



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **Mgr. Bc. David Vandrovec, IČO 69908664**
se sídlem Kodaňská 1441/46, 101 00 Praha 10

jako insolvenční správce společnosti VÍTKOVICE POWER
ENGINEERING, a.s., IČO 26823357
se sídlem Štramberská 2871/47, 703 00 Ostrava

zastoupen advokátem Mgr. Karlem Somolem,
se sídlem Karlovo náměstí 671/24, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
se sídlem nábreží Kapitána Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2019, č. j. 70867/19/4300-12711-208880,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl jeho námitku proti Vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 23. 1. 2019, č. j. 11933/19/4300-12711-208880 (dále jen „vyrozumění o převedení přeplatku“), jímž žalovaný podle § 154 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) vyrozuměl insolvenčního dlužníka, společnost VÍTKOVICE

POWER ENGINEERING, a.s. (dále jen „insolvenční dlužník“) o převedení přeplatku podle § 154 odst. 2 daňového řádu tak, že se přeplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 477 725 Kč převádí na úhradu daňového nedoplatku spočívajícího v odvodu za porušení rozpočtové kázně.

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, obsahu spisového materiálu, podané žaloby, jakož i vyjádření žalovaného k žalobě a repliky žalobce vyplynulo, že insolvenčnímu dlužníku byly na základě dvou rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 5. 10. 2012 (č. j. 1658-11/3.1EED03-613/12/61200 a č. j. 1658-11/3.1EED03-605/12/61200) proplaceny dotace na realizaci projektu „*Snížení energetické náročnosti výroby VÍTKOVICE POWER ENGINEERING a. s. – 5. hala*“ (dále jen „projekt 1“) a projektu „*Energetická opatření v hale č. 9 VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, a. s.*“ (dále jen „projekt 2“), v celkové výši 17 206 501 Kč (7 206 501 Kč a 10 mil. Kč). Nedílnou součástí obou těchto rozhodnutí jsou shodně Podmínky poskytnutí dotace (dále též jen „Podmínky“), jejichž hl. I., čl. IV., odst. 6 stanoví, že: „*Příjemce dotace nesmí v období pěti (5) let, (tří (3) let v případě malých a středních podniků) od skutečného data ukončení realizace projektu vstoupit do likvidace, insolvence, konkurzu nebo úpadku, pokud již byla příjemci proplacena dotace nebo její část. Vstup do insolvence není porušením rozpočtové kázně v případě, že soud rozhodne o zamítnutí insolvenčního návrhu. Pokud i v případě úpadku soud rozhodne o povolení reorganizace a příjemce dotace po provedení reorganizace nadále využívá majetek, u něhož pořizovací výdaje byly nárokovány a proplaceny v žádosti o platbu k ekonomické činnosti, která přímo souvisí s předmětem realizace projektu, nedochází ze strany příjemce dotace k porušení Podmínek poskytnutí dotace. Příjemce dotace je povinen do 10 dnů oznámit poskytovateli dotace vstup do insolvence nebo likvidace*“. Datem ukončení realizace projektu 1 byl den 31. 12. 2013, datem ukončení realizace projektu 2 den 31. 8. 2013.
3. Usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 8. 2016, č. j. KSOS 37 INS 10134/2016-A62, byl zjištěn úpadek insolvenčního dlužníka a žalobce byl ustanoven jeho insolvenčním správcem. Usnesením téhož soudu ze dne 15. 12. 2016, č. j. KSOS 37 INS 10134/2016-A73, byla insolvenčnímu dlužníkovi povolena reorganizace, která byla rozhodnutím téhož soudu ze dne 7. 8. 2017, č. j. KSOS 37 INS 10134/2016-B281, změněna na konkurz.
4. Dne 15. 9. 2017 žalovaný vydal dvě oznámení o zahájení řízení o vyměření odvodů za porušení rozpočtové kázně (č. j. 148056/17/4400-12471-805817 a 148060/17/4400-12471-805817). Čtyřmi platebními výměry ze dne 18. 10. 2017 (platební výměr č. j. 161713/17/4400-12471-805817 na částku 1 080 976 Kč, platební výměr č. j. 161710/17/4400-12471-805817 na částku 1 500 00 Kč, platební výměr č. j. 161711/17/4400-12471-805817 na částku 8 500 00 Kč a platební výměr č. j. 161714/17/4400-12471-805817 na částku 6 125 526 Kč) žalovaný uložil insolvenčnímu dlužníkovi odvody za porušení rozpočtové kázně (dále jen „odvod za porušení rozpočtové kázně“).
5. Dne 15. 1. 2019 vydal žalovaný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 6934/19/4232-22791-803352, kterým dlužníkovi vyměřil za zdaňovací období měsíce listopad 2018 nadměrný odpočet ve výši 477 725 Kč (dále též jen „daňový přeplatek“).
6. Vyrozměním o převedení přeplatku žalovaný vyrozuměl insolvenčního dlužníka o převedení daňového přeplatku vykázaného ke dni 23. 1. 2019 na úhradu jeho daňového nedoplatku ve výši 1 086 596 Kč, který vznikl na základě vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalovaný vycházel z toho, že se jedná o přeplatek vzniklý na základě

daňové povinnosti, která insolvenčnímu dlužníkovi vznikla po zjištění jeho úpadku, a že nedoplatek, na který je přeplatek převáděn, je pohledávkou za majetkovou podstatou.

7. Žalobce podal proti vyrozumění o převedení přeplatku námitky a zároveň vyzval žalovaného, aby vrátil zjištěný daňový přeplatek. Obsah námitek je v převážné míře a v podstatných rysech totožný s projednávanou žalobou. Žalovaný námitky zamítl žalobou napadeným rozhodnutím, v němž zejména odkázal na § 242 odst. 1 daňového řádu a uvedl, že v řešené věci vznikla daňová pohledávka po účinnosti rozhodnutí o úpadku, proto se jedná o pohledávku za majetkovou podstatou. Zároveň vznikl přeplatek vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2018, tedy po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, a proto lze tento přeplatek dle § 242 odst. 3 daňového řádu užít na úhradu nedoplatku, který je pohledávkou za majetkovou podstatou. Tento postup je plně v souladu s daňovým řádem, který je zároveň *lex specialis* k zákonu č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“). Odvod za porušení rozpočtové kázně je peněžitým plněním obdobným dani ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, nikoliv mimosmluvní sankcí ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona.

II. Obsah žaloby

8. *Prvním žalobním bodem* žalobce namítal, že žalovaný převedl daňový přeplatek na daňový nedoplatek insolvenčního dlužníka, aniž by podle § 203 insolvenčního zákona pohledávku nejprve uplatnil u insolvenčního správce. Podle žalobce nejsou (daňové) pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu § 242 daňového řádu z tohoto postupu jakkoli vyloučeny. To dle něj potvrzuje také znění čl. 2 Metodického pokynu k postupu správce daně z hlediska právní úpravy a vazby insolvenčního zákona na daňový řád vydaného Generálním finančním ředitelstvím s účinností od 1. 6. 2018 (dále jen „metodický pokyn“), podle něhož se (daňové) pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky jim postavené na roveň písmeně uplatňují vůči osobě s dispozičními oprávněními a o takovém uplatnění je třeba vždy vyrozumět insolvenčního správce.
9. *Ve druhém žalobním bodě* tvrdil, že žalovaný nemohl přeplatek na dani z přidané hodnoty na nedoplatek převést, neboť odvod za porušení rozpočtové kázně je mimosmluvní sankcí podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona, tedy pohledávkou, která se v insolvenčním řízení žádným ze způsobů řešení úpadku neuspokojuje. K tomu odkázal na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 10. 2016, č. j. 104 VSPH 548/2016-72, 56 ICm 4537/2014 v KSPA 56 INS 32350/2012 s tím, že tento rozsudek vychází z obdobných závěrů, které vyslovil Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) v rozsudku ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46, a Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 24. 9. 2015, č. j. 101 VSPH 308/2015-176, 44 ICm 1408/2014 v KSPA 44 INS 6314/2011. Konstatoval, že z těchto rozsudků vyplývá sankční charakter odvodu za porušení rozpočtové kázně a závěr, že odvod není pohledávkou za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Správce daně tuto argumentaci a ustálenou dlouhodobou judikaturu NSS však odmítl.
10. Žalobce souhlasil, že daňový řád je v otázce započtení pohledávek za majetkovou podstatou speciálním zákonem ve vztahu k insolvenčnímu zákonu, tato skutečnost však nevylučuje účinky § 170 insolvenčního zákona. Nadto je třeba § 170 insolvenčního zákona chápat jako speciální vůči § 168 insolvenčního zákona, a proto i některé pohledávky za

majetkovou podstatou (včetně daní a jiných obdobných peněžitých plnění) jsou vyloučeny z uspokojení v rámci insolvenčního řízení.

11. Uvedl, že žalovaný vycházel z úvahy, že předmětem sporu je posouzení, zda je odvod za porušení rozpočtové kázně peněžitým plněním obdobným dani ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona nebo mimosmluvní sankcí dle § 170 písm. d) téhož zákona, kdy vycházel z toho, že jedno vylučuje druhé. Tak tomu však není. Žalobce citoval § 168 odst. 3 insolvenčního zákona, podle něhož *není-li dále stanoveno jinak, pohledávky za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku*. Uvedl, že jinak je stanoveno právě v § 170 insolvenčního zákona. Insolvenční zákon podle něj počítá s tím, že určitá pohledávka může být pohledávkou za majetkovou podstatou a současně pohledávkou, která se podle § 170 insolvenčního zákona v insolvenčním řízení neuspokojuje. Odvod za porušení rozpočtové kázně tudíž může být peněžitým plněním obdobným dani, to však neznamená, že současně nemůže být pohledávkou, která je dle § 170 insolvenčního zákona vyloučena z uspokojení.
12. Dále poukázal na to, že žalovaný stran povahy odvodu za porušení rozpočtové kázně, vycházel z rozsudku Nejvyššího soudu (dále jen „NS“) ze dne 27. 3. 2018, č. j. 29 ICdo 3/2016-203, v němž NS vyslovil závěr, že odvod není mimosmluvní sankcí podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona. S tímto závěrem žalobce nesouhlasil a měl za to, že je v rozporu s dlouhodobou a ustálenou rozhodovací praxí NSS, který je k posouzení dané otázky povolanejší. Konstatoval, že odvod za porušení rozpočtové kázně není pouhým vrácením poskytnuté dotace, ale sankcí – trestem, a proto je pohledávka odpovídající odvodu za porušení rozpočtové kázně mimosmluvní sankcí dle § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Odvod za porušení rozpočtové kázně nemá dle žalobce pouze funkci fiskální, ale v první řadě funkci sankční.
13. Dále namítl, že odvod za porušení rozpočtové kázně nenaplnňuje charakteristiku pohledávek za majetkovou podstatou, jak byla podána NS v jeho rozsudku č. j. 29 ICdo 3/2016-203, tedy že se jedná „o ty pohledávky, jež zjednodušeně řečeno doprovázejí správu a udržování majetkové podstaty dlužníka a jde o ty pohledávky, s nimiž je nutno počítat právě proto, že vznikají za trvání insolvenčního řízení pravidelně (...) a jejich přednostní hrazení je svým způsobem nutné (nezbytné) k naplnění účelu a cíle insolvenčního řízení“. K tomu uvedl, že po prohlášení úpadku je osobou s dispozičními právy insolvenční správce, který nebyl příjemcem dotace a nezavázal se k dodržování dotačních podmínek. Insolvenční správce nemůže při své činnosti dotační podmínky dodržet, naopak jeho kroky vždy povedou k jejich porušení. Insolvenční správce tak postupem, který je mu uložen zákonem, vytvoří pohledávku za majetkovou podstatou, jejíž přednostní uspokojení poškodí ostatní věřitele.
14. Poukázal také na nálezh Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, v němž Ústavní soud stanovil limity zvýhodnění postavení státu jakožto věřitele v insolvenčním řízení. Z tohoto nálezu citoval, že: „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 obhajitelné.“ Žalovaný dle žalobce zvýhodňuje veřejný zájem na vrácení dotace na úkor ostatních věřitelů, kteří mají pohledávky za majetkovou podstatou, aniž by takové zvýhodnění bylo v zákoně jasně formulováno a bylo odůvodněno obhajitelným zájmem.

15. Dále namítal, že těžiště závěru vysloveného v rozsudku NS č. j. 29 ICdo 3/2016-203 spočívá na historickém výkladu, což je dle něj „*mimořádně zavádějící a fakticky nepoužitelné*“. Uvedl, že NS bez vysvětlení opomenul znění platné právní úpravy. Konkrétně poukázal na znění § 44 a § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“), které dle něj výslovně definují odvod za porušení rozpočtové kázně jakožto postih, tj. sankci.
16. Nesprávný je podle názoru žalobce argument žalovaného, že charakter trestu má dle rozpočtových pravidel penále za nezaplacení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Toto penále má dle žalobce charakter úroků, tedy je trestem za pozdní úhradu odvodu. Trestem za porušení rozpočtové kázně je dle žalobce právě odvod.
17. Ve *třetím žalobním bodě* namítl, že pohledávky z odvodů za porušení rozpočtové kázně vůbec nevznikly (fakticky neexistují), jelikož nedošlo k vytýkanému porušení Podmínek, resp. vytýkané porušení nelze přičítat ani dlužníkovi, jakožto příjemci dotace, ani insolvenčnímu správci. Jednak insolvenční správce nebyl příjemcem dotací, nemohl proto ani porušit podmínky pro jejich přidělení. Jednak podmínka spočívající v tom, že příjemce nesmí do pěti let od data ukončení realizace projektu vstoupit do konkurzu, není podmínkou, jejíž (ne)naplnění by mohl příjemce dotace ovlivnit svou vůlí a svým konáním. Stav úpadku a prohlášení konkurzu nastává v důsledku objektivní hospodářské situace dlužníka bez ohledu na jeho vůli. Podmínka „nevstoupit“ do konkurzu je proto podmínkou nemožnou, k níž se dle § 548 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, nepřihlíží. Má-li podle žalobce příjemce dotace porušit podmínky přidělení dotace, musí se tak stát v důsledku jeho aktivní činnosti a jednání. Tak tomu však v případě vstupu do konkurzu není. Žalobce zdůraznil text článku VII odst. 5 Podmínek: „*V případě, kdy příjemce dotace prokáže, že porušení bylo způsobeno nepředvídatelnými okolnostmi vylučujícími jeho odpovědnost, nepovažuje se takové porušení za porušení rozpočtové kázně*“. Právě toto ustanovení je podle názoru žalobce třeba aplikovat na nastalou situaci, jelikož porušení Podmínek vstupem do konkurzu je nepředvídatelnou okolností způsobenou hospodářskou situací příjemce dotace.
18. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

19. K *první žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že se § 203 insolvenčního zákona v projednávaném případě nepoužije. Pro potřeby insolvenčního řízení je za majetek daňového subjektu považován teprve vratitelný přeplatek, tedy takový přeplatek, který nelze převést na úhradu nedoplatku. Při existenci přeplatku, který má být převeden na úhradu nedoplatku, není důvod, aby byla úhrada nedoplatku ve smyslu § 203 insolvenčního zákona uplatňována u insolvenčního správce, jelikož k převedení dochází *ex lege*, insolvenční správce o něm tedy nijak nerozhoduje. Správce daně převádí přeplatek na úhradu nedoplatku podle daňového řádu a tento postup podléhá přezkumu v rámci správního soudnictví. Civilnímu soudu o tom podle § 203 odst. 4 insolvenčního zákona rozhodovat nepřísluší. K uplatnění pohledávky z daňového nedoplatku u osoby s dispozičním oprávněním (insolvenčního správce) podle § 203 insolvenčního zákona správce daně přistupuje pouze tehdy, není-li přeplatku, který by byl na úhradu nedoplatku použit. Právě o tomto případě se rovněž zmiňuje metodický pokyn citovaný žalobcem.

20. K *druhému žalobnímu bodu*, týkajícímu se charakteru odvodu za porušení rozpočtové kázně uvedl, že tento odvod není mimosmluvní sankcí podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona, nýbrž se jedná o peněžitě plnění obdobné dani ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) téhož zákona. K tomuto závěru odkázal na rozsudek NS č. j. 29 ICdo 3/2016-203, a rozsudek téhož soudu ze dne 27. 6. 2018, č. j. 29 ICdo 23/2017-98. Souhlasil, že odvod za porušení rozpočtové kázně je sankcí, nikoli však trestem, tedy sankcí v užším slova smyslu. Jedná se o sankci v širším slova smyslu, tedy odpovědnostní následek za porušení rozpočtové kázně.
21. Ke *třetímu žalobnímu bodu*, týkajícímu se vzniku (pohledávek z) odvodů za porušení rozpočtové kázně, uvedl, že žalobce proti platebním výměrům, jimiž byly insolvenčnímu dlužníkovi tyto odvody vyměřeny, nepodal odvolání, ač tak učinit mohl. Nyní podanou žalobou zákonnost těchto platebních výměrů již napadat nelze.
22. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Replika žalobce

23. Ve své replice žalobce nesouhlasil s argumentací žalovaného, že daňový přeplatek, který má být podle daňového řádu použit na úhradu daňového nedoplatku, není ještě součástí majetkové podstaty a použití přeplatku probíhá přímo (a pouze) v daňovém řízení. Uvedl, že tento názor není správný, neboť by jím byl žalovaný zcela neoprávněně zvýhodňován v rámci procesu insolvence na úkor ostatních věřitelů. Právní úprava insolvenčního zákona se musí vztahovat i na správce daně a veškeré jeho postupy, byť se tyto postupy řídí ještě navíc speciální právní úpravou správy daní. Ustanovení daňového řádu je třeba vnímat jako ustanovení doplňující, ale nevylučující ostatní ustanovení insolvenčního zákona. Proto je zcela na místě postup podle § 203 insolvenčního zákona.
24. Konstatoval, že pokud by se pro úhradu daňových pohledávek, které jsou zároveň za podstatovými pohledávkami, uplatňoval pouze daňový řád, byl by tím vyloučen i přezkum pořadí a oprávněnosti pohledávky podle § 203 insolvenčního zákona civilním soudem. Tento argument *ad absurdum* dokazuje nesprávnost postupu žalovaného. Pokud by totiž šlo o pohledávku dle insolvenčního zákona jednoznačně vyloučenou z uspokojení (např. o mimosmluvní sankci), ale z hlediska daňových předpisů bezvadnou, vyloučením režimu dle insolvenčního zákona by mohlo dojít k tomu, že by správce daně dosáhl uspokojení pohledávky, která uspokojena být neměla, a to bez jakékoli možnosti takovému postupu zabránit.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

25. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, a to v souladu s ustanovením § 51 s. ř. s., neboť účastníci řízení takový postup akceptovali. Soud neprovedl navržené důkazy, neboť tyto jsou součástí spisového materiálu, z něhož soud při rozhodování vychází, jejich provedení by tudíž bylo nadbytečné.
26. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
27. Mezi stranami není sporu o tom, že dne 28. 5. 2016 bylo rozhodnuto o úpadku insolvenčního dlužníka, ani že dne 7. 8. 2017, byla insolvenčnímu dlužníkovi původně povolená reorganizace přeměněna na konkurz. Právě uvedené datum je dnem porušení

rozpočtové kázně. Není tudíž sporu o tom, že pohledávka v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně vznikla v době účinnosti rozhodnutí o úpadku. Rovněž není sporu o tom, že daňový přeplatek byl insolvenčnímu dlužníku vyměřen v době po účinnosti rozhodnutí o úpadku, a že tento přeplatek vznikl na základě daňové povinnosti, která vznikla v době ode dne rozhodnutí o úpadku.

28. Podstatou sporu je posouzení, zda správce daně může po účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka převést přeplatek na dani na úhradu daňových pohledávek, spočívajících ve vyměřeném odvodu za porušení rozpočtové kázně, či nikoli.
29. Soud o věci uvažil takto:
30. Soud se nejprve zabýval námitkou obsaženou ve *třetím žalobním bodě*, jíž žalobce brojil proti závěru o porušení rozpočtové kázně a z toho plynoucí povinnosti k odvodu za dané porušení. Jinými slovy - žalobce namítal, že mu vůbec nevznikl daňový nedoplatek v podobě odvodu. Soud na tomto místě přisvědčuje žalovanému, že touto otázkou se na podkladě projednávané žaloby vůbec není možné zabývat. Žalobce byl dvěma oznámeními ze dne 15. 9. 2017 vyrozuměn o zahájení řízení o vyměření odvodů za porušení rozpočtové kázně. Tato řízení vyústila ve vydání čtyř platebních výměrů ze dne 18. 10. 2017 na odvod za porušení rozpočtové kázně. Měl-li žalobce (resp. insolvenční dlužník) za to, že k vytýkanému porušení Podmínek pro poskytnutí dotace nedošlo, a tedy že mu neměly být vyměřeny odvody za porušení rozpočtové kázně, měl a mohl se proti daným platebním výměrům bránit řádným opravným prostředkem (odvoláním) a případně správní žalobou. To však žalobce (resp. insolvenční dlužník) neučinil, a uvedené platební výměry nabyly právní moci. Meritorním posouzením námitky o (ne)porušení Podmínek pro poskytnutí dotace by soud fakticky přezkoumával nikoliv žalobou napadené rozhodnutí, nýbrž právě uvedené platební výměry. Skutečnost, zda insolvenční soudy v době, kdy byly platební výměry vydány, pojímaly odvod za porušení rozpočtové kázně jako mimosmluvní sankci ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, nemá na uvedené závěry správního soudu vliv. Jakékoli námitky proti závěrům správce daně ohledně skutečnosti, zda vůbec a v jakém rozsahu došlo k porušení rozpočtové kázně, měly být žalobcem uplatněny v řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně. Proto nelze v probíhajícím řízení vypořádat námitky žalobce, jimiž brojí proti samotnému odvodu za porušení rozpočtové kázně.
31. K závěru, že je soud 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. Takový náhled je mylný. Žalobce v tomto ohledu zaměňuje vznik povinnosti k odvodu za porušení rozpočtové kázně a vznik povinnosti hradit penále za prodlení se zaplacením odvodu. Je to penále za prodlení s úhradou odvodu, ve vztahu k němuž správní soudy opakovaně judikují, že platební výměr, jímž je daňovému subjektu vyměřováno, má deklaratorní charakter, jeho vznik včetně jeho výše jsou dány přímo zákonem. Ani v tomto případě přitom otázku vzniku a výši penále není možné přezkoumávat bez jakýchkoliv limitů, neboť i v případě nesouhlasu daňového subjektu s platebním výměrem deklaratorního charakteru musí daňový subjekt proti němu podat opravný prostředek, případně správní žalobu. To, že penále vzniká v případě prodlení přímo ze zákona, samo o sobě neznamená, že by nemusel být vydán platební výměr, který bude představovat vlastní exekuční titul. V projednávaném případě se nadto nejedná o penále, nýbrž o odvod za porušení rozpočtové kázně.

32. Výše odvodu za porušení rozpočtové kázně není dána automaticky, 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 (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1Afs 291/2017-33). Nelze tudíž přisvědčit názoru žalobce, že by platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně měl shodný (deklaratorní) charakter, jako je tomu v případě platebního výměru na penále za neuhrazení odvodu. Jak soud uvedl výše, i pokud by tomu tak skutečně bylo, nezměnilo by to nicméně nic na tom, že, pokud daňový subjekt s výměrem nesouhlasí, je povinen proti němu brojit opravnými prostředky a případně správní žalobou.
33. Dále se soud zabýval jádrem sporu, tedy otázkou, zda správce daně může po účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka převést přeplatek na dani na úhradu daňových pohledávek, spočívajících ve vyměřeném odvodu za porušení rozpočtové kázně. Soud předesílá, že obdobnou právní otázkou se zabýval NSS již v rozsudcích ze dne 28. 3. 2019, č. j. 10 Afs 4/2018-48, č. j. 10 Afs 21/2018-45, č. j. 10 Afs 49/2018-46, a ze dne 4. 4. 2019, č. j. 10 Afs 20/2018-46, přičemž neshledal důvod, aby se v projednávaném případě odchýlil od zde uvedených závěrů. Byť se tyto rozsudky týkaly problematiky převedení přeplatku na dani na úhradu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, dle soudu jsou závěry NSS plně použitelné i pro projednávanou věc. Je tomu tak proto, že odvod za porušení rozpočtové kázně i penále za prodlení s tímto odvodem jsou shodně definovány jako daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu, což je klíčové pro určení režimu uspokojování těchto pohledávek.
34. K tomu soud vyšel z následující právní úpravy:
35. Podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu *dani se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona.*
36. Podle § 44a odst. 11 věty první a druhé rozpočtových pravidel *správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu.* Na základě tohoto ustanovení tedy spadá odvod za porušení rozpočtové kázně pod pojem daň.
37. Podle § 242 odst. 1 a 3 daňového řádu *(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; (3) přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, (...) použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.*
38. Podle § 154 odst. 2 daňového řádu *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. Podle odst. 4 věty první téhož ustanovení přeplatek se použije i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně tak, aby žádost došla správci daně, u*

něhož je evidován přeplatek, ještě před vystavením příkazu k jeho vrácení, nejpozději však do dne, kdy uplyne lhůta stanovená pro jeho vrácení.

39. Žalovaný tedy důvodně na str. 8 napadeného rozhodnutí uvedl, že „zapodstatové“ pohledávky se započítávají na „zapodstatové“ nedoplatky.
40. Dále bylo nutné určit, zda lze odvod za porušení rozpočtové kázně považovat za pohledávku za majetkovou podstatou ve smyslu § 242 odst. 1 daňového řádu, nebo zda se jedná o pohledávku vzniklou do účinnosti rozhodnutí o úpadku. Rozhodujícím kritériem v tomto směru je okamžik, kdy vznikla příslušná daňová povinnost. Dle § 3 daňového řádu vzniká daňová povinnost okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Z ustanovení § 44a rozpočtových pravidel vyplývá, že povinnost provést odvod vzniká porušením rozpočtové kázně. V projednávaném případě došlo k porušení rozpočtové kázně s ohledem na znění dotačních podmínek dnem vstupu insolvenčního dlužníka do konkurzu, tj. dne 7. 8. 2017, a tento den následoval po dni 25. 8. 2016, kdy nabylo účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka. Z toho důvodu představuje odvod za porušení rozpočtové kázně pohledávku za majetkovou podstatou.
41. Ohledně povahy přeplatku vzniklého vyměřením nadměrného odpočtu soud uvádí následující. Obecně platí, že u DPH vzniká daňová povinnost okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění. V projednávaném případě se zdanitelné plnění uskutečnilo v listopadu 2018, tedy po dni nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku insolvenčního dlužníka. Přeplatek vznikl až po nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku a z toho důvodu žalovaný nepochybil, pokud ho v souladu s § 242 odst. 3 daňového řádu použil na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.
42. Soud na tomto místě dále odkazuje na rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, (a také na navazující rozsudky ze dne 8. 9. 2016, č. j. 4 Afs 176/2016-27, a ze dne 17. 1. 2019, č. j. 5 Afs 249/2016-18), dle něhož daňový řád upravuje některá zvláštní pravidla, která ve vztahu k insolvenčnímu zákonu fungují jako *lex specialis*, a proto se použije přednostně. Přednostní použití daňového řádu vůči insolvenčnímu zákonu pak opravňuje správce daně, aby v souladu s § 152 odst. 3 daňového řádu (který upravuje úhradu daně hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou) a § 242 odst. 3 daňového řádu převedl přeplatek na DPH na nedoplatek v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně.
43. Použití přeplatku na úhradu nedoplatku (pokud oba vznikly po rozhodnutí soudu o úpadku) tedy probíhá přímo v daňovém řízení a tento přeplatek není součástí majetku, ze kterého se uspokojují insolvenční věřitelé. Přeplatek by se stal majetkem daňového subjektu pro účely insolvenčního řízení až tehdy, pokud by proti němu nestály žádné nedoplatky, které by bylo možné takovým přeplatkem uhradit, jednalo by se o tzv. vratitelný přeplatek (srov. § 242 odst. 2 daňového řádu). V takovém případě by byl správce daně povinen uplatnit postupem dle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona daňový nedoplatek, který představuje pohledávku za majetkovou podstatou, k uspokojení z majetkové podstaty v rámci insolvenčního řízení.
44. Soud považuje za nedůvodnou rovněž námitku, že převedení daňového přeplatku na daňový nedoplatek omezuje žalobce v nakládání s prostředky v majetkové podstatě a nedůvodně zmenšuje majetek úpadce na úkor ostatních věřitelů. Žalobcova námitka spočívá v mylném předpokladu, že přeplatek použitý na úhradu daňového nedoplatku byl

součástí majetkové podstaty dlužníka. V rozsudku ve věci sp. zn. 7 Afs 261/2015 NSS konstatoval: „*Za majetek daňového subjektu se pro potřeby insolvenčního řízení považuje pouze přeplatek, který je vratitelný (§ 242 odst. 2 věta první daňového řádu). Je jím tedy pouze částka, která zbude poté, co správce daně převede přeplatek na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, případně na úhradu nedoplatku u jiného správce daně (§ 154 odst. 2 a 4 daňového řádu).*“ Nejsou pochybnosti o tom, že žalovaný na daňovém účtu insolvenčního dlužníka evidoval nedoplatek v podobě neuhrazeného odvodu za porušení rozpočtové kázně, který vznikl až po účinnosti rozhodnutí o úpadku. V takové situaci (tedy byla-li tu stále daňová pohledávka k uhrazení) nemohl insolvenčnímu dlužníku vzniknout vratitelný přeplatek. Dle soudu tedy žalovaný postupoval správně, jestliže existující přeplatky použil na úhradu vyměřeného odvodu.

45. Soud se nesouhlasí ani s námitkou žalobce, dle níž je v projednávaném případě zvýhodňován žalovaný oproti jiným věřitelům. Je totiž založena na chybném předpokladu, že žalovaný uspokojil svou pohledávku za majetkovou podstatou dlužníka ve stejném zákonném režimu (v režimu insolvenčního zákona) jako jiní věřitelé. Tak tomu však nebylo, protože faktické zvýhodnění správce daně při uspokojování pohledávek za majetkovou podstatou má oporu v již zmíněném § 242 daňového řádu. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, je právě výslovné zákonné ustanovení, které umožní správci daně převést daňový přeplatek (vzniklý po účinnosti rozhodnutí o úpadku) na daňový nedoplatek, podmínkou k tomu, aby byl takový postup správce daně ústavně konformní. Tento nálezn byl vydán ještě před účinností daňového řádu, kdy taková výslovná zákonná úprava neexistovala. Jeho závěry, podle kterých nelze převést přeplatek na dani na daňový nedoplatek po nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku, se týkají odlišné právní úpravy, a proto je nelze vztáhnout na situaci posuzovanou v této věci. Dle soudu tedy žalovaný vykládal § 242 daňového řádu ústavně konformním způsobem a postupoval v mezích zákona.
46. Soud proto nevěšel ani na námitky obsažené v *prvním žalobním bodě*, že žalovaný měl odvod za porušení rozpočtové kázně před jeho započtením, jakožto pohledávku v insolvenčním řízení, uplatnit podle § 203 insolvenčního zákona u osoby s dispozičním oprávněním, tedy u žalobce jakožto insolvenčního správce. Žalobce měl za to, že i v případě, kdy správce daně převádí přeplatek na dani na úhradu daňového nedoplatku, který je z pohledu insolvenčního řízení pohledávkou za majetkovou podstatou, musí postupovat podle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona a tuto pohledávku za podstatou písmeně uplatnit u osoby s dispozičním oprávněním. Soud této námitce nepřisvědčil. Jak soud opakovaně uvedl výše, žalovaný v řešeném případě neuspokojil svou pohledávku v rámci insolvenčního řízení (byť se jednalo o pohledávku za majetkovou podstatou), ale naopak postupoval podle speciální úpravy obsažené v daňovém řádu. Pro uplatnění pohledávky u insolvenčního správce proto nebyl dán prostor.
47. Vzhledem k tomu, že soud dospěl k závěru, že žalovaný uspokojil svou pohledávku v režimu daňového řádu, shledal námitku, že odvod za porušení rozpočtové kázně je mimosmluvní sankcí dle § 170 písm. d) insolvenčního zákona, obsaženou ve *druhém žalobním bodě* za zcela irrelevantní. Ustanovení § 170 písm. d) insolvenčního zákona totiž zakotvuje, že se v něm uvedené pohledávky *neuspokojí žádným ze způsobů řešení úpadku* (tzn. prostřednictvím konkursu, reorganizace, oddlužení nebo zvláštních způsobů řešení úpadku). V projednávané věci však žalovaný neuspokojil svou pohledávku některým ze způsobů řešení úpadku, ale použil přeplatek na úhradu daňového nedoplatku na základě

ustanovení daňového řádu. Soud se přesto pro úplnost námitkami ohledně charakteru odvodu za porušení rozpočtové kázně obecně zabýval. Při jejich posouzení vyšel z následující právní úpravy:

48. Podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona *pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou daně poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění (...).* Podle § 168 odst. 3 insolvenčního zákona *není-li dále stanoveno jinak, pohledávky za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku.*
49. Podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona *v insolvenčním řízení se neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak, mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka (...).*
50. Žalobce stran závěru, že je odvod mimosmluvní sankcí, odkazoval na rozsudek Vrchního soudu v Praze č. j. 56 ICM 4537/2014 a na rozsudek Vrchního soudu v Praze č. j. 44 ICM 1408/2014. Žalobci je možné přisvědčit, že Vrchní soud v Praze v uvedených rozsudcích dospěl k závěru, že odvod za porušení rozpočtové kázně „*není pohledávkou za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, neboť není daní a není ani jiným obdobným peněžitým plněním z hlediska insolvenčního zákona, bez ohledu na to, že se při jeho správě postupuje podle zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jak vyplývá z § 44a odst. 9 zákona o rozpočtových pravidlech, a že podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se daní pro účely daňového řádu rozumí peněžitá plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu.*“ Nýbrž že je „*je mimosmluvní sankcí za porušení právní normy, zákona o rozpočtových pravidlech, jež je podle § 170 písm. d) IZ vyloučena ze způsobů řešení úpadku a v insolvenčním řízení se neuspokojuje žádným ze způsobů řešení úpadku.*“ Žalobci je rovněž možné v obecné rovině přisvědčit, že Vrchní soud v Praze v uvedených rozsudcích odkazoval na rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46, z něhož dovozoval tentýž závěr, tedy že odvod má (v širším slova smyslu) sankční charakter, a tudíž je mimosmluvní sankcí.
51. Z dalšího obsahu žaloby je nicméně zjevné, že žalobce si je sám vědom faktu, že uvedený závěr Vrchního soudu v Praze byl překonán pozdější rozhodovací praxí NS. Žalobce sám v tomto ohledu cituje rozsudek NS ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. 29 ICdo 3/2016, v němž tento soud dospěl k právě opačnému závěru, tedy že odvod za porušení rozpočtové kázně není mimosmluvní sankcí ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, nýbrž, jde-li o pohledávku, která vznikla po rozhodnutí o úpadku (jako je tomu i v projednávaném případě), je pohledávkou za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Zdejší soud na tomto místě zdůrazňuje, že tento závěr přijal NS i v dalších svých rozhodnutích, viz např. rozsudek ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. 29 ICdo 23/2016, resp. ze dne 27. 6. 2018, sp. zn. 29 ICdo 23/2017.
52. Žalobce na podporu svého závěru o charakteru odvodu za porušení rozpočtové kázně, ve snaze rozporovat závěry NS, poukazoval na „*ustálenou dlouhodobou judikaturu Nejvyššího správního soudu*“, který je podle jeho názoru lépe povolán hodnotit charakter dané pohledávky. Konkrétně však žalobce odkázal jen a pouze na již výše jmenovaný rozsudek NSS č. j. 5As 95/2014-46. Žalobci nelze přisvědčit, že by rozhodovací praxe NSS tendovala k odlišnému závěru, než k jakému dospěl NS, tedy že by stran hodnocení charakteru odvodu za porušení rozpočtové kázně skutečně existoval mezi oběma vrcholnými soudy rozpor.

53. Předně soud v tomto ohledu poukazuje na rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33. Byť se v tomto rozsudku NSS primárně zabýval otázkou penále za prodlení s odvodem, současně vyjádřil některé závěry i ve vztahu k samotnému odvodu. Z odstavce [13] citovaného rozsudku vyplývá, že NSS považoval odvod za porušení rozpočtové kázně v širším slova smyslu za sankci (za porušení rozpočtové kázně). Dále NSS uvedl, že „dle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se daní rozumí peněžitě plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje dle daňového řádu. S ohledem na § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech je takovým peněžitým plněním i odvod za porušení rozpočtové kázně. Odvod je tedy i za účinnosti daňového řádu považován za daň (...)“. Na citovaný rozsudek NSS odkázal rovněž NS ve výše citovaných rozsudcích (bod [30]) stran závěru, že odvod za porušení rozpočtové kázně je ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona peněžitým plněním obdobným dani.
54. Pokud jde o rozsudek NSS č. j. 5 As 95/2014-46, byť o něj Vrchní soud v Praze opíral závěr, že odvod za porušení rozpočtové kázně je mimosmluvní sankcí ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, je třeba konstatovat, že z něho takový závěr ve skutečnosti nevyplývá. Ostatně předmětem sporu v dané věci sice byly otázky týkající se vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně, nicméně nikoliv v souvislosti s otázkou charakteru tohoto odvodu jakožto pohledávky v rámci práva insolvenčního. NSS v daném rozsudku (pouze) uvedl, že odvod je tzv. sankcí v širším slova smyslu. Tento pojem však nelze ztotožňovat s pojmem „mimosmluvní sankce“ ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, jak to patrně činí žalobce.
55. V rozsudku ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 Afs 365/2017-36, pak NSS uvedl, že „z (...) rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 As 95/2014 - 46, plyne, že odvod za porušení rozpočtové kázně není sankcí za správní delikt ani trestní sankcí. Odvod svým smyslem a účelem odpovídá spíše zákonné definici „daně“ podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu, podle něhož se daní rozumí peněžitě plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona. To potvrzuje například i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1Afs 53/2013 – 33: „Odvod je tedy i za účinnosti daňového řádu považován za daň, a tudíž zákon o rozpočtových pravidlech je třeba označit za zákon daňový. Jinými slovy, odvod za porušení rozpočtové kázně má materiálně „mnohem blíže“ k dani, než k sankci v užším slova smyslu.“ Stejným směrem judikoval i Nejvyšší soud – viz jeho rozsudek ze dne 27. 3. 2018, sen. zn. 29 ICdo 3/2016“. (poznámka - důraz doplněn zdejší soudem).
56. Soud nepřisvědčil ani dílčí žalobní námitce, že těžiště argumentace rozsudku NS sp. zn. 29 ICdo 3/2016 spočívá v, slovy žalobce „mimořádně zavádějícím a fakticky nepoužitelném“, historickém výkladu, a že NS opomenul znění platné právní úpravy, tedy ustanovení § 44 a 44a rozpočtových pravidel. Zdejší soud nemá ambici polemizovat s tvrzením žalobce o představách právních teoretiků na počátku 20. století o budoucí úpadkové právní úpravě, to není pro posouzení této věci podstatné. Podstatou srovnání historických úprav týkajících se pohledávek vyloučených z uspokojení v „úpadkovém režimu“ je sdělení, že vyloučeny jsou ty pohledávky, které vycházejí z institutů, které směřují k potrestání dlužníka. NS poukázal na to, že obdobně, jako to nyní činí platný insolvenční zákon v § 170, vylučovaly rovněž dříve platné právní předpisy z uspokojení v insolvenčním řízení pohledávky vzniklé z titulu trestů. Při zvážení, zda je či není třeba odvod za porušení rozpočtové kázně podřadit pod pojem mimosmluvní sankce podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona tudíž NS posuzoval, zda má tento odvod charakter trestu, tedy zda svým účelem sleduje potrestání příjemce dotace. NS dospěl k závěru, že nikoliv, že účelem

odvodu je, aby poskytovateli dotace bylo vráceno peněžité plnění, na které příjemci pro nedodržení dotačních podmínek v konečném důsledku nevznikl nárok. Pokud jde o odůvodnění citovaného rozsudku NS, je obecně vzato pravda, že v něm NS výslovně nehovoří o znění žalobcem uváděných ustanovení rozpočtových pravidel (byť ustanovení § 44a tohoto zákona je částečně v přehledu právní úpravy citováno, nelze tak tvrdit, že by NS tuto úpravu snad opomenul). To však neznamená, že by zdejší soud mohl přisvědčit žalobcově námitce o charakteru odvodu v insolvenčním řízení. Žalobcova námitka stran ustanovení § 44 a 44a rozpočtových pravidel vychází z nesprávného náhledu, že uvedená ustanovení definují povahu odvodu za porušení rozpočtové kázně jakožto pohledávky v insolvenčním řízení. Žalobce považuje za rozhodné, že v ustanovení § 44 odst. 2 rozpočtových pravidel, které upravuje otázky porušení rozpočtové kázně, je užito slovo „postih“ a že v ustanovení § 44a odst. 4 téhož zákona je užito slovo „sankce“. Žalobce se i v rámci další žalobní argumentace upíná ke slovu „sankce“, opomíjí však přitom, že tento pojem je v právním jazyce užíván ve dvojím významu – v širším a užším slova smyslu. Každý trest je sankcí, nikoli však každá sankce v právním slova smyslu je trestem. K uvedenému považuje zdejší soud za vhodné znovu citovat z již výše citovaného rozsudku NSS č. j. 5As 95/2014-46: *„Porušení rozpočtové kázně však správním deliktem není a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Byť se v souvislosti s odvodem za porušení rozpočtové kázně běžně hovoří o jeho sankčním charakteru, neznamená tento přívlastek bez dalšího, že jde o sankci trestní povahy (...). V širším slova smyslu je totiž sankcí ve smyslu konstrukce právních norem jakýkoli negativní následek spojený s porušením primární povinnosti právní normy. Sankcí v tomto širším slova smyslu pak od sankce v užším slova smyslu (tj. sankce trestní) odlišuje mj. cíl sankce. Přitom především cíl odvodu za porušení rozpočtové kázně, který je peněžitým plněním, jenž je příjmem státního rozpočtu (...) je jiný, než jaký je cíl trestní sankce. Tímto hlavním cílem je navrátit do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity za účelem a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovil. Jestliže totiž dotace, v rámci níž jsou soukromým subjektům poskytovány veřejné finanční prostředky, nebyla zcela nebo zčásti využita ve prospěch stanovené priority, není důvod, aby tyto prostředky zůstávaly v rukou soukromého subjektu. Proto následkem nevyužití sankce pro stanovený účel či její použití v rozporu s předem určenými podmínkami je povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak, aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu.“*

57. Odvod za porušení rozpočtové kázně je tedy skutečně sankcí, avšak pouze sankcí v širším slova smyslu – jedná se o následek porušení dotačních podmínek. Jak souladně uvádí NS a NSS, účelem odvodu není příjemce dotace potrestat, ale navrátit do veřejných rozpočtů peněžní prostředky, které příjemci v důsledku porušení stanovených podmínek (které, vzhledem k tomu, že na dotaci není jakýkoli právní nárok, a jedná se v podstatě o dobrodiní, mohou být poměrně přísné) nepřísluší. Jak přitom vyložil ve výše citovaném rozsudku NS, i za použití historického výkladu, ustanovení § 170 písm. d) insolvenčního zákona vylučuje z uspokojení v insolvenčním řízení takové pohledávky, které svou povahou směřují k potrestání jejich dlužníka.
58. Zdejší soud neshledává důvod, aby se stran posouzení charakteru odvodu za porušení rozpočtové kázně v insolvenčním řízení od výše jmenované judikatury NS a NSS odchýlil. Odvod za porušení rozpočtové kázně tudíž je svým charakterem pohledávkou za majetkovou podstatou dle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona.

59. Žalobce nesprávný závěr, že účelem odvodu za porušení rozpočtové kázně je potrestat příjemce dotace, dovozuje mj. z toho, že povinnost k odvodu se negativně projeví v majetkové sféře příjemce. Povinnost uhradit odvod, tedy vrátit poskytnuté peněžní prostředky je zcela logicky příjemcem dotace vnímáno nepříznivě a zasahuje do jeho hospodářské situace. To však ještě nečiní z odvodu sankci v užším slova smyslu (trest). Povinnost k úhradě jakékoliv daně či platby obdobné dani z podstaty věci vždy zasáhne majetkovou sféru plátce. To však neznamená, že by účelem takových plateb bylo trestat jejich plátce. Podpůrně lze v tomto ohledu rovněž poukázat na závěr rozsudku NSS ze dne 30. 7. 2019, č. j. 2Afs 364/2017-39, podle něhož k bezprostřednímu zmírnění majetkového dopadu odvodu za porušení rozpočtové kázně do sféry jeho plátce slouží instituty daňového řádu jako je např. poseckání s úhradou.
60. Soud nepřisvědčil ani dílčí námitce, že by snad jedna a táž pohledávka mohla být zároveň pohledávkou za podstatou, které se v insolvenčním řízení zásadně uspokojují kdykoli a v plné výši, i pohledávkou, která je z uspokojení v insolvenčním řízení vyloučena. Takový závěr logicky není možný. Jedna a táž pohledávka nemůže být současně charakterizována tím, že se v insolvenčním řízení uspokojuje a současně tím, že je z uspokojení zcela vyloučena. Tento závěr rovněž vylučuje výše citovaná judikatura NS. Pokud jde o dikci § 168 odst. 3 insolvenčního zákona, provedením slov „*není-li dále stanoveno jinak*“ není myšlen § 170 insolvenčního zákona. Uvedená slova znamenají, že insolvenční zákon může stanovit, že v určitém případě se pohledávky za podstatou neuspokojují v plné výši. Konkrétně je třeba odkázat na § 305 insolvenčního zákona, který upravuje právě takovou situaci, kdy rozvrh výtěžku ze zpeněžení majetkové podstaty nepostačí na uspokojení všech pohledávek za majetkovou podstatou.
61. Soud nepřisvědčil ani další dílčí námitce žalobce, že je to insolvenční správce, kdo příslušnou pohledávku za podstatou vytvoří svým postupem v insolvenčním řízení, k němuž je ze zákona povinen. Je tomu tak proto, že k porušení dotačních podmínek dojde v důsledku postupu, jednání, či hospodářské situace příjemce dotace ještě před tím, než insolvenční správce začne činit úkony ke zpeněžení majetkové podstaty, o nichž žalobce hovoří. V souladu s výše citovanými dotačními podmínkami totiž k jejich porušení dojde již vstupem příjemce dotace do likvidace, insolvence, resp. úpadku a následného konkurzu. Pohledávka v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně vzniká v důsledku toho, že dotační podmínky poruší jejich příjemce. Žalovaný ani netvrdil, že by snad porušení daných podmínek způsobil insolvenční správce.
62. Pro úplnost soud uvádí, že v obdobné věci žalobce jsou u něj vedena další řízení, a to pod sp. zn. 5 Af 24/2018, 15 Af 10/2018 a 15 Af 19/2018. V řízeních vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 14 Af 46/2018 a 11 Af 18/2019 soud žalobu ve věci jako nedůvodnou zamítl, přičemž devátý senát neshledal důvod se od závěrů jedenáctého a čtrnáctého senátu odchýlit.

VI. Závěr a náklady řízení

63. S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
64. Výrok o nákladech řízení je dán ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci procesně úspěšný, a proto mu nenáleží náhrada nákladů řízení; žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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

Praha 24. června 2020

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu