



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věci

žalobce: **PACOVSKÉ STROJÍRNY, a. s.**, IČO: 15821773
sídlem Nádražní 697, Pacov
zastoupený advokátem Mgr. Ing. Ladislavem Dvořáčkem
sídlem Husova 2117, Benešov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2022, č. j. 14917/22/5100-41452-706445,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a průběh daňového řízení

1. Soud se v této věci zabývá otázkou běhu lhůty k podání žádosti o prominutí části penále podle § 259a odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 28/2020 Sb. (dále jen „daňový řád“).
2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 3. 2019 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 vyšší oproti naposledy stanovené dani o 2 859 880 Kč, resp. 1 064 000 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 571 976, resp. 212 800 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2020 zamítl žalobcovu odvolání a oba dodatečné platební výměry potvrdil. Žaloba proti tomuto rozhodnutí žalovaného byla zamítnuta rozsudkem soudu ze dne 26. 9. 2022, č. j. 30 Af 3/2021-158, jenž byl následně potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2023, č. j. 6 Afs 245/2022-50.
3. Dne 25. 11. 2020 žalobce požádal správce daně o posečkání úhrady doměřené daně z příjmů právnických osob za obě zdaňovací období. Správce daně rozhodnutím ze dne 18. 12. 2020, č. j. 1875346/20/2910-50522-707639, povolil žalobci rozložení úhrady doměřené daně i uloženého penále ve splátkách.
4. Dne 1. 3. 2021 uhradil žalobce celý posečkaný daňový nedoplatek, tj. včetně uloženého penále.
5. Podáním doručeným správci daně dne 7. 6. 2021 požádal žalobce o prominutí části penále a úroku z posečkané částky.
6. Správce daně rozhodnutím ze dne 7. 9. 2021, č. j. 1467616/21/2910-50522-707639, řízení o žádosti o prominutí penále zastavil podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu z důvodu, že žádost byla podaná po uplynutí lhůty podle § 259a odst. 3 daňového řádu.
7. Žalobce podal proti rozhodnutí o zastavení řízení odvolání, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 4. 2022, č. j. 14917/22/5100-41452-706445 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl a rozhodnutí o zastavení řízení potvrdil.
8. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 27. 6. 2022 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Žaloba

9. Žalobce uplatňuje žalobní body totožné s námitkami uplatněnými již v průběhu daňového řízení. Namítá, že správce daně nesprávně vyložil § 259a odst. 3 a 4 daňového řádu upravující běh lhůty pro podání žádosti. Tato lhůta neběží mj. po dobu posečkání úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Sporné je, kdy nastal okamžik řádného ukončení posečkání. Řízení o žádosti o prominutí penále představuje dílčí řízení ve smyslu § 134 odst. 3 daňového řádu, které by mělo být vždy ukončeno pravomocným rozhodnutím. Podle žalobce proto nemůže obstát názor žalovaného, že samo zaplacení daně může vést k ukončení dílčího daňového řízení a že by si toho měl být daňový subjekt vědom. V souladu se zásadou *in dubio mitius (in dubio pro libertate)* by měl být upřednostněn výklad týkající se otázky ukončení řízení o posečkání daně, který je výhodnější pro žalobce. Při ukončení režimu posečkání je správce daně povinen vyrozumět

daňový subjekt o předpisu úroků z posečkané částky nebo alespoň tento úrok předeepsat do osobního daňového účtu daňového subjektu. Režim povoleného posečkání musí být řádně ukončen. Pokud by měl platit výklad žalovaného pak by byl daňový subjekt v nejistotě o tom, kdy končí režim povoleného posečkání. V této souvislosti žalobce poukázal na to, že k úhradě daně může dojít různými způsoby, např. převodem přeplatku na jiné dani. K tvrzení, že žalobce mohl využít údaje obsažené v daňové informační schránce, pak žalobce uvedl, že daňová informační schránka není oficiálním zdrojem informací a údaje v ní uvedené nejsou aktuální. K tvrzení, že si žalobce musel být vědom předepsání úroků, uvedl, že si byl vědom zaplacení dlužné daně, nikoliv ztráty benefícia posečkání.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Uvádí, že se s námitkami uplatněnými v žalobě již vypořádal v napadeném rozhodnutí, na jehož závěrech setrvává a odkazuje na jeho odůvodnění. Zdůraznil, že k ukončení posečkání standardně dochází úhradou posečkaného nedoplatku v daném případě dne 1. 3. 2021. Daňový řád neukládá správci daně povinnost informovat daňový subjekt o skončení posečkání daně. Lhůta k podání žádosti o prominutí penále tak neběžela do 1. 3. 2021. Žalobce podal žádost až po uplynutí 3 měsíců dne 7. 6. 2021, tedy po uplynutí zákonem stanovené lhůty podle § 259a odst. 3 daňového řádu.

Žalobcová replika

11. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že posečkání bylo povoleno až do 25. 7. 2022 a řízení o něm nebylo řádně ukončeno. K vyrozumění o úroku z posečkání přistoupil správce daně až dne 14. 9. 2021. V žalobcově daňové informační schránce je jediným zápisem svědčícím o skončení režimu posečkání údaj o předpisu úroků z prodloužení zapsaný ke dni 31. 3. 2021. Tříměsíční lhůta pro podání žádosti tak dle jeho názoru neběžela do 25. 7. 2022, resp. do 31. 3. 2021. Výklad zastávaný žalovaným je v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejm. se zásadou součinnosti. Žalobce nepolemizuje s tím, že daňová povinnost zaniká úhradou daně. Pokud je ale s dílčím řízením (povoleným posečkáním) spojen zánik práva daňového subjektu, pak má správce daně povinnost řízení ukončit alespoň konkludentně. Správce daně po uhrazení daně režim posečkání nijak formálně neukončil a neučil o tom zápis do spisu až do 14. 9. 2021, resp. 31. 3. 2021.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

12. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde o žalobu věcně projednatelnou.
13. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by měl přihlídnout i bez námítky, soud neshledal.
14. O věci samé soud rozhodl bez nařízení jednání. Žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil. Žalovaný ani na výzvu soudu neuvedl, že na nařízení jednání trvá; soud má proto za to, že i žalovaný s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud vycházel z obsahu správního spisu a dokazování neprováděl.

Posouzení žaloby

15. 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 (...).*
16. Podle § 156 odst. 3 daňového řádu *v rozhodnutí, kterým bylo povoleno posečkání, se stanoví doba posečkání a posečkání může být vázáno i na další podmínky.*
17. Podle § 259a odst. 1 daňového řádu *je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.*
18. Podle § 259a odst. 3 daňového řádu *lze žádost o prominutí penále lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále.*
19. Podle § 259a odst. 4 daňového řádu *lhůta pro podání žádosti podle odstavce 3 neběží po dobu*
 - a) *řízení o povolení posečkání úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla,*
 - b) *posečkání úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.*
20. Žalobce opakovaně poukazoval na to, že dílčí daňové řízení o posečkání daně nebylo v tomto případě řádně skončeno. Tato argumentace ovšem opomíjí podstatnou okolnost, že o žalobcově žádosti rozhodl správce daně v souladu s § 156 odst. 3 daňového řádu rozhodnutím ze dne 18. 12. 2020, které bylo téhož dne doručeno žalobcovu zástupci a nabylo právní moci dne 18. 1. 2021. Správce daně o žádosti rozhodl kladně, tedy vyhověl jí a povolil rozložení úhrady daně na splátky. Tím bylo ve smyslu § 134 odst. 3 daňového řádu pravomocně skončeno dílčí daňové řízení o žalobcově žádosti. V situaci, kdy žalobce nepodal proti rozhodnutí správce daně odvolání (a nedošlo ani k porušení podmínek stanovených v rozhodnutí o povolení rozložení úhrady daně na splátky) již nebylo povinností správce daně činit v této věci jakékoliv jiné úkony či rozhodnutí.
21. Žalobce nesprávně zaměňuje samotné řízení o povolení posečkání úhrady daně a účinky jeho vedení s účinky rozhodnutí, které bylo v tomto řízení vydáno. Tyto dvě skutečnosti přitom i § 259a odst. 4 daňového řádu důsledně odlišuje. Lhůta k podání žádosti o prominutí penále se nejprve staví podle § 259a odst. 4 písm. a) daňového řádu podobu vedení řízení o posečkání úhrady daně až do okamžiku vydání pravomocného rozhodnutí o žádosti. Až poté, pokud správce daně žádosti vyhověl a povolil posečkání, se aplikuje § 259a odst. 4 písm. a) daňového řádu, který staví lhůtu *po dobu posečkání úhrady daně*. Daňový řád tak spojuje stavění běhu lhůty nejen s probíhajícím řízením o povolení posečkání, ale i s účinky povoleného posečkání, které nastávají po ukončení řízení o žádosti a navazují na ně.
22. Mezi účastníky řízení není sporné, že po dobu řízení o povolení posečkání úhrady daně do 18. 1. 2021, tj. do právní moci rozhodnutí ze dne 18. 12. 2020, neběžela podle § 259a odst. 4 písm. a) daňového řádu tříměsíční lhůta k podání žádosti podle § 259a odst. 3 daňového řádu. Spor je tak *de facto* veden pouze o to, jak dlouho trvaly účinky rozhodnutí správce daně o rozložení úhrady daně na splátky. Jinými slovy sporná je otázka, kdy skončila *doba posečkání úhrady daně* podle § 259a odst. 4 písm. b) daňového řádu. Podle správce daně a žalovaného byl posledním dnem posečkání daně den, kdy došlo k její úhradě, tj. dne 1. 3. 2021. Žalobce se oproti tomu domnívá, že účinky posečkání úhrady daně nemohly skončit dříve, než o tom byl řádně vyrozuměn správcem daně.
23. Daňový řád nestanoví výslovně, co se rozumí dobou posečkání úhrady daně. Primárně je

tedy třeba vycházet z účelu a smyslu příslušných ustanovení daňového. Posečkání úhrady daně představuje *beneficium* státu, jehož účelem je omezit negativní dopady spojené s okamžitou platbou daně na finanční, hospodářské, majetkové a v některých případech i osobní poměry daňového subjektu (srov. § 156 odst. 1 daňového řádu). Na povolení posečkání úhrady daně není právní nárok, a je tedy na správci daně, aby v mezích správního uvážení rozhodl, zda posečkání povolí, či nikoliv. Posečkání může mít formu povoleného posečkání úhrady daně, tj. po určitou dobu (uvedenou v rozhodnutí o posečkání) nemá daňový subjekt povinnost posečkanou daň hradit, nebo povoleného rozložení úhrady daně na splátky (v rozhodnutí o posečkání je stanoven splátkový kalendář a daňový subjekt postupně hradí určitou splátku daně). V principu jde však v obou případech o faktické odložení splatnosti daňového nedoplatku. V evidenci daní na příslušném osobním daňovém účtu je evidovaná posečkaná úhrada daně jako nedoplatek, který není vymahatelný. Účelem posečkání je tedy ulehčit daňovému subjektu finanční břímě spojené s úhradou daňové povinnosti a poskytnout mu čas k zajištění financování (*cash flow*).

24. Účinky povolení posečkání daně ovšem zjevně nejsou neomezené. Jsou jednak limitovány dobou posečkání (§ 156 odst. 3 daňového řádu), tedy fakticky odloženou splatností daně, resp. dílčích splátek v případě rozložení platby daně na splátky. A stejně tak ztrácí rozhodnutí o povolení posečkání daně účinky poté, co je posečkaná daň uhrazena. Po úhradě celé daně jsou totiž účinky rozhodnutí zcela vyčerpány a jeho obsah se stává obsoletním. Rozhodnutí o posečkání, byť stále formálně existuje, ztrácí jakýkoliv smysl a účel, a není tak způsobilé vyvolávat nadále jakékoliv účinky. To lze demonstrovat analogicky i na příkladu, kdy je daň zaplácena ještě před rozhodnutím o podané žádosti o posečkání úhrady daně. V takovém případě je na místě řízení zastavit podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013-34). Obdobně se stává bezpředmětným i rozhodnutí o povolení posečkání daně poté, co daňový subjekt posečkanou daň uhradí.
25. Z účelu a smyslu institutu posečkání daně tedy plyne, že jeho účinky se zcela vyčerpávají okamžikem úhrady posečkané daně, a to i v případě, že byla uhrazena dříve, než bylo stanoveno v rozhodnutí o povolení posečkání úhrady daně. Úhradou daně přestal daňový nedoplatek existovat, a byla ukončena i fáze daňového řízení při placení daně (§ 134 daňového řádu). Spolu s tím je ukončen i režim *posečkání daně*, který zjevně ztrácí svůj účel.
26. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2022, čj. 6 Afs 183/2021-41, uvedl, že *„[s]myslem 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 posečkání s její úhradou (§ 156 odst. 1 daňového řádu). Takovému žadateli by totiž v průběhu povoleného posečkání daně marně uběhla lhůta pro podání žádosti o prominutí penále, protože by v jejím průběhu nebyl schopen naplnit podmínku předchozího uhrazení daně.“*
27. V projednávané věci byl také účel stanovení lhůty pro podání žádosti o prominutí penále beze zbytku naplněn. Žalobce úhradou celé posečkané daně splnil nezbytnou podmínku podle § 259a odst. 1 daňového řádu, bez jejíhož naplnění by podání žádosti o prominutí penále bylo odsouzeno k neúspěchu. Od okamžiku úhrady posečkané daně mu již nic nebránilo v tom, aby mohl žádost podat. Žalobce sám úhradu provedl, což nerozporuje. Nemůže se tedy dovolávat toho, že si zániku daňové povinnosti, a tím i režimu posečkání daně, nebyl vědom.

28. Za daných okolností tedy soud dospěl k závěru, že stavení lhůty podle § 259a odst. 4 písm. b) daňového řádu trvalo od 19. 1. 2021 až do 1. 3. 2021. Tříměsíční lhůta k podání žádosti o prominutí penále začala v souladu s § 33 odst. 1 daňového řádu běžet dne 2. 3. 2021 skončila uplynutím dne 2. 6. 2021. Žalobce podal žádost o prominutí penále dne 7. 6. 2021, tedy opožděně. Správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud řízení o žádosti zastavil podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.
29. Namítá-li žalobce, že správce daně ho neinformoval o ukončení posečkání daně a neučinil žádný úkon, kterým by byl režim posečkání daně formálně ukončen, je třeba uvést, že daňový řád takovou povinnost správci daně neukládá. Posečkání je úhradou posečkané daně automaticky ukončeno, aniž by správce daně o této skutečnosti musel daňový subjekt formálně vyrozumět. Projeví se pouze v evidenci daní na kreditní straně osobního daňového účtu daňového subjektu. Bylo na žalobci, aby v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* dbal o řádné a včasné uplatnění svých práv.
30. Žalobce v této souvislosti poukázal též na případy, kdy k úhradě daně dojde bez vědomí daňového subjektu, konkrétně uvedl úhradu převedením přeplatku na jiné dani, případně též z osobního daňového účtu u jiného správce daně. V první řadě je třeba uvést, že v projednávané věci se o takový hypotetický případ nejedná. Žalobce si totiž musel být úhrady posečkané daně vědom. Navíc v případech převedení přeplatku k úhradě daně má správce daně povinnost, pokud výše přeplatku přesahuje 1 000 Kč, informovat o převedení daňový subjekt (§ 154 odst. 5 daňového řádu). Informace o úhradě daně by se tak měla k daňovému subjektu zpravidla dostat. I kdyby se tak ale nestalo anebo k úhradě posečkané daně došlo bez vědomí daňového subjektu i jiným způsobem (např. úhrada daně ručitelem), nabízí se procesní cesta, jak žádost o prominutí penále v takovém případě i po lhůtě uplatnit, a to formou žádosti o navrácení v předešlý stav dle § 37 daňového řádu. Záleželo by ovšem vždy na konkrétních skutkových okolnostech (důkazní břemeno daňového subjektu) každého jednotlivého případu, zda by bylo možné takové žádosti vyhovět.
31. Žalobce též uvedl, že správce daně předepsal úrok z posečkané částky na jeho osobní daňový účet až dne 31. 3. 2021 a vyrozuměl ho o předepsání úroku z posečkané částky až dne 14. 9. 2021. Dle soudu však tyto skutečnosti nemohou nic změnit na tom, že žalobce si musel být vědom úhrady daně i ukončení posečkání daně. Vyrozumění podle § 251 odst. 3 daňového řádu je formálně spojeno s předpisem úroku na osobní daňový účet daňového subjektu, k němuž dochází až po pominutí důvodů pro vznik úroků. Primárním účelem vyrozumění o předpisu úroku tak je poskytnout daňovému subjektu sdělení o ukončení úročení, a dále o výši a splatnosti předepsaného úroku. Skutečnost, že předpis úroku posečkání teprve následuje po *pominutí podmínek pro jeho další vznik*, tedy v daném případě až po ukončení posečkání, však jen potvrzuje, že posečkání je ukončeno již okamžikem úhrady posečkané daně. Předpis úroku z prodlení ani vyrozumění o něm podle § 251 a odst. 3 daňového řádu tedy nejsou úkonem, kterým by se teprve posečkání ukončovalo.
32. K námitce, že je třeba při výkladu § 259a odst. 3 a 4 zohlednit zásadu *in dubio mitius* (*in dubio pro libertate*), soud uvádí toliko to, že žalobkyně nepředestřela rovnocenný hájitelný výklad, který by v daném případě mohl obstát v konkurenci s výkladem zastávaným žalovaným. Pouhé přesvědčení žalobkyně o správnosti jejího výkladu nezakládá důvod, proč by měl být upřednostněn před shora uvedeným výkladem vycházejícím ze smyslu a účelu zákonem stanovené právní úpravy.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

33. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl [§ 78 odst. 7 s. ř. s.]. Vady napadeného rozhodnutí, k nimž by musel přihlédnout i bez námitek, soud neshledal.
34. Soud neprovedl žalobcem navržené důkazy, neboť všechny jím označené listiny tvoří součást správního spisu, jehož obsahem se v řízení před soudy ve správním soudnictví dokazování neprovádí. Údaje (výpisy) z daňové informační schránky týkající se předpisu úroku z posečkáni a vyrozumění o něm, nejsou pro posouzení věci relevantní, a dokazování jejich obsahem by bylo nadbytečné.
35. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl s žalobou úspěšný ani zčásti. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, náleželo by mu proto právo na náhradu nákladů řízení. Nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu ovšem žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno, 29. srpna 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu