úpadku, a uspokojení pohledávek věřitelů dlužníka z majetkové podstaty dlužníka [bod 30 nálezu ze dne 1. 7. 2010 sp. zn. Pl. ÚS 14/10 (N 133/58 SbNU 67, č. 241/2010 Sb.)]. Jde o řízení, v němž se uplatní procesní záruky podle hlavy páté Listiny [srov. nálezu ze dne 11. 7. 2017 sp. zn. Pl. ÚS 23/14 (N 117/86 SbNU 25, č. 283/2017 Sb.)] a z hlediska jeho materie se dotýká také vlastnických práv chráněných mimo jiné čl. 11 Listiny, byť u věřitelů toliko zprostředkovaně. Z hlediska ochrany vlastnického práva je totiž rozhodující zejména to, jakým způsobem bude úpadek řešen, a potažmo v jakém rozsahu budou aktiva dlužníka

rozdělena mezi jednotlivé věřitele; v tomto ohledu by měl být klíčový poměrný princip uspokojení pohledávek [srov. § 1 písm. a) insolvenčního zákona], který je zde právě projevem plnění pozitivní povinnosti státu zajistit ochranu práva vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny v podobě takového principu poměrného uspokojení pohledávek věřitelů vůči dlužníkovi. Stát tuto svou povinnost plní právě i formou právní úpravy insolvenčního řízení. Teprve případné odchylení se od principu poměrného uspokojení pohledávek pak může být považováno za (oprávněný či neoprávněný) zásah do vlastnického práva, neboť by to vedlo k porušení zásady rovnosti vlastníků při ochraně jejich práva poskytované státem [viz bod 61 nálezu ze dne 7. 11. 2017 sp. zn. Pl. ÚS 33/15 (N 201/87 SbNU 269, č. 422/2017 Sb.)].

24. Platí proto, že postavení věřitelů v insolvenčním řízení se dotýká záruk řádně vedeného soudního řízení podle hlavy páté Listiny a ústavně zaručeného práva jednotlivých věřitelů na ochranu jejich vlastnictví podle čl. 11 odst. 1 Listiny. Podle nálezu sp. zn. I. ÚS 544/02 nerovné postavení účastníků vytvořené soudním výkladem v konkursním řízení a privilegované postavení správce daně ve vztahu k ostatním věřitelům omezuje možnost poměrného uspokojení ostatních věřitelů a také možnost správce konkursní podstaty získat odměny z konkursní podstaty. Takové neodůvodněné zvýhodnění věřitele *sui generis* pak představuje porušení čl. 37 odst. 3 Listiny zaručujícího rovné postavení všem účastníkům v řízení, jakož i čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 11 odst. 1 věty druhé Listiny zaručujícího všem stejný zákonný rozsah a ochranu jejich vlastnického práva. Ústavní soud tehdy rovněž dodal, že mělo-li 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“.

25. Na uvedený nálezh navázala řada dalších rozhodnutí konstatujících v konkrétních věcech porušení ústavně zaručených práv tehdejších stěžovatelů, správců konkursní podstaty [srov. nálezy ze dne 28. 7. 2005 sp. zn. III. ÚS 648/04 (N 145/38 SbNU 135), ze dne 24. 11. 2005 sp. zn. III. ÚS 24/05 (N 212/39 SbNU 255), ze dne 20. 12. 2005 sp. zn. II. ÚS 35/05 (N 232/39 SbNU 457), ze dne 18. 1. 2006 sp. zn. III. ÚS 41/05 (N 19/40 SbNU 147), ze dne 18. 1. 2006 sp. zn. I. ÚS 713/05 (N 17/40 SbNU 135), ze dne 18. 1. 2006 sp. zn. III. ÚS 658/04 (N 18/40 SbNU 141), ze dne 23. 2. 2006 sp. zn. III. ÚS 208/05 (N 46/40 SbNU 383), ze dne 31. 7. 2006 sp. zn. IV. ÚS 408/05 (N 146/42 SbNU 177) a ze dne 31. 7. 2006 sp. zn. IV. ÚS 402/05 (N 145/42 SbNU 171)].

26. V navazující plenární judikatuře pak Ústavní soud dovodil, že z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka v daňových věcech reprezentovaného správcem daně, což zapovídá jeho neodůvodněné zvýhodnění oproti konkursním věřitelům. V nálezu ze dne 2. 7. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 12/06 (N 121/50 SbNU 31, č. 342/2008 Sb.) Ústavní soud proto upřednostnil ústavně konformní výklad, podle kterého nemá stát jako vlastník privilegované postavení oproti konkursním věřitelům. V nálezu ze dne 9. 12. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (N 217/51 SbNU 697, č. 54/2009 Sb.) pak Ústavní soud konstatoval protiústavnost ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty zakládající privilegované postavení státu v konkursním řízení, protože neumožňovalo ústavně konformní výklad.

27. Bude-li proto Ústavní soud vycházet z výkladu dosud přijatých nálezů v souvislosti se vzájemným postavením věřitelů v insolvenčním řízení, musí respektovat, že pro insolvenční řízení zásadně platí princip poměrného uspokojení, jež je zákonným vyjádřením uplatnivších se ústavních principů rovnosti v ochraně vlastnického práva a rovnosti účastníků v řízení. Tyto principy však nepůsobí absolutně, o čemž dosavadní

judikatura svědčí. Nález sp. zn. Pl. ÚS 12/06 a sp. zn. Pl. ÚS 48/06 sice mohou vyznít kategoricky v tom smyslu, že stát jako vlastník nemůže mít za žádných okolností oproti ostatním věřitelům privilegované postavení, avšak v kontextu předcházející judikatury, zejména v tomto smyslu „pilotního“ nálezu sp. zn. I. ÚS 544/02, je zřejmé, že takové privilegované postavení je ve smyslu ústavně zaručených práv a svobod přípustné, je-li stanovené výslovně zákonem a z hlediska zásahu do ústavně zaručených práv a svobod obhajitelné. Navazující plenární judikatura z pilotního senátního rozhodnutí totiž vycházela a nijak se vůči němu nevymezila.

28. Takové pojetí ostatně odpovídá přístupu Ústavního soudu i v dalších souvislostech. Princip rovnosti znamená v obecné rovině zákaz libovůle a nejde o kategorii abstraktní, absolutní či mechanickou [srov. bod 27 nálezu ze dne 22. 1. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 54/05 (N 16/48 SbNU 167, č. 265/2008 Sb.)] a jakýkoliv zásah do vlastnického práva zaručeného čl. 11 odst. 1 Listiny je z hlediska ústavního pořádku přípustný jen (a právě) tehdy, je-li proveden na základě zákona a ob stojí-li v testu proporcionality ve vztahu ke konkurujícímu legitimnímu ústavně chráněnému zájmu, v jehož prospěch je činěn [bod 122 nálezu ze dne 7. 12. 2021 sp. zn. Pl. ÚS 20/21 (č. 4/2022 Sb.)]. Absolutní není ani zásada rovnosti účastníků v řízení [bod 30 nálezu ze dne 28. 1. 2014 sp. zn. Pl. ÚS 49/10 (N 10/72 SbNU 111, č. 44/2014 Sb.) či bod 37 nálezu ze dne 28. 6. 2022 sp. zn. Pl. ÚS 104/20 (č. 254/2022 Sb.)].

29. Týmž závěrům svědčí též přístup Evropského soudu pro lidská práva k obdobným otázkám. V rozsudku ze dne 12. 12. 2017 ve věci *Acar a ostatní proti Turecku*, stížnost č. 26878/07 Evropský soud pro lidská práva nepovažoval za nutné určovat, zda systém založený na pořadí věřitelů v insolvenčním řízení sám o sobě představuje zásah do práva na ochranu majetku, protože neschopnost věřitelů vymoci své pohledávky od soukromého dlužníka v insolvenci nevyplývá pouze z pořadí nároků, ale závisí také na dostatku majetku v majetkové podstatě. Evropský soud pro lidská práva tak zde přiznal smluvním státům širší prostor k uvážení. Přesto, pokud by systém založený na pořadí věřitelů bylo možné považovat za zásah, měl Evropský soud pro lidská práva za to, že tento zásah by byl odůvodněný, protože byl stanovený zákonem za legitimním účelem. V kontextu insolvence je totiž podle něj pořadí věřitelů běžným znakem vnitrostátních systémů smluvních států, jehož cílem je nalézt rovnováhu mezi zájmy konkurenčních věřitelů a širšími veřejnými zájmy v situaci, kdy dlužník nemá dostatek majetku k uspokojení všech věřitelů (viz § 33 a násl. rozsudku).

30. Obdobně vyznívá rozsudek ze dne 9. 2. 2023 ve věcech *Katona a Závorský proti Slovensku*, stížnost č. 43932/19 a 43995/19; Evropský soud pro lidská práva tehdy v souvislosti s hodnocením přiměřenosti zásahu do práva na pokojné užívání majetku spočívajícího ve státě zvoleném nastavení konkurzního řízení uvedl, že socioekonomický fenomén úpadku jednotlivců vyžaduje reakci ze strany státu, která může ve veřejném zájmu směřovat k stanovení zvláštního nastavení konkurzního řízení. Tato skutečnost se projevuje v přiznání širokého prostoru pro uvážení státu. Výslovně tehdy rovněž uvedl, že obecně lze dát přednost splacení některých dluhů před jinými, samozřejmě za podmínek přiměřenosti takového řešení (viz §§ 54 až 59 rozsudku).

31. Také Soudní dvůr neshledává na unijní úrovni zvýhodnění veřejnoprávních věřitelů bez dalšího za neoprávněné, jsou-li jejich pohledávky vyloučeny z oddlužení. Veřejní institucionální věřitelé totiž podle něj nejsou při vymáhání pohledávek ve stejném postavení jako věřitelé v komerčním nebo soukromém sektoru s ohledem na specifické cíle vymáhání těchto pohledávek (rozsudek ze dne 8. 5. 2024 ve věci *C-20/23 Instituto da Segurança Social a další*). Z komparativního hlediska lze rovněž poukázat



na to, že v jednotlivých evropských státech sice povětšinou obecně platí zásada rovnosti věřitelů v insolvenčním řízení z hlediska pořadí uspokojení jejich pohledávek, avšak běžně se u této zásady uplatňuje celá řada výjimek, které jsou respektovány při ospravedlnění veřejným (obecným) zájmem a sledování legitimního cíle.

32. V tuzemském kontextu rovněž platí, že podle § 168 odst. 1 písm. e) insolvenčního zákona se též určuje privilegované postavení pohledávek státu, byť s časovou podmínkou vzniku po rozhodnutí o úpadku: daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění. U těchto pohledávek přitom dlouhodobě doktrína ani judikatura s výslovně určeným privilegovaným postavením státu žádný problém nemá. Obdobné pravidlo ostatně obsahoval již § 31 odst. 2 písm. d) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů. Je tedy patrné, že to jsou zejména důvody pro toto privilegované postavení státu v insolvenčním řízení a systematika zákona, která vede ke všeobecné akceptaci takového řešení. Problematický moment skutečně nebude spočívat v samotném zvýhodnění státu, ale spíše v jeho důvodech a únosné míře.

33. Absolutní zákaz privilegovaného postavení státu v insolvenčním řízení proto z ústavního pořádku České republiky nevyplývá. Zvýhodnění státu však musí být stanoveno výslovně zákonem a musí být „obhajitelné“. To ve světle výše uvedeného neznamena nic jiného, než že takové zvýhodnění musí obstát v testu proporcionality, protože půjde o otázku omezení základních práv na rovnost účastníků v řízení a rovnost ochrany vlastnického práva.

34. Posouzení přípustnosti daného zásahu podle testu proporcionality přitom sestává ze tří kroků. Prvním z nich je posouzení způsobilosti a vhodnosti naplnění účelu. Zjišťuje se, zda je konkrétní opatření způsobilé dosáhnout zamýšleného cíle, jímž je ochrana jiného základního práva, závažného veřejného zájmu nebo veřejného statku. Dále se ve druhém kroku posuzuje potřebnost a je zkoumáno, zda byl při výběru prostředků použit ten, který je k základnímu právu nejšetrnější. Konečně je hodnocena přiměřenost (v užším smyslu), tj. zda újma na základním právu není nepřiměřená ve vazbě na zamýšlený cíl. Opatření omezující základní lidská práva a svobody tedy nesmějí, jde-li o kolizi základního práva či svobody s veřejným zájmem, svými negativními důsledky převyšovat pozitiva, která představuje veřejný zájem na opatřeních [srov. za všechny bod 93 a násl. nálezu ze dne 18. 12. 2018 sp. zn. Pl. ÚS 27/16 (N 200/91 SbNU 485, č. 51/2019 Sb.) či bod 52 nálezu ze dne 28. 5. 2024 sp. zn. Pl. ÚS 31/21].

35. V kontextu insolvenčního řízení, jehož specifíkem je mnohost subjektů a omezené možnosti uspokojení jejich majetkových zájmů, které je závislé na majetku dlužníka a ostatních věřitelů, je pro Ústavní soud rovněž rozhodné, aby případné zásahy státu do poměrného principu, reprezentujícího rovnost v obsahu a ochraně vlastnického práva a rovnost účastníku v řízení, nevyústily do popření samotné ekonomické či společenské podstaty insolvenčního řízení. Jinými slovy, zákonodárce musí mít ponechán určitý prostor za účelem ochrany jiných ústavně chráněných zájmů či legitimního veřejného zájmu modifikovat postavení jednotlivých věřitelů v insolvenčním řízení, včetně postavení státu (fisku). Musí však respektovat, že jde o výjimku, kterou je třeba náležitě odůvodnit a jejíž uplatnění musí být systémově udržitelné. Jde tedy o oblast, v níž má zákonodárce i při respektu k ústavním mezím širší prostor pro uvážení.

### Použití obecných východisek na nynější věc

36. Privilegované postavení státu podle napadeného ustanovení se týká opravy odpočtu daně z přidané hodnoty u nedobytné pohledávky podle § 46 zákona č. 235/2004 Sb., jehož odst. 1 písm. c) mimo jiné určuje případ nedobytné pohledávky věřitele, jehož dlužník se nachází v insolvenčním řízení (za splnění dalších tam specifikovaných podmínek); nedobytnost je zde dána právě důsledky insolvence. Nejde tedy o jakoukoli pohledávku státu, ani o jakoukoli nedobytnou pohledávku. Privilegované postavení podle napadeného ustanovení se váže ke specifické situaci v souvislosti s insolvenčním řízením, v níž je věřiteli povoleno provést opravu základu daně právě z důvodu úpadku dlužníka.

#### *Zhodnocení cíle napadené právní úpravy, jeho legitimacy a vhodnosti zvoleného řešení*

37. Oprávnění věřitele provést opravu základu daně u pohledávky vůči dlužníku, jenž je v insolvenční, v současné podobě rovněž zakotvil zákon č. 80/2019 Sb. Podle důvodové zprávy k témuž zákonu je cílem této právní úpravy větší harmonizace s čl. 90 a 185 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle judikatury Soudního dvora totiž tato právní úprava mimo jiné vyjadřuje zásadu, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku daně z přidané hodnoty převyšující částku, která byla samotné osobě povinné k dani z tohoto titulu zaplacená (bod 13 rozsudku ze dne 23. 11. 2017 ve věci C-246/16 *Di Maura*). Členské státy pak mají na základě těchto ustanovení povinnost snížit základ daně, a tudíž částku daně z přidané hodnoty dlužnou osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění (rozsudek ze dne 8. 5. 2019 ve věci C-127/18 *A-PACK CZ*).

38. Obdobná právní úprava oprávnění věřitele provést opravu daně z přidané hodnoty u pohledávky dlužníka v insolvenčním řízení existovala mimo jiné též v již zrušeném § 44 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 31. 3. 2019, který byl do téhož zákona vložen zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 47/2011 Sb. se možnost opravy výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníky (odběrateli) v insolvenčním řízení zavádí v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace; reaguje na ekonomickou situaci a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž *cash-flow* snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti. V důvodové zprávě se dále mimo jiné uvádí, že „návrh je plně v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES, [články] 90 a 185. Obdobná úprava platí nejméně ve 12 členských státech EU, tento režim je v různých formách implementován v následujících členských státech: Belgie, Lucembursko, Dánsko, Německo, Francie, Portugalsko, Irsko, Rakousko, Itálie, Řecko, Lotyšsko a Velká Británie.“

39. Je tak patrné, že cílem či účelem posuzovaného privilegovaného postavení státu v insolvenčním řízení je snížit negativní dopady pro stát v souvislosti se zajištěním daňové neutrality při plnění povinností státu vyplývajících z unijního práva a řádného výběru daně. Optikou testu proporcionality jde o legitimní cíl napadeného ustanovení [srov. bod 78 nálezu ze dne 12. 12. 2017 sp. zn. Pl. ÚS 26/16 (N 227/87 SbNU 597, č. 8/2018 Sb.)]. Privilegované postavení takových pohledávek státu v insolvenčním řízení přitom je způsobilé dosáhnout tohoto cíle, protože právě přenesením daňové povinnosti na dlužníka, respektive zpětným neuznáním jím dříve uplatněného odpočtu daně, se zajistí, že daňová povinnost nespočívá na věřiteli, jehož pohledávku dlužník v důsledku svého úpadku nesplní, a současně tímto opatřením není zatížen veřejný rozpočet. Tedy

jinými slovy, napadené ustanovení vede k tomu, aby základ daně odpovídal skutečně přijatému protiplnění a náklady na tuto transakci nenesl stát z vlastního rozpočtu.

### ***Zhodnocení potřebnosti napadené právní úpravy***

40. Jde-li o zhodnocení druhého kroku testu proporcionality, tedy potřebnosti, z argumentace návrhovatele ani dosavadní rozhodovací praxe neplyne jiné řešení, které by bylo stejně účinné, avšak šetrnější vůči postavení ostatních věřitelů v insolvenčním řízení. Neměly-li by posuzované pohledávky státu v insolvenčním řízení vedeným s dlužníkem privilegované postavení, daňovou zátěž by nesl sám stát, což by významným způsobem zasáhlo veřejné rozpočty. Ani vyžadovat plnění nadále po věřiteli by nemělo stejný účinek, protože by tím došlo k popření institutu možnosti opravy základu daně u nedobytné pohledávky, a šlo by tedy o rozpor s principem neutrality daně z přidané hodnoty.

### ***Zhodnocení přiměřenosti v užším smyslu***

41. Jde-li o třetí krok, tedy hodnocení přiměřenosti v užším smyslu, jak Ústavní soud naznačil shora, bude pro něj v tomto kontextu rozhodná zejména systémová a ekonomická udržitelnost řešení úpadku jednotlivců a dále aspekty systematiky zákona a porovnání dotčených hodnot.

42. Jde-li o hodnocení systémovosti přijatého řešení, napadené ustanovení se skutečně týká specifické situace vztahu insolvenčního dlužníka, jeho věřitele a orgánů finanční správy (srov. schéma v důvodové zprávě k čl. XVII zákona č. 80/2019 Sb.). Nejde tedy o paušální zvýhodnění typové skupiny pohledávek státu. Vznik této pohledávky rovněž přímo souvisí s úpadkem dlužníka, respektive je jeho přímým důsledkem.

43. Jak bylo rovněž nastíněno shora, daňové pohledávky jsou tradičně považovány za typické privilegované pohledávky, vznikly-li po rozhodnutí o úpadku [§ 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona]. Napadené ustanovení tedy nečiní nic jiného, než že na základě věcných důvodů rozšiřuje uplatnění tohoto přednostního postavení i na konkrétní daňovou pohledávku, která má svůj původ před rozhodnutím o úpadku. Zde se sice náhled na okamžik vzniku této pohledávky rozchází mezi judikaturou Nejvyššího soudu (viz rozsudek sp. zn. 29 ICdo 98/2015) a zákonodárcem (viz důvodovou zprávu k zákonu č. 80/2019 Sb.). Pro Ústavní soud je však z hlediska ochrany ústavně zaručených práv rozhodné pouze to, že zákonodárce napadeným ustanovením rozšířil privilegované postavení pohledávek o pohledávku další výslovně zákonem a přednesl k tomu obhajitelné důvody, které se s dosavadním stanoviskem Nejvyššího soudu věcně vypořádávají. Nejde tedy o řešení nesystémové, ani o svévolný doktrinální obrat.

44. Je dále významné, že insolvenční zákon v současném znění za obdobné „privilegované“ státní pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou určuje dále pohledávky 1) Úřadu práce České republiky za náhradu mzdy vyplacené zaměstnancům, za náhradní výživné podle jiného zákona a za prostředky odvedené podle zvláštních právních předpisů a 2) správce daně vzniklé na základě povinnosti provést opravu odpočtu daně v případě reorganizace [§ 169 odst. 1 písm. c)]. Aniž by tato opatření Ústavní soud hodnotil, protože mu to s ohledem na předmět nynějšího návrhu nepřísluší, je zjevné, že i za současného znění je samou četností privilegované postavení státu touto formou nadále skutečně výjimečné a navázané na konkrétní důvody.

45. Pozornost rovněž zasluhuje § 305 odst. 2 insolvenčního zákona, který určuje pořadí předrozvrhového uspokojování přednostních pohledávek mezi sebou. Uvedené

ustanovení přitom v tomto „stupni“ nepočítá s předností pohledávek státu, a to ani těch podle napadeného ustanovení. Rovněž tyto skutečnosti Ústavnímu soudu značí, že nejde o nesystémové řešení či exces vyprazdňující princip poměrného uspokojení.

46. Z hlediska poměrování hodnot je pro Ústavní soud významné, že rovné postavení věřitelů v insolvenčním řízení, respektive insolvenční řízení samotné, má za cíl vyřešit socioekonomický problém úpadku dlužníka. Zde je pak relevantní argument, že primárním negativním jevem ve vztahu k pohledávkám ostatních insolvenčních věřitelů je počínání jejich dlužníka, který je v úpadku. Jakkoli tento argument nijak nesnižuje relevanci (ústavní) ochrany vlastnického práva věřitelů insolvenčního dlužníka, nelze pominout, že stát zde vystupuje v roli jakéhosi zprostředkovatele řešení konfliktu těchto zájmů, které ze své povahy (mnohosti subjektů a omezených majetkových možností dlužníka v úpadku) nikdy nemohou být naplněny všechny zcela. Rozhodne-li se proto zákonodárce modifikovat zákonné nastavení řešení tohoto konfliktu a má k tomu pádné důvody, je třeba volit i jistou míru zdrženlivosti, protože jde svou podstatou o problematiku, u níž je třeba ponechat zákonodárci širší prostor pro uvážení (sub 35).

47. Naproti tomu protože skutečně nejde o plošné zvýhodnění pohledávek státu, nejví se ani pravděpodobným, že by v důsledku rozšíření tohoto zvýhodněného postavení státu výrazně utrpěla ekonomická udržitelnost systému insolvencí jako celku. Teprve pak by totiž Ústavní soud byl oprávněn zasáhnout. Ostatně tímto směrem nemíří ani argumentace navrhovatele. Výše pohledávky státu podle napadeného ustanovení bude rovněž vždy záviset na konkrétních okolnostech dané věci. Skutečně tedy jde spíše o modifikace zákonných *nuancí*, které jsou ovlivněny mnoha proměnnými, a u nichž je třeba respektovat širší prostor zákonodárce pro uvážení (viz též závěry Evropského soudu pro lidská práva, sub 29). Ústavní soud neshledal, že negativní jevy spojené s uplatněním napadeného ustanovení převyšují pozitiva z něj vyplývající.

48. Lze doplnit, že byť napadené ustanovení nestanoví daňovou či poplatkovou povinnost, a proto nejde o problematiku přímo spadající pod rozsah čl. 11 odst. 5 Listiny, zohledňuje rovněž Ústavní soud, že tato věc s daňovou problematikou úzce souvisí. V daňové problematice a při výkladu ústavních požadavků na ukládání daní a poplatků je Ústavní soud z povahy věci zdrženlivý; ustáleně respektuje, že čl. 11 odst. 5 Listiny vytváří prostor pro ústavně akceptovatelný zásah do vlastnického práva z důvodu veřejného zájmu, kterým je zájem na shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků a služeb [viz bod 40 nálezu ze dne 21. 4. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125; č. 181/2009 Sb.)]. Zdrženlivost Ústavního soudu v oblasti daňových zákonů se přitom při posuzování míry zásahu do majetkových práv zdaňovaných subjektů projevuje v nižší intenzitě přezkumu daňových zákonů v podobě zkoumání pouze extrémní disproportionality daňové zátěže (resp. dopadu daně) namísto použití intenzity proporcionality v podobě příkazu k optimalizaci [srov. bod 36 nálezu ze dne 27. 2. 2018 sp. zn. Pl. ÚS 15/17 (N 33/88 SbNU 457, č. 69/2018 Sb.)]. I tento úzce související kontext odůvodní v nynější věci vyšší míru zdrženlivosti.

49. Je také patřičné dodat, že Ústavní soud tímto rozhodnutím skutečně nijak nesnižuje význam a zejména nijak nerozporuje důvody rozhodovací praxe Nejvyššího soudu, která za předchozího stavu právní úpravy upřednostnila princip poměrného uspokojení ostatních věřitelů, oproti privilegovanému postavení státu jako věřitele. Tuto rozhodovací praxi je totiž třeba chápat jako projev výkladu právní úpravy, která jej umožňovala, a to zejména z pohledu zákonnosti takového řešení. Přijal-li však zákonodárce zákonnou úpravu, která tento rámec modifikuje, musí Ústavní soud z povahy věci a vázán svou

(striktně omezenou) rolí ochrany ústavnosti věc posuzovat právě toliko optikou základních práv a svobod, nikoli „prostého“ zákona. Musí rovněž respektovat ústavně zaručený princip dělby moci; v demokratickém právním státě totiž formulace obecných právních pravidel náleží primárně příslušným legislativním orgánům. I to je ostatně Ústavní soud povinen při plnění svých úkolů zohlednit.

50. Napadené ustanovení proto představuje přiměřený zásah do poměrného principu uspokojení věřitelů v insolvenčním řízení, reprezentujícího rovnost v obsahu a ochraně vlastnického práva a rovnost účastníků v řízení podle čl. 11 odst. 1 a čl. 37 odst. 3 Listiny.

## VII. Závěr

51. Z výše uvedených důvodů Ústavní soud návrh na zrušení napadeného ustanovení zčásti zamítl jako nedůvodný podle § 70 odst. 2 zákona o Ústavním soudu a zčásti odmítl jako podaný někým zjevně neoprávněným podle § 43 odst. 1 písm. c) téhož zákona (sub 19 *i. f.*).

**Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.**

V Brně dne 20. listopadu 2024

Josef Baxa  
předseda Ústavního soudu