

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27.03.2018, sen. zn. 29 ICdo 3/2016, ECLI:CZ:NS:2018:29.ICDO.3.2016.1

Číslo: 69/2019

Právní věta: 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, není mimosmluvní sankcí ve smyslu § 170 písm. d/ insolvenčního zákona. 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, pohledávkou za majetkovou podstatou ve smyslu ustanovení § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona. Insolvenční zákon má ve vztahu k zákonu č. 280/2009 Sb., daňovému řádu, povahu zákona speciálního (jehož uplatnění má v případě dlužníka úpadku přednost), ve vztahu k plnění těch funkcí daňového řádu, které se týkají vymáhání daňových pohledávek.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 27.03.2018

Spisová značka: 29 ICdo 3/2016

Číslo rozhodnutí: 69

Číslo sešitu: 5

Typ rozhodnutí: Rozsudek

Hesla: Dotace, Majetková podstata

Předpisy: předpisu č. 280/2009Sb.

§ 168 odst. 2 písm. e) IZ

§ 170 písm. d) IZ

Druh: Rozhodnutí ve věcech občanskoprávních, obchodních a správních

Sbírkový text rozhodnutí:

I. Dosavadní průběh řízení

1. Rozsudkem ze dne 29. 1. 2015, č. j. 44 ICm 1408/2014-149, Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „insolvenční soud“):

1/ Zastavil (pro částečné zpětvzetí žaloby) řízení o žalobě (podané 22. 4. 2014), kterou se žalobce (Finanční úřad pro Pardubický kraj) domáhal vůči žalované (JUDr. E. M., jako insolvenční správkyň dlužníka J. S. a. s.) určení, že pohledávky podle platebních výměrů uvedených v žalobě pod čísly 5 až 8 jsou pohledávkami za majetkovou podstatou (bod I. výroku).

2/ Určil, že pohledávky žalobce uplatněné v insolvenčním řízení vedeném u insolvenčního soudu na

majetek dlužníka pod sp. zn. KSPA 44 INS 6314/2011 podle platebních výměrů:

- ze dne 30. 8. 2011, č. j. 305451/11/248983603473 (dále jen „platební výměr č. 1“), ve výši 1 413 133 Kč (dále jen „pohledávka č. 1),
- ze dne 30. 8. 2011, č. j. 305457/11/248983603473 (dále jen „platební výměr č. 2“), ve výši 249 376 Kč (dále jen „pohledávka č. 2),
- ze dne 30. 8. 2011, č. j. 305464/11/248983603473 (dále jen „platební výměr č. 3“), ve výši 1 642 710 Kč (dále jen „pohledávka č. 3),
- ze dne 30. 8. 2011, č. j. 305466/11/248983603473 (dále jen „platební výměr č. 4“), ve výši 289 890 Kč (dále jen „pohledávka č. 4),

jsou pohledávkami za majetkovou podstatou (bod II. výroku).

3/ Uložil žalované zaplatit státu do 3 dnů od právní moci rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 1 039 Kč (bod III. výroku).

4/ Určil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (bod IV. výroku).

2. Po provedeném dokazování insolvenční soud - vycházející z ustanovení § 41 odst. 1, § 168 odst. 2 písm. e/, odst. 3, § 208, § 261 odst. 1 a 2, § 266 odst. 1 písm. c/ (ve znění účinném do 31. 12. 2013) a § 296 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenčního zákona), a z ustanovení § 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu - dospěl ohledně vyhovujícího výroku o věci samé k následujícím závěrům:

3. Provoz dlužníkovy podniku skončil až 14. 11. 2011 a dlužník po prohlášení konkursu na jeho majetek porušil rozpočtovou kázeň (ukončením podnikání dříve, než určovaly podmínky pro poskytnutí dotací), což má za následek vznik povinnosti zaplatit odvod za porušení rozpočtové kázně. Vzhledem k době, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, jsou předmětné pohledávky (č. 1 až 4) pohledávkami za majetkovou podstatou ve smyslu § 242 odst. 1 daňového řádu.

4. K odvolání žalované Vrchní soud v Praze rozsudkem ze dne 24. 9. 2015, č. j. 44 ICm 1408/2014, 101 VSPH 308/2015-176 (KSPA 44 INS 6314/2011), změnil rozsudek insolvenčního soudu v bodech II. až IV. výroku tak, že:

1/ Zamítl žalobu o určení, že pohledávky č. 1 až 4 podle platebních výměrů č. 1 až 4 jsou pohledávkami za majetkovou podstatou (první výrok).

2/ Uložil žalobci zaplatit státu do 3 dnů od právní moci rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 1 039 Kč (druhý výrok).

3/ Určil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení před soudem prvního stupně (třetí výrok).

4/ Uložil žalobci zaplatit žalované na náhradě nákladů odvolacího řízení do 3 dnů od právní moci rozhodnutí částku 8 228 Kč (čtvrtý výrok).

5. Odvolací soud - vycházející z ustanovení § 168 odst. 1 písm. e/, § 170, § 208 insolvenčního zákona, z ustanovení § 2 odst. 3 písm. p/, § 10 odst. 1 a 3 daňového řádu a z ustanovení § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) - dospěl po přezkoumání napadeného rozhodnutí k následujícím závěrům:

6. Námitka nedostatku aktivní věcné legitimace žalobce není důvodná, jelikož právní subjektivita finančního úřadu vyplývá z § 10 odst. 1 a 3 daňového řádu.

7. Odvolací soud sdílí závěr insolvenčního soudu, že pohledávky vznikly po zahájení insolvenčního řízení, takže za předpokladu, že byly „daní“, by mohlo jít o pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 1 písm. e/ insolvenčního zákona. Insolvenční soud se však nevypořádal s otázkou, zda nejde o pohledávky vyloučené z uspokojení v insolvenčním řízení ve smyslu § 170 insolvenčního zákona.

8. Platební výměry č. 1 až 4 odkazují na ustanovení § 44a odst. 3 písm. d/, odst. 4 písm. c/ a odst. 8 rozpočtových pravidel.

9. Již v řízení před insolvenčním soudem bylo postaveno najisto, že v dané věci jde o jiné porušení rozpočtové kázně dlužníkem, než je nesprávné použití poskytnuté dotace; toto porušení spočívá v tom, že dlužník nevykonával podnikatelskou činnost, pro kterou mu byly poskytnuty dotace, po stanovenou dobu. Odtud logicky vyplývá, že takový „odvod“ je svým obsahem „mimosmluvní – peněžitou sankcí“ stanovenou zákonem, takže jde o pohledávku podle § 170 písm. d/ insolvenčního zákona, tedy o pohledávku, která se neuspokojuje žádným ze způsobu řešení úpadku.

10. Odvod za porušení rozpočtové kázně je peněžitým plněním sankčního charakteru (byť jej daňový řád nazývá daní) a jde o peněžitou mimosmluvní sankci stanovenou v rozpočtových pravidlech. Poukaz žalobce na ustanovení § 2 a § 242 daňového řádu není případný; daňový řád je předpisem procesní povahy a hmotněprávní důvod sporné pohledávky upravují rozpočtová pravidla (konkrétně hlava XII upravující porušení rozpočtové kázně, mezi něž patří podle § 44 odst. 1 písm. j/ rozpočtových pravidel též porušení povinností stanovených právním předpisem, či rozhodnutím o poskytnutí dotace).

11. K námitce žalobce, že pohledávky č. 1 až 4 upravují právní předpisy veřejného práva, odvolací soud uvádí, že insolvenční zákon upravuje uspokojení pohledávek věřitelů dlužníka, jež mají původ jak v předpisech veřejného práva (v dané věci v rozpočtových pravidlech) tak v předpisech práva soukromého a na oba druhy pohledávek má být nahlíženo stejně. K tomu srov. „rozhodnutí“ (jde o rozsudek) Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. „Afs 81/2004-54“ (správně 2 Afs 81/2004-54) [rozsudek je uveřejněn pod č. 791/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a stejně jako další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zmíněná níže je dostupný i na webových stránkách Nejvyššího správního soudu], o tom, že právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty (v dané věci na mimosmluvní sankce), byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích.

12. Zmíněnému principu racionality a bezrozpornosti právního řádu by zjevně odporovalo nahlížet na peněžitou mimosmluvní sankci upravenou předpisem veřejného práva jinak jen proto, že byla stanovena rozhodnutím správního orgánu v režimu a postupem stanoveným v daňovém řádu, který veškeré pohledávky podle tohoto zákona, jež vznikly rozhodnutím finančního úřadu, pojmenovává jako „pohledávky daňové“ a nepoužívá termín „mimosmluvní sankce“ uvedený v § 170 písm. d/ insolvenčního zákona. Termín „mimosmluvní sankce“ přitom musí být jednotně aplikován na všechny druhy pohledávek, jež mají být v insolvenčním řízení uspokojeny, či naopak z něho vyloučeny, bez ohledu na to, že peněžitou mimosmluvní sankci zakotvují rozpočtová pravidla.

13. Vycházeje z výše uvedeného odvolací soud dovozuje, že pohledávky č. 1 až 4 jsou mimosmluvními (zákonnými) sankcemi stanovenými v rozpočtových pravidlech, uloženými dlužníku platebními výměry žalobce; v platebních výměrech uvedené částky nepředstavují vrácení účelové dotace nebo návratné výpomoci ze státního rozpočtu a nejde ani o daně ve smyslu § 168 odst. 1 písm. e/ insolvenčního zákona.

II.

Dovolání a vyjádření k němu

14. Proti rozsudku odvolacího soudu (a to výslovně proti jeho prvnímu a druhému výroku) podal žalobce 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 závisí na vyřešení právní otázky, která v rozhodování odvolacího soudu dosud nebyla vyřešena, konkrétně

otázky, zda pohledávka z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 44 rozpočtových pravidel je pohledávkou za majetkovou podstatou. Dovolatel namítá, 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 rozsudek insolvenčního soudu se potvrzuje, případně aby je zrušil a věc vrátil odvolacímu soudu k dalšímu řízení.

15. Dovolatel odvolacímu soudu především vytýká, že se nedostatečně vypořádal s charakterem pohledávek č. 1 až 4. K tomu uvádí, že povahu odvodu za porušení rozpočtové kázně lze dovodit z textu rozpočtových pravidel. K tomu cituje znění § 44a odst. 6 rozpočtových pravidel, dodává, že dotace či návratná „finanční pomoc“ se tedy vrací „tam“, odkud byla poskytnuta, k čemuž na základě argumentu obdobnosti dále cituje § 38 odst. 2 rozpočtových pravidel. Podle dovolatele řešené podporuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně tyto pasáže:

1/ „Při ukládání a vymáhání daní, resp. odvodů na základě zákonného zmocnění, tedy při faktickém odnětí části nabytého vlastnictví (čl. 11 odst. 5 Listiny), jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (...). Územní orgány finanční správy toto respektovaly, neboť až potom, co zjistily, že došlo k porušení elementárních kritérií pro čerpání dobrodiní z veřejných rozpočtů, uložily stěžovatelce povinnost odvést získané prostředky dotace zpět“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, sp. zn. 10 As 10/2014, odstavec [31]).

2/ „Krajský soud v závěru kasační stížnosti napadeného rozsudku uvedl, že jelikož rozhodnutí žalovaného znemožňuje přezkoumat, zda byl odvod stanoven ve správné výši, a proto z toho důvodu rozhodnutí žalovaného jako zákonné neobstojí, není dán prostor ani pro užití moderačního oprávnění ve smyslu § 78 odst. 2 s. ř. s., jak navrhoval žalobce u jednání. Tuto závěrečnou úvahu týkající se moderačního práva soudu je třeba korigovat. Moderační oprávnění soudu je vyhrazeno případům, kdy soud rozhoduje o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt. Porušení rozpočtové kázně však správním deliktem není a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Byť se v souvislosti s odvodem za porušení rozpočtové kázně běžně hovoří o jeho sankčním charakteru, neznamená tento přívlastek bez dalšího, že jde o sankci trestní povahy, na kterou by bylo možné aplikovat zákonné instituty určené pro oblast správního trestání (zde konkrétně institut soudní moderace trestu) či snad jiné zásady, které pro oblast správních deliktů dovodily správní soudy a Ústavní soud především analogií z oblasti trestního práva. V širším slova smyslu je totiž sankcí ve smyslu konstrukce právních norem jakýkoli negativní následek spojený s porušením primární povinnosti právní normy. Sankci v tomto širším slova smyslu odlišuje od sankce v užším slova smyslu (tj. sankce trestní) mj. cíl sankce. Přitom především cíl odvodu za porušení rozpočtové kázně, který je peněžitým plněním, jenž je příjmem státního rozpočtu (§ 2 odst. 1 a § 2 odst. 3 písm. b/ daňového řádu), je jiný, než cíl sankce trestní. Tímto hlavním cílem je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity za účelem a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovil. Jestliže totiž dotace, v rámci níž jsou soukromým subjektům poskytovány veřejné finanční prostředky, nebyla zcela nebo z části využita ve prospěch stanovené priority, není důvodu, aby tyto prostředky zůstávaly v rukou soukromého subjektu. Proto následkem nevyužití dotace pro stanovený účel či její použití v rozporu s předem určenými podmínkami je povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak, aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2015, sp. zn. 5 As 95/2014).

16. Pojem „daň“ užívá celá řada právních předpisů, aniž jej definuje. Z právního hlediska je daň platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro státní rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Tato skutečnost se označuje jako nenávratnost daní na rozdíl od plateb nazývaných

poplatky, které se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníku.

17. Svým smyslem a účelem se odvod za porušení rozpočtové kázně značně přibližuje dani (resp. daňové povinnosti). Jinými slovy, odvod za porušení rozpočtové kázně má materiálně „mnohem blíže“ k dani, než k sankci v užším slova smyslu. Odtud dovolatel uzavírá, že dikce § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona přesně cílí na tento případ (že odvod za porušení rozpočtové kázně je daní nebo obdobným peněžitým plněním). K tomu dovolatel poukazuje i na „rozhodnutí“ (jde o rozsudek) Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33, konkrétně na tuto jeho pasáž (odstavec [15]):

„V právním prostředí zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinného od 1. 1. 2011, je situace stejná. Dle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumí penále, je-li ukládáno nebo vzniká-li podle daňového zákona. Penále sleduje osud daně. Dle § 2 odst. 3 písm. b/ daňového řádu se daní rozumí peněžitě plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje dle daňového řádu. S ohledem na § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech je takovým peněžitým plněním i odvod za porušení rozpočtové kázně. Odvod je tedy i za účinnosti daňového řádu považován za daň, a tudíž zákon o rozpočtových pravidlech je třeba označit za zákon daňový“.

18. Například i odvolání daru ve smyslu ustanovení § 2072 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „o. z.“), lze (dle dovolatele) s velkým zjednodušením srovnávat s odvodem za porušení rozpočtové kázně; ve vztahu k obdarovanému totiž vykazuje sankční charakter ve smyslu teorie práva, byť účelem této právní normy zcela jistě není potrestání obdarovaného. K tomu dovolatel dále cituje z díla Hásová, J. a kol.: Insolvenční zákon. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, komentář k § 170 insolvenčního zákona, s tím, že zde je uvedeno, že: „(...) se jedná zejména o pokuty ukládané správními úřady, o správní sankce ukládané opět správními orgány podle zvláštních zákonů a též o peněžitě tresty ukládané soudy podle trestního zákona“ a dovozuje, že účelem ustanovení § 170 insolvenčního zákona není vyloučit z uspokojení v insolvenčním řízení sankce v širším slova smyslu, ale jen a pouze mimosmluvní sankce užšího charakteru. Na rozdíl například od peněžitě trestu ve smyslu předpisů trestního práva nebo od pokuty ve správním trestání, se jmění příjemce dotace při jejím odvedení zpět oproti stavu před jejím poskytnutím nezmenší. I odtud je dle dovolatele seznatelné, že odvod za porušení rozpočtové kázně není sankcí v užším slova smyslu, takže nejde o „mimosmluvní sankci“ dle ustanovení § 170 písm. d/ insolvenčního zákona.

19. Pro posuzovaný případ je rozhodné znění ustanovení § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona. K tomu dovolatel cituje pasáž napadeného rozhodnutí o odvodu jako peněžitým plněním sankčního charakteru, připomínaje, že již ve vyjádření k odvolání namítal, že daní se pro účely daňového řádu rozumí peněžitě plnění, pokud se při jeho správě postupuje dle daňového řádu. Z komentáře k ustanovení § 2 daňového řádu (Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M.: Daňový řád: Komentář [Systém Aspi]. Wolters Kluwer [cit. 2015-12-8]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému Aspi. ISSN: 2336-517X) lze citovat, že: „Tak, jak je v daňovém řádu koncipováno písm. b/ odst. 3 (peněžitě plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu), je zřejmé, že pod vymezení pojmu „daň“ je podřaditelný jak odvod za porušení rozpočtové kázně, tak penále za porušení rozpočtové kázně, což je významná změna oproti zákonu o správě daní a poplatků, podstatná pro aplikaci správy daní u penále za porušení rozpočtové kázně“. Uvedeným ustanovením je dán najisto procesní charakter odvodu za porušení rozpočtové kázně a ve smyslu bezrozpornosti právního řádu je tento režim přenesen i pro aplikaci v insolvenčním řízení. S názorem odvolacího soudu tudíž nelze souhlasit.

20. Ani ve formálním označení (§ 2 daňového řádu) ani v materiálním pojetí není odvod za porušení rozpočtové kázně sankcí v užším pojetí, jak je uvedeno shora. Doveden do důsledku vede úsudek

odvolacího soudu, že odvod za porušení rozpočtové kázně je peněžitým plněním a zároveň mimosmluvní sankcí k absurdním závěrům. Samotný odvod by nebyl pohledávkou za majetkovou podstatou, avšak penále za jeho neuhrazení by v intencích výjimky formulované v § 170 písm. d/ insolvenčního zákona uspokojeno být mohlo. Přitom u penále lze shledat sankční prvek (na rozdíl od samotného odvodu) již podle názvu.

21. Dovolatel míní, že použije-li příjemce dotace peněžní prostředky v rozporu s podmínkami, za nichž byla poskytnuta dotace, vzniká daňová povinnost, nikoli sankce za porušení povinnosti. Ustanovení, podle kterého ten, kdo porušil rozpočtovou kázeň, je povinen provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu odvod za porušení rozpočtové kázně, sankci neobsahuje. Takovou sankcí je teprve povinnost zaplatit penále dle § 44 odst. 10 rozpočtových pravidel. Povinnost zaplatit penále vzniká ze zákona, a to v důsledku prodlení s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně. Úmyslem zákonodárce tedy určitě nebylo vytvořit právní konstrukci, na základě které by měla vznikat sankce za neuhrazení sankce (úhrada penále za neuhrazení odvodů za porušení rozpočtové kázně). Dovolatel poukazuje i na to, že odvody porušení rozpočtové kázně jsou dlouhodobě pokládány za pohledávky za majetkovou podstatou; srov. např. usnesení Vrchního soudu v Olomouci „č. j. 2 VSOL 56/2009-P13-15“ (správně jde o usnesení ze dne 30. března 2009, č. j. KSOS 16 INS 4075/2008, 2 VSOL 56/2009-P13-15).

22. Výše uvedenou argumentaci shrnuje dovolatel tak, že odvod za porušení rozpočtové kázně je způsobilý být pohledávkou za majetkovou podstatou ve smyslu ustanovení § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona, neboť svou povahou neodpovídá mimosmluvní sankci ve smyslu ustanovení § 170 písm. d/ téhož zákona.

23. A konečně dovolatel upozorňuje, že ustanovení § 44 odst. 1 písm. j/ bylo vloženo do rozpočtových pravidel až s účinností od 30. 12. 2011, takže v situaci, kdy platové výměry č. 1 až 4 byly vydány 30. srpna 2011, neměl odvolací soud tímto ustanovením vůbec argumentovat. Nadto se zmíněné ustanovení vztahuje pouze na situace, kdy byla povinnost porušena již před přijetím dotace (což se v dané věci nestalo).

24. Žalovaná ve vyjádření má dovolání za nepřijatelné, respektive za nedůvodné, s tím, že napadené rozhodnutí je správné. Judikatura, na kterou dovolatel odkazuje, na danou věc dílem nedopadá a dílem je nesprávná. Polemiku s výkladem ustanovení § 170 písm. d/ insolvenčního zákona opírá dovolatel jednak o zjevně nesprávné rozhodnutí Vrchního soudu v Olomouci, jež se vůbec nezabývalo otázkou charakteru pohledávky z titulu odvodu do rozpočtu pro porušení rozpočtové kázně (vztahovalo se pouze na pohledávku z titulu penále), jednak o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které se nezabývalo tím, zda odvod do rozpočtu pro porušení rozpočtové kázně je sankcí za porušení podmínek dotace, nýbrž výlučně tím, zda jej lze označit za sankci trestní, na kterou by bylo třeba uplatňovat pravidla garantovaná Evropskou úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod a Listinou základních práv a svobod, jako je tomu u penále [srov. „rozhodnutí Nejvyššího správního soudu“ (jde o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu) ze dne 24. listopadu 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57]. Žádné z rozhodnutí, na která dovolatel odkazuje, tedy na danou věc nedopadá, když ustanovení § 170 písm. d/ insolvenčního zákona vylučuje z uspokojení v insolvenčním řízení všechny mimosmluvní sankce právě s výjimkou penále, tedy (dikcí žalobkyně odkazovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) s výjimkou sankce v užším slova smyslu (tedy sankce trestní).

25. Tvrdí-li dovolatel, že předmětné pohledávky jsou „daní“, jde o tvrzení nesmyslné; to, že se pohledávka vymáhá postupem podle daňového řádu, z ní totiž ještě nedělá daň. Potud žalovaná poukazuje na to, že i pokuty vyloučené z uspokojení v insolvenčním řízení ve smyslu ustanovení § 170 písm. d/ insolvenčního zákona se vymáhají postupy dle daňového řádu a také je nelze označit za daně, či jiné podobné platby.

26. Argumentuje-li dovolatel tím, že požadavek na vrácení dotace je de facto obdobou vrácení daru, pak pomíjí, že po zahájení insolvenčního řízení se lze domáhat vrácení daru pouze vylučovací žalobou a o úspěchu takového postupu lze pochybovat vzhledem ke společnému zájmu věřitelů na co možná nejvyšším a zásadně poměrném uspokojení jejich pohledávek. Je totiž zřejmé, že věřitele dlužníka nezajímá, z jakých zdrojů byl financován majetek, který má být zdrojem uspokojování pohledávek, a už vůbec je nezajímá a nemusí zajímat, zda nejde o zapovězenou veřejnou podporu; klíčové je, že poskytnuté prostředky se ke dni jejich vyplacení staly vlastnictvím dlužníka, a povinnost k jejich vrácení danou předpisy veřejného práva, nelze v insolvenčním řízení realizovat právě proto, že insolvenční zákon je ve vztahu k daňovému řádu a k dalším předpisům, z nichž žalobkyně dovozuje svůj nárok, v poměru zákona zvláštního k zákonům obecným.

III.

Přípustnost dovolání

27. Rozhodné znění občanského soudního řádu pro dovolací řízení (ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 29. 9. 2017) se podává z bodu 2., článku II, části první 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.

28. Dovolatel výslovně směřuje dovolání i proti druhému výroku rozsudku odvolacího soudu o jeho povinnosti zaplatit náklady státu. V tomto rozsahu Nejvyšší soud odmítl dovolání podle § 243c odst. 1 věty první o. s. ř., jelikož potud dovolatel způsobem odpovídajícím požadavku ustanovení § 241a odst. 2 o. s. ř. nevymezil přípustnost dovolání (výše označená otázka se tohoto výroku zjevně netýká) a ohledně této části výroku dovolatel v dovolání žádným způsobem neargumentoval, takže v dotčeném rozsahu pro tuto vadu nelze pokračovat v dovolacím řízení.

29. K vymezení přípustnosti dovolání srov. především usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 9. 2013, sp. zn. [29 Cdo 2394/2013](#), uveřejněné pod č. 4/2014 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek [které je (stejně jako další rozhodnutí Nejvyššího soudu zmíněná níže) dostupné i na webových stránkách Nejvyššího soudu], jakož i stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 28. 11. 2017, sp. zn. Pl ÚS-st. 45/16, uveřejněné pod č. 460/2017 Sb.

30. V rozsahu, v němž směřuje proti prvnímu výroku (měnicímu výroku o věci samé) napadeného rozhodnutí, je dovolání (pro něž potud neplatí žádné z omezení přípustnosti dovolání podle § 237 o. s. ř., vypočtených v § 238 o. s. ř.) přípustné podle § 237 o. s. ř., když co do posouzení, zda pohledávka z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně je vyloučena z uspokojení v insolvenčním řízení ve smyslu ustanovení § 170 písm. d/ insolvenčního zákona, jde o věc dovolacím soudem neřešenou.

IV.

Důvodnost dovolání

31. 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 jsou rozhodující následující skutková zjištění (z nichž vyšel odvolací soud):

[1] Rozhodnutím ze dne 9. 11. 2009, č. j. 4374-09/2.2ITP02-190/09/08200 (dále jen „rozhodnutí z 9. 11. 2009“), poskytlo Ministerstvo průmyslu a obchodu dlužníku (k jeho žádosti z 28. 5. 2009) dotaci na projekt Rozšíření služeb tvarového obrábění - 3D digitalizace (dále též jen „projekt rozšíření“), s tím, že dotace bude poskytnuta maximálně ve výši 50 % způsobilých výdajů projektu a absolutní částka dotace mohla činit 1.742.500 Kč (85 %) ze strukturálních fondů a 307 500 Kč (15 %) ze státního rozpočtu (celkem 2 050 000 Kč). Podle podmínek poskytnutí dotace nesměl dlužník (jako její příjemce) v době 3 let od skutečného ukončení projektu ukončit podnikatelskou činnost, při které je

využíván dlouhodobý majetek, jehož pořizovací cena byla zahrnuta do způsobilých výdajů projektu. Za ukončení projektu se považoval den vydání kolaudačního rozhodnutí nebo datum uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání. Dlužník uvedl do užívání jako poslední pořízený dlouhodobý majetek notebook Asus, a to dne 30. 11. 2009, což je den ukončení projektu; podnikatelskou činnost tak nesměl ukončit do 30. 11. 2012. Dotace na projekt byla dlužníku vyplacena na jeho účet dne 29. 6. 2010 ve výši 1 662 509 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 23. 11. 2009, č. j. 4245-09/3.1EED02-191/09/08200 (dále jen „rozhodnutí z 23. 11. 2009“), poskytlo Ministerstvo průmyslu a obchodu dlužníku (k jeho žádosti z 28. 5. 2009) dotaci na projekt Zateplení a změna způsobu vytápění výrobního areálu (dále jen „projekt zateplení“), s tím, že dotace bude poskytnuta maximálně ve výši 50 % způsobilých výdajů projektu a absolutní částka dotace (celkem 1 950 000 Kč) mohla činit 85 % ze strukturálních fondů a 15 % ze státního rozpočtu. Podle podmínek poskytnutí dotace nesměl dlužník (jako její příjemce) v době 3 let od skutečného ukončení projektu ukončit podnikatelskou činnost, při které je využíván dlouhodobý majetek, jehož pořizovací cena byla zahrnuta do způsobilých výdajů projektu. Za ukončení projektu se považoval den vydání kolaudačního rozhodnutí nebo datum uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání. Projekt byl ukončen dne 9. 12. 2009, kdy byl vydán kolaudační souhlas, na jehož základě bylo povoleno užívání kotelny pořízené v rámci projektu; podnikatelskou činnost tak dlužník nesměl ukončit do 9. 12. 2012. Dotace na projekt byla dlužníku vyplacena na jeho účet dne 18. 8. 2010 ve výši 1 932 600 Kč.

[3] Insolvenčním návrhem ze dne 14. 4. 2011 se dlužník domáhal u insolvenčního soudu zjištění svého úpadku.

[4] Usnesením ze dne 10. 6. 2011, č. j. KSPA 44 INS 6314/2011-A-10, zjistil insolvenční soud úpadek dlužníka, prohlásil konkurs na majetek dlužníka a insolvenční správkyň dlužníka ustanovil žalovanou.

[5] Právní předchůdce dovolatele (Finanční úřad v Pardubicích) přihlásil do insolvenčního řízení vedeného na majetek dlužníka pohledávku ve výši 1 389 227 Kč z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace č. j. 1364-09/4.1.INO2/141/09/0820 a pohledávku ve výši 819 287 Kč z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace č. j. 4953-09/2.2ITP02-186/09/0820; obě pohledávky (celkem 2 208 514 Kč) byly v insolvenčním řízení zjištěny.

[6] Usnesením ze dne 14. 11. 2011, č. j. KSPA 44 INS 6314/2011-B-29, které nabylo právní moci dne 25. 11. 2011, ukončil insolvenční soud provoz dlužníkova podniku.

[7] Právní předchůdce žalobce vyměřil dlužníku dne 30. 8. 2011 odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 1 413 133 Kč platebním výměrem č. 1, ve výši 249 376 Kč platebním výměrem č. 2, ve výši 1 642 710 Kč platebním výměrem č. 3 a ve výši 289 890 Kč platebním výměrem č. 4. Platební výměry č. 1 a 2 se týkaly dotace poskytnuté rozhodnutím z 9. 11. 2009 na projekt rozšíření a platební výměry č. 3 a 4 se týkaly dotace poskytnuté rozhodnutím z 23. 11. 2009 na projekt zateplení.

[8] Usnesením ze dne 18. 3. 2014, č. j. KSPA 44 INS 6314/2011-B-90, uložil insolvenční soud „Finančnímu úřadu v P.“, aby do 30 dnů od doručení usnesení podal u insolvenčního soudu (podle § 203a insolvenčního zákona) mimo jiné též žalobu o určení pořadí pohledávek č. 1 až 4.

32. 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.

33. 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.

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

§ 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.

§ 170 (insolvenčního zákona)

V insolvenčním řízení se neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak,

(...)

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

(...)

§ 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/ peněžitá plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,

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

c/ peněžitá plnění v rámci dělené správy.

§ 242 (daňového řádu)

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

podstatou.

(...)

§ 14 (rozpočtových pravidel)

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

(...)

§ 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 a/ státního rozpočtu, jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b/ tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky podle § 44 odst. 2 písm. h/,

(...)

(4) Odvod za porušení rozpočtové kázně činí

(...)

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

(...)

(8) Správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají územní finanční orgány podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu. Územní finanční orgán 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.

Ustanovení § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona doznalo od zahájení insolvenčního řízení na majetek dlužníka změny jen potud, že s účinností od 1. 1. 2014, po novele insolvenčního zákona provedené zákonem č. 294/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 312/2006 Sb., o insolvenčních správcích, ve znění pozdějších předpisů, bylo doplněno o „pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty“, což je ale změna, která nemá vliv na danou věc. Ustanovení § 170 písm. d/ insolvenčního zákona nedoznalo od zahájení insolvenčního řízení na majetek dlužníka žádných změn. Ustanovení § 203a insolvenčního zákona v podobě citované výše bylo vtěleno do insolvenčního zákona s účinností od 1. 1. 2014. Od 1. 1. 2014 do vydání napadeného rozhodnutí toto ustanovení insolvenčního zákona nedoznalo změn. Ustanovení § 2 a § 242 odst. 1 daňového řádu a ustanovení § 14 odst. 1 a § 44a rozpočtových pravidel platila v citovaném znění v době vydání platebních výměrů č. 1 až 4.

35. Úvodem Nejvyšší soud poznamenává, že v předmětné věci nebylo mezi účastníky sporu o tom, že pohledávky č. 1 až 4 z titulu odvodu za porušení rozpočtové kázně, vymezené platebními výměry č. 1 až 4, vznikly (až) po rozhodnutí o úpadku dlužníka jako důsledek porušení podmínek dotace poskytnuté rozhodnutím z 9. 11. 2009 na projekt rozšíření, a podmínek dotace poskytnuté rozhodnutím z 23. 11. 2009 na projekt zateplení, podle nichž dlužník nesměl ukončit podnikatelskou činnost do 30. 11. 2012 (u dotace na projekt rozšíření), respektive do 9. 12. 2012 (u dotace na projekt zateplení), leč o ukončení provozu jeho podniku rozhodl insolvenční soud usnesením ze dne 14. 11. 2011, které nabylo právní moci dne 25. 11. 2011.

36. Kategorizací pohledávek věřitelů z hlediska možnosti jejich uspokojení v insolvenčním řízení vedeném na majetek dlužníka, se Nejvyšší soud zabýval již v usnesení ze dne 30. 11. 2011, sen. zn. [29 NSČR 16/2011](#), uveřejněném pod č. 54/2012 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek (dále jen „R 54/2012“). V R 54/2012 pak Nejvyšší soud v návaznosti na výklad podaný k přednostním pohledávkám, konkrétně k pohledávkám za majetkovou podstatou (§ 168 insolvenčního zákona) a k pohledávkám postaveným na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou (§ 169 insolvenčního zákona), uvedl, že:

„Protipólem takto nastavené úpravy pohledávek věřitelů uspokojitelných v insolvenčním řízení jsou pohledávky, které insolvenční zákon z takového uspokojení výslovně vylučuje, ač by jinak patřily mezi pohledávky, jež se (v intencích výše podaného výkladu) uspokojit mohou. Jde o pohledávky vypočtené v § 170 insolvenčního zákona“.

37. V R 54/2012 rovněž Nejvyšší soud vysvětlil, že skutečnost, že pohledávka, která vznikla po rozhodnutí o úpadku dlužníka, není vyloučena z uspokojení podle § 170 insolvenčního zákona, z ní ještě nečiní pohledávku za majetkovou podstatou ve smyslu ustanovení § 168 insolvenčního zákona, případně pohledávku postavenou na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou ve smyslu § 169 insolvenčního zákona. Pro poměry dané věci je tudíž úkolem Nejvyššího soudu odpovědět na otázku, zda předmětné pohledávky jsou vyloučeny z uspokojení v insolvenčním řízení v režimu ustanovení § 170 insolvenčního zákona a v případě, že odpověď bude záporná, se dále zabývat tím, zda jde o pohledávku za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona (jak tvrdí dovolatel).

38. K pohledávkám vyloučeným z uspokojení v insolvenčním řízení coby mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka (§ 170 písm. d/ insolvenčního zákona).

Povahou pohledávek vyloučených ve smyslu ustanovení § 170 písm. d/ insolvenčního zákona z uspokojení v insolvenčním řízení coby mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka se Nejvyšší soud zabýval již v usnesení ze dne 30. 11. 2017, sen. zn. [29 NSČR 116/2015](#), k jehož závěrům se přihlásil též v usneseních ze dne 21. 12. 2017, sen. zn. [29 NSČR 16/2016](#), [29 NSČR 82/2016](#) a [29 NSČR 85/2016](#). Nosnou argumentaci, jež se odtud podává (vycházející rovněž z historického srovnání úprav týkajících se pohledávek vyloučených z uspokojení v „úpadkovém režimu“), lze shrnout následovně:

39. Úprava pohledávek vyloučených z uspokojení v insolvenčním řízení týkající se pohledávek z mimosmluvních sankcí postihujících majetek dlužníka, obsažená v § 170 písm. d/ insolvenčního zákona, je srovnatelná s úpravou obsaženou v § 33 odst. 1 písm. d/ zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (dále též jen „ZKV“), a s úpravou obsaženou v § 59 odst. 1 bodu 2. zákona č. 64/1931 Sb. z. a n., kterým se vydávají řády konkursní, vyrovnací a odpůřčí (dále jen „konkursní řád z roku 1931“), a v § 57 bodu 2. Císařského nařízení č. 337/1914 ř. z., jímž se zavádí řád konkursní, vyrovnací a odpůřčí, recipovaného Československou republikou a platného na jejím území až do 1. 4. 1931 (dále jen „konkursní řád z roku 1914“).

40. Jakkoli ustanovení § 59 odst. 1 bodu 2. konkursního řádu z roku 1931 a ustanovení § 57 bodu 2. konkursního řádu z roku 1914 vylučovala (slovně) z uspokojení v konkursu pohledávky z titulu „peněžitých trestů pro trestné činy jakéhokoliv druhu“, dobová literatura dovozovala, že výluka se vztahuje na peněžité tresty jakéhokoliv druhu. Tak v díle Voska, J.: Řády konkursní, vyrovnací a odpůřčí. Nákladem „Československého Kompasu“ tiskařské a vydavatelské akc. spol. Praha 1926, se k § 57 bodu 2. konkursního řádu z roku 1914 na str. 163 uvádí, že vyloučeny jsou takto „peněžité tresty uložené soudy i úřady administrativními (finančními) v řízení trestním, kárném i tresty pořádkové“. V díle Voska, J.: Konkursní, vyrovnací a odpůřčí řády. Právnické knihkupectví a nakladatelství Linhart & Pekárek. Praha 1931, se k § 59 odst. 1 bodu 2. konkursního řádu z roku 1931 na str. 236-237 uvádí, že: „V konkursu nemohou býti vymáhány (proti konkursní podstatě) peněžité tresty jakéhokoliv druhu, ať byly uloženy soudy nebo úřady správními (finančními), v řízení

civilním, trestním, trestním důchodkovém, kárném (i tresty pořádkové)“. Tamtéž (na str. 235) je citováno (jako použitelné při výkladu § 59 odst. 1 bodu 2. konkursního řádu z roku 1931) rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 29. 9. 1926, sp. zn. R I 793/26, uveřejněné pod č. 6316 Sbírký rozhodnutí nejvyšších stolic soudních Čs. republiky, kterou uspořádal Dr. F. Vážný (dále jen „Vážný č. 6316“), v němž Nejvyšší soud uzavřel, že pod ustanovení § 57 bodu 2. konkursního řádu z roku 1914 spadají nejen tresty soudní, důchodkové a berní, nýbrž i kárné a pořádkové, bez ohledu na to, kým byly uloženy, pokud v sobě nezahrnují náhradu škody. V díle Štajgr, F.: Konkursní právo, Nakladatelství Všeherd, Praha 1947, str. 126, se k výkladu § 59 odst. 1 bodu 2. konkursního řádu z roku 1931 uvádí (opět s výslovným odkazem na rozhodnutí Vážný č. 6316), že z konkursu jsou vyloučeny „peněžitě tresty uložené úpadci ať před nebo po prohlášení konkursu za činy jakéhokoli druhu, tedy jak tresty soudní, tak policejní, daňové, důchodkové, disciplinární, pořádkové, pokud v sobě nezahrnují náhradu škody“.

41. Budiž dále řečeno, že stejně vykládá termín „mimosmluvní sankce postihující majetek úpadce“ (obsažený tehdy v § 33 odst. 1 písm. d/ ZKV bez výjimek doplněných s účinností od 1. dubna 1998 až novelou zákona o konkursu a vyrovnání provedenou zákonem č. 12/1998 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů) dílo Steiner, V.: Zákon o konkursu a vyrovnání. Komentář. 2. vydání. Linde Praha, a. s., Praha 1996 (dále jen „Steiner“). Tam se na str. 192 uvádí, že pod uvedený pojem spadají „nejen tresty soudní, ale i kárné a pořádkové, bez ohledu na to, kým byly uloženy, pokud v sobě nezahrnují náhradu škody“. Tamtéž je v uvedených souvislostech přímo odkazováno na rozhodnutí Vážný č. 6316 (s chybou v čísle judikátu založenou uvedením posledních dvou čísel v opačném pořadí). V díle Zoulík, F.: Zákon o konkursu a vyrovnání. Komentář. 3. vydání. Praha, C. H. Beck 1998, se k výkladu § 33 odst. 1 písm. d/ ZKV na str. 178 uvádí, že pod pojem mimosmluvní sankce postihující majetek úpadce patří peněžitě tresty ukládané soudy podle trestního zákona, pokuty ukládané orgány veřejné správy podle zákona o přestupcích a správní sankce ukládané příslušnými správními orgány podle zvláštních zákonů. V díle Kotoučová, J.: Zákon o konkursu a vyrovnání a předpisy související. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002, str. 264, se k témuž ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání uvádí, že mimosmluvní sankcí postihující majetek úpadce může být např. pořádková pokuta uložená soudem. Za mimosmluvní sankci lze dále považovat i peněžitý trest uložený soudem podle trestního zákona, pokuty ukládané státními orgány podle zákona o přestupcích, dále pak správní sankce ukládané správními orgány například podle zákona č. 64/1986 Sb., o České obchodní inspekci, v platném znění.

42. V literatuře k insolvenčnímu zákonu se při výkladu § 170 písm. d/ insolvenčního zákona omezuje dílo Zelenka, J. a kolektiv: Insolvenční zákon. Poznámkové vydání s důvodovou zprávou. 1. vydání, Praha, Linde 2007, str. 276, na konstatování, že předmětné ustanovení vychází z ustanovení § 33 odst. 1 ZKV, jež v zásadě toliko zpřesňuje. V díle Kozák, J., Budín, P., Dadam, A., Páchl, L.: Insolvenční zákon a předpisy související. Nařízení Rady (ES) o úpadkovém řízení. Komentář. Praha. ASPI, a. s., 2008, str. 221, se uvádí, že tímto ustanovením mají být vyloučeny z úhrady sankce dané právní úpravou u uvedených povinností. V díle Hásová, J. a kol.: Insolvenční zákon. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, str. 600-608, se pak uvádí, že „v oblasti mimosmluvních sankcí jako nároků vyloučených z uspokojení v průběhu insolvenčního řízení i nadále platí, že se jedná zejména o pokuty ukládané správními úřady, o správní sankce ukládané opět správními orgány podle zvláštních zákonů a též o peněžitě tresty ukládané soudy podle trestního zákona“.

43. Ve výkladu ustanovení § 170 písm. d/ insolvenčního zákona byla dále soudní praxe sjednocena prostřednictvím usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 7. 9. 2012, sen. zn. [1 VSPH 1159/2012](#), uveřejněného pod č. 44/2013 Sbírký soudních rozhodnutí a stanovisek s právní větou, podle níž: „V insolvenčním řízení se zásadně neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku mimosmluvní sankce, včetně nezaplacené blokové pokuty (§ 170 písm. d/ insolvenčního zákona), ani jejich

příslušenství, včetně nákladů za nařízení daňové exekuce (§ 182 a § 183 daňového řádu). Přihlášku takové pohledávky insolvenční soud odmítne podle § 185 insolvenčního zákona“.

44. V usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 2. 2010, č. j. 22 Ca 234/2009-39, uveřejněném pod č. 2134/2010 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, byla mezi pohledávky vyloučené z uspokojení v insolvenčním řízení podle § 170 písm. d/ insolvenčního zákona zařazena pokuta uložená dlužníku za správní delikty podle § 26 odst. 1 písm. c/ a i/, odst. 2 zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce.

45. Na základě argumentace shrnuté v odstavcích [39] až [44] pak Nejvyšší soud v usneseníh sen. zn. [29 NSČR 116/2015](#), 29 NSČR 16/2016, 29 NSČR 82/2016 a 29 NSČR 85/2016 shodně uzavřel, že pokuta uložená dlužníku za přestupek podle zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, je mimosmluvní sankcí vyloučenou z uspokojení v insolvenčním řízení podle ustanovení § 170 písm. d/ insolvenčního zákona, leč pohledávka představovaná paušální částkou nákladů řízení o přestupcích ve smyslu § 79 odst. 1 věty druhé zákona o přestupcích, takovou mimosmluvní sankcí není. Účel paušální náhrady nákladů řízení o přestupcích totiž nesměřuje k potrestání (a to ani u osoby, které je za spáchaný přestupek uložena pokuta), ale právě k tomu, aby státu (v režimu § 79 odst. 4 zákona o přestupcích obci, jejíž orgán rozhodl o přestupku) byla (alespoň zčásti, „paušálem“) nahrazena majetková újma spočívající ve vynaložení nákladů nezbytných k projednání přestupku a rozhodnutí o něm. Povaha takového nároku se více než „příslušenství mimosmluvní sankce“ blíží škodnímu nároku, jež z působnosti obdobných pravidel obsažených v konkursních řádech z roku 1914 a 1931 vylučovala prvorepubliková judikatura (srov. opět rozhodnutí Vážný č. 6316) a z působnosti pravidla obsaženého v obdobně formulovaném § 33 odst. 1 písm. d/ ZKV literatura (srov. opět Steiner, str. 192). Má totiž za úkol (byť i jen zčásti, relativně nízce nastaveným „paušálem“) reparovat majetkovou újmu vzniklou státu (v daných poměrech obci, jež plní úkoly státu a jejíž orgán o přestupku rozhodoval) coby náklady nezbytně vynaložené za účelem projednání přestupku a rozhodnutí o něm.

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. Právnické 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. října 2009, č. j. 1 Afs 100/2009-63, uveřejněný pod č. 2332/2011 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (z nějž 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 peněžní 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 usneseníh 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, nesměřuje 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.

49. K pohledávkám za majetkovou podstatou, které mají povahu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění (§ 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona).

Zbývá určit, zda 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, má v případě, že jde o pohledávku vzniklou po rozhodnutí o úpadku dlužníka, povahu daně, poplatku nebo jiného obdobného plnění (§ 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona).

50. K této problematice Nejvyšší soud především uvádí, že v obecném slova smyslu lze daní rozumět zákonem stanovenou povinnou platbu bez nároku na protiplnění, jednostranně odváděnou do veřejného rozpočtu, jejíž prostřednictvím příjemce daně (stát) následně (po výběru) naplňuje svoji funkci. Pojem daň vymezuje (v podobě citované výše) ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, jde však o vymezení použitelné pro účely daňového řádu („pro účely tohoto zákona“). Nicméně, poměřováno dikcí označeného ustanovení, není odvod za porušení rozpočtové kázně ani peněžitým plněním, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek (§ 2 odst. 3 písm. a/ daňového řádu), ani peněžitým plněním v rámci dělené správy (§ 2 odst. 3 písm. c/ daňového řádu). Jakkoli lze klást [v duchu judikatury Nejvyššího správního soudu, na kterou poukazují (jak citováno výše) oba soudy i dovolatel] akcent na to, že právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, pak jen z toho, že jde o peněžité plnění (veřejnoprávní pohledávku), při jehož správě se postupuje podle daňového řádu (§ 2 odst. 3 písm. b/ daňového řádu), nebude vždy možné usuzovat, že jde o „daň“ ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona. „Procesní“ charakter definice obsažené v § 2 odst. 3 písm. b/ daňového řádu je zřejmý. Ve spojení s omezením takové definice „pro účely tohoto zákona“ (rozuměj pro účely daňového řádu) i s jinak koncipovanou dikcí § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona (jež se odchyľuje i od definice daně ve smyslu § 2 odst. 3 písm. a/ insolvenčního zákona již tím, že pojmy, „daň“ a „poplatek“, které označené ustanovení souhrnně prohlašuje za „daň“, rozepisuje vedle sebe, a tím, že výslovně nezmiňuje „clo“) je zjevné, že při výkladu pojmu „daň“ pro účely insolvenčního zákona bude převládat především materiální pojetí té které veřejnoprávní pohledávky, jež by mělo zohlednit i to, jak ji charakterizuje relevantní „daňová“ judikatura případně literatura. Dostatečnou korekcí toho, aby nedocházelo k významným odchylkám ve výkladu těchto pojmů pro potřeby insolvenční úpravy, je klauzule o „jiných obdobných peněžitých plněních“ (jako jsou „daně“ a „poplatky“) v § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona.

51. Takto nastavené meze výkladu odpovídají i tomu, že insolvenční zákon má ve vztahu k daňovému řádu povahu zákona speciálního (jehož uplatnění má v případě dlužníkovy úpadku přednost) ohledně plnění těch funkcí daňového řádu, které se týkají vymáhání daňových pohledávek. To lze dokumentovat i tím, že daňové pohledávky vzniklé před rozhodnutím o úpadku dlužníka musí být přihlášeny do insolvenčního řízení a po dobu trvání účinků rozhodnutí o úpadku je zásadně nelze uspokojit jinak, než jak předjímá (podle zvoleného způsobu řešení úpadku dlužníka) insolvenční zákon. Budiž dodáno, že ke stejným závěrům dospěla judikatura Nejvyššího soudu a Ústavního soudu již při výkladu vztahu zákona o konkursu a vyrovnání a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 1. 2002, sp. zn. [29 Cdo 95/2000](#), uveřejněný v časopise Soudní judikatura číslo 4, ročník 2002, pod č. 70, rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 5.

2006, sp. zn. [29 Odo 730/2004](#), uveřejněný pod č. 52/2007 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, nebo nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/2002, uveřejněný pod č. 76/2005 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu.

52. Při takto nastaveném pojetí pak Nejvyšší soud (též s přihlédnutím k závěru obsaženému v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 53/2013-33, citovaném v odstavci [17]) nemá pochyb o tom, že 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 daní“. 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).

53. Právní posouzení věci odvolacím soudem tudíž správné není. Nejvyšší soud proto, aniž nařizoval jednání (§ 243a odst. 1 věta první o. s. ř.), napadené rozhodnutí změnil (ve shodě s ustanovením § 243d písm. b/ o. s. ř., když dosavadní výsledky řízení ukazují, že je možné o věci rozhodnout) v tom duchu, že v napadeném výroku o věci samé potvrdil rozsudek insolvenčního soudu o určení, že předmětné pohledávky č. 1 až 4 jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Jako prosty pochybení potvrdil Nejvyšší soud v témže duchu i výroky rozsudku insolvenčního soudu o nákladech řízení.