



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Lenky Krupíckové a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **Obec Dlažkovice**, se sídlem Dlažkovice 65, Třebenice, zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 3. 2021, č. j. 3 Af 34/2017-30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

#### I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 8. 2017, č. j. MF-15559/2017/3901-3, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Generálního finančního ředitelství (dále též „GFŘ“) ze dne 16. 3. 2017, č. j. 117750/16/7500-30470-010362. Tímto rozhodnutím GFŘ podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), zastavilo o řízení o žádosti žalobkyně o prominutí penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Podle GFŘ žalobkyně nedodržela lhůtu pro podání žádosti. V souladu s § 44a odst. 13 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „rozpočtová pravidla“) bylo totiž možné podat žádost nejpozději do 1 roku ode dne nabytí právní moci platebního výměru, jímž bylo penále, o jehož prominutí je žádáno, vyměřeno. Příslušný platební výměr nabyl právní moci dne 4. 12. 2012, žalobkyně však žádost podala až dne 21. 12. 2015.

## II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), v níž namítala, že byla chybně posouzena otázka stavění roční lhůty dle § 44a odst. 13 rozpočtových pravidel. Zdůraznila, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je odvislé od odvodu za porušení rozpočtové kázně. V takovém případě (vztah primární a sekundární platební povinnosti) platí, že stavění lhůty u primární povinnosti znamená stavění lhůty i u sekundární povinnosti. Stavění lhůty nelze posuzovat zvlášť k platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně a zvlášť k platebnímu výměru na penále. Ke stavění lhůty pro podání žádosti o prominutí penále za prodlení s odvodem tedy postačí, byla-li podána správná žaloba proti rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně. To se v posuzovaném případě stalo. V období od 13. 11. 2012 do 16. 3. 2015 žalobkyně vedla soudní řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně, sporná lhůta proto neběžela ani ve vztahu k penále. Žádost tak byla podána včas.

[3] Městský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Podle něj z textu § 44a odst. 13 rozpočtových pravidel jednoznačně vyplývá, že lhůta k podání žádosti o prominutí činí jeden rok a že její počátek běží ode dne nabytí právní moci toho konkrétního platebního výměru, který vyměřuje povinnost, o jejíž prominutí je žádáno. Text ustanovení vychází z toho, že platební výměry ve vztahu k odvodu a penále jsou vydávány samostatně a že lze také samostatně žádat o prominutí každé z těchto povinností. Bylo by nelogické, aby byl počátek lhůty odvislý od právní moci individuálního platebního výměru na penále za prodlení s odvodem, avšak na běh (stavění) lhůty by následně mělo vliv též další probíhající řízení o prominutí samotného odvodu, u nějž však mohla lhůta pro podání žádosti o jeho prominutí započít dříve, případně později. Městský soud rovněž poukázal na to, že žalobkyni nic nebránilo, aby se bránila i proti vyměřenému penále správnou žalobou, což by právě mělo za následek stavění lhůty pro podání žádosti o jeho prominutí. Současně měla žalobkyně možnost požádat o prominutí penále, aniž by vyčkávala výsledek řízení o správné žalobě ve věci odvodu.

## III.

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítla, že městský soud posoudil spornou právní otázku stavění lhůty pro podání žádosti o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně chybně. Správnost názoru stěžovatelky potvrzuje úprava běhu lhůty pro prominutí penále v daňovém řízení. Ta podle § 259a odst. 4 písm. a) daňového řádu neběží po dobu řízení o povolení posečkání úhrady daně, v důsledku jehož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Nelze proto souhlasit s názorem městského soudu, že by bylo nelogické, aby na běh lhůty mělo vliv další probíhající řízení netýkající se penále. Tento závěr je naopak logický a zákonný. Stěžovatelka uvedla, že nijak nezpochybňuje počátek běhu lhůty pro podání příslušné žádosti o prominutí penále, ale tvrdí, že podáním žaloby ve věci odvodu došlo k jejímu stavění. Městský soud měl tento závěr potvrdit jako správný. I § 44a odst. 13 rozpočtových pravidel v sobě obsahuje obecnou zásadu, že penále z prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně (příslušenství) je odvislé od odvodu za

pokračování

porušení rozpočtové kázně (daně). Stěžovatelce pak nelze vytýkat, že nepodala samostatnou žalobu proti vyměření penále. Taková žaloba byla v daném okamžiku nadbytečná, neboť by nemohla obsahovat jiná tvrzení než žaloba ve věci odvodu. S ohledem na stavění lhůty nebylo rovněž namístě, aby stěžovatelka žádala o prominutí penále v návaznosti na nabytí právní moci platebního výměru a nevyčkala do konce řízení ve věci odvodu. Dle stěžovatelky proto nelze dospět k obecnému závěru, že obě lhůty pro podání žádosti o prominutí jsou na sobě nezávislé. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

#### IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka opakuje argumentaci, kterou uplatnila již v odvolání a v žalobě. Odkázal proto na své vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek, s jehož obsahem se plně ztotožnil. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

#### V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Předmětem sporu je právní otázka, zda dochází ke stavění (procesní) lhůty pro podání žádosti o prominutí penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 13 písm. c) rozpočtových pravidel v případě zahájení řízení podle soudního řádu správního o žalobě, kterou není napadeno rozhodnutí ve věci penále, nýbrž rozhodnutí, kterým byl vyměřen samotný odvod za porušení rozpočtové kázně.

[9] Podle § 44a odst. 13 písm. c) rozpočtových pravidel platí, že *o prominutí nebo částečné prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně nebo penále může Generální finanční ředitelství požádat fyzická osoba, právnická osoba nebo organizační složka státu, která se porušení rozpočtové kázně dopustila, a to prostřednictvím finančního úřadu, který tento odvod nebo penále uložil. Žádost o prominutí nebo částečné prominutí lze podat nejpozději do 1 roku ode dne nabytí právní moci platebního výměru, kterým byl odvod nebo penále, o jehož prominutí je žádáno, vyměřen. Lhůta 1 roku neběží ode dne zahájení řízení podle soudního řádu správního o žalobě proti rozhodnutí správce daně do dne pravomocného skončení tohoto řízení nebo do dne pravomocného skončení řízení o kasační stížnosti.*

[10] Stěžovatelka ve své argumentaci vychází z toho, že penále jakožto příslušenství odvodu sleduje jeho osud [srov. § 2 odst. 5 daňového řádu aplikovaného na základě § 2 odst. 3 písm. b) téhož zákona a § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel, shodně rozsudek tohoto soudu ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014-35]. Optikou tohoto obecně platného pravidla by proto podle stěžovatelky mělo být výše citované ustanovení vyloženo tak, že v případě vedení řízení o žalobě směřující proti rozhodnutí o uložení odvodu dochází

nejen ke stavění jednoleté (procesní) lhůty pro podání žádosti o prominutí odvodu, ale i jednoleté (procesní) lhůty pro podání žádosti o prominutí penále. Takto však právní úprava koncipována není a k výkladu prezentovanému stěžovatelkou nelze dospět ani pomocí uvedeného pravidla.

[11] Pravidlo, podle něhož příslušenství daně (zde penále za prodlení) sleduje osud daně (zde odvodu za porušení rozpočtové kázně), vyjadřuje určitou hmotněprávní existenční vazbu mezi daní a jejím příslušenstvím. Podle ní příslušenství daně, které je s ní spojeno a sleduje její osud, nemůže existovat, neexistuje-li samotná daňová povinnost (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014-35, či ze dne 23. 4. 2015, č. j. 6 As 126/2014-44). Právě v tomto smyslu je třeba chápat vzájemnou vazbu (spojitost) daně a jejího příslušenství - existence příslušenství v určité výši se odvíjí od existence rozhodnutí o stanovení daně v určité výši. Z uvedeného pravidla tedy vyplývá pouze to, že změní-li se výše stanovené daně (daň se sníží, zvýší, dojde ke zrušení příslušného platebního výměru, k odepsání daně, či k jejímu prominutí, apod.), změní se úměrně tomu i výše jejího příslušenství (srov. např. rozsudky tohoto soudu ze dne 14. 6. 2019, č. j. 8 Afs 128/2018-56, ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 229/2018-21, či ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25). Pravidlo o sledování osudu daně jejím příslušenstvím se tedy vztahuje toliko na věcný výsledek jakéhokoliv řízení týkajícího se daně, pokud dojde nějakým způsobem ke změně (alespoň zčásti) vlastní výše daně (či její existence), a promítá tento výsledek do jejího příslušenství jako takového. Toto pravidlo se však nijak nedotýká procesních parametrů samotného řízení, z něhož může potenciálně taková změna daně vzejít, natožpak řízení, které je, či může být vedeno ve věci příslušenství. Lze tedy uzavřít, že pravidlo upravené v § 2 odst. 5 daňového řádu, podle něhož příslušenství daně sleduje její osud, není konstruováno tak široce, že by řízení vedené o dani (zde soudní řízení správní proti rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně), které podle zákona vyvolává předpokládané účinky ve vztahu k případnému správnímu řízení týkajícímu se této daně (zde řízení o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně), bez dalšího vyvolávalo stejné účinky ve vztahu k řízení o jejím příslušenství.

[12] Aby dané soudní řízení o dani mohlo vyvolávat stejné účinky ve vztahu ke správnímu řízení o jejím příslušenství, jako činí ve vztahu ke správnímu řízení o samotné dani, musela by tak výslovně stanovit příslušná právní úprava dotčeného správního řízení týkající se příslušenství, tedy § 44a odst. 13 rozpočtových pravidel. Jak nicméně podrobně rozebral již městský soud v bodě 17 napadeného rozsudku, takto dané ustanovení rozpočtových pravidel koncipováno není. To zřetelně rozlišuje mezi řízením o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a řízením o prominutí penále. Z textu sporného ustanovení jasně vyplývá, že běh lhůty k podání žádosti o prominutí je vždy spojen jen a pouze s rozhodnutím správce daně (platebním výměrem), kterým byla stanovena povinnost, o jejíž prominutí daňový subjekt žádá. V návaznosti na to se eventuální stavění této lhůty pojí s případným zahájením soudního řízení správního o žalobě podané právě proti tomu rozhodnutí správce daně, kterým byla stanovena povinnost, o jejíž prominutí daňový subjekt žádá. Jazykový výklad předmětného ustanovení je jednoznačný.

[13] Poukaz stěžovatelky na právní úpravu prominutí penále v daňovém řádu pak paradoxně potvrzuje výše vyřčené. Podle § 259a odst. 1 daňového řádu *je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku*

pokračování

*jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Podle odst. 3 téhož ustanovení lze žádost o prominutí penále podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále. Podle odst. 4 písm. a) téhož ustanovení pak lhůta pro podání žádosti podle odstavce 3 neběží po dobu řízení o povolení posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. V případě úpravy obsažené v daňovém řádu tedy zákonodárce výslovně zakotvil, že lhůta pro podání žádosti o prominutí penále neběží po dobu, kdy je vedeno jiné řízení týkající se samotné úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření penále vzniklo. V případě lhůty pro podání žádosti o prominutí penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně však zákonodárce postupoval jinak. Navázal běh této procesní lhůty pouze na rozhodnutí správce daně, jímž byla promíjená povinnost stanovena, a spojil její stavění pouze s právními skutečnostmi týkajícími se tohoto rozhodnutí, které jsou uvedeny v § 44a odst. 13 písm. a) až c) rozpočtových pravidel. Absentuje-li v § 44a odst. 13 rozpočtových pravidel výslovná úprava, podle níž by byl běh procesní lhůty v případě řízení o prominutí penále ovlivňován i řízeními ve věci odvodu, v důsledku jehož uložení penále vzniklo, nelze tuto dovozovat nad rámec zákona.*

[14] I přes hmotněprávní spojitost odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále mají totiž jednotlivá řízení týkající se úhrady těchto povinností zcela samostatné předměty a jsou na sobě nezávislá. Nezávislost řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně a ve věci penále za prodlení s tímto odvodem ostatně setrvale potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu. Konkrétně lze odkázat na rozsudek ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015-45, podle něhož: „Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a předepsání penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně spolu sice vzájemně souvisí, jde však o dvě samostatná rozhodnutí správce daně, proti kterým se lze bránit samostatnými odvoláními a žalobami, případně i kasačními stížnostmi, jak to ostatně konstatoval také krajský soud. Daná samostatnost se projevuje též v okruhu námitek, jejichž posouzení má význam v tom kterém řízení. Při přezkumu rozhodnutí o sdělení penále nelze posuzovat námitky týkající se otázky, zda vůbec a v jakém rozsahu došlo k porušení rozpočtové kázně. Pro posouzení této otázky je určeno řízení o přezkumu platebního výměru, jímž byl uložen samotný odvod za porušení rozpočtové kázně. Proto nelze v probíhajícím řízení vypořádat námitky stěžovatele, jimiž brojí proti samotnému odvodu za porušení rozpočtové kázně, resp. jeho argumentaci, dle které se porušení rozpočtové kázně vůbec nedopustil. Opačný postup by mohl vést k odlišným závěrům v každém z těchto řízení. Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem i soudem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně limitován. V těchto řízeních se zjišťuje pouze, zda existuje pravomocné rozhodnutí, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně, zda je penále počítáno za každý den prodlení počínaje dnem, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně a konče dnem odvedení prostředků jeho platbou, zda je použita správná sazba penále a zda bylo penále stanoveno nejvýše do částky uloženého odvodu. [...] Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že chápe snahu stěžovatele o odložení povinnosti uhradit penále, neboť doposud brojí také proti rozhodnutí o odvodu (nyní ve fázi kasační stížnosti proti usnesení o odmítnutí žaloby), nicméně zároveň připomíná, že platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně je nadále pravomocným a vykonatelným rozhodnutím, jež stěžovateli uložilo povinnost, kterou dodnes nesplnil. Jak již ostatně uvedl také krajský soud, dojde-li v jiném řízení ke zrušení rozhodnutí o odvodu, bude na místě obnovit řízení ve věci vyměřeného penále (§ 100 správního řádu), neboť odpadne nyní

*existující předpoklad pro jeho vyměření. Do té doby však stěžovatele tíží povinnost uhradit vyměřené penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 3 745 455 Kč.“ Shodně viz i další rozsudky Nejvyššího správního soudu, např. ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004-62, ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014-35, ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-33, ze dne 13. 1. 2020, č. j. 7 Afs 149/2019-34, či ze dne 30. 4. 2021, č. j. 4 Afs 254/2019-39.*

[15] Ve světle výše uvedeného neobstojí poznámka stěžovatelky o nadbytečnosti žaloby proti rozhodnutí o uložení penále za prodlení s odvodem pro nutnou totožnost žalobní argumentace jako v případě odvodu. Žaloby proti jednotlivým platebním výměrům směřují proti rozhodnutím o uložení odlišných platebních povinností. Žalobou proti rozhodnutí o penále lze napadnout případná pochybení správce daně při uložení právě této platební povinnosti. Tato pochybení přitom nijak nemusí souviset s uložení samotného odvodu. Ten je třeba s ohledem na zásadu presumpce správnosti správních aktů považovat za řádně stanovený. Tato zásada však na druhou stranu neznamená, že by za řádně stanovené mělo být automaticky považováno i uložení penále. Při jeho ukládání si lze představit řadu pochybení na straně správce daně (např. použití nesprávné sazby, nesprávné určení doby prodlení, atd.). Napadení platebních výměrů na odvod a na penále není nijak vzájemně podmíněno. Podle konkrétní situace si lze představit, že daňový subjekt bude mít důvody brojit jen proti uloženému odvodu, či jen proti uloženému penále, ale i že bude mít věcné (a přitom samostatné) důvody pro napadení obou rozhodnutí. Z toho, že stěžovatelka případně neshledala věcné důvody pro napadení platebního výměru ve věci penále před správním soudem, nelze obecně dovozovat nadbytečnost takového postupu a vzájemnou podmíněnost a závislost obou řízení (ve věci penále a odvodu), či dovozovat shodnost procesních parametrů dalších správních řízení. Pakliže se stěžovatelka rozhodla platební výměr ve věci penále správní žalobou nenapadnout, nic jí nebránilo požádat po nabytí právní moci příslušného platebního výměru zvlášť o prominutí této povinnosti bez ohledu na podání žaloby ve věci platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně. V případě úspěchu v daném soudním sporu by bylo možné jeho výsledek promítnout do výše příslušenství prostřednictvím mimořádných opravných či dozorčích prostředků. S ohledem na § 2 odst. 5 daňového řádu si lze představit i vydání zcela samostatného nového rozhodnutí o penále, které by nahrazovalo rozhodnutí původní (srov. bod 54 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 54/2019-25). V posuzované věci je tato otázka nicméně čistě hypotetická, neboť stěžovatelka nebyla se svou žalobou ve věci platebního výměru na odvod úspěšná. Otázkou případného snížení výše penále podle § 2 odst. 5 daňového řádu v návaznosti na to, že správce daně prominul stěžovateli část odvodu za porušení rozpočtové kázně, se Nejvyšší správní soud taktéž nezabýval, neboť tato problematika nebyla předmětem nynějšího řízení.

[16] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené konstatuje, že městský soud dospěl ke správnému výkladu § 44a odst. 13 písm. c) rozpočtových pravidel, a to, že na běh roční lhůty pro podání žádosti o prominutí penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně nemá vliv případné zahájení řízení podle soudního řádu správního o žalobě proti rozhodnutí správce daně o odvodu za porušení rozpočtové kázně, v důsledku jehož uložení penále vzniklo.

pokračování

[17] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[18] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. března 2023

David Hipšr  
předseda senátu