

NÁROKY STÁTU UPLATŇOVANÉ V INSOLVENČNÍM ŘÍZENÍ

KRISTÝNA CHALUPECKÁ

Faculty of law, Masaryk university, Brno, Czech Republic

Abstract in original language

Hlavním záměrem tohoto příspěvku je rozbor a zamyšlení se nad uplatňováním nároků státu v insolvenčním řízení. Pozornost bude zejména věnována novelizaci zákona o dani z přidané hodnoty a nároky státu vzešlými v souvislosti s tímto v insolvenčním řízení.

Key words in original language

Insolvenční řízení; úpadek; nároky státu; daň z přidané hodnoty.

Abstract

The main intention of the paper is the analysis and essay on the asserting claims of the state in the insolvency proceedings. The attention will be paid mainly to the novelization of the Act on the value added tax and the claims of the state arising from this regulation in the insolvency proceedings.

Key words

Insolvency proceedings; insolvency; claims of the state; value added tax.

1. OBECNĚ K NÁROKŮM V INSOLVENČNÍM ŘÍZENÍ A JEJICH USPOKOJOVÁNÍ

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen "insolvenční zákon"), jasně stanovuje, že věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti.¹ Tento princip reguluje postavení věřitelů z hlediska jejich segmentace do jednotlivých skupin v závislosti na tom, v jakém pořadí a z čeho bude jejich pohledávka uspokojována.

Hlavní skupinou pohledávek v insolvenčním řízení jsou pohledávky uplatňované přihláškou pohledávky. S tím taktéž počítá koncepce celého zákona, který za účastníky insolvenčního řízení označuje dlužníka a věřitele, kteří uplatňují své právo vůči dlužníku.² Richter v této souvislosti hovoří o "kolektivním nalézacím řízení", ve kterém se

¹ § 5 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

² Srovnej s ust. § 14 odst. 1) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

nároky věřitelů uplatňují přihláškou pohledávky obdobně jako žalobou.³ Věřitelé podávají přihlášky pohledávek u insolvenčního soudu od zahájení insolvenčního řízení až do uplynutí lhůty stanovené rozhodnutím o úpadku.⁴ Zákon však rozpoznává určité situace, ve kterých je na některé nároky věřitelů pohlíženo jako na přihlášené, aniž by tito řádně podali přihlášku.⁵

Do insolvenčního řízení přihlašují věřitelé nejen své peněžitě splatné pohledávky, ale též pohledávky nesplacené, pohledávky vázané na podmínku a taktéž i pohledávky, o nichž je paralelně vedeno nalézací či vykonávací řízení.⁶ Podstatným průlomem je povinnost věřitele uspokojujícího se výhradně z majetku dlužníka taktéž svoji pohledávku přihlásit v rámci probíhajícího insolvenčního řízení.

V ust. § 15 insolvenčního zákona jsou dále předvídáni jako účastníci jiné osoby, které uplatňují své právo v insolvenčním řízení. Jedná se zejména o specifickou formu účastenství věřitelů s pohledávkami za majetkovou podstatou a pohledávkami postavenými na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou dle ust. § 168 a § 169 insolvenčního zákona. Zákon jako takové pohledávky rozeznává zejména specifické pohledávky vzniklé po zahájení insolvenčního řízení a po úpadku, a taktéž pohledávky, u kterých zákonodárce patrně předpokládal vyšší zájem na jejich uspokojení.⁷

³ Dále srovnej: RICHTER, T., Insolvenční právo, 1. Vydání, Praha: Wolter Kluwers 2008, s. 240

⁴ § 173 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

⁵ Jedná se o situace, kdy věřitel objektivně neměl možnost uplatnit svoji pohledávku v řádném termínu, nicméně jeho pohledávka by měla být uspokojována: kupříkladu pohledávka, která vznikne druhému manželu při vypořádání společného jmění manželů po zániku SJM prohlášením konkursu na majetek jednoho z manželů.

⁶ Srovnej s ust. § 173 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

⁷ Jedná se zejména o pracovněprávní pohledávky dlužníkových zaměstnanců, pohledávky věřitelů na náhradu škody způsobené na zdraví, pohledávky státu - Úřadu práce České republiky za náhradu mzdy vyplacené zaměstnancům a za prostředky odvedené podle zvláštních právních předpisů, pohledávky účastníků z penzijního připojištění se státním příspěvkem, pohledávky věřitelů na výživném ze zákona, náhrada nákladů, které třetí osoby vynaložily na zhodnocení majetkové podstaty, mají-li z toho důvodu proti dlužníku pohledávku z bezdůvodného obohacení, pohledávky věřitelů vzniklé za trvání moratoria vyhlášeného před zahájením insolvenčního řízení, další pohledávky, o kterých tak stanoví tento zákon - srovnej viz ust. § 69 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

Modelace jednotlivých tříd věřitelů je podstatná zejména z hlediska jejich následného uspokojování. Věřitelé, kteří své pohledávky uplatňují podáním přihlášky, se uspokojují v závislosti na způsobu řešení úpadku, a to rozvrhem při konkursu, plněním reorganizačního plánu při reorganizaci nebo plněním při oddlužení, nestanoví-li zákon jinak.⁸ Naopak pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoliv po rozhodnutí o úpadku, mají tedy v pořadí uspokojení přednost před pohledávkami přihlašovanými. Zcela separátně jsou uspokojovány pohledávky zajištěných věřitelů, a to v rozsahu v rozsahu zajištění uspokojují ze zpeněžení věci, práva pohledávky nebo jiné majetkové hodnoty, jimiž byla jejich pohledávka zajištěna.⁹

Vyjma pohledávek v insolvenčním řízení uspokojovaných, a to na základě odlišných mechanismů stanovených insolvenčním zákonem, existuje taktéž skupina pohledávek, které nejsou v insolvenčním řízení uspokojovány vůbec. Jedná se zejména o skupinu pohledávek vymezenou ust. § 170 insolvenčního zákona, tedy příslušenství a sankce vznikající v souvislosti s přihlašovanými předinsolvenčními pohledávkami, taktéž mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka a náklady účastníků jim vzniklé v insolvenčním řízení.¹⁰ Je nutné zdůraznit, že tyto pohledávky nejsou uspokojovány při žádném ze způsobů řešení dlužníkového úpadku dle insolvenčního zákona.

V zásadě se tedy dá říci, že insolvenční zákon poměrně rigidně narýsoval pořadí, jakým budou věřitelé uspokojováni, a každý zásah tak pochopitelně vyvolá poměrně bouřlivé změny v průběhu některých insolvenčních řízení, což se taktéž v případě změny zákona o DPH stalo.

2. NOVELA ZÁKONA O DPH

Počínaje 1. dubnem 2011 vstoupila v účinnost novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, která přinesla na první pohled velmi nenápadné ustanovení v souvislosti s opravou výše pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

⁸ § 165 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

⁹ V případě řešení dlužníkového úpadku konkursem se část pohledávky, která nemohla být uspokojena ze zajištění, uspokojuje spolu s ostatními nezajištěnými pohledávkami. V případě řešení dlužníkového úpadku ve formě oddlužení a reorganizace však tato část pohledávky není uspokojena vůbec.

¹⁰ Srovnej s ust. § 170 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

Tato novelizace vychází z implementace čl. 90 Směrnice o DPH¹¹, který předvídá možnost modifikace daňové povinnosti v případě, že u odběratele dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny. Konkrétní způsob úpravy v intencích daných touto směrnicí byl pak ponechán v rukou jednotlivých členských států v provázanosti na regulaci insolvenčního řízení.

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, je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky.¹²

Tato možnost opravy je věřiteli dlužníka dána pouze za kumulativního naplnění následujících podmínek

- dlužník je plátcem DPH a nachází se v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku,¹³
- 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,
- věřitel a dlužník nejsou osobami nikterak propojenými¹⁴
- věřitel doručil dlužníkovi opravený daňový doklad.

Zajímavé je v tomto bodě poukázat na skutečnost, že možnost provést opravu je vázána až na rozhodnutí insolvenčního soudu o způsobu řešení úpadku, kdežto samotný nárok na opravu je odvozován již od deklaratorního výroku soudu o úpadku dlužníka.¹⁵ Vzhledem k tomu,

¹¹ SMĚRNICE RADY 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty

¹² Ust. § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ V případě, že dlužník již plátcem DPH není, tato možnost pro věřitele již nepřichází v úvahu.

¹⁴ Jedná se o situace, kdy jsou osoba dlužníka a věřitelé kapitálově propojenými subjekty dle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, osobami blízkými, nebo osobami, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, srovnej s ust. § 44 odst. 1) písm. a-c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ Srovnej s ust. § 146 a násl. zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

že tyto dvě rozhodnutí mohou být od sebe v čase poměrně vzdálené, dá se tato koncepce označit za logickou a v návaznosti na další osud pohledávek věřitelů v závislosti na způsobu řešení dlužníkovy úpadku by ani jiné řešení nemohlo být správné. Opravu však již nelze provést, pokud od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, uplynuly více než 3 roky.

Toto gesto, byť se zdá velmi vstřícné vůči věřitelům insolvenčního dlužníka, tedy subjektům často bez reálné naděje na alespoň částečné uspokojení jejich pohledávek, se však při aplikační praxi finančních úřadů nakonec zcela otočilo jak proti insolvenčnímu správci, tak proti samotným věřitelům. Je totiž nasnadě, že pokud začne stát vracet věřitelům takto již odvedené DPH, nemůže být tento krok rozpočtově neutrální, a stát je tak nucen tyto prostředky nárokovat u druhého subjektu původního smluvního vztahu, a to u dlužníka, a to nejlépe v přednostním pořadí. Ze samotné podstaty insolvence však musíme vzít na zřetel, že možnost uspokojení pohledávky u dlužníka v úpadku je velmi limitovaná, a často zcela vyloučená.

3. NÁHLEDY NA ŘEŠENÍ PROBLÉMU

"Opačné strany barikády", tj. skupina insolvenčních správců a věřitelů na straně jedné, a stát reprezentován finančními úřady, zaujaly k řešení celého problému zcela odlišné stanovisko, což je zcela pochopitelné.

Postoj státu vcelku průhledně odráží informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 44 zákona o DPH¹⁶, které vzhledem k maximalizaci příjmu státního rozpočtu trvá na tom, že pohledávka správce daně z vratky DPH odpovídající vzniklé povinnosti dlužníka je v souladu s ust. § 168 insolvenčního zákona je pohledávkou za majetkovou podstatou. Hlavním argumentem při prosazování tohoto názoru je to, že v důsledku zdanitelného plnění, které představuje oprava provedená dle § 44 odst. 1 ZDPH, vzniká dlužníkovi nově daňový závazek (povinnost) a to za zdaňovací období, ve kterém došlo právě k této opravě,¹⁷ a to právě tak, aby došlo k naplnění základního principu DPH, a to zachování principu neutrality.

Proti tomuto zcela ostře vystoupilo výkladové stanovisko Expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo¹⁸, které se usneslo na následujícím závěru, a to že pohledávka vzniklá státu (správci daně)

¹⁶ Informace GFŘ k aplikaci § 44 ZDPH - Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ze dne 22.7. 2011

¹⁷ Informace GFŘ k aplikaci § 44 ZDPH - Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ze dne 22.7. 2011

¹⁸ Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání Expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo při MINISTERSTVU SPRAVEDLNOSTI ze dne 4. října 2011

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.¹⁹

Závěry Expertní skupiny mohou být shledávány taktéž jako velmi pragmatické v souvislosti s odměňováním insolvenčních správců. Současná koncepce odměňování je nastavena tak, že insolvenční správce je placen procenty z výtěžku zpeněžení, výtěžkem zpeněžení určeným k rozdělení mezi nezajištěné věřitele se rozumí výtěžek zpeněžení určený k rozdělení mezi nezajištěné věřitele zahrnuté do rozvrhu a výtěžek zpeněžení určený k uspokojení pohledávek nezajištěných věřitelů postavených na roveň pohledávkám za podstatou.²⁰ Pokud by byla uspokojována pohledávka státu z vráceného DPH jako pohledávka za majetkovou podstatou, pak by toto insolvenční správce prováděl ve své podstatě "zadarmo", bez motivace k získání co nejvyššího výtěžku zpeněžení.

Vzhledem k tomu, že doposud nedošlo k jednoznačnému rozřešení tohoto problému a ani není shody o tom, kdo je oprávněn tento spor rozřešit, probíhají disputace na lokální úrovni jednotlivých insolvenčních řízení. V této věci je vhodné poukázat kupříkladu na insolvenční řízení vedené pod sp. zn. KSUL 43 INS 2134/2009, u Krajského soudu v Ústí nad Labem, kde byl ze strany Finančního úřadu v Ústí nad Labem iniciován incidenční spor k určení pořadí takové pohledávky. Sám finanční úřad jako žalobce ve svém žalobním návrhu konstatuje, že toto řešení není jednoznačně možné dle insolvenčního zákona, nicméně z hlediska procesní opatrnosti nenašel lepšího řešení.

4. ZÁVĚR

Ačkoliv autorka sama vykonává činnost insolvenčního správcе, tudíž by jí měl být bližší přístup jejího stavu, bohužel se odmítá se závěry Expertní skupiny zcela bezvýjimečně ztotožnit. Lze souhlasit s tím, že "insolvenční" novelizace zákona o DPH popírá jeden ze základních principů insolvenčního zákona, a to aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn.²¹ Na druhou stranu ovšem nelze účelovou argumentací, která částečně opomíjí jiné

¹⁹ Převzato z výkladového stanoviska č. 6 ze zasedání Expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo při MINISTERSTVU SPRÁVEDLNOSTI ze dne 4. října 2011

²⁰ Srovnej s ust. § 1 vyhlášky č. 313/2007 Sb., o odměně insolvenčního správcе, o náhradách jeho hotových výdajů, o odměně členů a náhradníků věřitelského výboru a o náhradách jejich nutných výdajů

²¹ Srovnej dále s ust. § 5 a násl. zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

aspekty insolvenční regulace, zcela vytlačit všechno, co zákonodárce, byť ne zcela šťastně, implementoval. Je možné se ztotožnit s názorem, že transformací části původní přihlášené pohledávky věřitele není možné měnit její pořadí tak, aby mohlo dojít k jejímu přednostnímu uspokojení na úkor přihlášených věřitelů. Na druhou stranu lze považovat za velmi diskutabilní, zda skutečně stát, po vrácení DPH věřiteli dlužníka, na sebe přebírá pohledávku, která nebude v insolvenčním řízení uspokojována vůbec. Avšak ani koncepce, kdy by bylo těmto pohledávkám státu přiznáno běžné pořadí, považovaly se fikcí za přihlášené a uspokojovaly se zpravidla v rámci rozvrhu s ostatními předinsolvenčními pohledávkami, by však zřejmě nemohla obstát, vzhledem k otázce vzniku pohledávky státu z opravy DPH.

Vzhledem k tomu, že koncepce opravy DPH výslovně počítá s tím, že k tomu, aby bylo možno úspěšně realizovat tuto opravu, musí být dlužník stále plátcem DPH a mohl tak opravu promítnout jako daň na výstupu. Dá se tedy položit otázka, zda z této konstrukce nelze odvodit záměr legislativce vnímat tuto pohledávku jako daňovou pohledávku vzniklou po rozhodnutí o úpadku. Problém okamžiku vzniku této povinnosti však zůstává stále otevřený.

Hledat rozřešení celého problému před insolvenčním soudem však autorka nepovažuje za nejvhodnější, a jako lepší cestu by jednoznačně viděla přenesení sporu ke správnímu soudu, neboť ten by mohl relevantně posoudit tuto otázku z hlediska specifík institutu daně z přidané hodnoty. Avšak je zcela patrné, že na směrodatné stanovisko bude nutné si ještě nějakou dobu vyčkat.

Vzhledem k celé situaci se však bohužel lze přiklonit k názorům²², že v případě neúspěchu argumentace Expertní skupiny se celé řešení negativně promítne jak do činnosti insolvenčních správců, tak toto břemeno zatíží věřitele - neplátce DPH a v důsledcích také stát. Je potřeba si však uvědomit, že ani aplikace opačných závěrů, které přináší Generální finanční ředitelství, nepovede k proklamované neutralitě DPH, a to z důvodů naprostého nedostatku majetku u velké části insolvenčních dlužníků, kdy není možné uspokojit ani pohledávky za majetkovou podstatou.

Literature:

- Informace GFŘ k aplikaci § 44 ZDPH - Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ze dne 22.7. 2011
- KOZÁK, J., BUDÍN, P., DAMAN, A., et al. Insolvenční zákon a předpisy související: nařízení Rady (ES) o úpadkovém řízení: komentář. Praha: ASPI, 2008. 928 s. ISBN 978-80-7357-375-1.

²² Srovnej s Pavliš, M., Nad novelou zákona o DPH v souvislosti s konkursem, Bulletin advokacie č. 12/2011, s. 39

- KOZÁK, J., BUDÍN, P., PACHL, L. Insolvenční právo aneb osobní bankroty začínají. Brno: Rašínova vysoká škola, 2008. 298 s. ISBN 978-80-87001-10-3.
- RICHTER, T. Insolvenční právo. Praha: ASPI, 2008. 472 s. ISBN 978-80-7357-329-4.
- Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání Expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo při MINISTERSTVU SPRÁVEDLNOSTI ze dne 4. října 2011

Contact – email

Kristyna.chalupecka@law.muni.cz