



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **ASTERAS s.r.o.**, sídlem U Půjčovny 954/6, Praha 1, zastoupená JUDr. Alicí Kluzákovou, advokátkou, sídlem Havlíčkova 1682/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2020, č. j. 40648/20/5100-41451-712626, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2021, č. j. 14 Af 37/2020 - 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 20. 3. 2020, č. j. 2169613/20/2001-52525-111547, zastavil řízení o žádosti žalobkyně o prominutí penále. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví rozhodnutí správce daně formálně změnil, provedl však pouze opravu zjevné nesprávnosti výroku prvostupňového správního rozhodnutí, v ostatním zůstal výrok nezměněn. Žalovaný ve shodě se správcem daně považoval za důvod zastavení řízení skutečnost,

že žalobkyně požádala o prominutí penále až po uplynutí zákonem stanovené tříměsíční lhůty.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítala, že zákonná lhůta pro podání žádosti o prominutí penále v době podání žádosti neuplynula, neboť byla stavena po dobu řízení o povolení posečkáni daně a následně po dobu samotného povoleného posečkáni. V této souvislosti poukazovala na správcem daně řádně povolené posečkáni s úhradou příslušenství doměřené daně (úroku z prodlení a penále), které byla oprávněna splatit ve dvanácti splátkách v průběhu jednoho roku, přičemž o prominutí penále požádala ještě v době, kdy posečkáni s úhradou penále trvalo.

[3] Městský soud rozsudkem označeným v záhlaví žalobu jako nedůvodnou zamítl. Neztotožnil se s výkladem žalobkyně a spornou právní otázkou stavení lhůty pro podání žádosti o prominutí penále posoudil shodně s žalovaným tak, že tuto lhůtu staví toliko povolené posečkáni úhrady doměřené daně, nikoli však povolené posečkáni úhrady příslušenství daně (v dané věci tedy penále). Městský soud upozornil, že rozhodující pro posouzení sporné otázky není pouze výklad pojmu *daň*, který akcentuje žalobkyně, nýbrž výklad celého slovního spojení užitého zákonodárcem v souvislosti se stavením lhůty – *daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla*, kterou penále zjevně není. Městský soud na rozdíl od žalobkyně nepovažoval tento výklad za nepřipustné zvýhodnění daňových subjektů, které neuhradily doměřenou daň a požádaly o posečkáni s její úhradou, vůči daňovým subjektům (jako je žalobkyně), které doměřenou daň uhradily a požádaly o posečkáni s úhradou příslušenství daně (penále). Uhrazení doměřené daně je dle městského soudu zákonnou podmínkou pro prominutí penále. Žalobkyně mohla požádat o posečkáni s úhradou samotné daně, avšak neučinila tak a daň uhradila. Dále měla možnost požádat i o prominutí penále (navzdory povolenému posečkáni), avšak tím, že s podáním žádosti otálela, lhůtu zmeškala. Ustanovení upravující stavení lhůty pro podání žádosti nepřipouští dle městského soudu dvojí výklad. Výklad žalovaného byl jediný možný a souladný rovněž s komentářovou literaturou. Další žalobní námitky směřující proti porušení zásad činnosti daňových orgánů či ústavních principů (*in dubio mitius*) považoval městský soud za nedůvodné, neboť vycházely z mylného předpokladu žalobkyně, že sporné ustanovení zákona lze vykládat vícero způsoby.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Dle stěžovatelčina názoru je výklad městského soudu založen na restriktivním gramatickém výkladu, který porušuje její práva. Stěžovatelka se domnívá, že zákon dvojí výklad umožňuje. Podle stěžovatelky je rozhodující obsah a význam legislativní zkratky *daň*. Lhůta pro podání žádosti o prominutí penále je proto stavena po dobu povoleného posečkáni jakékoli „komponenty“ daně, tedy i penále a úroku z prodlení. Slovní spojení *daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla*, má dle stěžovatelky pouze upřesnit, že se nemůže jednat o jakoukoli nesouvisející daň, nýbrž o daň, o kterou se v daném řízení jedná. Ze skutečnosti, že o posečkáni lze žádat nejen u splatné daně, ale rovněž v případě úroků a penále, stěžovatelka dovozuje, že taktéž povolené posečkáni úhrady penále staví běh lhůty pro podání žádosti o jeho prominutí. Stěžovatelka odmítá

pokračování

rozlišování provedené městským soudem a žalovaným na daň v užším a širším slova smyslu, zákon takové rozlišování nezná. Toto rozlišování by navíc znamenalo, že rovněž posečkání daně je možné žádat pouze pro daň samotnou, nikoli však již pro její příslušenství. Stěžovatelka zopakovala svoji argumentaci týkající se zvýhodnění daňových subjektů, které požádaly o posečkání s úhradou samotné daně, oproti subjektům, které daň zaplatily a požádaly toliko o posečkání s úhradou příslušenství. Protože zákon umožňuje dvojí výklad sporného ustanovení, městský soud pochybil tím, že se nevypořádal se stěžovatelčinými námitkami dovolávajícími se ústavního principu *in dubio mitius* (s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2008, ve věci sp. zn. IV. ÚS 650/05). Stejně tak se městský soud nevypořádal ani s námitkou postupu daňových orgánů obou stupňů v rozporu se základními zásadami správního (daňového) řízení s poukazem na to, že žalovaný překročil meze své pravomoci, nešetřil práva daňového subjektu nabytá v dobré víře a neumožnil stěžovatelce uplatnění jejích práv (požádat o prominutí penále). V důsledku nesprávného výkladu městského soudu a žalovaného tak dle stěžovatelky došlo k nezákonnému zastavení řízení ve věci žádosti o prominutí penále, neboť lhůta pro podání žádosti neuplynula.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že slovní spojení *doměřená daň* je nutno vykládat jako daň v užším slova smyslu, pod kterou nelze penále podřadit. Penále vzniká ze zákona, jeho výpočet a předepsání do evidence provádí správce daně. Penále nelze doměřit, doměřit lze pouze daňovou povinnost na základě provedeného doměřovacího řízení. Penále proto není doměřenou daní, a povolení posečkání s jeho úhradou tak nemá vliv na běh lhůty pro požádání o prominutí penále. Smyslem a účelem stavení lhůty pro podání žádosti o prominutí penále je umožnit požádat o prominutí penále i takovému daňovému subjektu, který daň (v užším slova smyslu) neuhradí ve lhůtě tří měsíců ode dne právní moci platebního výměru, neboť mu bylo povoleno posečkání s úhradou daně. Takový žadatel po dobu posečkání nesplňuje zákonnou podmínku uhrazení daně, aby mohl o prominutí penále požádat, a lhůta by mu tedy marně uplynula. Žalovaný upozornil na rozdílnou úpravu prominutí penále a posečkání daně, z níž vyplývá, že posečkat lze i s úhradou příslušenství (tedy daní v širším smyslu), zatímco v případě prominutí penále zákonodárce užil slovního spojení *daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla*, a tedy zjevně měl na mysli daň v užším slova smyslu. K námitce, že zákon nerozlišuje daň v užším a širším smyslu, žalovaný poukázal na příslušná ustanovení zákona, z nichž lze toto rozlišování bez pochybností dovodit. Žalovaný dále doplnil, že dospěl-li městský soud k závěru, že existuje jediný možný výklad sporného ustanovení zákona, bylo nadbytečné, aby se vypořádal s námitkami mířícími k nesprávné volbě ze dvou možných výkladů. Žalovaný odmítl, že by daňové orgány porušily základní zásady daňového řízení. K zastavení řízení pro opožděnost podané žádosti o prominutí penále došlo dle jeho názoru v souladu se zákonem.

[6] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž setrvala na možném dvojím výkladu sporného ustanovení a zopakovala významnou část argumentace obsažené v kasační stížnosti. K argumentaci nálezem Ústavního soudu, dle kterého je nutno upřednostnit výklad příznivější pro adresáta veřejné správy, stěžovatelka doplnila i judikaturu Nejvyššího správního soudu. Nově také popsala komunikaci proběhlou se správcem daně, v níž se jej pokoušela přimět k tomu, aby prominul část penále alespoň z moci úřední. Správce daně dle jejího názoru odmítl

napravit zjevnou nespravedlnost a nepřihlédl ke stěžovateličinně součinnosti. Stěžovatelka proto žádala, aby se Nejvyšší správní soud vyjádřil také k této možnosti prominutí penále z moci úřední.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[8] V souzené věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda se lhůta pro podání žádosti o prominutí penále staví po dobu, po kterou je povoleno posečkání s úhradou tohoto penále, či nikoli. Městský soud ve shodě s žalovaným zastává názor, že na běh lhůty má vliv toliko povolení posečkání s úhradou vlastní doměřené daně, zatímco případné povolení posečkání s úhradou příslušenství (zde penále) tuto lhůtu nestaví. Stěžovatelka zastává opačný výklad. Má za to, že běh lhůty staví i povolené posečkání s úhradou příslušenství (zde penále), a tedy že žádost o prominutí penále podala včas.

[9] Podle § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se *daní* 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.*

Podle odst. 4 téhož ustanovení daňového řádu *daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně* (pozn.: zvýraznění podtržením doplnil Nejvyšší správní soud). Příslušenstvím daně se podle odst. 5 tohoto ustanovení rozumějí *úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.* Za současné právní úpravy tedy pod legislativní zkratku *daň* spadá rovněž příslušenství daně, cla nebo poplatku. Zároveň je ovšem nepochybné, že příslušenství daně nelze ztotožnit se samotnou daní, clem nebo poplatkem, nýbrž se jedná o jejich příslušenství. Proto Nejvyšší správní soud nepokládá za rozporné se zákonem, pokud žalovaný ve vydaném rozhodnutí užil pojem „daň v užším smyslu slova“, neboť tím toliko pojmově odlišil vlastní doměřenou daň (příp. clo nebo poplatek) ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu, která příslušenství nezahrnuje, od legislativní zkratky *daň* (zahrnující též příslušenství), pro kterou žalovaný užil pojem „daň v širším smyslu slova“. Žalovaný tedy tyto pojmy užil k vysvětlení rozdílu mezi vlastní daní a daní s příslušenstvím.

[10] Podle § 156 odst. 1 daňového řádu *na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky.* Vzhledem k tomu, že je v citovaném ustanovení užito legislativní zkratky *daň* (bez jakýchkoliv omezujících přívlastků), je zřejmé, že v případě posečkání lze povolit nejen posečkání samotné daně, cla nebo poplatku, ale rovněž příslušenství. Stěžovatelka tedy mohla požádat o posečkání s úhradou samotné doměřené daně, jejího příslušenství, anebo obojího. V souzené věci stěžovatelka požádala o posečkání s úhradou příslušenství (§ 2 odst. 4 daňového řádu), samotnou doměřenou daň (§ 2 odst. 3 daňového řádu) uhradila.

[11] Prominutí penále je pak upraveno v § 259a daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla ubrazena*

pokračování

daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla (odst. 1). Žádost o prominutí penále lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále (odst. 3). Lhůta pro podání žádosti podle odstavce 3 neběží po dobu a) řízení o povolení posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla, b) posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla (odst. 4).

[12] Z citovaných ustanovení daňového řádu vyplývá, že podmínkou podání žádosti o prominutí penále je uhrazení daně (stejná podmínka platí rovněž v případě podání žádosti o prominutí úroku z prodlení dle § 259b odst. 1 daňového řádu). Jak správně poukázal městský soud v napadeném rozsudku, zákonodárce v tomto případě neužil legislativní zkratku *daň* bez dalšího, nýbrž omezil rozsah tohoto pojmu užitím slovního spojení *daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla*. Podmínkou prominutí penále (obdobně úroku z prodlení) je tedy uhrazení samotné doměřené daně (§ 2 odst. 3 daňového řádu), označované žalovaným jako daň v užším smyslu slova. Toto zúžení právního pojmu *daň* pro účely promíjení penále (a obdobně úroku z prodlení) zákonodárcem je navíc logické, neboť není důvod podmiňovat prominutí příslušenství jeho předchozí úhradou.

[13] Pro podání žádosti o prominutí pak daňový řád stanoví nepřekročitelnou lhůtu tři měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále. Tato lhůta neběží po dobu řízení o posečkáni a po dobu samotného posečkáni úhrady, avšak v § 259a odst. 4 daňový řád znovu opakuje, že se tak děje pouze ve vztahu *k dani, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla*, tedy ve vztahu k samotné doměřené dani bez příslušenství.

[14] Smyslem stavení lhůty pro podání žádosti o prominutí penále je, jak správně poukázal také žalovaný ve vyjádření, umožnit požádat o prominutí i daňovému subjektu, který doměřenou daň neuhradil v relativně krátké lhůtě tří měsíců, neboť mu správce daně povolil posečkáni s její úhradou (§ 156 odst. 1 daňového řádu). Takovému žadateli by totiž v průběhu povoleného posečkáni daně marně uběhla lhůta pro podání žádosti o prominutí penále, protože by v jejím průběhu nebyl schopen naplnit podmínku předchozího uhrazení daně. Z hlediska smyslu a účelu stavení lhůty však neexistuje důvod, aby běh lhůty ovlivňovalo rovněž povolené posečkáni s úhradou příslušenství. Úhrada příslušenství není podmínkou pro podání žádosti o jeho prominutí (obdobně jako u penále je tomu i u úroku z prodlení).

[15] Již městský soud v napadeném rozsudku náležitě a přesvědčivě odůvodnil, že jediný možný výklad § 259a odst. 4 daňového řádu je ten, který respektuje vůli zákonodárce vyjádřenou v § 259a tak, že užil nikoli legislativní zkratku *daň* bez dalšího (jako tomu je na jiných místech daňového řádu), ale zužující spojení *daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla*. Nejvyšší správní soud se s učiněným výkladem městského soudu a žalovaného ztotožňuje a zároveň doplňuje, že i právnímu laikovi musí být z formulace užitého slovního spojení zřejmé, že zákonodárce měl v tomto případě na mysli toliko vlastní doměřenou daň (v důsledku které penále vzniklo), nikoli již toto penále (či úrok z prodlení).

[16] Nejvyšší správní soud již výše v tomto rozsudku přestřel smysl a účel vykládaného sporného ustanovení daňového řádu. Zároveň konstatuje, že neexistuje legitimní důvod pro rozšiřující teleologické dotvoření práva nad rámec zákonného textu. Protože prominutí penále není navázáno na předchozí úhradu úroku z prodlení či penále (na rozdíl od navázání na úhradu vlastní doměřené daně), neexistuje důvod, pro který by posečkání s úhradou úroku či penále mělo ovlivňovat běh lhůty pro podání žádosti o prominutí penále.

[17] V souzené věci tak proti sobě nestojí dvě srovnatelné výkladové alternativy, jak se po celou dobu pokouší tvrdit stěžovatelka (a v návaznosti na to požaduje aplikaci zásady *in dubio mitius*), nýbrž toliko jeden možný, racionální a přesvědčivý výklad. Skutečnost, že stěžovatelka sama spatřuje v aplikovaném ustanovení interpretační nejasnost, ještě neznamená, že objektivně existuje vícero výkladových variant. K tomu lze odkázat na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, bod [64], kterým v rámci repliky argumentovala sama stěžovatelka.

[18] Pokud stěžovatelka vytýká městskému soudu, že se nevypořádal s námitkou postupu daňových orgánů v rozporu se základními zásadami správního (daňového) řízení, nelze ani této námitce přisvědčit. Městský soud na uvedenou námitku v závěru odůvodnění napadeného rozsudku výslovně reagoval. Podrobnější vypořádání nebylo třeba, neboť i tato námitka se opírala o chybné východisko stěžovatelky, že sporný § 259a odst. 4 daňového řádu lze vyložit vícero způsoby. Městský soud tak správně dovodil, že žalovaný provedl jediný možný výklad, nepřekročil meze své pravomoci a stěžovatelce nebránil v uplatnění jejích práv. Stěžovatelka mohla požádat o prominutí penále toliko v zákonem stanovené lhůtě, což neučinila. Nelze dovodit, že by jí správce daně znemožnil podat žádost o prominutí penále, tedy uplatnit její právo. Správce daně řízení o žádosti v souladu se zákonem zastavil, protože byla podána opožděně. Ve stěžovatelčině případě pak nelze hovořit ani o právech nabytých v dobré víře, jichž se dovolává. Nejvyššímu správnímu soudu není v této souvislosti zřejmé, jaká konkrétní práva měla stěžovatelka v dobré víře nabýt.

[19] Nelze vyhovět ani požadavku stěžovatelky, aby se Nejvyšší správní soud vyjádřil k možnosti prominutí stanoveného penále z moci úřední a k tvrzené neochotě správce daně tak učinit. Tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, ač jí v tom nic nebránilo, a proto se jí Nejvyšší správní soud nemůže pro nepřipustnost zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nad rámec uvedeného však je možno poznamenat, že předmětem soudního přezkumu, jak byl stěžovatelkou vymezen v žalobě, byla otázka stavení běhu lhůty pro podání žádosti o prominutí penále, resp. způsob ukončení řízení o prominutí penále zahájeného na základě podané žádosti stěžovatelky. Předmětem přezkumu tedy nebyly (a nemohly být) případné postupy správce daně týkající se možného zahájení řízení z moci úřední.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

pokračování

[21] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 28. července 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu