

**Výkladové stanovisko č. 6
ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. října 2011**

K opravě výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

1/ Pohledávka vzniklá státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje.

2/ Postup podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. dubna 2011, se neuplatní v dosud probíhajících konkursních řízeních podle zákona č. 328/1991 Sb.

3/ Postup podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. dubna 2011, se neuplatní pro pohledávky, z nichž věřiteli vznikla povinnost přiznat daň za zdaňovací období, jež předcházelo 1. dubnu 2011 (před možnou opravou).

O d ů v o d n ě n í:

Předmětem výkladu je především ustanovení § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. dubna 2011, které včetně nadpisu zní následovně:

§ 44

Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

(1) Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, doposud nezanikla (dále jen „věřitel“), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že

a/ plátce, vůči kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen „dlužník“), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku,

b/ věřitel přihlásil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží,

c/ věřitel a dlužník nejsou osobami, které jsou

1. kapitálově spojenými osobami podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob,

2. osobami blízkými, nebo

3. osobami, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení¹⁰) nebo jiné obdobné smlouvy,

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

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

(3) Opravu výše daně na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1. Opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění a v případě, že dlužník přestal být plátcem.

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

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

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

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

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

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

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

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

trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočtení ke dni uskutečnění původního plnění.

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

Podle ustanovení § 168 odst. 2 písm. e/ zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenčního zákona), ve znění pozdějších předpisů, pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou (též) daně, poplatky, cla, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

Podle ustanovení § 5 insolvenčního zákona insolvenční řízení spočívá zejména na těchto zásadách:

(...)

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

Ustanovení § 44 bylo do zákona o dani z přidané hodnoty vtěleno s účinností od 1. dubna 2011 novelou provedenou zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Vládní návrh zákona č. 47/2011 projednávala Poslanecká sněmovna ve svém šestém volebním období jako tisk č. 129, přičemž text tohoto ustanovení tvořil (v podobě, v níž byl následně přijat jako součást bodu článku I., bodu 44 zákona č. 47/2011 Sb.) obsah článku I., bodu 43 vládního návrhu zákona.

Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona odůvodňuje § 44 následovně:

„Jedná se o zavedení nové možnosti opravy výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníky (odběrateli) v insolvenčním řízení, a to v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace. Tento návrh aktivně reaguje na současnou ekonomickou situaci a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž cash - flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti.

V souvislosti s dopady světové finanční krize, stále více přibývá firem, které se nachází v konkurzním řízení, a tudíž nejsou schopny dostát svým závazkům vůči věřitelům (dodavatelům). Vzniklé pohledávky za odběrateli (dlužníky) řada dodavatelů (věřitelů) není schopna vymoci v plné výši. Tento fakt se negativně projevuje v ekonomické situaci dosud „životaschopných“ podniků.

Na základě tohoto ustanovení bude mít věřitel (dodavatel) takto nárok na opravu výše daně na výstupu, pokud mu jeho odběratel (dlužník) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a insolvenční soud proti odběrateli zahájil insolvenční řízení.

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

Návrh prozatím upravuje pouze problematiku konkurzního řízení.

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

Návrh je plně v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES, článek 90 a 185. Obdobná úprava platí nejméně ve 12 členských státech EU, tento režim je v různých formách implementován v následujících členských státech: Belgie, Lucembursko, Dánsko, Německo, Francie, Portugalsko, Irsko, Rakousko, Itálie, Řecko, Lotyšsko a Velká Británie.

Toto opatření bude mít sice bezprostředně negativní dopad na státní rozpočet, ale je potřeba vzít v úvahu i doprovodné (nepřímé) efekty, mimo jiné zachování životaschopnosti firem, umožnění překonání současné negativní ekonomické situace a zachování pracovních míst.

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

Podstata problému, který se pokouší řešit ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, tkví v tom, že věřitel, který je plátcem daně z přidané hodnoty, odvádí daň ze zboží a služeb, které prodal svému dlužníku (daň na výstupu) dříve, než jsou mu dodané zboží nebo služby uhrazeny. Dlužník, který je rovněž plátcem daně z přidané hodnoty, je přitom oprávněn uplatnit (u správce daně) odpočet daně při nákupu (daň na vstupu), bez zřetele k tomu, zda nakoupené zboží a služby věřiteli již uhradil. Situaci vzniklou tím, že dlužník, jehož úpadek byl osvědčen (rozhodnutím o úpadku), již od správce daně získal částku odpovídající uplatněnému odpočtu daně při nákupu, ačkoli věřiteli, který daň z přidané hodnoty odvedl, nezaplatil za zboží ničeho, řeší ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že věřitel je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu (což povede k vrácení zaplacené daně věřiteli) a dlužník (jenž je v úpadku) je povinen snížit svou daň na vstupu v rozsahu, v jakém uplatnil odpočet daně (což má vést ke vzniku daňové povinnosti dlužníka zaplatit správci daně rozdíl mezi tím, co na základě odpočtu daně původně obdržel a tím, co měl obdržet podle provedeného snížení daně na vstupu).

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

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

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

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

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

V takto ustavených legislativních poměrech se v praxi klade otázka:

1/ Zda a v jakém směru je úprava obsažená od 1. dubna 2011 uplatnitelná v insolvenčních řízeních zahájených před 1. dubnem 2011 a v konkursních řízeních, jež jsou dosud vedena podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání?

2/ Zda povinnost dlužníka snížit podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty daň na vstupu zakládá v rozsahu, ve kterém toto snížení založí povinnost dlužníka zaplatit správci daně rozdíl mezi tím, co na základě odpočtu daně původně obdržel a tím, co měl obdržet podle provedeného snížení daně na vstupu, správci daně pohledávku za podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona, případně zda má taková pohledávka jiné pořadí a jaké?

Expertní pracovní skupina pro insolvenční právo dospěla k závěru, že tyto otázky lze zodpovědět následovně:

1/ K první otázce.

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

Přechodná ustanovení zákona č. 47/2011 Sb. neobsahují jinou (než v předchozím odstavci citovanou) úpravu, jež by se vázala k opravě výše daně podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty. Článek II bodu 1. zákona č. 47/2011 Sb. je pak typovým vyjádřením pravidla, které potvrzuje, že příslušná (nová) právní norma nemá žádné retroaktivní účinky (k výkladu časové působnosti právních norem srov. např. náleží pléna Ústavního soudu ze dne 4. února 1997, sp. zn. PC. ÚS 21/96, uveřejněný pod číslem 63/1997 Sb. nebo rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. září 2005, sp. zn. 29 Odo 908/2003, uveřejněný pod číslem 35/2006 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, který je - stejně jako další rozhodnutí Nejvyššího soudu zmíněná níže - dostupný i na webových stránkách Nejvyššího soudu). Úpravu obsaženou nově v § 44 zákona o dani z přidané hodnoty proto nelze uplatnit pro zdaňovací období vzniklá před 1. dubnem 2011.

Nesprávný je v této souvislosti výklad, podle něhož opravou výše daně (podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. dubna 2011) vzniká nová daňová povinnost vztahující se ke zdaňovacímu období po rozhodnutí o úpadku, takže se nová právní úprava uplatní i pro pohledávky věřitelů zúčtované (před opravou výše daně) ve zdaňovacím období, které předchází 1. dubnu 2011. Tento názor je ovšem založen již na aplikaci nové právní úpravy. K tomu, aby bylo možné říci, kdy je daňová povinnost ve vazbě na opravu „nová“, totiž musí být nejprve provedena oprava podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, v „novém“ znění. Tomu ovšem brání právě úprava obsažená v článku II bodu 1. zákona č. 47/2011 Sb., jež provedení opravy výše daně pro pohledávky zdaněné ve zdaňovacím období před 1. dubnem 2011 vylučuje.

Ve vztahu k dosud probíhajícím konkursním řízením pak postup podle zákona č. 47/2011 Sb. vylučuje ustanovení § 432 odst. 1 insolvenčního zákona, vůči němuž se přechodná ustanovení k zákonu č. 47/2011 Sb. nevymezují (např. na rozdíl od části osmdesáté deváté, článku CIV, zákona č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení /insolvenční zákon/, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím). K výkladu § 432 odst. 1 insolvenčního zákona v judikatuře Nejvyššího soudu srov. dále též důvody rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 29. září 2010, sp. zn. 29 Cdo 3375/2010, uveřejněného pod číslem 41/2011 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.

Lze tedy shrnout, že:

Postup podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. dubna 2011, se neuplatní v dosud probíhajících konkursních řízeních podle zákona č. 328/1991 Sb.

Postup podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. dubna 2011, se neuplatní pro pohledávky, z nichž věřiteli vznikla povinnost priznat daň za zdaňovací období, jež předcházelo 1. dubnu 2011 (před možnou opravou).

2/ Ke druhé otázce.

Expertní pracovní skupina pro insolvenční právo úvodem poznamenává, že spor o to, zda pohledávka je pohledávkou za majetkovou podstatou nebo zda má v insolvenčním řízení jiné pořadí a jaké, je sporem o pořadí pohledávky (srov. § 195 insolvenčního zákona), k jehož řešení je povolán výlučně insolvenční soud (srov. obdobně v poměrech podle zákona č. 328/1991 Sb. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. dubna 2006, sp. zn. 29 Odo 1089/2003 nebo rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. února 2007, sp. zn.

29 Odo 107/2005 uveřejněný v časopise Soudní judikatura číslo 7, ročníku 2007, pod číslem 107).

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

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

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

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

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

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

Ústavní soud již ve stanovisku svého pléna ze dne 21. května 1996, sp. zn. PC. ÚS-st.-1/96, uveřejněném ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazku 9, ročníku 1997, části I., pod pořadovým číslem 9, vysvětlil, že vázanost soudu zákonem neznamená bezpodmínečně nutnost doslovného výkladu aplikovaného ustanovení, nýbrž zároveň vázanost smyslem a účelem zákona. V případě konfliktu mezi doslovným zněním zákona a jeho smyslem a účelem je důležité stanovit podmínky priority výkladu e ratione legis před výkladem jazykovým, podmínky, jež by měly představovat bariéru možné libovůle při aplikaci práva. Uvedl, že smysl a účel zákona lze dovodit především z autentických dokumentů vypovídajících o vůli a záměrech zákonodárce, mezi něž patří důvodová zpráva k návrhu zákona (uvědomuje si skutečnost, že ze souhlasu zákonodárce s osnovou návrhu lze pouze presumovat i jeho souhlas s jejími důvody) a dále z argumentace přednesené v rozpravě při přijímání návrhu zákona.

Tamtéž Ústavní soud dodal, že při aplikaci právního ustanovení je nutno prvotně vycházet z jeho doslovného znění. Pouze za podmínky jeho nejasnosti a nesrozumitelnosti (umožňující např. více interpretací), jakož i rozporu doslovného znění daného ustanovení s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a výlučnosti není jakákoli pochybnost, lze upřednostnit výklad e ratione legis před výkladem jazykovým.

Z pohledu takto formulovaných závěrů, jež expertní pracovní skupina pro insolvenční právo přejímá jako východiska, na nichž spočívá i tvorba jejich stanovisek, lze k věci dále uvést následující:

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

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

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

Ostatně, k tomu, že změny týkající se daně z přidané hodnoty neovlivňují obsah dříve sjednaných závazkových právních vztahů, se vyslovil Nejvyšší soud např. v rozsudku ze dne 20. dubna 2004, sp. zn. 32 Odo 270/2004 nebo v rozsudku ze dne 23. listopadu 2010, sp. zn. 33 Cdo 5117/2008, uveřejněném pod číslem 90/2011 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek.

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

Výklad ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty (ve spojení s § 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů) způsobem vedoucím

k závěru, že státu (správci daně) vzniká vůči dlužníku pohledávka za majetkovou podstatou dle § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona, by vedl k přímému střetu s úpravou obsaženou v § 5 písm. b/ insolvenčního zákona (k pošlapání principu rovných možností věřitelů) a požadavku ústavní konformnosti by nedostál.

Na tomto základě lze proto shrnout, že:

Pohledávka vzniklá státu (správci daně) tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje; oprava výše daně na výstupu provedená věřitelem podle § 44 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty totiž nemá za následek zánik byť jen části pohledávky, kterou tento věřitel přihlásil do insolvenčního řízení ani vstup státu (správce daně) do insolvenčního řízení namísto tohoto věřitele v rozsahu provedené opravy výše daně.