Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 6. 2022, sen. zn. 29 ICdo 101/2020, ECLI:CZ:NS:2022:29.ICDO.101.2020.1

Číslo: 22/2023

Právní věta:

Pohledávka z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně vzniká (a stává se splatnou) již dnem porušení rozpočtové kázně, nikoli až vydáním (nebo právní mocí) platebního výměru, jímž příslušný finanční úřad (správce daně) uloží příjemci dotace provést odvod za porušení rozpočtové kázně.

Je-li podle rozhodnutí o poskytnutí dotace porušením rozpočtové kázně skutečnost, že ve vymezené době byl prohlášen konkurs na majetek příjemce dotace, pak pohledávka z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně, která vznikla prohlášením konkursu na majetek příjemce dotace, je i tam, kde insolvenční soud spojil rozhodnutí o prohlášení konkursu s rozhodnutím o úpadku dlužníka (§ 148 odst. 1 insolvenčního zákona), pohledávkou vzniklou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona „po rozhodnutí o úpadku“ dlužníka.

U pohledávky, která je obsažena v taxativním výčtu pohledávek za majetkovou podstatou obsaženém v § 168 odst. 2 insolvenčního zákona, nebrání okolnost, že šlo o pohledávku vázanou na splnění odkládací podmínky, tomu, aby ji věřitel v okamžiku vzniku (po rozhodnutí o úpadku) uplatnil v insolvenčním řízení vůči osobě s dispozičními oprávněními postupem podle § 203 insolvenčního zákona.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 14.06.2022

Spisová značka: 29 ICdo 101/2020

Číslo rozhodnutí: 22

Číslo sešitu: 2

Typ rozhodnutí: Rozsudek

Hesla: Daňové řízení, Incidenční spory (odporové spory), Pohledávka přednostní

Předpisy: § 14 zákona č. 218/2000 Sb.
§ 148 odst. 1 IZ
§ 168 odst. 2 písm. e) IZ
§ 168 odst. 3 IZ
§ 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.
§ 203 IZ
§ 203a IZ
§ 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.
§ 3 zákona č. 218/2000 Sb.
§ 44 odst. 1 písm. j) zákona č. 218/2000 Sb.

§ 44a odst. 11 zákona č. 218/2000 Sb.
§ 44a odst. 3 písm. d) zákona č. 218/2000 Sb.
§ 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb.

Druh: Rozhodnutí ve věcech občanskoprávních, obchodních a správních

Dotčená rozhodnutí:

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 3. 2011, sen. zn. 29 NSCR 12/2011, uveřejněné pod číslem 110/2011 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část občanskoprávní a obchodní

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 4. 2020, sen. zn. 29 ICdo 48/2020, uveřejněný pod číslem 109/2020 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část občanskoprávní a obchodní

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, sen. zn. 29 ICdo 3/2016, uveřejněný pod číslem 69/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část občanskoprávní a obchodní

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, sen. zn. 29 ICdo 98/2015, uveřejněný pod číslem 11/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část občanskoprávní a obchodní

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 3. 2015, sen. zn.29 ICdo 62/2014, uveřejněný pod číslem 85/2015 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část občanskoprávní a obchodní

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2022, sen. zn. 29 ICdo 100/2020

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2009, č. j. 5 Afs 70/2008-152, Sb. NSS 2309/2011

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, Sb. NSS 3854/2019

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud zamítl dovolání žalovaného proti rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 28. 4. 2020.

I.
Dosavadní průběh řízení

1. Rozsudkem ze dne 11. 9. 2019, č. j. 44 ICm 1364/2019-63, Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“):

> [1] Určil, že pohledávka žalobce ve výši 7.500.000 Kč, vzniklá z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně, stanovená platebním výměrem ze dne 27. 6. 2018 (dále též jen „platební výměr“), uplatněná v insolvenčním řízení vedeném na majetek dlužníka P. s. r. o. u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „insolvenční soud“), je pohledávkou za majetkovou podstatou (bod I. výroku).
>
> [2] Určil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (bod II. výroku).

2. Krajský soud – vycházeje z ustanovení § 168 odst. 2 písm. e/, § 170 písm. d/ a § 203a odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenčního zákona), z ustanovení § 3

písm. e/ a § 44 odst. 1 písm. b/ zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), a z ustanovení § 2 odst. 3 a § 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu – dospěl po provedeném dokazování k následujícím závěrům:

3. Podle toho, jak je koncipováno ustanovení § 2 odst. 3 písm. b/ daňového řádu, je zřejmé, že pojmu daň je podřaditelný jak odvod za porušení rozpočtové kázně, tak penále za porušení rozpočtové kázně. Nejde o mimosmluvní sankci dle § 170 písm. d/ insolvenčního zákona (jde o vrácení dotace, na kterou nevznikl nárok, nikoli o potrestání příjemce dotace), nýbrž o peněžité plnění obdobné dani dle § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona.

4. Daňové řízení bylo zahájeno po doručení oznámení z 1. 6. 2018, tj. až po zahájení insolvenčního řízení a po zjištění úpadku příjemce dotace (dlužníka). Žalobce jako správce daně proto nemohl využít lhůtu 2 měsíců stanovenou v usnesení (rozuměj v rozhodnutí o úpadku) pro přihlášení pohledávky do insolvenčního řízení. Daňový řád pak v ustanovení § 242 odst. 1 určuje, že daňové pohledávky, které vznikly v důsledku daňových povinností, které vznikly ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávkami za majetkovou podstatou.

5. K odvolání žalovaného Vrchní soud v Olomouci rozsudkem ze dne 28. 4. 2020:

> [1] Potvrdil rozsudek krajského soudu (první výrok).
>
> [2] Určil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů odvolacího řízení (druhý výrok).

6. Odvolací soud – vycházeje z ustanovení § 168 odst. 2 písm. e/, odst. 3 a § 170 písm. d/ insolvenčního zákona a odkazuje na „rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 ICdo 186/2017“ [správně jde o usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 6. 2018, sen. zn. 29 ICdo 186/2017, které je (stejně jako další rozhodnutí Nejvyššího soudu zmíněná níže) dostupné na webových stránkách Nejvyššího soudu] a na „rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 ICdo 3/2016“ [správně jde o rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. března 2018, sen. zn. 29 ICdo 3/2016, uveřejněný pod číslem 69/2019 Sb. rozh. obč. (dále jen „R 69/2019“)] – dospěl po přezkoumání napadeného rozhodnutí k následujícím závěrům:

7. Jde-li o pohledávku, která vznikla po rozhodnutí o úpadku, je 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, ve smyslu ustanovení § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona peněžitým plněním „obdobným dani“; nejde o mimosmluvní sankci ve smyslu ustanovení § 170 písm. d/ insolvenčního zákona. Platební výměr je formou konstitutivního rozhodnutí; dlužníku uložil povinnost (vrátit neoprávněně užité finanční prostředky), která tu dříve nebyla. Předmětná pohledávka vznikla vydáním platebního výměru, tedy až po zjištění úpadku dlužníka a po prohlášení konkursu na majetek dlužníka, takže jde o pohledávku za majetkovou podstatou.

II.
Dovolání a vyjádření k němu

8. Proti prvnímu výroku rozsudku odvolacího soudu podal žalovaný dovolání, jehož přípustnost vymezuje ve smyslu ustanovení § 237 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále též jen „o. s. ř.“), argumentem, že napadené rozhodnutí spočívá na vyřešení právních otázek, které v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyly vyřešeny, konkrétně otázek:

> [1] Je v souladu s hmotným právem, aby v insolvenčním řízení nemělo právní význam určení, kdy vzniká daňová pohledávka jako pohledávka za majetkovou podstatou?

[2] Je pohledávkou za majetkovou podstatou pohledávka z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně, která nesouvisí s provozem, správou a udržováním majetkové podstaty, nýbrž s pouhým prohlášením konkursu na majetek příjemce dotace?

[3] Je právně významné, zda příjemce dotace porušil povinnost prohlášením konkursu, ukončením podnikatelské činnosti nebo jinak?

[4] Je v souladu se základními zásadami insolvenčního řízení, aby pasivitu věřitele, který nepřihlásí pohledávku (vázanou na podmínku) v zákonné lhůtě, ač tak měl učinit, jen proto, že jde o daňovou pohledávku, soudy odměnily tím, pohledávka bude uspokojena ve výhodnějším pořadí (jako pohledávka za majetkovou podstatou)?

9. Dovolatel namítá (poměřováno obsahem dovolání), že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení věci (dovolací důvod dle § 241a odst. 1 o. s. ř.), a požaduje, aby Nejvyšší soud napadené rozhodnutí změnil v tom duchu, že se žaloba zamítá.

10. V mezích uplatněného dovolacího důvodu dovolatel především uvádí, že předmětná pohledávka nevzniká (až) vydáním platebního výměru, nýbrž (v intencích § 3 daňového řádu) již dnem, kdy nastalo porušení rozpočtové kázně; k tomuto dni je i splatná. I kdyby skutečně šlo o pohledávku, která má charakter daně nebo obdobného peněžitého plnění, pak nesplňuje podmínku, aby šlo o pohledávku vzniklou po rozhodnutí o úpadku (vznikla současně s tímto rozhodnutím).

11. Dovolatel rovněž míní, že pohledávka neodpovídá požadavkům kladeným judikaturou na daňovou pohledávku za majetkovou podstatou, akcentuje, že Nejvyšší soud již v „rozhodnutí 29 ICdo 98/2015“ [jde o rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, sen. zn. 29 ICdo 98/2015, uveřejněný pod číslem 11/2019 Sb. rozh. obč. (dále jen „R 11/2019“)] judikoval, že pohledávkami za majetkovou podstatou jsou jen takové pohledávky, které „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 a jejich přednostní hrazení je svým způsobem nutné (nezbytné) k naplnění účelu a cíle insolvenčního řízení“.

12. Podle dovolatele šlo v R 69/2019 o jiný případ (povinnost k vrácení dotace vyplynula z opatření přijatého při správě dlužníkova podniku) a napadené rozhodnutí odporuje i závěrům formulovaným v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2011, sen. zn. 29 NSČR 16/2011, uveřejněném pod číslem 54/2012 Sb. rozh. obč. V něm Nejvyšší soud dovodil, že pro pohledávky, které věřitelé uplatňují vůči dlužníku podáním přihlášky, platí, že musí existovat (byť dosud nejsou splatné nebo jsou vázány na podmínku, k jejímuž splnění může dojít později) zpravidla ke dni rozhodnutí o úpadku, nejpozději však (není-li s rozhodnutím o úpadku spojeno rozhodnutí o prohlášení konkursu) ke dni přihlášení provedeného v propadné lhůtě vymezené rozhodnutím o úpadku.

13. Dovolatel usuzuje, že ujednání obsažené v hlavě I., obecné části, článku IV., odst. 6 Podmínek poskytnutí dotace, jež byly nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace, představuje právě takovou podmínku, se kterou počítá insolvenční zákon. Žalobce měl proto přihlásit pohledávku do insolvenčního řízení v propadné přihlašovací lhůtě stanovené v rozhodnutí o úpadku dlužníka jako pohledávku podmíněnou.

III.
Přípustnost dovolání

14. S přihlédnutím k době vydání napadeného rozhodnutí je pro dovolací řízení rozhodný občanský soudní řád v aktuálním znění (srov. článek II, bod 2. zákona č. 296/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních

řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony).

15. Dovolání je přípustné podle § 237 o. s. ř., když pro daný případ neplatí žádné z omezení přípustnosti dovolání vypočtených v § 238 o. s. ř. a v posouzení otázky, zda předmětná pohledávka je pohledávkou za majetkovou podstatou, jde o věc dovolacím soudem beze zbytku neřešenou.

IV.
Důvodnost dovolání

16. Vady řízení, k nimž Nejvyšší soud u přípustného dovolání přihlíží z úřední povinnosti (§ 242 odst. 3 o. s. ř.), nejsou dovoláním namítány a ze spisu se nepodávají, Nejvyšší soud se proto – v hranicích právních otázek vymezených dovoláním – zabýval tím, zda je dán dovolací důvod uplatněný dovolatelem, tedy správností právního posouzení věci odvolacím soudem.

17. Právní posouzení věci je obecně nesprávné, jestliže odvolací soud posoudil věc podle právní normy, jež na zjištěný skutkový stav nedopadá, nebo právní normu, sice správně určenou, nesprávně vyložil, případně ji na daný skutkový stav nesprávně aplikoval.

18. Skutkový stav věci, jak byl zjištěn soudy nižších stupňů, dovoláním nebyl (ani nemohl být) zpochybněn a Nejvyšší soud z něj při dalších úvahách vychází. Pro právní posouzení věci Nejvyšším soudem jsou rozhodná následující skutková zjištění (jak z nich vyšly oba soudy a jak se podávají z insolvenčního rejstříku):

19. Rozhodnutím o poskytnutí dotace ze dne 15. 5. 2014 poskytlo Ministerstvo průmyslu a obchodu dlužníku dotaci ve výši 7.500.000 Kč. Součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace byly „Podmínky poskytnutí dotace“, které v hlavě I., obecné části, článku IV., odst. 6 určovaly, že:

> „Pokud již byla příjemci proplacena dotace nebo její část, nesmí příjemce dotace v období 5 let, 3 let v případě malých a středních podniků, od skutečného data ukončení realizace projektu vstoupit do likvidace ani nesmí být rozhodnuto o prohlášení konkursu na jeho majetek. Pokud tyto skutečnosti nastanou, je příjemce dotace povinen informovat o nich poskytovatele.“

Článek VIII. odst. 1 Podmínek poskytnutí dotace pak stanovil, že porušení rozpočtové kázně bude postiženo odvodem ve výši celkové částky dosud vyplacené dotace za každý jednotlivý případ.

20. Usnesením ze dne 10. 2. 2017 (zveřejněným v insolvenčním rejstříku téhož dne v 7.47 hodin), insolvenční soud (mimo jiné) zjistil úpadek dlužníka a prohlásil konkurs na jeho majetek.

21. Podáním datovaným 1. 6. 2018 oznámil Finanční úřad pro Zlínský kraj dlužníku zahájení daňového řízení dle § 91 odst. 1 daňového řádu, jehož předmětem bude vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně u peněžních prostředků poskytnutých mu ve výši 7.500.000 Kč.

22. Platebním výměrem ze dne 27. 6. 2018 vyměřil Finanční úřad pro Zlínský kraj dlužníku odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 7.500.000 Kč. Odvolání žalovaného proti platebnímu výměru odvolací finanční ředitelství zamítlo a platební výměr potvrdilo rozhodnutím ze dne 15. 3. 2019, které nabylo právní moci dne 18. 3. 2019.

23. Žalobce uplatnil předmětnou pohledávku u žalovaného dne 10. 4. 2019 jako pohledávku za majetkovou podstatou.

24. Usnesením ze dne 15. 4. 2019 uložil insolvenční soud žalobci, aby do 30 dnů od doručení usnesení podal žalobu o určení pořadí pohledávky; žalobce podal žalobu včas (14. 5. 2019).

25. Pro další úvahy Nejvyššího soudu jsou rozhodná následující ustanovení insolvenčního zákona, daňového řádu a rozpočtových pravidel:

§ 148 (insolvenčního zákona)

(1) Insolvenční soud spojí s rozhodnutím o úpadku rozhodnutí o prohlášení konkursu, je-li dlužníkem osoba, u které tento zákon vylučuje řešení úpadku reorganizací nebo oddlužením.

(…)

§ 168 (insolvenčního zákona)
Pohledávky za majetkovou podstatou

(…)

(2) Pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou

(…)

e/ daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty,

(…)

(3) Není-li dále stanoveno jinak, pohledávky za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku.

§ 203a (insolvenčního zákona)

(1) V pochybnostech o tom, zda pohledávka uplatněná věřitelem podle § 203 je pohledávkou za majetkovou podstatou nebo pohledávkou postavenou jí na roveň anebo pohledávkou, která se v insolvenčním řízení neuspokojuje (§ 170), uloží insolvenční soud i bez návrhu věřiteli, který ji uplatnil, aby do 30 dnů podal u insolvenčního soudu žalobu na určení pořadí uplatněné pohledávky; na návrh insolvenčního správce tak učiní vždy. Žaloba musí být vždy podána proti insolvenčnímu správci. Nedojde-li žaloba o určení pořadí pohledávky uplatněné jako pohledávka za majetkovou podstatou nebo jako pohledávka postavená na roveň pohledávce za majetkovou podstatou ve stanovené lhůtě insolvenčnímu soudu nebo není-li žalobě vyhověno, považuje se podání, jímž věřitel takovou pohledávku uplatnil, za přihlášku pohledávky a uspokojení pohledávky jako pohledávky za majetkovou podstatou nebo pohledávky postavené jí na roveň je v insolvenčním řízení vyloučeno. Nedojde-li žaloba o určení pořadí pohledávky, která se v insolvenčním řízení neuspokojuje, ve stanovené lhůtě insolvenčnímu soudu nebo není-li žalobě vyhověno, je uspokojení takové pohledávky v insolvenčním řízení vyloučeno.

(2) Řízení o žalobě podle odstavce 1 je incidenčním sporem podle § 159 odst. 1 písm. a/; ustanovení o popření pořadí přihlášené pohledávky platí obdobně.

§ 2 (daňového řádu)

(…)

(3) Daní se pro účely tohoto zákona rozumí

a/ peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,

b/ peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,

c/ peněžité plnění v rámci dělené správy.

(…)

§ 242 (daňového řádu)
Pohledávky za majetkovou podstatou a majetek dlužníka

(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 (rozpočtových pravidel)
Pojmy

Pro účely tohoto zákona se rozumí

a/ dotací peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel,

(…)

e/ neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity,

(…)

§ 14 (rozpočtových pravidel)

(1) Na dotaci nebo návratnou finanční výpomoc není právní nárok, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

(…)

§ 44 (rozpočtových pravidel)

(1) Porušením rozpočtové kázně je

(…)

j/ porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o

poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv a které trvá v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce; prvním dnem porušení rozpočtové kázně je den jejich přijetí příjemcem; penále za porušení rozpočtové kázně se počítá ode dne následujícího po dni, do kterého měl příjemce na základě platebního výměru odvod uhradit.

(…)

§ 44a (rozpočtových pravidel)

(…)

(3) Fyzická osoba nebo právnická osoba jiná než stát, která porušila rozpočtovou kázeň, je povinna provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu odvod za porušení rozpočtové kázně do

(…)

d/ Národního fondu, jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b/ tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky poskytnuté z Národního fondu, nebo tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky podle § 44 odst. 2 písm. d/ nebo f/ nebo jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. i/ nebo j/,

(…)

(4) Odvod za porušení rozpočtové kázně činí

(…)

c/ v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.

(…)

(9) 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. Finanční úřad poskytuje na vyžádání informace získané při správě odvodů správnímu orgánu, který rozhodl o poskytnutí prostředků ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, a orgánu oprávněnému ke kontrole těchto poskytnutých prostředků, jakož i ke kontrole použití prostředků státního rozpočtu nebo jiných peněžních prostředků státu, jde-li o informace týkající se správy odvodu za porušení rozpočtové kázně; to platí i pro příslušný orgán Evropské unie a správní orgán, který se podílí na správě těchto prostředků poskytnutých ze zahraničí. Penále, které vzniklo v důsledku porušení rozpočtové kázně před vyměřením, je splatné do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.

(…)

26. Ustanovení § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona doznalo od zahájení insolvenčního řízení na majetek dlužníka (od 31. 10. 2016) změny jen potud, že s účinností od 1. 4. 2019, po novele

insolvenčního zákona provedené zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, z něj byla vypuštěna (byla v něm zrušena) slova „pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty," (srov. bod 1., článek XVII, části desáté zákona č. 80/2019 Sb.). Vzhledem k přechodnému ustanovení obsaženému v článku XVIII, části desáté zákona č. 80/2019 Sb. však označené ustanovení platí pro insolvenční řízení vedené na majetek dlužníka ve znění touto novelou nedotčeném. Ustanovení § 148 odst. 1, § 168 odst. 3 a § 203a insolvenčního zákona a ustanovení § 2 a § 242 odst. 1 daňového řádu v podobě citované výše nedoznala změn od zahájení insolvenčního řízení na majetek dlužníka. Citovaná ustanovení rozpočtových pravidel nedoznala změn (s výjimkou dále uvedenou) od vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace (15. května 2014) do vydání napadeného rozhodnutí. V ustanovení § 44a rozpočtových pravidel byla sice s účinností od 20. 2. 2015 [po novele provedené zákonem č. 25/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů] v odstavci 3 písm. d/ za slova „nebo f/" vložena slova „nebo prostředky poskytnuté ze státního fondu na programy nebo projekty spolufinancované z rozpočtu Evropské unie, které jsou státním fondem označeny jako prostředky odpovídající spolufinancování z rozpočtu Evropské unie" (srov. bod 41., článku I, zákona č. 25/2015 Sb.) a odstavec 9 se ve struktuře ustanovení posunul (stal se z něj odstavec 11) [srov. bod 44., článku I, zákona č. 25/2015 Sb.], vzhledem k přechodnému ustanovení obsaženému v článku II zákona č 25/2015 Sb. se však tato změna neuplatní pro právní vztahy vzniklé z rozhodnutí o poskytnutí dotace vydaných přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (což je i tento případ).

27. Ve výše ustaveném skutkovém a právním rámci činí Nejvyšší soud k dovoláním otevřeným právním otázkám následující závěry:

28. Platí, že v incidenčním sporu o určení, zda pohledávka uplatněná v insolvenčním řízení způsobem uvedeným v § 203 insolvenčního zákona je co do svého pořadí pohledávkou za majetkovou podstatou ve smyslu ustanovení § 168 odst. 2 insolvenčního zákona, se insolvenční soud zabývá pouze okolnostmi rozhodnými pro posouzení správnosti uplatněného pořadí pohledávky, bez zřetele k tomu, zda spornou je i existence nebo výše této pohledávky. Skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodu vzniku pohledávky, nebo důvodu jejího možného zániku, anebo důvodu, pro který se stala soudně nevymahatelnou, případně pro posouzení (určení) správné výše pohledávky, jsou vyhrazeny sporu o splnění povinnosti (o zaplacení peněžité pohledávky) vedenému u obecného soudu (nebo u jiného k tomu příslušného orgánu); srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 4. 2020, sen. zn. 29 ICdo 48/2020, uveřejněný pod číslem 109/2020 Sb. rozh. obč. (dále jen „R 109/2020").

29. Povahou odvodu za porušení rozpočtové kázně, jehož prostřednictvím má být poskytovateli dotace (nebo místo něj jinému rozpočtovými pravidly určenému subjektu) vrácena dotace (nebo její část) proto, že příjemce dotace nedodržel podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (nebo její část) stala nenávratnou, se Nejvyšší soud zabýval v R 69/2019. V tomto rozhodnutí (na jehož závěrech nemá důvod cokoli měnit ani na základě dovolací argumentace uplatněné v této věci a na něž v podrobnostech odkazuje) Nejvyšší soud uzavřel, že takový odvod není „mimosmluvní sankcí" ve smyslu § 170 písm. d/ insolvenčního zákona. Tamtéž dodal, že jde-li o pohledávku, která vznikla po rozhodnutí o úpadku, pak odvod za porušení rozpočtové kázně, jehož prostřednictvím má být poskytovateli dotace (nebo místo něj jinému rozpočtovými pravidly určenému subjektu) vrácena dotace (nebo její část) proto, že příjemce dotace nedodržel podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace (nebo její část) stala nenávratnou, je pohledávkou za majetkovou podstatou ve smyslu ustanovení § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona (coby peněžité plnění obdobné dani). Současně Nejvyšší soud připomněl, že insolvenční zákon má ve vztahu k daňovému řádu, povahu zákona speciálního (jehož uplatnění má v případě dlužníkova úpadku přednost) ve vztahu k plnění těch funkcí daňového řádu, které se týkají vymáhání daňových pohledávek.

30. K otázce, zda pohledávka z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně je pohledávkou, jejíž vznik je vázán na splnění odkládací podmínky (na porušení rozpočtové kázně) existující v této podobě (vzhledem k vymezení podmínek poskytnutí dotace v rozhodnutí o poskytnutí dotace) již od poskytnutí dotace, Nejvyšší soud uvádí, že ve srovnatelných skutkových poměrech [poskytnutí dotace před zahájením insolvenčního řízení na majetek příjemce dotace, s podmínkou, že do 3 let od skutečného ukončení projektu neukončí podnikatelskou činnost a následné ukončení podnikání příjemcem dotace v oné tříleté lhůtě usnesením, jímž insolvenční soud ukončil provoz podniku (dnes závodu) příjemce dotace] v R 69/2019 rovněž neměl pohledávku uplatněnou (proto) z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně za pohledávku, jejíž vznik je vázán na splnění odkládací podmínky, jež by měla být přihlášena do insolvenčního řízení v propadné přihlašovací lhůtě určené rozhodnutím o úpadku. K tomu budiž dodáno, že pohledávkami vázanými na splnění odkládací podmínky jsou jen takové pohledávky, u nichž podmínka má oporu v textu zákona nebo ve smluvním ujednání; nejde o „podmínku“, kterou v přihlášce zformuluje (poprvé) její přihlašovatel (srov. důvody rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 31. 3. 2015, sen. zn. 29 ICdo 62/2014, uveřejněného pod číslem 85/2015 Sb. rozh. obč.). Řešení otázky, zda šlo o pohledávku, která jako vázaná na splnění odkládací podmínky mohla být přihlášena již v přihlašovací lhůtě určené rozhodnutím o úpadku, ač vznikla až po rozhodnutí o úpadku, však v poměrech této věci žádný význam nemá. U pohledávky, která je obsažena v taxativním výčtu pohledávek za majetkovou podstatou obsaženém v § 168 odst. 2 insolvenčního zákona, nebrání okolnost, že šlo o pohledávku vázanou na splnění odkládací podmínky, tomu, aby ji věřitel v okamžiku vzniku (po rozhodnutí o úpadku) uplatnil v insolvenčním řízení vůči osobě s dispozičními oprávněními postupem podle § 203 insolvenčního zákona.

31. K době vzniku pohledávky z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně se ve své rozhodovací praxi opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud. Ten již v rozsudku ze dne 25. 6. 2009, č. j. 5 Afs 70/2008-152, uveřejněném pod číslem 2309/2011 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, uzavřel, že z konstrukce penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně, které se dle § 44 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech počítá ode dne, kdy k porušení rozpočtové kázně došlo, do dne, kdy byl prostředky odvedeny, vyplývá, že samotný odvod za porušení rozpočtové kázně je splatný již ode dne porušení, nikoliv až ode dne vydání platebního výměru na tento odvod, či ode dne uplynutí lhůty v tomto platebním výměru uvedené. K závěrům tohoto rozsudku se Nejvyšší správní soud dále přihlásil např. v rozsudku ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33, uzavíraje, že penále je sankcí za neprovedení odvodu v zákonem předpokládané době a je splatné (již) dnem porušení rozpočtové kázně. Závěr, že odvod za porušení rozpočtové kázně je (již) právním důsledkem porušení rozpočtové kázně, zformuloval Nejvyšší správní soud např. též v usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 30. října 2018, čj. 1 Afs 291/2017-33, uveřejněném pod číslem 3854/2019 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

32. Jinak řečeno, pohledávka z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně vzniká (a stává se splatnou) již dnem porušení rozpočtové kázně, nikoli až vydáním (nebo právní mocí) platebního výměru, jímž příslušný finanční úřad (správce daně) uloží příjemci dotace provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Právní posouzení věci odvolacím soudem tudíž co do úsudku, že předmětná pohledávka vznikla „vydáním platebního výměru“, není správné.

33. V poměrech dané věci došlo k porušení rozpočtové kázně a tedy i ke vzniku pohledávky z titulu odvodu za toto porušení (již) prohlášením konkursu na majetek dlužníka (10. 2. 2017). Otázkou k řešení tudíž zůstává, zda pohledávka takto vznikla „po rozhodnutí o úpadku“ (srov. uvozovací větu § 168 odst. 2 insolvenčního zákona), jestliže rozhodnutí (usnesení) o prohlášení konkursu bylo rozhodnutím (usnesením), které insolvenční soud spojil s rozhodnutím o úpadku (srov. § 148 odst. 1 insolvenčního zákona).

34. Rozhodnutí o úpadku je rozhodnutím, jímž insolvenční soud osvědčuje nebo zjišťuje, že dlužník je v úpadku nebo že mu úpadek hrozí (§ 136 odst. 1 insolvenčního zákona), kdežto rozhodnutí o

prohlášení konkursu je rozhodnutím insolvenčního soudu o způsobu řešení (zjištěného) úpadku dlužníka (§ 4 odst. 2 písm. a/ insolvenčního zákona). Konkurs na majetek dlužníka tedy nelze prohlásit před vydáním rozhodnutí o úpadku dlužníka. Bez zřetele k tomu, že v případě uvedeném v § 148 odst. 1 insolvenčního zákona nastávají účinky rozhodnutí o úpadku i účinky rozhodnutí o prohlášení konkursu ve stejný okamžik (zveřejněním usnesení, jež obsahuje oba tyto výroky, v insolvenčním rejstříku; srov. § 89 odst. 1, § 140a odst. 1 věta první a § 245 odst. 1 insolvenčního zákona), povahou věci je dáno, že rozhodnutí o prohlášení konkursu je rozhodnutím závislým na rozhodnutí o úpadku (k tomu srov. např. též usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 3. 2011, sen. zn. 29 NSČR 12/2011, uveřejněné pod číslem 110/2011 Sb. rozh. obč.), jež vždy následuje (až) po rozhodnutí o úpadku (při souběžném vydání obou rozhodnutí může obstát rozhodnutí o úpadku, i když bude zrušeno rozhodnutí o prohlášení konkursu, kdežto obráceně to neplatí).

35. Je-li tedy podle rozhodnutí o poskytnutí dotace porušením rozpočtové kázně skutečnost, že ve vymezené době byl prohlášen konkurs na majetek příjemce dotace, pak pohledávka z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně, která vznikla prohlášením konkursu na majetek příjemce dotace, je i tam, kde insolvenční soud spojil rozhodnutí o prohlášení konkursu s rozhodnutím o úpadku dlužníka (§ 148 odst. 1 insolvenčního zákona), pohledávkou vzniklou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona „po rozhodnutí o úpadku“ dlužníka.

36. Právní posouzení věci odvolacím soudem je proto ve výsledku správné. Nejvyšší soud proto, aniž nařizoval jednání (§ 243a odst. 1 věta první o. s. ř.), dovolání zamítl (§ 243d odst. 1 písm. a/ o. s. ř.).

37. V rámci přímých odpovědí na otázky položené dovolatelem zbývá dodat, že:

> [1] Odpovídat na otázku č. 1 smysl nemá (závěr, že určení, kdy vzniká daňová pohledávka, jako pohledávka za majetkovou podstatou, nemá právní význam, napadené rozhodnutí neobsahuje).
>
> [2] Odpověď na otázku č. 2 plyne již z R 69/2019 a Nejvyšší soud ji podal v odstavci 29. a 30. výše; závěry formulované v R 11/2019 úsudku, že předmětná pohledávka je peněžitým plněním obdobným dani ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona, samy o sobě nebrání (srov. i odstavec 28. výše).
>
> [3] Otázka č. 3 směřuje ke zkoumání „pravosti“ pohledávky, nikoli jejího pořadí (srov. R 109/2020 a odstavec 28. výše).
>
> [4] Odpověď na otázku č. 4 podal Nejvyšší soud v odstavci 30. výše.

38. Výrok o nákladech dovolacího řízení je odůvodněn tím, že dovolání žalovaného (insolvenčního správce dlužníka) bylo zamítnuto, přičemž pravidlo, podle kterého ve sporu o pořadí přihlášených pohledávek nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení proti insolvenčnímu správci (§ 202 odst. 1 věta první insolvenčního zákona), se obdobně uplatní též ve sporu o pořadí pohledávky za majetkovou podstatou nebo pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou (§ 203a odst. 2 insolvenčního zákona); srov. R 109/2020.