



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Karla Šimky, Filipa Dienstbiera, Zdeňka Kühna, Petra Mikeše, Barbary Pořízkové a Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Ing. A. K.**, zastoupený Mgr. Martinem Kolářem, advokátem se sídlem Na Vinici 1227/32, Děčín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2015, č. j. 9065/15/5200-20441-706470, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 11. 2017, č. j. 15 Af 39/2015 – 35,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 11. 2017, č. j. 15 Af 39/2015 – 35, a rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2015, č. j. 9065/15/5200-20441-706470, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám zástupce žalobce, Mgr. Martina Koláře, advokáta, na náhradě nákladů řízení o žalobě a náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 16.456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Jádru sporu

[1] Jádrem sporu předloženého k řešení rozšířeným senátem je, jakou povahu pro účely vypořádání přeplatku DPH, jehož dosáhl dlužník v insolvenčním řízení po prohlášení úpadku, má penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, bylo-li toto penále předepsáno po prohlášení úpadku v souvislosti s odvodem, jenž byl vyměřen po

prohlášení úpadku v souvislosti s porušením povinnosti vrátit finanční prostředky (část dotace) státu, k níž se úpadce zavázal v den vydání rozhodnutí o úpadku.

[2] Dlužník čerpal na základě smlouvy z března 2012 (tedy před prohlášením úpadku) dotaci na zajištění provozu železniční dopravy. Před prohlášením úpadku vyčerpal zhruba čtyři pětiny původně poskytnuté dotace. Její čerpání se dostalo do rozporu s původně ujednanými podmínkami pravděpodobně rovněž před prohlášením úpadku; proto byla v den vydání rozhodnutí o úpadku sjednána dohoda o vrácení zbývající části dotace.

II. Řízení před správci daně

[3] Žalobcem je insolvenční správce společnosti VIAMONT a. s. (dlužník). Usnesení o úpadku dlužníka bylo vydáno a nabylo právní moci 17. 9. 2012. Sporným je nárok na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty. Žalovaný rozhodnutím z 25. 3. 2015 zamítl odvolání dlužníka a potvrdil dvě rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (SFÚ) z 26. 11. 2014 a 19. 12. 2014. SFÚ jimi nevyhověl žádosti o vrácení přeplatku na DPH za květen až červenec 2014 vzniklého v důsledku nadměrného odpočtu.

[4] Sporná není oprávněnost samotného nadměrného odpočtu DPH, nýbrž povaha jiného veřejnoprávního dluhu, na nějž správce daně přeplatek na DPH „započtl“. Správce daně totiž dlužníkovi uložil platebním výměrem z 27. 12. 2012 odvod za porušení rozpočtové kázně, jenž nabyl právní moci 9. 8. 2013; dlužník odvod následně uhradil. V návaznosti na odvod pak správce daně podle § 44a odst. 8 a 9 rozpočtových pravidel platebním výměrem ze dne 12. 9. 2013, čj. 404017/13/4000-07601-109509, vyměřil dlužníkovi penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 13. 10. 2012 do 28. 8. 2013 ve výši 651.527 Kč a platebním výměrem ze dne 17. 1. 2014, čj. 8303/14/4000-07601-109509, penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 29. 8. 2013 do 14. 11. 2013 ve výši 158.810 Kč. Dlužníkovy přeplatky na DPH za tři měsíce roku 2014 proto správce daně převedl na úhradu penále třemi vyrozuměními z 13. 8. 2014, 19. 8. 2014 a 19. 9. 2014. Proti nim podal dlužník námitky podle § 159 daňového řádu (spolu s žádostí o vrácení přeplatku), které SFÚ zamítl již zmíněnými rozhodnutími z 26. 11. 2014 a 19. 12. 2014. Odvolání proti těmto rozhodnutím bylo rozhodnutím žalovaného zamítnuto.

III. Řízení před krajským soudem

[5] Insolvenční správce dlužníka podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, již krajský soud zamítl. Podle soudu je penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně *daní* v širším slova smyslu podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Proto na věc dopadá jeho § 242 odst. 3 a § 242 odst. 1. Penále je *daňovou pohledávkou* vzniklou po účinnosti rozhodnutí o úpadku, která vznikla dne 17. 9. 2012, tj. pohledávkou za majetkovou podstatou. Ustanovení § 152 odst. 3 daňového řádu pak počítá i s úhradou nedoplatku na příslušenství daně.

IV. Kasační stížnost

[6] Insolvenční správce dlužníka (stěžovatel) podal kasační stížnost.

[7] Připustil, že § 242 daňového řádu je speciální k úpravě insolvenčního zákona. Neumožňuje však uspokojení pohledávky, jež je jinak vyloučena z uspokojení podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona, který vylučuje z uspokojení v insolvenčním řízení *penále za nezaplacení daní a jiných obdobných peněžitých plnění*.

[8] Pohledávky státu z porušení rozpočtové kázně navíc podle insolvenčního správce dlužníka nelze považovat za *daňové pohledávky* ve smyslu § 242 daňového řádu. Insolvenční zákon rozlišuje mezi *daněmi* na jedné straně a *jinými obdobnými peněžitými plněními* na straně druhé [§ 168 odst. 2 písm. e) a § 170 písm. d) insolvenčního zákona]. Je nevhodným a nepřipustně rozšiřujícím výkladem § 242 daňového řádu chápat toto ustanovení pouze pomocí daňových právních institutů bez ohledu na logiku právní úpravy insolvenčního řízení. Takový výklad by odporoval požadavku na vnitřně nerozpornou a konzistentní právní úpravu insolvenčního práva.

V. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[9] K argumentu, že § 242 daňového řádu nemůže být vykládán tak, aby vedl k uspokojení pohledávky, která je z uspokojení vyloučena dle § 170 písm. d) insolvenčního zákona, žalovaný uvedl, že v daném případě nešlo o uspokojování pohledávky v rámci insolvenčního řízení, takže na věc zmíněné ustanovení insolvenčního zákona nedopadá. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 261/2015 dovedl aplikační přednost § 242 daňového řádu. Při použití přeplatku na uhrazení nedoplatku se postupuje v režimu daňového řádu, a podle něho spadá penále pod definici daně.

VI. Replika

[10] Na argumentaci žalovaného reagoval insolvenční správce dlužníka tak, že „*převedení přeplatku na úhradu*“ daňového penále má podle jeho názoru z hlediska dopadu na majetkovou podstatu dlužníka stejné účinky jako „*uspokojení v insolvenčním řízení*“. Stát nesmí být v zásadě jediným privilegovaným druhem věřitele, jemuž se dostane uspokojení za pozdní úhradu pohledávky za podstatou.

VII. Prejudikatura

[11] Třetí senát rešerší judikatury zjistil, že rozhodné právní otázky posuzoval desátý senát NSS shodně s názorem krajského soudu ve dvou věcech, jež se také týkaly společnosti VIAMONT a. s. - šlo o rozsudky desátého senátu, oba z 28. 3. 2019, č. j. 10 Afs 4/2018 – 48 a 10 Afs 49/2018 – 46. Podle desátého senátu „*(s)těžovatelova námitka je 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.*“ Ústavní soud ve věci sp. zn. I. ÚS 544/02, ještě před účinností daňového řádu, kdy taková výslovná úprava neexistovala, vyžadoval existenci výslovného zákonného ustanovení umožňujícího správci daně převést daňový přeplatek (vzniklý po účinnosti rozhodnutí o úpadku) na daňový nedoplatek. Jeho závěry proto nelze vztáhnout na situaci řešenou v této věci. Žalovaný tedy podle desátého senátu vykládal § 242 daňového řádu ústavně konformním způsobem.

[12] Podle desátého senátu je daňový řád speciální k insolvenčnímu zákonu, proto penále může být daní ve smyslu insolvenčního zákona.

[13] Převedení daňového přeplatku na daňový nedoplatek nevedlo podle desátého senátu k omezení stěžovatele v nakládání s prostředky v majetkové podstatě. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu z 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015 - 18, č. 3416/2016 Sb. NSS, totiž plyne, že *„(z)a 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).“* Správce daně na daňovém účtu dlužníka evidoval nedoplatek v podobě neuhrazených částek penále, který vznikl po účinnosti rozhodnutí o úpadku; dlužníku nevznikl vratitelný přeplatek.

VIII. Právní názor třetího senátu, s nímž se obrátil na rozšířený senát

[14] Třetí senát (ten věc projednával po přechodu soudce Tomáše Rychlého z devátého senátu, jehož spisovou značku věc původně dostala) má názor desátého senátu za ústavně problematický. S poukazem na rozsudek rozšířeného senátu z 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121, č. 3767/2018 Sb. NSS, bod 58, míní, že se smyslem a účelem insolvenčního řízení jsou úzce spjaty také jeho základní zásady, zejména pak, že podle § 5 písm. b) insolvenčního zákona *věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti*. Jde o odraz rovnosti před zákonem (čl. 1 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod) s klíčovým významem pro ochranu vlastnického práva dlužníka i věřitelů v insolvenčním řízení.

[15] Podle třetího senátu je třeba řešit i charakter penále za nezaplacení odvodu za porušení rozpočtové kázně v insolvenčním řízení daňového subjektu: Jde o pohledávku za majetkovou podstatou dle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, nebo o pohledávku vyloučenou z uspokojení dle jeho § 170 písm. d)? Jen pokud by penále bylo pohledávkou za majetkovou podstatou, mělo by smysl zkoumat zákonnost (a ústavnost) operací na daňovém účtu dlužníka vedoucích ve svém důsledku k započtení pohledávek daňové správy proti pohledávce dlužníka na vrácení přeplatku na DPH, které správce daně provádí mimo insolvenční řízení. Podle třetího senátu je tedy třeba posoudit jednak, zda pohledávka na penále je pohledávkou za majetkovou podstatou, anebo pohledávkou vyloučenou z uspokojení. Dále je třeba uvážit, zda ji může správce daně uspokojit postupem dle daňového řádu mimo insolvenční řízení. Druhou otázkou má smysl řešit, jen je-li pohledávka na penále vskutku pohledávkou za majetkovou podstatou.

[16] Aby tomu tak bylo, muselo by penále být ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona *daní* nebo *jiným obdobným peněžitým plněním* (ostatní kategorie pohledávek dle uvedeného ustanovení zjevně nepadají v úvahu). Desátý senát zařadil penále pod pojem daně užitím široké definice *daně* podle § 2 daňového řádu a tím, že použitelnost

této definice dovodil ze speciality (a tedy aplikační přednosti) daňového řádu vůči insolvenčnímu zákonu. Podle třetího senátu jde o nesprávnou úvahu, jednak pro její rozpor s ustálenou judikaturou Nejvyššího soudu (NS), jednak proto, že přednostní aplikace daňového řádu před insolvenčním zákonem naráží na stěžejní zásady insolvenčního řízení, zvláště zásadu rovného postavení věřitelů. Třetí senát poukázal zejména na usnesení NS z 27. 3. 2018, sp. zn. 29 ICdo 3/2016, č. 69/2019 Sb. NS.

[17] Pohledávkami správce daně za majetkovou podstatou nejsou všechny, které odpovídají širokému vymezení *daně* dle daňového řádu, nýbrž jen ty, které nutně a „přirozeně“ vznikají za trvání insolvenčního řízení. Nejsou jimi tedy veškeré daňové pohledávky, které – za běžného chodu věcí, tj. mimo insolvenční řízení – jsou spravovány a vymáhány orgány daňové správy dle daňového řádu. Třetí senát míní, že pohledávka na penále takovým typem pohledávky není.

[18] Podle třetího senátu vztah insolvenčního zákona a daňového řádu závisí na konkrétní zkoumané otázce a dílčí oblasti právní úpravy, na míře její podrobnosti a jejím účelu. Kupříkladu § 242 daňového řádu (i další ustanovení v jeho hlavě VII., dílu druhém) je speciální k insolvenčnímu zákonu. Obecně však bude spíše platit teze NS, podle níž v souvislosti s vymáháním daňových pohledávek bude speciální úpravu obsahovat insolvenční zákon.

[19] Především však ohledně povahy daňové pohledávky na penále nelze dovozovat aplikační přednost široké definice *daně* dle daňového řádu před specifickými ustanoveními insolvenčního zákona (§ 170), která vylučují z uspokojení určitý typ příslušenství všech pohledávek – tedy soukromoprávních (úrok z prodlení, poplatek z prodlení apod.) i veřejnoprávních (mimosmluvní sankce, penále). V § 170 insolvenčního zákona je speciální úprava režimu příslušenství pohledávek – *mimosmluvních sankcí* – v insolvenčním řízení a § 168 obsahuje speciální taxativní vymezení pohledávek za majetkovou podstatou, kde se pojem *daň* užívá v užším smyslu než v daňovém řádu. Přitom úprava § 170 insolvenčního zákona odpovídá zásadě rovného postavení věřitelů v insolvenci, protože vůči všem z nich (ať jsou osobami soukromého práva anebo správci daně) vylučuje z uspokojení obdobný typ příslušenství pohledávek. Podle třetího senátu nelze tuto úpravu „vyprázdnit“ tím, že se upřednostní správce daně v rozporu s uvedeným ustanovením insolvenčního zákona a jeho účelem. Insolvenční řízení má uspořádat majetkové poměry dlužníka komplexně; vyloučí-li insolvenční zákon určité pohledávky z uspokojení, nelze to obcházet postupy mimo insolvenční řízení.

[20] Ani § 152 odst. 3 písm. b) daňového řádu, podle něhož *úhrada daně hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin (...) nedoplatky na příslušenství daně z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku*, není podle třetího senátu přesvědčivým argumentem. Daňový řád sice počítá s tím, že se během insolvenčního řízení uspokojuje i příslušenství daně. Obecně totiž nelze vyloučit situaci, kdy bude určité příslušenství daně uspokojeno jako pohledávka za majetkovou podstatou. Avšak to, že může existovat určité příslušenství daně uspokojované podle zmíněného ustanovení daňového řádu, ještě neznamená, že tento postup nemá být korigován

ustanovením § 170 insolvenčního zákona tak, aby bylo zachováno rovné postavení věřitelů.

IX. Pravomoc rozšířeného senátu

[21] Podle § 17 odst. 1 věty první s. ř. s., *(d)ospěje-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

[22] V dané věci není o pravomoci rozšířeného senátu pochyb. Třetí senát se chce ohledně právní otázky, jež je jádrem jím projednávané věci, odchýlit od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně od rozsudků desátého senátu z 28. 3. 2019, č. j. 10 Afs 4/2018 – 48 a 10 Afs 49/2018 – 46.

[23] V první řadě má na rozdíl od desátého senátu za neústavní, aby příslušná ustanovení insolvenčního zákona a daňového řádu byla užita tak, že by stát (prostřednictvím správce daně) získal privilegované postavení oproti ostatním věřitelům. Byl by totiž oprávněn uspokojit kdykoli během insolvenčního řízení svou pohledávku za dlužníkem v úpadku na penále z nezaplacení odvodu za porušení rozpočtové kázně tak, že převede na úhradu tohoto penále dlužníkovy daňové přeplatky.

[24] Dále třetí senát na rozdíl od desátého senátu míní, že pohledávkou správce daně za majetkovou podstatou není každá *daň* v širokém smyslu dle § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu, ale pouze *daň* v užším smyslu či *jiná podobná platba* dle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, jak jsou tyto pojmy vyloženy v konstantní judikatuře NS.

[25] Konečně má třetí senát za to, že dříve (nejen desátým, ale i sedmým senátem – ve věci sp. zn. 7 Afs 261/2015) vyslovený názor, že do majetkové podstaty dlužníka náleží výlučně vratitelný přeplatek, musí být korigován právě výše popsányými omezujícími pravidly pro chápání pohledávek správce daně za majetkovou podstatou.

[26] Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána.

X. Právní názor rozšířeného senátu

[27] Pro vyřešení právních otázek předestřených třetím senátem je třeba učinit sled úvah zprvu obecné a poté konkrétní povahy.

[28] Nejprve je třeba posoudit vztah mezi insolvenčním zákonem a daňovým řádem a těmi pravidly chování obsaženými v obou zákonech, která si v projednávané věci mohou aplikačně konkurovat. Součástí toho musí být i úvaha o ústavní konformitě „jednoduchého“ práva ve světle dostupné judikatury ÚS.

[29] Dalším krokem musí být vyjasnění právní povahy nyní posuzované pohledávky správce daně za dlužníkem, tedy pohledávky na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Je třeba posoudit, jaká pravidla insolvenčního zákona či daňového řádu

na ni dopadají a co to znamená pro možnost jejího „započtení“ (v nejobecnějším smyslu tohoto slova) proti pohledávce dlužníka vůči správci daně na nadměrném odpočtu DPH. O této pohledávce dlužníka není pochyb, že je „pohledávkou majetkové podstaty“. Je tedy třeba vyřešit i to, které pohledávky dlužníka se mohou „započítávat“ proti kterým pohledávkám správce daně za dlužníkem.

X. 1. Vztah insolvenčního zákona a daňového řádu

[30] Právo je systém právních pravidel propojených vzájemnými vztahy. Z porovnání povahy a obsahu těchto pravidel lze v konkrétním případě dovodit, která z těch, jež na první pohled připadají v úvahu jako použitelná na daný případ, je třeba použít.

[31] Obecně lze rozlišit dva základní typy vztahů. První plyne z hierarchické povahy práva: Právní pravidlo vyšší právní síly má mít (přímo anebo na základě různých procedur, které je případně nutno uplatnit) v posledku přednost před pravidlem nižší právní síly. Druhé pak plyne z rozlišování mezi třídami jevů: Pravidlo platící pro širší okruh jevů (pravidlo obecné) má ustoupit pravidlu, jež má platit pouze pro část jevů z tohoto okruhu, vymezenou nějakým rozpoznávacím znakem (pravidlu zvláštnímu). Oba typy vztahů působí provázaně a při odpovědi na otázku, které z konkurujících si pravidel má být v konkrétním případě použito, se v určitém ohledu doplňují. Typicky může povaha a obsah pravidel vyšší právní síly napovídat, jak mezi pravidly nižší právní síly se stejným postavením v hierarchii pravidel vnímat vztah obecnosti a zvláštnosti.

[32] Insolvenční právo je souborem pravidel, jejichž smyslem a účelem je docílit, aby peněžité závazky dlužníka, které není schopen vůči více věřitelům plnit, byly vypořádány v jednom jediném řízení, jehož se mohou účastnit zásadně všichni jeho věřitelé. Řešení úpadku má mít koncentrovanou podobu – je prováděno jedním soudem (insolvenčním soudem) a má vést k vypořádání zásadně všech peněžitých závazků dlužníka (ne však nezbytně k zániku těchto závazků). Obdobně se vyjádřil rozšířený senát již ve svém usnesení z 10. 7. 2018, čj. 4 As 149/2017-121, č. 3667/2018 Sb. NSS, bod 58. Závazky dlužníka jsou právními povinnostmi, jimž odpovídají pohledávky věřitelů. Tyto pohledávky jsou nepochybně vlastnictvím v ústavněprávním významu tohoto pojmu, neboť představují majetkovou hodnotu zpravidla penězi ocenitelnou, povětšinou převoditelnou na jiné osoby a obecně vzato směnitelnou za jiný majetek. Pohledávky jsou tedy jako „vlastnictví“ v ústavněprávním smyslu předmětem ochrany podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod a nikdo jich nesmí být svévolně zbaven, například jejich zrušením či prominutím zákonem bez ústavně přípustného důvodu nebo faktickým znemožněním je uplatnit a v případě potřeby i vymoci.

[33] Ústavní limity insolvenčního práva, upravujícího situace, v nichž se střetávají pohledávky více věřitelů v pomyslné vzájemné konkurenci o rozdělení zpravidla nedostatečného majetku dlužníka, tak plynou zejména z čl. 11 odst. 1 věty druhé Listiny základních práv a svobod, podle níž *(v)lastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu*. Z tohoto ústavního pravidla plyne, že pohledávky některých věřitelů nemohou být zásadně zvýhodněny oproti pohledávkám věřitelů ostatních. Výjimky z tohoto pravidla musí být zákonem jasně stanoveny, a to z ústavně přípustného důvodu zohledňujícího zvláštní povahu pohledávky, a musí být přiměřené povaze zvýhodnění

pohledávky. Zejména je zcela nepřípustné svévolně zvýhodnit pohledávky veřejnoprávní (typicky daňové) oproti pohledávkám soukromoprávním; stát jako vlastník nemá obecné právo být oproti jiným vlastníkům zvýhodněn.

[34] Výše uvedené obecné závěry lze považovat za ustálenou judikaturu Ústavního soudu. Pro dřívější právní úpravu zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, lze poukázat například na nálezy ÚS z 31. 7. 2006, sp. zn. IV. ÚS 408/05, zejm. bod 22, či z 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, zejména bod 55, a konečně z 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, zejména bod 28. Akcentuje se v nich potřeba ústavně konformního výkladu daňových předpisů ve světle smyslu a účelu konkursu jako nástroje pro zásadně poměrné (a tím spravedlivé) uspokojení věřitelů a odmítá se zvýhodnění státu jako věřitele zvláštní povahy, neboť je rozporné s ústavním požadavkem rovné ochrany vlastnického práva všech vlastníků.

[35] Výše uvedená pravidla ústavní povahy vytvářejí i koridor, jímž se mohou ubírat výklady vztahu insolvenčního zákona a daňového řádu jako zákonů především procesní povahy, jež stanovují postupy pro uplatnění pohledávek a v některých případech upravují i hmotněprávní souvislosti těchto postupů. Taková hmotněprávní pravidla se týkají například možnosti „započtení“ (v nejširším slova smyslu) pohledávek konkrétního věřitele za dlužníkem v insolvenční situaci proti věřitelovým závazkům vůči dlužníkovi. Zásadně 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 nepřípustnému 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 jim 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 insolvenční situaci) byl ústavně nepřípustně zvýhodněn správce daně jako věřitel.

[36] Ta ustanovení daňového řádu, z jejichž znění není patrné, že mají obsahovat zvláštní pravidla pro insolvenční situace, modifikovaná oproti pravidlům obecným, jež jsou zakotvena v insolvenčním zákoně, naopak nejsou v insolvenčních situacích použitelná. Týká se to zejména legální definice daně „pro účely“ daňového řádu v jeho § 2 odst. 3 a 4. Pro insolvenční situace je při posuzování, co je to „daň“, třeba vycházet z autonomních pojmů užívaných insolvenčním zákonem, typicky v jeho § 168 odst. 2 písm. e). Toto ustanovení zmiňuje *daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění.*

Podobně § 170 písm. d) zmiňuje *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*. Obě tyto zmínky jasně ukazují, že pojem daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění pro účely insolvenčního zákona je třeba vykládat zejména s ohledem na povahu a podstatu pohledávky, jež má, anebo nemá být pod tento pojem zařazena, nikoli podle toho, zda ji nějaký zákon za „daň“ označuje. Stejně tak obě ustanovení zřetelně naznačují, že při jejich výkladu je třeba přihlídnout i k širšímu legislativnímu „okolí“ těchto pojmů – jsou zařazeny do skupiny pohledávek veřejnoprávní povahy, u nichž povinnost je hradit zásadně nevzniká projevem svobodné vůle toho, jenž k nim má být povinen, nýbrž na základě zákona, za účelem dosažení určitých věcí veřejného zájmu.

[37] Legální 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).

[38] 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.

X. 2. Povaha penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně

[39] Nejprve je třeba popsat genezi rozhodných skutečností, jež vyústily až v předpis penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně dlužníkovi.

[40] Dlužník uzavřel dne 6. 3. 2012 se Státním fondem dopravní infrastruktury (SFDI) smlouvu o poskytnutí finančních prostředků SFDI na rok 2012. Dne 17. 9. 2012 s účinky od 13 hodin 03 minut bylo soudem vydáno rozhodnutí o úpadku dlužníka. Ten téhož dne, tedy 17. 9. 2012 (přesný čas, tedy zda se tak stalo před účinky rozhodnutí soudu o úpadku, či po nich, není ze správního spisu patrný), uzavřel se SFDI dohodu u ukončení této smlouvy. Mezi dnem uzavření smlouvy o poskytnutí finančních prostředků a dnem uzavření dohody o jejím ukončení bylo dlužníku ze strany SFDI poskytnuto 10.612.824,27 Kč, z nichž dlužník řádně vyčerpal 8.576.806,03 Kč. Ke dni 17. 9. 2012 měl tedy k dočerpání pro dosažení účelu, na který mu byly finanční prostředky poskytnuty, ještě částku 2.036.018,24 Kč. Tu se dohodou o ukončení smlouvy o poskytnutí finančních

prostředků zavázal zaplatit SFDI do 12. 10. 2012. Svou povinnost však ve stanovené lhůtě nesplnil. Následovalo vydání platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně (27. 12. 2012) a posléze byly vydány (12. 9. 2013 a 17. 1. 2014) i platební výměry na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně.

[41] Z výše uvedeného popisu je patrné, že hospodářské „kořeny“ důvodů pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně pravděpodobně tkví v činnosti dlužníka v době před účinky rozhodnutí o jeho úpadku. Zřejmě z důvodu neschopnosti nadále plnit povinnosti, jež na sebe dlužník vzal původní smlouvou o poskytnutí finančních prostředků SFDI, smluvní strany své vztahy nastavené původní smlouvou z 6. 3. 2012 modifikovaly dohodou ze dne 17. 9. 2012 o ukončení smlouvy. K porušení primární povinnosti v modifikaci provedené dohodou (tedy povinnosti vrátit část poskytnutých finančních prostředků, jež nebyl dlužník schopen podle původní smlouvy dočerpát), tedy zjevně došlo až po rozhodnutí o úpadku, konkrétně marným uplynutím lhůty k plnění (ta skončila uplynutím dne 12. 10. 2012). Je proto logické, že až po účincích rozhodnutí o úpadku (tj. v týdnech a měsících následujících po zmíněném porušení povinnosti) se procesními nástroji dotačního práva řešily následky jejího porušení. Podstatné není, kdy byly uplatněny procesní nástroje dotačního práva, nýbrž to, že k porušení primární povinnosti modifikované dohodou ze dne 17. 9. 2012 došlo až po rozhodnutí o úpadku.

[42] V první řadě je pro účely řešení věci dlužníka nutno posoudit, zda pohledávka správce daně za ním v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně, jak byla výše skutkově specifikována, je pohledávkou na dani, poplatek nebo jiném obdobném peněžitém plnění ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. V druhém kroku je nutno posoudit, zda - jelikož ve věci samé nejde o odvod za porušení rozpočtové kázně, nýbrž o penále z něho, tedy o platbu obvykle vnímanou pojmově jako platbu sankční povahy - u penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně jde o mimosmluvní sankci mající charakter *penále za nezaplacení daní, poplatků, a jiných obdobných peněžitých plnění* ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona.

[43] Z insolvenční judikatury plyne, že odvod za porušení rozpočtové kázně je peněžitým plněním obdobným dani ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona (viz bod 52 usnesení NS sp. zn. 29 ICdo 3/2016): *„(...) odvod za porušení rozpočtové kázně, jehož prostřednictvím má být poskytovateli dotace vrácena dotace (nebo její část) proto, že příjemce dotace nedodržel podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (nebo její část) stala nenávratnou, je ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona peněžitým plněním 'obdobným dani'.* Již v rozsudku ze dne 31. 10. 2017, sen. zn. 29 ICdo 98/2015, Nejvyšší soud k pohledávkám za majetkovou podstatou uvedl, že má jít o ty pohledávky, jež zjednodušeně řečeno doprovázejí správu a udržování majetkové podstaty dlužníka, a jde tedy o pohledávky, s nimiž je nutno počítat právě proto, že vznikají za trvání insolvenčního řízení pravidelně (včetně daňových pohledávek tvořených daní z přidané hodnoty tam, kde je dlužník plátcem této daně i v průběhu insolvenčního řízení) a jejich přednostní hrazení je svým způsobem nutné (nezbytné) k naplnění účelu a cíle insolvenčního řízení. Tomuto účelu předmětný odvod za porušení rozpočtové kázně též odpovídá, neboť povinnost k vrácení dotace (k uhrazení odvodu za porušení rozpočtové kázně) v dané věci vyplynula z opatření přijatého při správě dlužníkovy podniku, respektive z rozhodnutí insolvenčního soudu o ukončení provozu dlužníkovy podniku (§ 261 insolvenčního zákona).“

[44] V tomtéž usnesení NS zároveň shledal, že samotný odvod za porušení rozpočtové kázně není mimosmluvní sankcí ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona:

„46. Pojem dotace je tradiční terminologií pro výraz, kterým se označuje poskytování peněžních prostředků zpravidla bez právního nároku (srov. např. MADAR, Z. a kol. Slovník českého práva. I. díl. Linde Praha a.s. Právnícké a ekonomické nakladatelství Bohumily Hořínkové a Jana Tuláčka, 1995, str. 253); srov. k tomu též § 14 odst. 1 rozpočtových pravidel a v judikatuře dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 100/2009-63, uveřejněný pod č. 2332/2011 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (z něž se dále podává, že je to poskytovatel dotace, kdo svým rozhodnutím stanoví podmínky poskytnutí dotace).

47. Předmětné pohledávky mají původ v tom, že nebyly dodrženy podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (poskytnuté peněžní prostředky) stala nenávratnou. Jinak řečeno, jde o navrácení toho, co bylo dlužníku poskytnuto nenávratně jen pro případ, že dodrží podmínky, k nimž se zavázal. Ještě jinak řečeno, jde o to, aby dlužník vrátil to, co obdržel, jelikož nedodržel to, k čemu se zavázal (co nabídl jako „protihodnotu“ dotace, respektive co přislíbil dodržet, aby byl naplněn účel poskytnuté dotace). Jde tedy o odčerpání prostředků, které si dlužník (coby příjemce dotace) nemůže ponechat, protože následně (po obdržení dotace) nedodržel podmínky, jejichž splnění bylo vyžadováno k tomu, aby poskytnuté peněžení prostředky (dotaci) nemusel vrátit tomu, kdo mu je poskytl. Zjednodušeně řečeno se odvodem za porušení rozpočtové kázně mají poměry vychýlené porušením povinností příjemcem dotace (dlužníkem) navrátit (majetkově) do stavu před poskytnutím dotace.

48. V *intencích* toho, co bylo o mimosmluvních sankcích postihujících majetek dlužníka [§ 170 písm. d) insolvenčního zákona] shrnuto (též na základě výstupů z literatury) již v usneseních Nejvyššího soudu sen. zn. 29 NSČR 116/2015, 29 NSČR 16/2016, 29 NSČR 82/2016 a 29 NSČR 85/2016, lze uzavřít, že účel odvodu za porušení rozpočtové kázně, jehož prostřednictvím má být poskytovateli dotace vrácena dotace (nebo její část) proto, že příjemce dotace nedodržel podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (nebo její část) stala nenávratnou, nesměruje k potrestání příjemce dotace, nýbrž k tomu, aby poskytovateli dotace (např. státu nebo vyššímu územněsprávnímu celku) bylo vráceno peněžité plnění (dotace nebo její část), na které příjemci dotace v konečném důsledku nevznikl nárok (jelikož nedodržel podmínky, za nichž mu dotace nebo její část měla být ponechána). Takový odvod za porušení rozpočtové kázně tedy není 'mimosmluvní sankcí' ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona.“

[45] Rozšířený senát setrvale zastává názor, že v případech, kdy je předmětem výkladu právní otázka, k jejímuž posouzení jsou příslušné oba národní nejvyšší soudy, takže mezi těmito vrcholnými soudními orgány může „dojít k interpretačnímu střetu, který nelze jednoduše řešit pomocí existujících mechanismů sjednocování judikatury, je v zájmu zachování jednoty a předvídatelnosti soudního rozhodování, právní jistoty a autority soudní moci na místě maximální zdrženlivost těchto orgánů a snaha vyhnout se neshodám“ (viz např. usnesení rozšířeného senátu z 30. 11. 2010, čj. 5 Afs 86/2009 - 55, č. 2242/2011 Sb. NSS, bod 30). Závěry usnesení NS nemá rozšířený senát důvod zpochybňovat a v dalších svých úvahách z něho vychází. Odvod za porušení rozpočtové kázně tedy má rozšířený senát za peněžité plnění obdobné dani, jež nemá povahu mimosmluvní sankce. Zodpovězením této otázky však ještě není vyřešeno, zda jde o pohledávku za majetkovou podstatou. Aby tomu tak podle § 168 odst. 2 insolvenčního zákona bylo, musí v souladu s tímto ustanovením tato

pohledávka „vzniknout“ až po rozhodnutí o úpadku. Tomu, kdy tato pohledávka vznikla a zda je tak pohledávkou za majetkovou podstatou, nebo není, se rozšířený senát věnuje níže v části X. 3.

[46] Penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je 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. *Za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je porušitel rozpočtové kázně povinen zaplatit penále ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu. Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny.* (Viz nyní § 44a odst. 10 věty první a druhá zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů; dále „rozpočtová pravidla“. V dřívějších zněních rozpočtových pravidel bylo obsahově shodné ustanovení v jiných odstavcích jejich § 44a.) 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 vskutku jen zlomkem celého penále a dominuje složka sankční.

[47] 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 samostatnému proceduře, opět kogentně upravené zákonem (viz zejm. § 44a odst. 10 až 13 rozpočtových pravidel).

[48] Podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona platí, že *(v) insolvenčním řízení se neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak, 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.* Lze tedy shrnout, že penále 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 peněžitých plnění obdobného daní. Znamená to tedy, že toto penále se v insolvenčním řízení uspokojuje za předpokladu, že povinnost zaplatit toto penále vznikla před rozhodnutím o úpadku.

[49] Podobně platí podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, že *(p)ohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou daně, poplatky a jiná*

obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění. Odvod za porušení rozpočtové kázně je sám o sobě, pokud vznikl po rozhodnutí o úpadku, peněžitým plněním obdobným daní a jako takový má povahu pohledávky za majetkovou podstatou.

[50] Zdánlivým paradoxem ovšem je, že penále za prodlení s takovýmto odvodem pohledávkou za majetkovou podstatou nebude ani 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.

X. 3. Okamžik vzniku pohledávky ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) a § 170 písm. d) insolvenčního zákona

[51] Insolvenční zákon definuje pohledávky za majetkovou podstatou, které mají zvláštní, podstatně zvýhodněný režim svého hrazení. Obecně totiž platí, že (není-li dále stanoveno jinak, viz např. § 296 odst. 1, § 297 a § 305 insolvenčního zákona v případě řešení úpadku konkursem) *pohledávky za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku* (§ 168 odst. 3 insolvenčního zákona, podobně i pro pohledávky postavené naroveň pohledávkám za majetkovou podstatou viz § 169 odst. 2 téhož zákona).

[52] Pro nyní projednávanou věc je klíčové, že zákonodárce pro tyto i jiné pohledávky za majetkovou podstatou, jež jsou obsaženy ve výčtu v § 168 odst. 2 insolvenčního zákona, stanovuje vedle definičních znaků věcných (o jaký typ pohledávky či jaký právní důvod jejího vzniku jde) také definiční znak časový. Jím je právě okamžik „vzniku“ pohledávky po rozhodnutí o úpadku. Smysl a účel této úpravy je zjevný – pokud má provoz podniku dlužníka pokračovat i po rozhodnutí o úpadku a již jen proto, aby byla zachována jeho majetková podstata, je nutné vynakládat za tímto účelem určité prostředky. Mezi ně patří i hrazení veřejnoprávních peněžitých povinností daňové a pojistné povahy vznikajících v souvislosti s provozem podniku po rozhodnutí o úpadku.

[53] „Klasické“ daňové povinnosti jsou obvykle časově ukotveny k jednoznačně určeným zdaňovacím obdobím (tedy určitým časovým intervalům – typicky konkrétní měsíc, čtvrtletí či rok) anebo k časově jednoznačně identifikovatelným právním jednáním či skutečnostem, jež jsou právním důvodem vzniku daňové povinnosti, v případech, kdy se daňová povinnost nevztahuje ke zdaňovacímu období (např. nabytí nemovité věci). I u

dotací z veřejných rozpočtů lze rozlišovat časové intervaly, v nichž jsou poskytovány a v nichž mají být „spotřebovány“ (např. vynaložením dotačních prostředků něco vybudováno, zajištěno, dosaženo, někdo podpořen atd.).

[54] Primární daňová povinnost může s sebou za určitých okolností (typicky nebude-li splněna řádně a včas) přinést i vznik daňové povinnosti sekundární, zejména povinnosti platit úrok z prodlení nebo penále. Otázkou je, kdy sekundární daňová povinnost „vzniká“ ve smyslu § 168 odst. 2 insolvenčního zákona. U „klasické“ daňové povinnosti nelze okamžik „vzniku“ této sekundární daňové povinnosti podle insolvenčního zákona zaměňovat s postupem stanovení penále (§ 251 daňového řádu) či určováním výše úroku (§ 252 daňového řádu). Striktně vzato je nutno rozlišovat mezi řadou okamžiků, v nichž se pohledávka státu za daňovým subjektem na penále či na úroku z prodlení čím dál více „zhmotňuje“ – z něčeho, co je původně jen možností neblahého důsledku, která nemusí nastat, se stane hmotněprávní nárok státu vůči daňovému subjektu, a nakonec i nárok vymahatelný. U penále je nutno rozlišovat mezi

- a) okamžikem nastání hmotněprávního důvodu pro pozdější vznik práva a současně povinnosti státu stanovit daňovému subjektu penále - tento je totožný s okamžikem, kdy měla být řádně uhrazena příslušná daň, avšak nebyla (typicky byla uhrazena v nižší než správné výši, event. nebyla uhrazena vůbec),
- b) okamžikem vzniku práva a povinnosti státu stanovit daňovému subjektu penále (ten je totožný s okamžikem doměření daně ve smyslu § 251 odst. 1 daňového řádu a samozřejmě bývá v praxi výrazně opožděn za okamžikem nastání hmotněprávního důvodu pro následný vznik práva a současně povinnosti státu stanovit daňovému subjektu penále) a
- c) okamžikem splatnosti a vymahatelnosti penále jako nedoplatku (§ 251 odst. 3 a § 153 odst. 1 daňového řádu) – tento okamžik obvykle následuje s relativně krátkým časovým odstupem od okamžiku vzniku práva a povinnosti státu stanovit daňovému subjektu penále, neboť je jakýmsi procesním „následkem“ doměření daně.

[55] Podobně lze u úroku z prodlení rozlišovat mezi

- a) okamžikem vzniku povinnosti platit úrok z prodlení - tento je totožný s okamžikem, kdy měla být řádně uhrazena příslušná daň, avšak nebyla (typicky byla uhrazena v nižší než správné výši, případně nebyla uhrazena vůbec),
- b) okamžikem „hmotněprávní“ splatnosti úroku z prodlení – na rozdíl od jednorázové částky penále přirůstá úrok z prodlení každý den, po který trvá prodlení, takže jednotlivé denní částky úroku postupně jako povinnost daňového subjektu přirůstají, dokud prodlení trvá (viz § 252 odst. 2 daňového řádu); ve věci úroku z prodlení se může, ale nemusí vydávat platební výměr (§ 252 odst. 6 daňového řádu); podstatné však je, že doměření daně samotné se „automaticky“ staví na jisto, že úrok z prodlení odvozený od doměrku je splatný,
- c) okamžikem vymahatelnosti úroku z prodlení jako nedoplatku (§ 153 odst. 1 daňového řádu).

[56] Stejně tak u odvodu za porušení rozpočtové kázně lze rozlišovat mezi

- a) okamžikem vzniku povinnosti tento odvod zaplatit (typicky porušením rozpočtové kázně),

- b) okamžikem splatnosti odvodu,
- c) okamžikem vymahatelnosti odvodu.

[57] Taktéž u penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně (to se svou konstrukcí založenou na procentní sazbě za každý den prodlení s odvodem podobá ve skutečnosti daňovému úroku z prodlení s tím rozdílem, že je ohraničeno maximální částkou, a sice ve výši odvodu – viz § 44a odst. 10 věta první *in fine* rozpočtových pravidel) lze rozlišovat mezi

- a) okamžikem vzniku povinnosti penále platit (taktéž zásadně samotným porušením rozpočtové kázně),
- b) okamžikem „hmotněprávní“ splatnosti penále (stejně jako u daňového úroku z prodlení jednotlivé denní částky penále přirůstají každý den prodlení až do dne, kdy je dosaženo částky odpovídající výši odvodu),
- c) okamžikem jeho vymahatelnosti.

[58] Je zřejmé, že procesní režim daňového řádu nemůže být rozhodný pro výklad pojmu „vzniku“ daně či příslušenství daně ve smyslu § 168 odst. 2 insolvenčního zákona. Je tomu tak jednoduše proto, že daňový řád hmotněprávní existenci daně, jež je (přesněji za splnění zákonných podmínek může být) v pravém slova smyslu právním důvodem vzniku sekundárních daňových povinností (platit úrok z prodlení a penále), předpokládá a ponechává její úpravu na jednotlivých daňových zákonech. Podobně ani procesní režim rozpočtových pravidel nemůže být rozhodný pro výklad pojmu „vzniku“ povinnosti zaplatit odvod za porušení rozpočtové kázně, tedy „peněžitě plnění obdobné dani“, či vzniku povinnosti zaplatit penále za prodlení s odvodem jako „penále z peněžitě plnění obdobné dani“.

[59] Insolvenční zákon musí na pohledávky za majetkovou podstatou a na pohledávky jiné než za majetkovou podstatou pohlížet tak, že okamžik jejich „vzniku“ pro účely tohoto zákona má být postaven na pokud možno jednotné logice a navzájem srovnatelných kritériích v rámci celé škály těchto pohledávek, bez ohledu na jejich povahu a podstatu. Speciální procesní režim, jak jej upravují daňový řád, rozpočtová pravidla či případně jiné podobné zákony z oblasti veřejného práva, tedy sám o sobě nesmí být důvodem k tomu, aby okamžik „vzniku“ pohledávky posouval do budoucnosti oproti tomu okamžiku, v němž lze spatřovat její hmotněprávní základ. Takový posun by totiž stát nebo jiné veřejnoprávní subjekty jako věřitele speciálním způsobem zvýhodnil, což je, jak výše vyloženo, zásadně ústavně nepřípustné.

[60] „Výstupy“ procesů (postupů a řízení) podle daňového řádu, rozpočtových pravidel či jiných podobných zákonů z oblasti veřejného práva totiž vznikají za běžných okolností s výrazným časovým odstupem od okamžiku, kdy se dovrší hmotněprávní základ povinnosti konkretizované tímto „výstupem“. Důsledek by byl takový, že závazky dlužníka v oblasti veřejného práva, jež po hmotněprávní stránce vnikly před rozhodnutím o úpadku, by se kvůli dlouho trvajícím procedurám podle zmíněných zákonů „přesunuly“ do doby po rozhodnutí o úpadku, takže by z nich byly touto cestou „vytvořeny“ pohledávky za majetkovou podstatou. To by významně narušovalo ve prospěch státu či jiných věřitelů těchto veřejnoprávních pohledávek rovnost věřitelů dlužníka a bylo by

v rozporu s ústavním požadavkem stejného zákonného obsahu a ochrany vlastnického práva. To nelze připustit.

[61] Jistě nelze vyloučit, a v praxi se bude dít, že povinnost zaplatit odvod za porušení rozpočtové kázně vznikne ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) a § 170 písm. d) insolvenčního zákona až po rozhodnutí o úpadku, například tak, jak tomu bylo v již zmíněné věci NS sp. zn. 29 Icd0 3/2016. Z popisu rozhodných skutkových okolností v bodě 31 usnesení NS plyne, že tato povinnost vznikla po účinnosti rozhodnutí o úpadku rozhodnutím, jímž samotný insolvenční soud ukončil provoz dlužníkovu podniku, čímž byla porušena podmínka stanovená v rozhodnutí o poskytnutí dotace, a sice provozovat podnik do určitého data, jež následovalo až po datu ukončení provozu podniku insolvenčním soudem. Porušením této podmínky došlo k porušení rozpočtových pravidel. Došlo k ní bez pochyb v souvislosti se samotným řešením úpadku rozhodnutím insolvenčního soudu, neboť to byl insolvenční soud samotný, jenž měl „volbu“ provozovat i nadále podnik a nebyť vystaven dopadům porušení rozpočtové kázně, anebo naopak jej přestat provozovat, ovšem s důsledkem v podobě porušení rozpočtové kázně a z toho plynoucích dopadů (povinnost zaplatit odvod za porušení rozpočtové kázně). Hmotněprávní základ, a tedy okamžik „vzniku“ pohledávky státu, je tedy ve zmíněné věci NS nutno klást do doby po rozhodnutí o úpadku.

[62] Na druhé straně však časté budou i situace, kdy hmotněprávní základ „vzniku“ pohledávky státu spočívající v porušení rozpočtové kázně bude předcházet rozhodnutí o úpadku. Dobře představitelné je například, že horší se hospodářská situace dlužníka povede k jeho neschopnosti plnit podmínky poskytnutí dotace, a tedy k porušení rozpočtové kázně.

[63] Dlužník v insolvenční je obrazně řečeno dvojjediná bytost – jedna jeho část se vztahuje k době „před“ rozhodnutím o úpadku, druhá k době „po“ rozhodnutí o úpadku. Ta část, jež je „po“ rozhodnutí o úpadku, má jediný účel, a sice zajistit správu majetku, jenž zbyl po části „před“ rozhodnutím o úpadku, tak aby výtěžek zpeněžení tohoto majetku mohl být nakonec poměrně rozdělen mezi věřitele. Část „po“ rozhodnutí o úpadku nesmí být majetkově vysávána některým z věřitelů (například státem) tak, že ten by si v důsledku svého zvýhodněného postavení plynoucího ze zvláštních procesních úprav, jimiž se řídí rozhodování o jeho pohledávkách vůči dlužníku, zajistil „započtení“ svých pohledávek hmotněprávně vzniklých v době „před“ rozhodnutím o úpadku proti nárokům, které má dlužníková část „po“ rozhodnutí o úpadku vůči němu. Čínská zeď mezi oběma částmi bytosti dlužníka v insolvenční má být pokud možno neprostupná.

[64] Proto je třeba pojem „vzniku“ pohledávky na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně *před rozhodnutím o úpadku* ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona vykládat tak, že jde jen a pouze o penále vázané k odvodu, jenž je právním následkem takového porušení rozpočtové kázně, k němuž došlo před rozhodnutím o úpadku. Jen takové penále se v insolvenčním řízení uspokojuje, přičemž – logicky – nejde o pohledávku za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Tou by byl jen samotný odvod za porušení rozpočtové kázně (nikoli, jak výše vyloženo, penále z případného prodlení s tímto odvodem), který by byl právním následkem porušení rozpočtové kázně, k němuž by došlo *po rozhodnutí o úpadku*.

[65] Pravidla daňového řádu pro insolvenční situace (jeho § 242 až 245) se na odvody za porušení rozpočtové kázně a na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vztahují v té podobě, jakou to připouštějí pravidla plynoucí pro tyto typy pohledávek z § 168 odst. 2 písm. e) a § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Takto jsou použitelná i ustanovení § 242 daňového řádu, která znějí:

(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.

[66] Ustanovení § 242 odst. 1 daňového řádu v podstatě ohledně samotného odvodu za porušení rozpočtové kázně jen opakuje to, co plyne z § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Není v rozporu ani s výkladem § 170 písm. d) insolvenčního zákona ve vztahu k penále za prodlení s porušením rozpočtové kázně, jak byl podán výše, tedy se závěrem, že toto penále, pokud je vázáno k odvodu, jenž je právním následkem takového porušení rozpočtové kázně, k němuž došlo před rozhodnutím o úpadku, se v insolvenčním řízení uspokojuje, avšak není pohledávkou za majetkovou podstatou.

[67] I § 242 odst. 3 daňového řádu je s tímto výkladem v souladu. Plyne z něho, že daňové pohledávky za majetkovou podstatou mohou být hrazeny „započtením“ (použití daňového přeplatku na úhradu nedoplatku není funkčně nic jiného než zvláštní forma započtení upravená zákonem) jen z přeplatků náležejících majetkové podstatě. Konečně i § 242 odst. 2 daňového řádu respektuje výše uvedenou logiku. Přeplatek, jehož základem je daň, jež jako platební povinnost hmotněprávně „vznikla“ před rozhodnutím o úpadku, je majetkem úpadce. Lze jej použít pro účely „započtení“ přeplatku proti nedoplatku jen tak, že nedoplatkem, který „proti němu“ stojí, smí být daň, jež jako platební povinnost hmotněprávně „vznikla“ před rozhodnutím o úpadku, či její příslušenství. Pokud jde o příslušenství takové před rozhodnutím o úpadku „vzniklé“ daně, úrok z prodlení vztahující se k ní lze podrobit „započtení“ jen s omezením podle § 243 odst. 3 daňového řádu [podle něho *(o)de dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevzniká k daňové pohledávce, která není pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení*], tedy jen takový úrok, který s ohledem na toto ustanovení vůbec vznikne. Běžné daňové penále z této daně však „započíst“ lze, jelikož to se v insolvenčním řízení uspokojuje, neboť nejde o pohledávku za majetkovou podstatou a uspokojení nevylučuje ani § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Možnost provedení onoho „započtení“ je časově omezena okamžikem přezkoumání dotyčných pohledávek (§ 242 odst. 2 *in fine* daňového řádu).

[68] *A contrario* však z výše uvedené úvahy také plyne, že pokud dlužníku vznikl přeplatek na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku (§ 242 odst. 3 daňového řádu), například takto vzniklý nadměrný

odpočet DPH, nelze proti němu „započíst“ podle uvedeného ustanovení penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, které je vázáno k odvodu, jenž je právním následkem takového porušení rozpočtové kázně, k němuž došlo před rozhodnutím o úpadku. Takovéto penále totiž není pohledávkou za majetkovou podstatou.

[69] Takto pojaté „započtení“ je co do svého přípustného rozsahu a pohledávek, které mohou být vzájemně započteny, srovnatelné se započtením za podmínek stanovených insolvenčním zákonem (viz zejména jeho § 140 odst. 2). Při výše popsaném výkladu jím stát jako věřitel není zvýhodněn na úkor ostatních věřitelů, a proto je v insolvenční situaci ústavně přípustné. „Technické“ provedení „započtení“ instituty daňového řádu (zejména pravidly o placení daní včetně již rozebíraného § 152 a násl.) upravujícími postup ohledně vratitelného přeplatku rovněž není samo o sobě ústavně problematické a je odrazem toho, že stát si za účelem správy daní vytvořil příslušné organizační a jiné podmínky (včetně nasazení komplexních informačních systémů), které tuto činnost umožňují provádět v potřebném značném rozsahu v reálném čase a za únosných provozních nákladů.

X. 4. Shrnutí

[70] Rozšířený senát tedy dospěl k následujícím závěrům:

[71] Odvod 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.

[72] Penále 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 za předpokladu, že povinnost zaplatit je vznikla před rozhodnutím o úpadku.

[73] Pohledávka na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vznikne *před rozhodnutím o úpadku* ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, jen pokud se jedná o penále vázané k odvodu, jenž je právním následkem takového porušení rozpočtové kázně, k němuž došlo před rozhodnutím o úpadku.

[74] Pokud dlužníku vznikl přeplatek na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku (§ 242 odst. 3 daňového řádu), například takto vzniklý nadměrný odpočet DPH, nelze proti němu „započíst“ podle uvedeného ustanovení penále za prodlení s porušením rozpočtové kázně, které je vázáno k odvodu, jenž je právním následkem takového porušení rozpočtové kázně, k němuž došlo před rozhodnutím o úpadku.

XI. Posouzení konkrétní věci

[75] Rozšířený senát v dané věci posoudil předložené sporné právní otázky. V souladu s § 71 odst. 1 *in fine* Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl s ohledem na

hospodárnost řízení rozsudkem ve věci samé, neboť jím posouzené právní otázky byly rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

[76] Kasační stížnost je důvodná.

[77] Krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, neboť aproboval právní názor žalovaného, že § 2 odst. 3 daňového řádu obsahující legální definici daně pro účely daňového řádu má aplikační přednost před § 168 odst. 2 písm. e) a § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Na základě toho nesprávně shledal, že správce daně mohl bez dalšího zkoumání „započíst“ postupem podle § 242 odst. 3 a § 242 odst. 1 proti nároku dlužníka na nadměrný odpočet DPH, který vznikl nepochybně po účinnosti rozhodnutí o úpadku penále za prodlení s porušením rozpočtové kázně.

[78] V nyní projednávané věci k porušení rozpočtové kázně došlo po rozhodnutí o úpadku. V den rozhodnutí o úpadku (17. 9. 2012) uzavřel dlužník se SFDI dohodu u ukončení smlouvy ze dne 6. 3. 2012 o poskytnutí finančních prostředků SFDI na rok 2012 a zavázal se ve sjednané lhůtě (která logicky uplynula až po tomto dni) vrátit tyto finanční prostředky do státního rozpočtu. Jelikož tak ve sjednané lhůtě (do 12. 10. 2012) neučinil, porušil rozpočtovou kázeň, a byla mu uložena povinnost k odvodu za porušení rozpočtové kázně. Navazujícím důsledkem – jenž opět logicky nastal až po rozhodnutí o úpadku – byl vznik povinnosti zaplatit penále za porušení rozpočtové kázně.

[79] Je pravděpodobné, že k porušení rozpočtové kázně dlužníkem došlo v důsledku jeho neschopnosti nadále plnit své závazky ze smlouvy o poskytnutí finančních prostředků SFDI, jež nastoupila již před rozhodnutím o úpadku. Kdy přesně (zda před účinky rozhodnutí o úpadku, anebo po něm, v každém případě někdy během dne 17. 9. 2012) dlužník modifikoval svůj původní dotační závazek uzavřením dohody se SFDI, není ze spisového materiálu jasné, avšak ani není pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti třeba.

[80] Na základě informací dostupných ze spisu se totiž jeví jako nepochybné, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, proti němuž správce daně „započetl“ nadměrný odpočet DPH dlužníka, nebylo pohledávkou za majetkovou podstatou. Vzniklo sice po účinnosti rozhodnutí o úpadku (porušením rozpočtové kázně marným uplynutím lhůty k plnění, tedy uplynutím dne 12. 10. 2012), avšak není samo o sobě pohledávkou za majetkovou podstatou, jelikož nespadá do taxativního výčtu v § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Do tohoto výčtu spadá pouze samotný odvod za porušení rozpočtové kázně, pokud by „vznikl“ po rozhodnutí o úpadku (to se také stalo, neboť povinnost k jeho zaplacení rovněž vznikla uplynutím dne 12. 10. 2012). Předmětem „započtení“ však nebyl samotný odvod, nýbrž penále, jež se k němu váže. Proto ani otázka okamžiku vzniku povinnosti platit odvod není pro posouzení věci podstatná.

[81] Z výše uvedeného rozboru plyne, že nadměrný odpočet DPH nemohl být v nyní projednávaném případě užit k „započtení“ proti penále stanovenému platebním výměrem ze dne 12. 9. 2013.

XII. Závěr

[82] Jelikož kasační stížnost je důvodná, rozšířený senát zrušil rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. Již krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit pro nesprávné posouzení rozhodné právní otázky, a proto rozšířený senát podle odst. 2 písm. a) téhož paragrafu zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem rozšířeného senátu vysloveným v tomto rozsudku.

[83] Jelikož rozšířený senát zrušil rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozsudku krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[84] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle které, *(n)estanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.* Protože stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů těchto řízení. Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí rozšířený senát určit náhradu nákladů celého soudního řízení.

[85] V řízení o žalobě vznikly stěžovateli náklady v podobě odměny jeho zástupce, Mgr. Martina Koláře, advokáta. Odměna zástupce činí za dva úkony právní služby (tj. převzetí věci a příprava zastoupení, podání žaloby) částku 6.200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“)] a náhrada hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 vyhlášky), tedy 600 Kč. Protože je zástupce stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 6.800 Kč, tedy o 1.428 Kč. Náhrada nákladů řízení o žalobě tak činí celkem 8.228 Kč.

[86] I v řízení o kasační stížnosti vznikly stěžovateli náklady řízení v podobě odměny jeho zástupce, Mgr. Martina Koláře, advokáta. Odměna zástupce činí za dva úkony právní služby (podání kasační stížnosti, replika k vyjádření žalovaného) celkem částku 6.200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky]. Náhrada hotových výdajů pak činí 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 vyhlášky), tedy 600 Kč. Protože je zástupce stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 6.800 Kč, tedy o 1.428 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalobě tak činí rovněž celkem 8.228 Kč.

[87] Za řízení o žalobě a za řízení o kasační stížnosti tak činí náhrada nákladů řízení stěžovatele celkem 16.456 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám zástupce stěžovatele do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. října 2020

Josef Baxa
předseda rozšířeného
senátu