



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Bc. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobce: **Mgr. Bc. David Vandrovec**, IČO: 69908664  
sídlem Kodaňská 1441/46, Praha 10  
jako insolvenční správce společnosti  
**VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, a.s.**, IČO: 26823357  
sídlem Štramberská 2871/47, Ostrava  
zastoupen advokátem Mgr. Karlem Somolem,  
sídlem Karlovo náměstí 671/24, Praha 1

proti  
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**  
sídlem nábreží Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, čj. 184267/19/4300-12711-208880,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 26. 11. 2019, čj. 184267/19/4300-12711-208880, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Karla Somola, advokáta.

## Odůvodnění:

### I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se žalobou podanou dne 5. 12. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „**žalovaný**“ nebo „**správce daně**“) ze dne 26. 11. 2019, čj. 184267/19/4300-12711-208880, kterým žalovaný zamítl jeho námitku ze dne 2. 9. 2019 proti Vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 20. 8. 2019, čj. 147461/19/4300-12711-208880 (dále jen „**Vyrozumění**“). Vyrozuměním žalovaný podle § 154 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v tehdy účinném znění (dále jen „**daňový řád**“), vyrozuměl insolvenčního dlužníka, společnost VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, a.s., o převedení přeplatku podle § 154 odst. 2 daňového řádu tak, že se přeplatek na dani z přidané hodnoty vykázaný ke dni 20. 8. 2019 ve výši 335 964 Kč převádí na úhradu daňového nedoplatku Odvody a penále za porušení rozpočtové kázně - st. rozpočet.
2. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 27. 11. 2019.

### II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí úvodem popsal genezi jednotlivých předchozích vyrozumění, jimiž správce daně informoval žalobce o postupné úhradě daňových nedoplatků, zejména z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně, za pomoci přeplatků na dani z přidané hodnoty. Dále uvedl, že ke dni 23. 7. 2019 správce daně evidoval vůči insolvenčnímu dlužníku pouze pohledávky za majetkovou podstatou z titulu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně a přeplatek na dani z přidané hodnoty, přičemž dále uvedené pohledávky ze samotného odvodu za porušení rozpočtové kázně byly již uhrazeny přeplatky na dani z přidané hodnoty.
4. Žalovaný v této souvislosti připomněl, že pohledávky z odvodů za porušení rozpočtové kázně byly podloženy platebními výměry ze dne 18. 10. 2017 (právní moc k 21. 11. 2017), a to:
  - a) platebním výměrem čj. 161713/17/4400-12471-805817 na částku ve výši 1 080 976 Kč,
  - b) platebním výměrem čj. 161710/17/4400-12471-805817 na částku ve výši 1 500 000 Kč,
  - c) platebním výměrem čj. 161711/17/4400-12471-805817 na částku ve výši 8 500 000 Kč,
  - d) platebním výměrem čj. 161714/17/4400-12471-805817 na částku ve výši 6 125 526 Kč (dále též „**Platební výměry**“).
5. Žalovaný dále v Napadeném rozhodnutí připomenul, že příjemce dotace (insolvenční dlužník) dle dotačních podmínek nesměl v období pěti let od skutečného data ukončení realizace projektu vstoupit do likvidace, insolvence, konkurzu nebo úpadku, pokud mu již byla proplacena dotace nebo její část. Správce daně při posuzování splnění této podmínky vzal do úvahy skutečnost, že datum ukončení projektu bylo 31. 8. 2013, resp. 31. 12. 2013 a že poskytovatelem byla proplacena dotace dne 22. 10. 2013 v celkové výši 10 000 000 Kč a dne 9. 4. 2014 v celkové výši 7 206 501 Kč. Lhůta, po kterou příjemce dotace nesměl vstoupit do likvidace, insolvence, konkurzu nebo úpadku, by tudíž skončila až dne 31. 8. 2018, resp. 31. 12. 2018. Okamžikem zveřejnění usnesení insolvenčního soudu o přeměně reorganizace v konkurz příjemce dotace došlo ke dni 7. 8. 2017 k porušení dotačních podmínek.

6. Jelikož nebyly částky odvodu za porušení rozpočtové kázně, stanovené Platebními výměry, uhrazeny, vyměřil správce daně daňovému subjektu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období
- (i) od 8. 8. 2017 do 4. 12. 2017, a to platebním výměrem čj. 192974/17/4400-12471-805817 penále ve výši 178 500 Kč, platebním výměrem čj. 192975/17/4400-12471-805817 penále ve výši 1 011 500 Kč, platebním výměrem čj. 192976/17/4400-12471-805817 penále ve výši 128 637 Kč a platebním výměrem čj. 192978/17/4400-12471-805817 penále ve výši 728 938 Kč (proti těmto platebním výměrům se žalobce neodvolal),
  - (ii) od 5. 12. 2017 do 28. 5. 2019, a to platebním výměrem čj. 170225/19/4400-12471-805817 penále ve výši 728 390 Kč a platebním výměrem čj. 170226/19/4400-12471-805817 penále ve výši 1 807 871 Kč (proti těmto platebním výměrům se žalobce odvolal, přičemž o odvolání nebylo do vydání Napadeného rozhodnutí rozhodnuto),
  - (iii) od 5. 12. 2017 do 27. 3. 2018, a to platebním výměrem čj. 80794/18/4400-12471-805817 penále ve výši 122 151 Kč a platebním výměrem čj. 80796/18/4400-12471-805817 penále ve výši 692 185 Kč (proti těmto platebním výměrům se žalobce neodvolal)
- (dále též „**Platební výměry na penále**“).
7. Žalovaný v Napadeném rozhodnutí dále uvedl, že ke dni vrácení části nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty žalobci, tj. ke dni 23. 7. 2019, správce daně postupoval v souladu s tehdy zavedenou správní praxí spočívající v tom, že nedoplatky uvedené v § 170 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**insolvenční zákon**“), včetně penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, nelze uhrazovat při správě daní započtením přeplateků dle § 154 a § 242 odst. 3 daňového řádu. Tato dosavadní praxe však byla podle žalovaného v srpnu 2019 změněna v souvislosti s judikaturou správních soudů, „*podle níž dochází v případě použití přeplatku k uspokojení nedoplatku v režimu daňového řádu a nikoliv podle insolvenčního zákona, a tudíž ustanovení § 170 insolvenčního zákona takovému použití přeplatku na úhradu nedoplatku nebrání*“. Pohledávky z titulu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně přitom žalobce považoval za mimosmluvní sankce ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, které jsou proto podle jeho názoru vyloučeny z uspokojení v insolvenčním řízení jakýmkoli způsobem, včetně použití daňového přeplatku na jejich úhradu podle daňového řádu.
8. Pokud jde o vztah insolvenčního zákona a daňového řádu, žalovaný s odkazem na § 242 odst. 2 a 3 a § 154 odst. 2 daňového řádu konstatoval, že tato ustanovení ukládají správci daně povinnost použít přeplatek na úhradu nedoplatku, pokud vznikly po rozhodnutí soudu o úpadku, a dále že majetkem úpadce, z něž se uspokojují ostatní věřitelé, se stává až vratitelný přeplatek, tedy takový, proti kterému nestojí žádný nedoplatek, který by bylo možno takovým přeplatkem uhradit. Použití přeplatku na úhradu nedoplatku probíhá dle žalovaného přímo při správě daní v daňovém řízení, nikoli v insolvenčním řízení. Použitelný přeplatek totiž není součástí majetkové podstaty, ze které by osoba s dispozičním oprávněním (zde žalobce jako insolvenční správce) příslušný nedoplatek uhradila. Daňový nedoplatek by byl uspokojován v insolvenčním řízení teprve, pokud by správce daně pohledávku za majetkovou podstatou uplatnil podle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona, k čemuž by došlo až při absenci daňového přeplatku téhož daňového subjektu (úpadce).

9. Žalovaný připomněl, že přeplatek představuje dle § 154 odst. 1 daňového řádu částku, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu daňového subjektu. Dle § 154 odst. 2 daňového řádu převede správce daně přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4 téhož ustanovení. Není-li nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Vratitelný přeplatek představuje částku, na jejíž vrácení má daňový subjekt nárok. Správce daně provádí obligatorní test započitatelnosti přeplatků na případné nedoplatky, tzv. „test vratitelnosti“, na jehož základě dojde buďto ke konzumaci přeplatku jednotlivými nedoplatky, nebo ke vzniku vratitelného přeplatku. V případě, kdy nejsou splněny podmínky pro vrácení vratitelného přeplatku, je o žádosti o jeho vrácení vydáno zamítavé rozhodnutí.
10. Speciální pravidlo týkající se vratitelného přeplatku je podle žalovaného zakotveno v § 242 daňového řádu, kde je upraven vztah k insolvenčnímu řízení. Daňové pohledávky, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Dle názoru žalovaného plyne z § 152 odst. 3 daňového řádu, že pohledávky za majetkovou podstatou se uhrazují v tom pořadí, že nejprve se uhrazují nedoplatky na dani a splatná daň z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, a až poté se uhrazují nedoplatky na příslušenství daně z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku.
11. V návaznosti na uvedené pak žalovaný dovodil, že pohledávky správce daně podložené Platebními výměry na penále představují pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu § 242 odst. 1 a 3 daňového řádu, neboť souvisejí s prodlením s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně, přičemž k povinnosti tohoto odvodu došlo až po účinnosti rozhodnutí o úpadku.
12. Jelikož žalovaný došel k závěru, že jak pohledávka z titulu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně (resp. dotačních podmínek), tak přeplatek na dani z přidané hodnoty za červen 2019 vznikly po rozhodnutí o úpadku insolvenčního dlužníka, postup správce daně, který převedl přeplatek na úhradu nedoplatků z titulu odvodů za porušení rozpočtové kázně, tak byl postupem při správě daní v souladu s daňovým řádem. Správce daně přitom dle žalovaného respektoval pořadí úhrady daně, neboť nedoplatek na samotném odvodu za porušení rozpočtové kázně již byl uhrazen a evidován nebyl. Na podporu svých závěrů odkázal žalovaný na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, čj. 10 Afs 4/2018 - 48, čj. 10 Afs 21/2018 - 45 a čj. 10 Afs 49/2018 - 46.
13. Žalovaný v Napadeném rozhodnutí dále uvedl, že argumentace žalobce „*míří proti jednotlivým platebním výměrům na odvod za porušení rozpočtové kázně, a tudíž se mýjí s úkonem správce daně při placení daní, který je námitkou napadán (tímto úkonem je samotný převod přeplatku na úhradu nedoplatku z titulu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně)*“. V rámci vedeného řízení o námitce se pak podle žalovaného nelze samotnou otázkou vzniku a výše odvodu za porušení rozpočtové kázně znovu zabývat.
14. Žalovaný uzavřel s tím, že Vyrozumění nepředstavuje uplatnění pohledávek ve smyslu § 203 odst. 1 insolvenčního zákona, neboť jednak jde o vyrozumění o postupu správce daně při správě daní, nikoli o uspokojování pohledávek v insolvenčním řízení, a jednak jde o

informaci, že správce daně daňovou pohledávku z části již uspokojil, a to právě převedením přeplatku. Nedoplatky z titulu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, pravomocně stanovených v Platebních výměrech na penále, představují dle přesvědčení žalovaného pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu § 242 odst. 1 daňového řádu. K porušení rozpočtové kázně došlo dne 7. 8. 2017, tj. po účinnosti rozhodnutí o úpadku (dne 25. 8. 2016). Přeplatek, který byl na úhradu těchto nedoplatek použit, vznikl vyměřením daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2019, tj. na základě daňových povinností, jež vznikly rovněž v době po účinnosti rozhodnutí o úpadku. Podmínky pro převedení přeplatku na úhradu nedoplatku dle ustanovení § 242 odst. 3 daňového řádu tak byly podle názoru žalovaného naplněny. K uspokojení pohledávky za majetkovou podstatou dlužníka tak nedošlo v rámci insolvenčního řízení, ale v režimu daňového řádu, přičemž pravidlo plynoucí z § 170 insolvenčního zákona takovému postupu správce daně dle přesvědčení žalovaného nebránilo.

### III. Žaloba

15. V úvodu žaloby popsal žalovaný skutkové okolnosti případu (část I., II., IV. a částečně V.) a s nimi související řízení vedená před zdejším soudem (část III.). Vlastní žalobní námitky jsou pak soustředěny v částech V. až IX. žaloby.
16. Pod **prvním žalobním bodem** žalobce s odkazem na údajné nedostatky v Platebních výměrech na penále a ve vyzněních o převedení daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku namítá, že není přípustné, aby si správce daně ve své evidenci volně přesouval vykazované pohledávky za daňovými subjekty, aniž by daňový subjekt mohl zjistit a předvídat, jaké daňové pohledávky si bude správce daně daňovým přeplatkem uhrazovat, případně které bude jinak vymáhat [nezpochybnil však, že by výše nedoplatek na penále, pakliže by existovaly (viz dále) ani nedosahovala výše přeplatku na dani z přidané hodnoty]. Daňová evidence má podle žalobce obsahovat údaje nezbytné „*pro správné spravování daňových povinností, bez kterých není možné určit vztah mezi rovinou nalézací a rovinou platební daňového řízení*“, a být vedena v souladu s § 149 daňového řádu. Možným výstupem z evidence daní je dle žalobce i tzv. výkaz nedoplatek, který je exekucním titulem. Zákon přitom podle jeho názoru rozhodně neumožňuje správci daně některé nedoplatky občas evidovat a občas neevidovat, podle toho, jak se mění praxe při jejich vymáhání. V takovém případě nemá daňový subjekt možnost odhadnout, jakou částku po něm hodlá správce daně vymáhat a kdy se tato částka změní, aniž by to bylo jakkoli odůvodněno.
17. Žalobce se pak v návaznosti na konstatování žalovaného o změně jeho přístupu s ohledem na změnu judikatury dovolává dodržení obecných principů předvídatelnosti práva a zásady legitimního očekávání. Jestliže se v době vydání Platebních výměrů na penále tyto pohledávky v insolvenčním řízení žádným způsobem neuspokojovaly, nelze podle žalobce pro již vzniklé pohledávky tuto praxi změnit. Proto také žalobce Platební výměry na penále nenapadl odvoláním (stejně jako tento druh daňových pohledávek nenapadali jiní insolvenční správci). Žalobce sice akceptoval jejich existenci, nicméně s ohledem na § 170 insolvenčního zákona a tehdy zastávanou judikatorní i faktickou praxi (tj. před žalovaným odkazovanými rozsudky desátého senátu Nejvyššího správního soudu) měl tyto pohledávky za vyloučené z uspokojení v insolvenčním řízení. Vedení dalších sporů o jejich existenci tak měl žalobce za neefektivní zatěžování majetkové podstaty dlužníka. Žalobce naopak odkázal na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, konkrétně

jeho rozhodnutí přijatá ve věci pod sp. zn. 6 Ads 88/2006, akcentující zásadu legitimního očekávání, a měl za to, že mu soudní ochrana z uvedeného titulu má být poskytnuta.

18. Pod **druhým žalobním bodem** namítal žalobce, že penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně je mimosmluvní sankcí, která je z uspokojení vyloučena podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Oproti závěrům desátého senátu Nejvyššího správního soudu, o něž se v Napadeném rozhodnutí opírá ve své argumentaci žalovaný, odkázal žalobce na aktuálnější usnesení třetího senátu kasačního soudu ze dne 13. 6. 2019, čj. 9 Afs 4/2018 - 50, který se proti dosavadní rozhodovací praxi desátého senátu vymezil, zpochybnil možnost obejít za pomoci postupů podle daňového řádu zákaz uspokojování pohledávek z mimosmluvních sankcí plynoucích z § 170 insolvenčního zákona a věc předložil rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.
19. Pod **třetím žalobním bodem** žalobce namítal, že žalovaný má obecně všechny daňové pohledávky za majetkovou podstatou uplatnit u žalobce způsobem předpokládaným v § 203 insolvenčního zákona, a to předtím, než takovou pohledávku uhradil postupem podle § 242 odst. 3 daňového řádu. Podle žalobce nelze přistoupit ke speciálnímu způsobu úhrady zapodstatované pohledávky podle daňového řádu před jejím formálně správným uplatněním podle § 203 insolvenčního zákona. V takovém postupu by totiž absentovaly jakékoli kontrolní mechanismy na ochranu ostatních věřitelů a šlo by o neoprávněné zvýhodnění správce daně oproti nim. Žalobce přitom odkázal na znění čl. 2 Metodického pokynu k postupu správce daně z hlediska právní úpravy a vazby insolvenčního zákona na daňový řád, vydaného Generálním finančním ředitelstvím od 1. 6. 2018 pod čj. 82441/17/7700-30133-050206. Žalovaný neuplatnil způsobem předvídaným v § 203 odst. 1 insolvenčního zákona ani pohledávky z odvodu za porušení rozpočtové kázně, ani pohledávky na penále za prodlení s tímto odvodem. Jelikož podle žalobce „*správce daně takto pohledávku z předmětných odvodů neuplatnil, nemohla být daňovým dlužníkem ani uhrazena. Správce daně tak jím zvoleným postupem zároveň sám zabránil v úhradě daňové pohledávky. Na straně daňového dlužníka tak nemohlo dojít k prodlení a účtování penále za prodlení je tak nezákonné a neoprávněné.*“.
20. Posledním, **čtvrtým žalobním bodem** je žalobcem tvrzená faktická neexistence pohledávek správce daně z odvodu za porušení rozpočtové kázně. Proto nemohly žalobci vzniknout ani pohledávky na penále z jejich pozdní úhrady. Žalobce jako insolvenční správce, který nebyl příjemcem dotací, se porušení dotačních podmínek nedopustil; podle jeho názoru se jej nedopustil ani insolvenční dlužník jako příjemce dotace, tudíž tvrzené pohledávky správce daně vůbec nevznikly. Žalobce připomenul, že Platební výměry mají toliko deklaratorní význam, pokud jde o existenci odvodu za porušení rozpočtové kázně. Dotační podmínky zakazovaly příjemci dotace vstoupit do konkurzu. Dlužník se však v úpadku nachází objektivně, bez ohledu na jeho vůli, jde tudíž podle názoru žalobce o podmínku nemožnou, k níž nelze přihlížet. Dlužníkovi nadto podle názoru žalobce svědčí to ustanovení podmínek, podle něhož se nepovažuje za porušení rozpočtové kázně takové porušení, které bylo způsobeno nepředvídatelnými okolnostmi vylučujícími jeho odpovědnost. Žalobce znovu připomněl, že závod dlužníka, na jehož renovaci byla dotace využita, je stále v provozu, byť pod novým nabyvatelem, tudíž její účel byl naplněn. Pohledávky z odvodu za porušení rozpočtové kázně, ani na ně navazující pohledávky na penále z pozdní úhrady odvodů tak dle žalobce vůbec nevznikly. Znovu pak připomněl, že s ohledem na judikatorní a faktickou praxi v době vydání Platebních výměrů a Platebních výměrů na penále považoval za neefektivní a majetkovou podstatu zatěžující

brojit proti těmto platebním výměrům opravnými prostředky, jestliže považoval z nich plynoucí pohledávky za neuspokojitelné v insolvenčním řízení.

#### IV. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na závěrech Napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku z titulu penále za prodlení s úhradou odvodů za porušení rozpočtové kázně nic nebránilo, neboť k vzniku přeplatku i nedoplatku vzniklo až po rozhodnutí o úpadku daňového subjektu. Zdůraznil, že výčet platebních výměrů, jimiž bylo žalobci vyměřeno penále, není v Napadeném rozhodnutí označen za úplný; jsou v něm uvedeny jen platební výměry relevantní pro danou úhradu. Žalovaný rovněž podotknul, že ostatní soudní spory uvedené v žalobě se netýkají úhrady penále, nýbrž odvodů za porušení rozpočtové kázně.
22. U **prvního žalobního bodu** žalovaný nejprve přistoupil k vyjasnění údajných rozporů v platebních výměrech, resp. evidovaných nedoplatecích s tím, že žalobcovy výtky proti evidenci daní považoval za nedůvodné (pozn. soudu: pro posuzovanou věc není s ohledem na dále uvedené reprodukování konkrétních údajů stran jednotlivých platebních výměrů relevantní). Veškerá rozhodnutí týkající se pohledávek správce daně pak byla dle žalovaného žalobci doručena, ten proto o nich musel vědět. Rovněž tak mohl požádat správce daně o potvrzení stavu osobního daňového účtu daňového subjektu podle § 151 daňového řádu.
23. Co se týká námitky legitimního očekávání žalobce, žalovaný připustil, že změnil svoji správní praxi v návaznosti na rozsudky desátého senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019 ve věcech pod sp. zn. 10 Afs 4/2018, 10 Afs 21/2018 a 10 Afs 49/2018. Žalovaný měl za to, že připustil-li Nejvyšší správní soud možnost uspokojení nedoplateků na penále v insolvenčním řízení převodem přeplatku při správě daní, je k takovému postupu správce daně s ohledem na naplnění cílů správy daní povinen. Jelikož k úhradě došlo až po vyhlášení předmětných rozsudků Nejvyššího správního soudu, podle vyjádření žalovaného *„žalobce nemohl být postupem žalovaného překvapen. Změna správní praxe žalovaného pak ani žalobce nezastihla nepřipraveného, neboť svůj právní názor stačil uplatnit adekvátními nástroji - námitkou dle § 159 daňového řádu a následně správní žalobou.“*.
24. Argument legitimního očekávání pak podle žalovaného nelze vztahovat k době vydání Platebních výměrů na penále, jak činí žalobce. Je totiž třeba odlišovat otázku, zda lze vyměřené penále uspokojit při správě daní, a otázku zákonnosti samotného platebního výměru. Žalobce přitom nebrojí proti výši penále, což je podle žalovaného v zásadě jediný relevantní odvolací argument proti platebnímu výměru na penále. Žalobce brojí proti penále  
v  
tom  
smyslu, že vůbec nevzniklo, protože vůbec neměl vzniknout nárok na odvod za porušení rozpočtové kázně. Otázka existence a výše odvodu za porušení rozpočtové kázně však byla pravomocně vyřešena v předchozím řízení s tím, že ohledně samotného odvodu se však praxe žalovaného nijak nezměnila a ani v těchto případech žalobce proti platebním výměrům opravné prostředky nepoužil.
25. Ve vztahu k **druhému žalobnímu bodu** žalovaný polemizoval s žalobcem akcentovaným názorem třetího senátu Nejvyššího správního soudu, s nímž se obrátil na rozšířený senát kasačního soudu ve věci 9 Afs 4/2018. Žalovaný setrval na výkladu, že převod přeplatku na uhrazení nedoplatku se netýká insolvenčního, nýbrž daňového řízení, proto je nutno

vycházet z definice daně v § 2 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný nicméně souhlasil s tím, že „nedoplatek vzniklý z titulu penále za porušení rozpočtové kázně, pokud vzniklo po rozhodnutí o úpadku, by v rámci insolvenčního řízení uspokojitelný nebyl“. Na podporu závěrů uvedených k této problematice v Napadeném rozhodnutí se žalovaný dovolával též znění důvodové zprávy k § 242 daňového řádu a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2017, čj. 1 Afs 235/2014 - 65. Právní úpravu v § 242 daňového řádu, resp. její výklad, podle níž se součástí majetkové podstaty insolvenčního dlužníka stává až vratitelný daňový přeplatek, proti němuž nestojí žádné daňové nedoplatky, označil žalovaný za ústavně konformní.

26. Zásadu rovného postavení věřitelů nelze podle žalovaného vnímat dogmaticky. Správce daně není typický věřitel, neboť výběr daní probíhá v konečném důsledku ve prospěch celé společnosti, nikoli veřejného rozpočtu jako takového. Podle žalovaného tak daně „mají celospolečenský rozměr a jistě snesou specifické měřítko při posuzování ústavní konformity zvýhodnění státu jako věřitele v rámci insolvenčního řízení“. Odkázal též na přednostní uspokojení jiných pohledávek v insolvenčním řízení (např. výživné či pracovněprávní pohledávky). Daňovým pohledávkám je přitom přiznáno přednostní postavení i v jiných řízeních, např. při výkonu rozhodnutí podle občanského soudního řádu.
27. Stran **třetího žalobního bodu** odkázal žalovaný ve stručnosti na Napadené rozhodnutí.
28. Argumentaci uvedenou pod **čtvrtým žalobním bodem** pak žalovaný považuje za irelevantní. O výši penále i jeho základu (tj. odvodech za porušení rozpočtové kázně) již bylo pravomocně rozhodnuto. Meritum Napadeného rozhodnutí spočívá dle žalovaného pouze v otázce, zda lze přeplatek daňového subjektu vzniklý vyměřením daně z přidané hodnoty za zdaňovací období následující po rozhodnutí o úpadku daňového subjektu převést na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu z titulu uloženého penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, kdy k porušení rozpočtové kázně, a tudíž i ke vzniku povinnosti zaplatit penále, došlo rovněž po účinnosti rozhodnutí o úpadku daňového subjektu.
29. Proto žalovaný navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou.

## V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili (souhlas žalobce byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován).
31. Pro úplnost zdejší soud uvádí, že žalobu proti Napadenému rozhodnutí, jímž bylo rozhodnuto o námitce proti Vyrozumění, považuje za přípustnou a projednatelnou podle § 65 a násl. s. ř. s. jako žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. To ostatně potvrdil

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 7. 2019, čj. 1 Afs 84/2019 - 38, když jednoznačně konstatoval, že „[r]ozhodnutí o námitkách ve věci vyrozumění o převedení přeplatku (§ 159 ve spojení s § 154 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.“ (obdobně ve věci týchž účastníků řízení rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2019, čj. 9 Afs 233/2019 - 46, nebo ze dne 29. 9. 2020, čj. 10 Afs 270/2019 - 52).

32. Logika žalobní argumentace přitom soudu velí vypořádat se nejprve s posledním (čtvrtým) žalobním bodem, kterým zpochybňuje žalobce samotnou existenci pohledávky žalovaného z titulu penále za prodlení s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně. Teprve pokud by existence pohledávky jako takové byla soudem aprobována, bude se soud muset zabývat otázkou, zda mohl, resp. musel žalovaný využít i při probíhajícím konkursu daňového subjektu postup podle daňového řádu a použít k úhradě této pohledávky přeplatek téhož daňového subjektu na dani z přidané hodnoty (druhý žalobní bod). Výsledek posouzení této žalobní námitky nakonec předurčí směr úvah ohledně třetího žalobního bodu, tj. zda měl žalovaný pohledávku z titulu penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně předem přihlásit u žalobce postupem podle § 203 insolvenčního zákona. Pokud by všechny tyto žalobní body byly shledány nedůvodnými, potom by soud přistoupil ještě k posouzení otázky, zda žalobci nesvědčí ochrana jeho legitimního očekávání (první žalobní bod).
33. Ke **čtvrtému žalobnímu bodu** soud předesílá, že mu nepřísluší jej v řízení o této žalobě věcně posuzovat. Vznik pohledávky z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně, stejně jako pohledávky z titulu penále z takového odvodu, co do podstaty její existence a její výše, měl žalobce napadnout v rámci prostředků právní obrany, které právní řád připouští proti Platebním výměrům, resp. Platebním výměrům na penále. Žalobce však odvolání, ani případnou následnou správní žalobu proti uvedeným platebním výměrům (viz body 4 a 6 tohoto rozsudku), resp. proti rozhodnutí o odvolání nepodal, a ty tudíž jsou v právní moci a vykonatelné a jsou jako takové nadány presumpcí správnosti. Předmětem tohoto řízení je posouzení (ne)možnosti žalovaného jakožto správce daně použít přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu (resp. jeho započtení proti) nedoplatku vzniklého stejnému daňovému subjektu, tj. úpadci, jehož insolvenčním správcem je žalobce, z titulu penále za prodlení s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně, jehož výše byla určena Platebními výměry na penále na základě již dříve vydaných Platebních výměrů. Není předmětem tohoto řízení zkoumat porušení dotačních podmínek, případně jeho míru, včetně námitky, zda vstup do konkursu je či není skutečností závislou na vůli, resp. jednání úpadce.
34. Pokud přitom dále žalobce namítá, že právní praxe nebo její část v době, kdy byly Platební výměry, resp. Platební výměry na penále vydány, pojímala odvod za porušení rozpočtové kázně jako mimosmluvní sankci ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, soud odkazuje na vypořádání následujícího žalobního bodu, v němž se k otázce správnosti takového přístupu vyjadřuje.
35. K závěru, že by snad soud byl nyní oprávněn otázku porušení rozpočtové kázně posuzovat, nemůže vést ani žalobcova argumentace, že povinnost k odvodu vzniká v případě porušení dotačních podmínek přímo ze zákona a správce daně ji platebním výměrem pouze deklaruje, čímž by mělo být možné přezkoumávat otázku vzniku dané povinnosti i po právní moci platebního výměru. Soud zdůrazňuje, že odvod za porušení rozpočtové kázně mohl být stanoven maximálně ve výši poskytnuté dotace. Žalovanému

tudíž při vydávání Platebních výměrů bylo svěřeno správní uvážení pro stanovení konkrétní výše odvodu podle konkrétních podmínek využití dotace. Výše odvodu za porušení rozpočtové kázně tak není dána „automaticky“, jako je tomu v případě penále, nýbrž správce daně musí v případě porušení dotačních podmínek vycházet ze zásady přiměřenosti a vážit, zda je s ohledem na význam porušené povinnosti dán důvod k odvodu v plné výši poskytnuté dotace, či zda je dán důvod k odvodu pouze částečnému (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 8. 2020, čj. 14 Af 29/2019 - 53). V důsledku pasivity ve vztahu k opravným prostředkům se žalobce připravil o možnost usilovat o případné stanovení těchto odvodů v nižší výši. Z uvedeného zároveň plyne, že Platební výměry, jimiž je stanovena výše odvodu za porušení rozpočtové kázně (porušení dotačních podmínek a rozpočtových pravidel), nemají jen deklaratorní charakter, jak se domnívá žalobce. Ke stejným závěrům dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 30. 10. 2018, čj. 1 Afs 291/2017 - 33, když uvedl, že „[p]ři stanovení výše odvodu je třeba zvažovat všechny podstatné okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu přiměřenosti, tedy rozumného poměru mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Pokud tedy okolnosti konkrétního případu vyvolávají otázku ohledně závažnosti porušení dané povinnosti, musí správce daně zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti.“.

36. Soud se rovněž shoduje se závěrem žalovaného vyjádřeným v Napadeném rozhodnutí, že žalobce jakožto fyzická osoba a insolvenční správce dotčeného daňového subjektu sice hmotněprávně není tím, kdo je zavázán z odvodu za porušení rozpočtové kázně a komu vznikl přeplatek na dani z přidané hodnoty. Tím je daňový subjekt v konkursu: VÍTKOVICE POWER ENGINEERING a.s. Na základě právní úpravy v insolvenčním zákoně však za něj v záležitostech týkajících se majetkové podstaty, včetně otázek daňových, může jednat právě jen a pouze žalobce [srov. § 228 písm. i) insolvenčního zákona].
37. Námitku pod čtvrtým žalobním bodem tak soud shledal nedůvodnou.
38. Těžištěm sporu v posuzované věci je řešení otázky uvedené pod **druhým žalobním bodem**, tj. zda správce daně mohl po účinnosti rozhodnutí o úpadku daňového subjektu převést přeplatek na dani vzniklý po tomto okamžiku (červen 2019) na úhradu daňových pohledávek spočívajících v penále za prodlení s úhradou vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Zatímco žalovaný tuto otázku zodpověděl v Napadeném rozhodnutí kladně, žalobce svoji argumentaci ve prospěch záporné odpovědi opírá především o tvrzení, že penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně nelze v insolvenčním řízení uspokojit jako pohledávku za podstatou podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona, a dále obecně o nespravedlivé a nepřiměřené zvýhodňování jednoho věřitele (státu, fisku) oproti ostatním věřitelům.
39. Soud vychází z toho, že podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona platí: „Pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou  
e) daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění“.
40. Přitom se však z § 170 písm. d) insolvenčního zákona podává následující: „V insolvenčním řízení se neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak,

*d) mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka, s výjimkou penále za nezaplacení daní, poplatků, a jiných obdobných peněžitých plnění, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného za veřejné zdravotní pojištění, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před rozhodnutím o úpadku.“*

41. Ustanovení § 242 daňového řádu zní:

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

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

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

42. Z § 152 odst. 3 daňového řádu se podává:

*„Úhrada daně hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin:*

*a) nedoplatky na dani a splatná daň z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku,*

*b) nedoplatky na příslušenství daně z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku.“*

43. Obecně potom pro placení daní pomocí přeplatků platí § 154 odst. 1 až 3 daňového řádu:

*„(1) Přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.*

*(2) Správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije.*

*(3) Jsou-li nedoplatky evidovány na více osobních daňových účtech, upřednostní správce daně při převodu přeplatku na jiný osobní daňový účet úhradu nákladů řízení a zbylý přeplatek použije na úhradu nedoplatků postupně podle jednotlivých skupin uvedených v § 152 odst. 1 bez ohledu na to, na jakém osobním daňovém účtu se nacházejí.“*

44. Soud zdůrazňuje, že velmi podobnými otázkami se z podnětu třetího senátu, na který odkazoval žalobce v žalobě, zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém recentním rozsudku ze dne 15. 10. 2020, čj. 9 Afs 4/2018 - 65, kterým sjednotil doposud ne zcela jednotnou judikaturu kasačního soudu v této oblasti. Rozšířený senát sice na jednu

stranu vyřkl nosný závěr, že „[o]dvod za porušení rozpočtové kázně je peněžitým plněním obdobným dani ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, a pokud vznikl po rozhodnutí o úpadku, má povahu pohledávky za majetkovou podstatou“. Nicméně, na druhou stranu dospěl k závěru vysoce relevantnímu pro nyní posuzovanou věc a to, že „[p]enále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je „mimosmluvní sankcí postihující majetek dlužníka“ ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, ovšem zároveň má povahu penále za nezaplacení peněžitého plnění obdobného dani ve smyslu téhož ustanovení. V insolvenčním řízení se uspokojuje **pouze** (pozn. doplněno a zvýrazněno zdejší soudem) za předpokladu, že povinnost zaplatit je vznikla před rozhodnutím o úpadku.“.

45. Ke vztahu insolvenčního zákona a daňového řádu a žalobcem akcentované rovnosti věřitelů, pokud jde o uspokojování (nejen zapodstatovaných) pohledávek, potom rozšířený senát uvedl, že „[z]ásadně mají být pravidla uspokojování pohledávek, včetně pravidel pro „započtení“, upravena pro insolvenční situace v insolvenčním zákoně (viz jeho § 140 odst. 2 až 4). Lze totiž vycházet z toho, že insolvenční zákon zpravidla nastavuje obecná pravidla pro uspokojování pohledávek všech věřitelů tak, aby byla zajištěna jejich rovnost a předejito nepřipustnému zvýhodnění některých z nich. Zákonodárce však může pro určité typy pohledávek zavést zvláštní procesní pravidla reflektující zvláštní povahu těchto pohledávek či zvláštní způsob rozhodování o nich. Tímto případem jsou ustanovení § 242 až 244 daňového řádu (a s nimi související modifikace některých pravidel o lhůtách, zakotvené v jeho § 245). Ze znění zmíněných ustanovení je jasné a nepochybné, že se vztahují na insolvenční situace a že pro tyto situace v některých ohledech upřesňují pravidla obecně zakotvená v insolvenčním zákoně. V tomto rozsahu tedy jsou pravidla v § 242 až 245 daňového řádu v těch případech, na něž dopadají, použitelná přednostně před jinými odpovídajícími obecnými pravidly insolvenčního zákona. I tak je však třeba vykládat je ve světle smyslu a účelu insolvenčního práva a s vědomím jeho ústavních limitů, jak byly vyloženy výše. Mimo jiné tedy nelze dovolit, aby nepřiměřeně širokým uplatněním „započtení“ daňových pohledávek postupem podle ustanovení daňového řádu (jež by šlo nad rámec obecných pravidel o započtení v insolvenci) byl ústavně nepřipustně zvýhodněn správce daně jako věřitel.“.
46. Na to navázal rozšířený senát vysvětlením, že „[l]egální definice daně pro „běžné“ účely daňového řádu obsažená v jeho § 2 odst. 3 a 4 je tedy nepoužitelná, postupuje-li se v insolvenčních situacích podle § 242 až 245 daňového řádu. Tento relativně samostatný komplex pravidel v rámci daňového řádu je totiž použitelný právě jen na tento typ situací, a proto se rozsah jeho použití musí řídit primárně vymezením provedeným v insolvenčním zákoně. Proto je místo legální definice v § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu třeba použít vymezení daní a dalších tam zmíněných plateb v příslušných ustanoveních insolvenčního zákona, tedy jeho již zmíněných § 168 odst. 2 písm. e) a § 170 písm. d).

Stejně tak i § 152 odst. 3 daňového řádu (a jeho odst. 4 v tom rozsahu, v jakém se vztahuje k situacím podle odst. 3) je podobně jako § 242 až 245 téhož zákona relativně samostatným komplexem pravidel pro insolvenční situace, jež je třeba vykládat v mezích autonomních definic daní poplatků a jiných obdobných plnění podle § 168 odst. 2 písm. e) a § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Jinak řečeno, § 152 odst. 3 a 4 daňového řádu je použitelný jen na ty pohledávky, které splňují kritéria uspokojitelnosti v insolvenčním řízení (§ 170 insolvenčního zákona) a současně mají charakter pohledávek za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) téhož zákona. Ani zde tedy není použitelná definice „daně“ podle § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu.“.

47. I když se v návaznosti na výše uvedené rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora uvedeném rozsudku ztotožnil s názorem vyjádřeným Nejvyšším soudem v rozsudku ze dne 27. 3. 2018, čj. 29 ICdo 3/2016 - 203, podle něž je odvod za porušení rozpočtové kázně peněžitým plněním obdobným dani ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, k povaze penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně rozšířený senát naopak uvedl, že „[j]e nicméně svou povahou poněkud odlišné od samotného odvodu. Odvod má povahu primárně reparační, jak přiléhavě popsal ve výše citovaném usnesení Nejvyšší soud. Penále za prodlení s odvodem však má již povahu zákonné, tedy mimosmluvní, sankce, která nastupuje v důsledku porušení primární povinnosti uhradit odvod řádně a včas. Reparační složka (náhrada „ceny peněz“, které poskytovatel dotace nedostal zpět včas) je jen nevýznamnou částí samotného penále... Je zjevné, že při efektivním úroku 36,5 % ročně, čemuž odpovídá sazba penále 1 promile denně, je za obecných poměrů na trhu s úvěry nyní i v nedávné minulosti reparační složka penále skutku jen zlomkem celého penále a dominuje složka sankční.

*Na mimosmluvním charakteru penále nemění nic ani to, že samotný odvod má „smluvní“ základ v tom smyslu, že je výsledkem jakési „dohody“ mezi poskytovatelem dotace a jejím příjemcem o tom, že a za jakých podmínek bude dotace poskytnuta (tato „dohoda“ má formálně povahu veřejnoprávní smlouvy, tedy pravého dvojstranného právního jednání, nebo žádosti o dotaci a rozhodnutí o poskytnutí dotace, kde smlouvu v pravém smyslu nahrazují na sebe navazující jednostranné projevy vůle). Penále je totiž stanoveno jako zákonný následek porušení takto „smluvně“ vzniklých povinností příjemce dotace a nemá povahu sankce, již by si mohly strany smluvně sjednat či modifikovat. Stejně tak prominutí či částečné prominutí penále podléhá samostatné proceduře, opět kogentně upravené zákonem (viz zejm. § 44a odst. 10 až 13 rozpočtových pravidel).“.*

48. Rozšířený senát pak svůj výklad k povaze penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně v insolvenčním řízení uzavřel – přiléhavě pro právě posuzovanou věc - s tím, že penále nebude pohledávkou za majetkovou podstatou „[a]ni tehdy, pokud by se vázalo k odvodu za porušení rozpočtové kázně, který jako pohledávka vznikl až po rozhodnutí o úpadku. Penále totiž ve výčtu v § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona chybí. Samotný katalog pohledávek za podstatou, jak je obsažen v celém tomto paragrafu, má výčtovou povahu. Ani z jiných pasáží uvedeného paragrafu než odst. 2 písm. e) nelze dovodit, že by penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně bylo možno pod nějakou z položek tohoto výčtu zařadit. Pokud by zákonodárce chtěl, aby mezi pohledávky za podstatou patřily i mimosmluvní sankce v podobě penále za nezaplacení daní, poplatků, a jiných obdobných peněžitých plnění (případně penále za nezaplacení dalších typicky veřejnoprávních plateb), jistě by takovou formulaci do výčtu pohledávek za podstatou v § 168 insolvenčního zákona vtělil. Zákonodárce je však výslovně zařadil mezi pohledávky, které, ačkoliv mají povahu mimosmluvní sankce a vznikly před rozhodnutím o úpadku, se v insolvenčním řízení mimořádně (oproti obecnému pravidlu plynoucímu z § 170 insolvenčního zákona) uspokojují. Pokud tedy pohledávka na penále za prodlení s odvodem vznikla až po rozhodnutí o úpadku, nelze ji v insolvenčním řízení uspokojit.“.
49. Městský soud v Praze se se závěry vyřčenými rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném rozsudku ztotožňuje, shledává je zcela přiléhavými i pro posuzovanou věc a neshledává důvody se od nich jakkoli odchýlit. Rozšířený senát překonal, resp. modifikoval závěry vyřčené v rozsudcích desátého senátu Nejvyššího správního soudu, o něž opřel svoji argumentaci v Napadeném rozhodnutí (a rovněž změnu

své správní praxe) žalovaný. Jak vyplývá ze shora citovaných pasáží rozsudku ze dne 15. 10. 2020, čj. 9 Afs 4/2018 - 65, rozšířený senát se vyjádřil v podstatě ke všem meritorním sporným bodům mezi žalobcem a žalovaným s tím, že jeho závěry dávají zapravdu žalobci. Platí tedy, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, na které vznikl státu (správci daně) nárok po účinnosti rozhodnutí o úpadku daňového subjektu, nelze podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona v insolvenčním řízení uspokojit, a to ani postupem podle daňového řádu spočívajícím v „zápočtu“ daňového přeplatku na nedoplatek vzniklý z titulu vzniklého penále.

50. Mezi stranami přitom nebylo sporu o tom, že jak daňový přeplatek na dani z přidané hodnoty, tak daňový nedoplatek představovaný penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vznikly až po dni 25. 8. 2016, kdy nabylo účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka.
51. Zdejší soud proto v souladu s citovanými judikatorními závěry shledává námitku uvedenou pod druhým žalobním bodem důvodnou. Soud k ní uzavírá, že v souladu s § 170 písm. d) insolvenčního zákona nelze v insolvenčním řízení uspokojit pohledávku správce na penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně, která vznikla po rozhodnutí o úpadku dlužníka, neboť ta svým charakterem představuje mimosmluvní sankci postihující majetek dlužníka. Přitom k uspokojení takové pohledávky nemůže dojít ani postupem podle § 242 daňového řádu, neboť by tím byl popřen smysl uvedeného ustanovení insolvenčního zákona a došlo k nezákonnému zatěžování majetkové podstaty a preferování jednoho z věřitelů na úkor ostatních. Založil-li žalovaný Napadené rozhodnutí na opačném právním závěru, zatížil Napadené rozhodnutí vadou nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení rozhodné právní otázky, pro kterou Napadené rozhodnutí nemohlo obstát. Žalovaného pohledávka vzniklá z titulu uvedeného penále tudíž nebyla a nemohla být, a to ani z části, platně a účinně uspokojena úhradou z přeplatku na dani z přidané hodnoty, který žalobci u správce daně vznikl za červen 2019.
52. Se zřetelem ke shora vyřčenému právnímu názoru soud postrádá *ratio* zabývat se zbývajících žalobními námitkami uvedenými pod **třetím a prvním žalobním bodem**. Jestliže totiž nelze předmětnou daňovou pohledávku na penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně uspokojit, není žádný důvod řešit, zda má nebo nemá být oznámena insolvenčnímu správci postupem podle § 203 insolvenčního zákona. Rovněž tak není důvodné zabývat se námitkami akcentujícími potřebu ochrany žalobcova legitimního očekávání, neboť soud dal za pravdu již jeho dlouhodobě zastávanému právnímu výkladu ohledně povahy penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně a naopak shledal nezákonným odklon od dosavadní správní praxe žalovaného, k němuž mělo dojít v srpnu 2019. Legitimního očekávání se totiž lze účinně dovolat jakožto svého druhu subsidiární právní ochrany toliko ve vztahu ke změně ve výkladu, resp. aplikaci práva, která je sama o sobě legální. Ani dílčí spor mezi stranami ohledně konkrétní výše nedoplatku na penále pak nemá za situace, kdy nedoplatek na penále nelze v insolvenčním řízení uspokojit vůbec, žádný význam.
53. Soud nicméně pro úplnost k třetímu žalobnímu bodu připomíná, že rozhodovací praxe správních soudů vnímá právní úpravu v § 242 daňového řádu jako *lex specialis* k insolvenčnímu zákonu pro oblast daňových pohledávek a dluhů (nedoplatků a přeplatků). Postup předvídaný v § 203 odst. 1 insolvenčního zákona se použije pouze na situace, kdy uspokojitelnou zapodstatovou pohledávku správce daně podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona (např. z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně) nelze

uhradit z daňového přeplatku v souladu s daňovým řádem. Z ničeho podle Městského soudu v Praze nevyplývá, že by správce daně musel u insolvenčního správce přihlásit *brutto* daňový nedoplatek evidovaný za úpadcem, který má povahu uspokojitelné pohledávky za podstatou, dříve, než provede jeho úhradu „započtením“ oproti přeplatku na dani vzniklému po rozhodnutí o úpadku podle daňového řádu. Insolvenční správce by o existenci nedoplatku a přeplatku, resp. zapodstatovaných daňových pohledávek a dluhů, měl být již informován z komunikace s finančními orgány v daňovém řízení, tudíž by pro něj provedení úhrady podle daňového řádu nemělo být překvapivé. Vztah k ostatním věřitelům, resp. jeho ústavní konformitu, pak rovněž pregnančně vysvětlil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném rozsudku ze dne 15. 10. 2020, čj. 9 Afs 4/2018 - 65. Jestliže zároveň podle § 203 odst. 3 insolvenčního zákona platí, že osoba s dispozičními oprávněními (zde žalobce jakožto insolvenční správce) uspokojí pohledávky u ní uplatněné podle odstavce 1 téhož ustanovení z majetkové podstaty, je s ohledem na výše uvedené zřejmé, že k tomuto způsobu uspokojení dochází až jako k ultimátnímu řešení pouze u *netto* daňových nedoplatků, jejichž úhradu již správce daně nemůže provést za pomoci daňových přeplatků evidovaných za úpadcem v režimu daňového řádu. Proto je podle soudu logické, že přihlašování pohledávek za majetkovou podstatou podle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona se týká toliko těchto výsledných *netto* daňových nedoplatků, resp. pohledávek.

## VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

54. Na základě všech shora uvedených skutečností soud Napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
55. V dalším řízení tedy žalovaný zohlední závěry vyslovené výše v bodech 44 – 51 tohoto rozsudku, tj. v souladu s výše uvedenými judikatorními mantinely danými rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, čj. 9 Afs 4/2018 - 65. Žalovaný především uvede stav osobního daňového účtu daňového subjektu VÍTKOVICE POWER ENGINEERING a.s. do souladu s vyřčenými závěry, tedy zohlední, že nebylo možno převést přeplatek na dani z přidaného hodnoty vzniklý tomuto daňovému subjektu za červen 2019 na úhradu daňových pohledávek za tímto daňovým subjektem spočívajících v penále za prodlení s úhradou vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalovaný dále nebude usilovat o úhradu penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně, podloženého Platebními výměry na penále, v insolvenčním řízení s uvedeným daňovým subjektem, a to ani instituty daňového práva (zejm. § 242 daňového řádu).
56. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
57. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, a proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů spočívající v zaplaceném soudním poplatku ve výši celkem 3 000 Kč, a na právní zastoupení za dva úkony [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů – tj. převzetí zastoupení a podání žaloby] právní služby v částce 3 100 Kč za jeden úkon, celkem 6 200 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.] a náhradu hotových výdajů za dva úkony v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 600 Kč (§ 13 odst. 4 též vyhlášky).

Zástupce žalobce soudu prokázal, že je plátcem DPH. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce celkem 11 228 Kč.

### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Praze 17. prosince 2020

**Mgr. Martin Lachmann**  
předseda senátu