



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

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

žalobkyně: **UNISTAV, a. s.**, IČO: 00531766  
sídlem Příkop 838/6, Brno

zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 151/10, Prostějov 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2022, č. j. 36708/22/5100-41452-706053

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

*Vymezení věci*

1. V projednávané věci jde o posouzení splnění podmínek pro nařízení obnovy řízení dle § 117 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to ve vztahu k řízení, v němž správce daně prominul žalobkyni část penále z doměřené daně podle § 259a daňového řádu.

2. Žalobkyni vznikla povinnost zaplatit penále na základě dodatečného platebního výměru ze dne 27. 6. 2017, č. j. 110047/17/4230-22792-703291 (dále také jen „dodatečný platební výměr“) vydaného Specializovaným finančním úřadem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011, který byl v odvolacím řízení změněn rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 6. 2018, č. j. 29221/18/5200-11432-701175. Tímto rozhodnutím byla doměřená daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období snížena z částky 10 662 420 Kč na částku 10 489 710 Kč a penále bylo sníženo z částky 2 132 484 Kč na částku 2 097 942 Kč.
3. Specializovaný finanční úřad rozhodnutím ze dne 2. 10. 2018, č. j. 159739/18/4300-12711-506131 (dále jen „rozhodnutí o prominutí penále“) žalobkyni prominul penále v celkové částce **1 573 457 Kč** (tj. maximálně možných 75 % z částky 2 097 942 Kč).
4. Následně však zdejší soud rozsudkem ze dne 13. 1. 2021, čj. 30 Af 83/2021-227 (dále jen „rozsudek KS“) zrušil shora uvedené rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2018 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení vydal žalovaný rozhodnutí ze dne 17. 9. 2021, č. j. 34989/21/5200-11432-709409 (dále jen „rozhodnutí o odvolání 2“), kterým byla daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období doměřena vyšší o částku 8 085 640 Kč a současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. **1 617 128 Kč**.
5. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 19. 1. 2022 č. j. 4472684/21/3001-51522-712048 (dále jen „rozhodnutí o nařízení obnovy řízení“), z moci úřední podle § 117 odst. 1 písm. d) a § 119 odst. 1 daňového řádu nařídil obnovu řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím o prominutí penále.
6. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí správce daně o nařízení obnovy řízení ve věci prominutí penále tak, že formálně změnil návětí jeho výrokové části a jako důvod obnovy řízení uvedl skutečnosti uvedené v § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu namísto § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu.
7. Žalobkyně 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 16. 12. 2022 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí, jelikož je přesvědčena, že nebyly splněny podmínky pro nařízení obnovy řízení ve věci prominutí penále.

#### *Obsah žaloby*

8. Žalobkyně navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, jelikož nebyl dán důvod pro nařízení obnovy řízení, uběhla prekluzivní lhůta pro její nařízení, došlo k porušení principu právní jistoty a jejího práva na spravedlivý proces.
9. Žalobkyně má za to, že v daném případě nebyla naplněna již první podmínka pro nařízení obnovy řízení, tzn. že nevyšly najevo nové skutečnosti (či důkazy). Rozhodnutí, které dle žalovaného založilo novou skutečnost, vzniklo až dne 17. 9. 2021, tedy nesplňuje podmínku, aby skutečnosti zakládající možnost nařízení obnovy řízení existovaly již v době vydání původního rozhodnutí. V této souvislosti žalobkyně odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) ze dne 22. 9. 2004, čj. 7 A 88/2001-55, č. 446/2005 Sb. NSS, a ze dne 24. 8. 2006, čj. 2 Afs 149/2005-54.

10. Žalobkyně dále nesouhlasí s aplikací lhůty pro placení daně dle § 160 daňového řádu ve spojení s § 119 odst. 4 daňového řádu, jelikož dle jejího názoru prominutí penále není otázkou placení daní, ale jedná se o stanovení daně, resp. o ukládání trestu.
11. Žalobkyně dále poukazuje na pochybení správce daně při stanovení prominuté části penále absolutní částkou, ačkoliv plně postačoval výrok s vyjádřením prominutí penále v procentuální výši. Existenci stávajícího nechtěného stavu, resp. potřeby otevřít již jednou pravomocně skončenou věc, tak zavinil správce daně. Prominutí absolutní částky vyžaduje změnu rozhodnutí o prominutí penále, zatímco prominutí v procentuální částce by změnu nevyžadovalo. Za těchto okolností tak dle žalobkyně není splněna podmínka podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu vyžadující absenci zavinění správce daně. Žalobkyně uvádí, že nařízení obnovy by závažným způsobem narušilo její právní jistotu, přičemž odkázala na náleze Ústavního soudu ze dne 5. 12. 2001, sp. zn. I. ÚS 535/2000, č. 193, sv. 24 Sb. ÚS.
12. Žalobkyně je přesvědčena, že se při prominutí penále nacházíme na poli správního trestání. V tomto řízení se tak uplatňují zásady trestního práva, resp. Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod. Nařízení obnovy řízení je dozorčí prostředek, který je v plné gesci pouze jedné strany – správce daně. Daňový subjekt nemá právní nárok se dozorčích prostředků domoci. A právě v tomto lze dle žalobkyně spatřovat paralelu s řízením trestním. Stav, v němž pouze orgán veřejné moci disponuje možností změny pravomocného rozhodnutí trestajícího charakteru, je v rozporu s principem rovnosti zbraní a porušuje ústavní právo na spravedlivý proces (viz náleze pléna Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 15/01, č. 424/2001 Sb.).

#### *Vyjádření žalovaného*

13. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout, přičemž ve vyjádření k ní odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. S námitkami žalobkyně uplatněnými v žalobě nesouhlasí, jelikož byly naplněny všechny podmínky pro nařízení obnovy řízení.

#### *Procesní podmínky a rozsah soudního přezkumu*

14. 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.
15. 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.
16. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za splnění zákonných podmínek podle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žádný z účastníků se k výzvě soudu nevyjádřil, zda trvá na nařízení jednání. Soud má proto za to, že oba s projednáním a rozhodnutím věci bez jednání souhlasí.
17. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

#### *Posouzení věci soudem*

18. Žalobkyně v prvé řadě namítá, že nebyla splněna první podmínka pro nařízení obnovy řízení, tj. že nevyšly najevo nové skutečnosti [§ 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu], které

existovaly v době rozhodování a které nemohly být bez zavinění uplatněny v řízení již dříve. Rozsudkem KS bylo zrušeno původní rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2018. Následně vydané rozhodnutí o odvolání 2 nabylo právní moci až dne 17. 9. 2021 a jde tedy o skutečnost vzniklou až po rozhodnutí ve věci prominutí penále. V případě, že nové skutečnosti vznikly až po vydání rozhodnutí, nejde o důvod pro obnovu řízení.

19. Soud v tomto bodě nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, ale v souladu s názorem žalovaného považuje v tomto specifickém případě podmínky pro nařízení obnovy řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu za splněné.
20. Dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu *řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.*
21. Dle § 259 odst. 1 daňového řádu, *pokud zákon stanoví orgánu veřejné moci pravomoc zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně, lze tak učinit na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední.* Podle odst. 3 *k prominutí daně i příslušenství daně může dojít od vzniku daňové povinnosti až do doby uplynutí lhůty pro placení daně, a to i poté, kdy došlo k její úhradě.* Podle odst. 4 *proti rozhodnutí ve věci prominutí daně nebo příslušenství daně nelze uplatnit opravné prostředky.*
22. Dle § 259a 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.* Podle odst. 2 *správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.*
23. Soud si je vědom závěrů NSS vyslovených v rozsudcích čj. 7 A 88/2001-55 a čj. 2 Afs 149/2005-54, ve vztahu k podmínce novosti uplatněných skutečností či důkazů, („rozhodující je, že tyto skutečnosti nebo důkazy v době dřívějšího rozhodování již existovaly“). Tyto závěry ale nelze automaticky přenášet na všechny typy řízení podle daňového řádu. NSS posuzoval možnost obnovy řízení na základě nových skutečností v řízení o vyměření, resp. doměření daně, která navíc byla vedena podle odlišné, byť obsahově podobné právní úpravy v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
24. Podle konstantní judikatury správních soudů i Ústavního soudu nese v daňovém řízení důkazní břemeno primárně daňový subjekt, který má jednak povinnost sám daň přiznat a též povinnost toto tvrzení doložit (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.). Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně se považuje za ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo ji tvrdí (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2022, sp. zn. II. ÚS 2336/21). Daňový subjekt má povinnost správně vyčíslit daň, tvrdit a dokázat veškeré skutečnosti pro její správné určení existující v době rozhodování. Daň je primárně stanovena na základě již existujících skutečností, ne v budoucnu vzniklých novot. Z pohledu obnovy řízení, jehož výsledkem bylo stanovení daně, se tak daňový subjekt nemůže

dovolávat nových skutečností (a důkazů), které by bez zavinění již nemohl uplatnit v původním řízení (a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí). Z tohoto úhlu pohledu NSS dospěl k závěrům o nutné existenci skutečností (důkazů), na základě kterých, má být obnoveno daňové řízení, již v době rozhodování v původním (obnoveném) řízení. Závěry NSS vyslovené ve shora uvedených rozhodnutích však vycházejí z odlišného skutkového stavu než v posuzované věci a na tento případ je dle názoru soudu nelze aplikovat.

25. Důvody, pro které lze řízení obnovit, jsou skutkové. Spočívají ve zjištění skutečností, které mají zásadní vliv na závěry vyslovené v rozhodnutí, s jejichž pomocí bude stanoven nový skutkový stav. Žalovaný v dané věci rozhodl o prominutí penále v maximální zákonem stanovené výši 75 % z penále stanoveného dodatečným platebním výměrem. Rozhodnutí, kterým je doměřena daň a stanoveno penále je rozhodnutím, na něž rozhodnutí o prominutí penále navazuje a ze kterého při určení výše prominutého penále vychází. O prominutí právě takto stanoveného penále daňový subjekt žádá. Pokud je toto podkladové, podmiňující rozhodnutí následně zrušeno a stanovena nová (správná) výše doměřené daně a penále, je dle názoru soudu nutné tuto skutečnost v dané situaci zohlednit, což připouští i sama žalobkyně (bod 15 žaloby). Pokud dojde ke změně stanovené výše penále, dojde ke změně skutkového stavu, ze kterého správní orgán při svém rozhodování o prominutí penále vycházel. V návaznosti na rozhodnutí KS došlo v daném případě rozhodnutím o odvolání 2 ke stanovení nové výše penále, tedy ke vzniku nového skutkového základu.
26. Daňové právo procesní je odvětvím práva, které upravuje práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní tak, aby byl naplněn základní cíl správy daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady. Z povahy věci vyplývá, že procesní předpisy stanoví konkrétní postupy při uplatňování práv a povinností nesmí popírat podstatu práva, musí sledovat legitimní cíl a musí být přiměřené tomuto cíli. Rozhodnutí postavené na nesprávném skutkovém základu je ve své podstatě vadné a odporující základnímu cíli správy daní.
27. Řízení o prominutí penále umožňuje individuální prominutí této sankce, která byla daňovému subjektu uložena v důsledku doměření daně ze strany správce daně. Výše penále je zákonem pevně stanovená a správce daně ji sám snížit nemůže. Na základě žádosti lze penále ovšem částečně prominout. Zcela nezbytným předpokladem pro prominutí penále je existence pevně stanovené výše penále, ze které správní orgán při svém rozhodování vychází. Ze zákona vyplývá, že daňovému subjektu nemůže být prominuta celá výše penále, přičemž důvodem takové úpravy je privilegovat ty daňové subjekty, které si plní svoje povinnosti, případně které napraví své pochybení z vlastní iniciativy (nikoliv až v průběhu daňové kontroly). Daňový řád umožňuje prominout maximálně 75 % z výše vzniklého penále, přičemž správce daně není vázán návrhem daňového subjektu obsaženého v jeho žádosti o prominutí. Pokud tedy došlo v důsledku nezákonnosti podmiňujícího aktu (stanovení penále), která byla autoritativně zjištěná soudním rozhodnutím, k jeho zrušení, a tedy zanikne rozhodnutí, na jehož podkladě bylo penále v určité výši prominuto, je povinností správce daně se s touto skutečností vypořádat a tuto skutečnost zohlednit ve vztahu k dané věci. Stanovení nové (na základě soudního přezkumu správné) výše daně a penále je novotou, na jejímž základě je nutno učinit skutkové přehodnocení ohledně výše prominutého penále.
28. Soud dospěl k závěru, že za této situace není možné, aby se zrušení podkladového podmiňujícího rozhodnutí a nové správné stanovení daně a penále nijak nepromítlo

do reálného stavu věci. K nápravě skutkových vad může dojít právě v obnoveném řízení. Soud má tedy za to, že pro účely napravení skutkového stavu ve věci prominutí penále, byly splněny podmínky pro obnovu řízení. Na základě rozsudku KS byla rozhodnutím o odvolání 2 stanovena nová, správná výše penále. Správné stanovení daně a penále bylo provedeno až na základě zjištění soudu a potažmo následně žalovaného, v čemž je nutno spatřovat novou skutečnost, která nemohla být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněna v řízení již dříve a mohla mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

29. V této souvislosti soud doplňuje, že ve výroku rozhodnutí o prominutí penále formulovaného v prominutí konkrétní částky místo procentuální výše, nelze spatřovat zavinění správce daně způsobujícího nenaplnění podmínky pro obnovu řízení [§ 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Správci daně není stanovena žádným zákonným ani prováděcím předpisem formulační povinnost týkající se formy prominutí jakéhokoliv příslušenství daně. Tato povinnost nevyplývá výslovně ani z daňového řádu, ani z pokynu Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně, který primárně slouží k jednotnému a objektivizovanému rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně. Z pokynu nelze dovodit ani doporučení či preferenci procentuální formulace prominuté výše penále. Spíše naopak, jednotlivá ustanovení tohoto pokynu vyznívají ve prospěch formulace prominutí penále v konkrétní částkou stanovené výši (viz bod IV. 1. Rozsah součinnosti – penále - pokud po tomto posouzení daňovému subjektu ještě zbývá *částka k prominutí*, přistoupí k posouzení naplnění kritéria dle čl. IV. 5. tohoto pokynu. Po posouzení tohoto kritéria pak zjistí, zda daňovému subjektu zbyla *určitá částka k prominutí*, a rozhodne o jejím prominutí. Dále např. bod V. 1. B. Meritorní rozhodnutí - stejně tak *částka k prominutí* se zaokrouhluje na celé koruny nahoru).
30. Odhlédneme-li od výše uvedeného soud dále poukazuje na všeobecný apel na srozumitelnost a určitost správních rozhodnutí. Výroková část je jednou ze základních a v podstatě nejdůležitějších částí rozhodnutí správního orgánu. Správní orgán ve výroku formuluje svůj závazný názor v projednávané věci (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2007, č. j. 7 As 7/2007-63). Výrok rozhodnutí představuje tu část rozhodnutí, ve které správní orgán vyjádří, jakým způsobem v projednávané věci rozhodl. Výrok musí být jasný, srozumitelný, přesný a určitý, neboť tato část rozhodnutí je závazná, schopná právní moci a vykonatelná. Z tohoto pohledu je výrok obsahující přesnou částku promíjeného penále dostatečně určitý a nevyvolávající žádné pochybnosti o promíjené výši penále. V takto jasně a srozumitelně formulovaném výroku pak nelze spatřovat pochybení, natož zavinění správce daně.
31. Soud proto neshledal důvodnou námitku týkající se nesplnění zákonem stanoveného důvodu [podmínek podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu] pro obnovu řízení.
32. Další námitka žalobkyně směřuje k určení prekluzivní lhůty rozhodné pro nařízení obnovy řízení ve věci prominutí penále. Žalobkyně podotýká, že obnovu řízení bylo možné nařídit pouze do konce lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu a tato lhůta uplynula před zahájením obnovy řízení. Rozhodnutí žalovaného je tudíž dle jejího názoru nezákonné.
33. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu *se příslušenstvím daně 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.*
34. Podle § 251 daňového řádu *vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani.* Podle odst. 3 *Správce daně*

rozhodne o povinnosti uhradit penále platebním výměrem. Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte.

32. Žalobkyni lze přisvědčit, že daňové penále je trestní sankcí ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, uveř. pod č. 209/1992 Sb., k čemuž ostatně dospěl i NSS, který např. v rozsudku ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, uvedl, že: „daňové penále má povahu platebního deliktu, tedy trestu, při jehož ukládání je nutno dodržovat základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Listiny.“ Soud již však nesouhlasí s argumentací žalobkyně týkající se nutné aplikace lhůty pro stanovení daně jakožto lhůty pro nařízení obnovy řízení ve věci prominutí penále.
33. Penále je sankcí za porušení povinností souvisejících s nesprávně tvrzenou a odvedenou daní. S vlastním doměřením daně se tak pojí i povinnost daňového subjektu platit penále. K určení výše penále je rozhodná výše původně vyměřené daně, tzv. poslední známé daně, protože výše penále je stanovena určitým procentem z rozdílu poslední známé daně a daně nově doměřené. Vznik penále je vázán na skutečnost (doměření daně z moci úřední), jejíž existence je očividná a nevyžaduje žádné dokazování (viz důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb.). Výše penále je daňovému subjektu oznamována rozhodnutím ve formě platebního výměru. Penále je tak zákonným důsledkem nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt, jenž nese primární odpovědnost za tvrzení daňové povinnosti ve správné výši.
34. Daňové řízení je dle důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. termínem označujícím časový úsek od data podání řádného daňového tvrzení (uplynutí lhůty pro jeho podání) do doby zániku práva vyměřit daň (§ 148), případně do doby zániku platební povinnosti (daňového závazku), nenastane-li okamžik zániku závazku před tímto datem. Daňový závazek přitom může zaniknout splněním (ať už dobrovolným či nedobrovolným) či zánikem práva vymáhat daňový závazek (§ 160). Daňové řízení se podle okolností skládá z dílčích řízení. Jednotlivá dílčí řízení jsou zákonem systematicky rozčleněna. V první skupině jde o dílčí řízení, která mají přímý vztah ke zjišťování a následnému stanovování daňové povinnosti. Tato zákonem charakterizuje jako řízení nalézací, jelikož se zde nalézá přesná výše daňové povinnosti. Konkrétně je za nalézací řízení považováno řízení vyměřovací (je zde prvně stanovována daňová povinnost) a doměřovací (je zde měněna poslední známá daňová povinnost). Druhou skupinu tvoří dílčí řízení, která mají přímý vztah k placení a vymáhání daní. Tato skupina je tedy určena rovinnou platební, jelikož při jejich vedení dochází k zajištění či vymáhání daňové povinnosti. Zákonem tato řízení souhrnně označuje jako řízení při placení daní. Konkrétně jde o řízení o posečkání daně, o zajištění daně a řízení exekuční (O. Lichnovský, Daňový řád. Komentář. 5. vydání. Praha, C. H. Beck, 2024, s. 616-618).
35. Podle § 259 daňového řádu je možné prominout daň nebo příslušenství daně na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední. K prominutí daně i příslušenství daně může dojít od vzniku daňové povinnosti až do doby uplynutí lhůty pro placení daně. Důvodová zpráva k § 259 daňového řádu uvádí: „Instrument prominutí daně lze uplatnit ve smyslu odst. 2 od vzniku daňové povinnosti až do jejího zániku. Převážně se bude jednat o prominutí daně v průběhu konání daňového řízení. Mohou však nastat případy, že důvody pro prominutí daně, resp. jejího příslušenství, budou dány již před zabájením daňového řízení (např. pro živelní události). Lze tedy promíjet i daň, která nebyla dosud stanovena. Možnost prominout daň je

*časově omezena zánikem daňové povinnosti, tj. uplynutím objektivní lhůty pro placení daní (§ 160), tedy okamžikem, kdy končí možnost vstoupit do daňového řízení ohledně platebních povinností.“*

36. Z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. dále vyplývá záměr zákonodárce zhojit nedostatek právní úpravy, kdy vyměření daňového penále postrádá základní rys při ukládání sankcí, totiž individualizaci, která by vystihla konkrétní povahu a závažnost porušení povinnosti daňovým subjektem a zároveň by vzala v úvahu i „osobu pachatele“, jeho minulost a současnost a mohla učinit i prognózu budoucí. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým byl do daňového řádu vložen § 259a obsahující úpravu prominutí penále „[c]ílem nově navržené úpravy je zavedení možnosti individuálního promíjení u sankcí vznikajících za porušení povinností při správě daní ex lege, u nichž správce daně nemůže vznik ani její výši ovlivnit v rámci správního uvážení. Konkrétně se jedná o penále (§ 251), úrok z prodlení (§ 252) a úrok z posečkané částky (§ 157).“ Obdobně lze odkázat na odlišné stanovisko soudce Josefa Baxy k usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2021, čj. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS: „Zákonodárce, vědom si výše popsaného zjevného nedostatku právní úpravy, který není odstranitelný žádnou aplikací a interpretací, zavedl s účinností od 1. 1. 2015 zákonem č. 267/2014 Sb., institut individuálního prominutí penále (§ 259a a § 259c) [...] Úvahu, která je při trestání jinak přítomna ve fázi ukládání sankce, přesunul do fáze modifikace sankce již uložené a zaplacené, do podoby (ne)prominutí části penále.“
37. Soud je tak přesvědčen, že rozhodnutí ve věci promíjení penále je rozhodnutím vydaným v rámci platební fáze daňového řízení. Při promíjení penále sice dochází k individualizaci sankce na konkrétní daňový subjekt a konkrétní situaci, nicméně zákon tuto individualizaci umožňuje způsobem odpuštění platby již stanovené a vyměřené sankce, tj. již správcem daně uložené platební povinnosti. Soud také odkazuje na § 259 odst. 2 daňového řádu, dle kterého k prominutí daně i příslušenství daně může dojít od vzniku daňové povinnosti až do doby uplynutí lhůty pro placení daně, a to i poté, kdy došlo k její úhradě. Jestliže k prominutí příslušenství daně může dojít až do doby uplynutí lhůty pro placení daně, je nutné v této lhůtě pro placení daně připustit rovněž změnu rozhodnutí o prominutí příslušenství daně.
38. Dále také soud poukazuje na provázanost promíjení penále s klasickými instituty placení daní, dle kterých např. v § 156 daňového řádu *může správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky.* Dle § 259a daňového řádu, *lhůta pro podání žádosti o prominutí penále neběží po dobu řízení o povolení posečkání úhrady daně a posečkání úhrady daně.* Lhůta pro podání žádosti o prominutí penále se tudíž staví po dobu, kdy bylo povoleno dočasné nezaplacení daně. Účelem stavění této lhůty je umožnit požádat o prominutí penále i daňovému subjektu, který daň z omluvitelných příčin neuhradí ve lhůtě 3 měsíců, což je podmínka pro podání žádosti, ale až ve lhůtě daně povoleným posečkáním či rozložením úhrady na splátky (důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb.). I účel a smysl citovaných ustanovení tak nasvědčuje spíše závěru, že promíjení penále náleží svou povahou do fáze placení daně.
39. Žalobkyni vnikla povinnost uhradit penále na základě dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011, který byl v odvolacím řízení změněn rozhodnutím o odvolání 2. Podle § 119 odst. 4 daňového řádu *lze obnovu řízení při placení daní povolit nebo nařídít, pokud neuplynula lhůta pro placení daně.*

Šestiletá lhůta pro placení daně včetně penále začala běžet náhradním dnem splatnosti této daně včetně penále (15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru). Dodatečný platební výměr nabytí právní moci dne 17. 9. 2021 (den nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání 2), předmětná doměřená daň včetně penále byla splatná dne 4. 10. 2021. Konec šestileté lhůty pro placení daně včetně penále by tak bez dalšího připadnul na 4. 10. 2027. Rozhodnutí o nařízení obnovy řízení ze dne 19. 1. 2022 bylo žalobkyni doručeno dne 19. 1. 2022. Obnova řízení tak byla správcem daně nařízena v zákonné lhůtě. Na okraj soud uvádí, že i v případě, kdy by bylo vzato za rozhodné datum nabytí právní moci dodatečného platebního výměru (na základě rozhodnutí o odvolání 1, které nabylo právní moci dne 27. 6. 2018), obnova řízení by byla nařízena v zákonné lhůtě, neboť doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 (v částce 10 489 710 Kč) včetně penále (v částce 2 097 942 Kč) byla splatná dne 12. 7. 2018 a konec šestileté lhůty pro placení daně by připadnul na 12. 7. 2024.

40. Námitka týkající se uplynutí lhůty pro nařízení obnovy řízení není důvodná.
41. Daňový řád umožňuje ve stanovených případech pravomocně ukončené řízení obnovit, a to na návrh příjemce rozhodnutí nebo z moci úřední. V tomto případě dochází k prolínání mimořádného opravného prostředku a prostředku dozorcího, jelikož se zde objevuje, jak možnost správce daně nařídít obnovu řízení z moci úřední, tak oprávnění daňového subjektu podat návrh na její povolení. Daňový subjekt tak má obecně za splnění zákonných podmínek na povolení obnovy řízení právní nárok. Výše uvedené potvrdil NSS, dle kterého *„Stanoví-li zákon, že nastanou-li podmínky zákonem předpokládané, se řízení ukončené pravomocným rozhodnutím obnoví (...), nedává správnímu orgánu na výběr, zda tak učiní či nikoli, ale správní orgán je povinen takové řízení zahájit, tedy rozhodnout o povolení (nařízení) pravomocně ukončeného řízení, a to ať již z podnětu účastníka nebo ex offio, zjistí-li naplnění podmínek sám* (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2007, č. j. 5 Afs 94/2006-85).
42. Jinak je tomu ale v případě obnovy řízení o prominutí penále. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že pokud nelze podle § 259 odst. 4 daňového řádu proti rozhodnutí ve věci prominutí daně nebo příslušenství daně uplatnit opravné prostředky, nelze uplatnit návrh daňového subjektu na obnovu řízení jakožto mimořádný opravný prostředek. V daném případě tudíž vystupuje do popředí dozorcí stránka obnovy řízení, jejíž použití je zcela na vůli správního orgánu. *„Z daňového řádu vyplývá, že proti rozhodnutí o prominutí daně nebo příslušenství daně nelze uplatnit opravné prostředky. Nic však nebrání tomu, aby byly uplatněny dozorcí prostředky“* (viz důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb.). Důvodová zpráva v této věci odkazuje na možné korupční jednání, a tudíž nutnost připuštění pouze dozorcích prostředků.
43. Dozorcí prostředky obecně slouží k ochraně objektivního práva. *„Dozorcím právem má být dozorcím úřadům poskytnuta možnost kdykoli způsobiti stav odpovídající velícím zájmům veřejným do ochrany těchto úřadů svěřených [...] Rádné provádění dohledacího práva může sice fakticky jíti k duhu i občanům (stranám), avšak to jsou pouhé reflexy, nikoli zamýšlený účel dozorcího práva, jež se vykoná i přes protest všech zájemníků. [...] Daný institut je zakotven v právním řádu pro to, aby bylo dosaženo co největšího souladu obsahu rozhodnutí s objektivní realitou.“* (Hoetzl, J.: *Československé správní právo. Část všeobecná, 2. přepracované vydání*, Melantrich, Praha 1937, s. 360).
44. Vyloučením podání návrhu daňového subjektu na povolení obnovy řízení o prominutí penále je daňový subjekt bezpochyby v méně výhodném postavení. Jak však poznamenal i

Ústavní soud v žalobkyní citovaném nálezu ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 15/01, č. 424/2001 Sb., princip rovnosti zbraní není ani v trestním řízení absolutní. Především je třeba podle soudu hodnotit jeho uplatnění v kontextu uplatnění zásady zákazu *reformatio in peius*. Ta vychází ze stejného ústavního základu, nicméně je v rámci správního trestání a trestního práva je aplikována odlišně.

45. V trestním právu uvedená zásada tradičně nalézá své uplatnění v co nejširším slova smyslu. Zákaz změny k horšímu odůvodňuje nutností garantovat možnost obviněného napadnout rozsudek v co nejširším rozsahu bez obav z rizika, že si situaci zhorší (Šámal, P. a kol.: *Trestní řád, komentář. 7. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2013, s. 1808 a 3097). „*Zákaz reformationis in peius nutno důsledně chápat jako garanci svobody odvolacího práva. Proto je třeba jej pojímat co možná nejšířěji, jinak by se právo na podání opravného prostředku stalo do značné míry formálním, když sice určité osoby by měly právo podávat opravné prostředky, ale z obavy že toto právo by se mohlo obrátit proti nim, by ho raději nevykonávaly*“ (Šámal, P. K úpravě trestního procesu. In: *Vývoj práva v Československu v letech 1945-1989.* Praha: Karolinum, 2004, s. 328). Zákaz *reformationis in peius*, tedy princip zákazu změny k horšímu, vyjadřuje v trestním řízení obecně požadavek zákazu zhoršení postavení osoby, která podala opravný prostředek nebo v jejíž prospěch byl opravný prostředek jinou oprávněnou osobou podán, a to jak přímo v opravném řízení, tak i v následujícím řízení po zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 14. 8. 2013, sp. zn. 5 Tdo 741/2013, č. 44/2014 Sb. NS).
46. Pro oblast správního trestání však z ústavněprávních předpisů nelze dovodit všeobecný zákaz změny rozhodnutí v neprospěch odvolatele, a to ani z práva na spravedlivý proces ve smyslu článku 36 Listiny základních práv a svobod (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 1. 2009, sp. zn. III. ÚS 880/08, č. 1/2009 Sb. ÚS, dle kterého: „*skutečnost, že se při správním trestání zásada zákazu reformationis in peius bez výslovného zákonného zmocnění neuplatní, nelze považovat za protiústavní. Tomu, že by výše uvedená zásada měla být aplikována bez výjimky, navíc nenapovídá ani obsah samotné právní úpravy.*“ Ke skutečnosti, že při správním trestání se zásada zákazu *reformationis in peius* bez výslovného zákonného zmocnění neuplatní, nelze považovat za protiústavní, se vyjádřil i NSS (srov. rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2017, čj. 6 Afs 169/2016-42). V odůvodnění tohoto rozhodnutí poukázal na již ustálenou judikaturu správních soudů vztahující se k této problematice, podle které „*obecnou platnost zákazu reformace in peius ve správním trestání, bez výslovného ustanovení zákona, nelze z pozitivního práva dovodit.*“ (k tomu také rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 1. 3. 1996, čj. 6 A 4/95-29; shodně je tato otázka řešena v rozsudcích NSS ze dne 21. 11. 2007, čj. 3 As 56/2006-102, a ze dne 6. 3. 2006, čj. 6 As 18/2005-55).
47. Z právní úpravy opravných a dozorčích prostředků (obnovy řízení) v daňovém řádu zákaz *reformace in peius* nikterak nevyplývá. Soud tedy konstatuje, že nelze automaticky použít paralelu s trestním řízením, jak požaduje žalobkyně a učinit závěr, že v případě nařízení obnovy řízení nemůže dojít k případnému zhoršení postavení daňového subjektu. Z toho podle soudu vyplývá i přípustnost využití obnovy řízení jako dozorčího prostředku i v řízení zakončeném rozhodnutím o prominutí penále.
48. Dále je třeba uvést, že řízení o obnově řízení lze rozdělit do dvou stádií: 1) rozhodování, zda se obnova řízení povolí (popř. nařídí z úřední moci) a 2) rozhodování v již obnoveném řízení. Ve fázi řízení o povolení obnovy správní orgán zkoumá pouze naplnění zákonných podmínek. Teprve po její obnově, tedy v druhé fázi řízení, může správní orgán zkoumat

meritum věci. Rozhodnutí o povolení obnovy řízení má procesní charakter – nejedná se o rozhodnutí o věci samé. Vlastní dokazování a rozhodování o právech účastníků bude probíhat až v dalším řízení, které bude následovat po povolení obnovy. Povolení obnovy řízení, ačkoli může v účastnících vyvolávat nejistotu ohledně práv nabytých v původním řízení, ještě do těchto práv nezasahuje. Do práv účastníků zasahuje až rozhodnutí, které správní orgán vydá až v obnoveném řízení. Rozhodnutím o povolení obnovy řízení prozatím nedochází k novému rozhodování ve věci, nýbrž pouze nařízení obnovy řízení, přičemž až výsledek tohoto obnoveného řízení bude mít vliv na samotnou věc.

49. V této souvislosti soud poukazuje i na závěry ohledně přezkumného řízení dle daňového řádu (tj. také dozorčího prostředku, jehož aktivace je v rukou správce daně), vyjádřené v rozsudku NSS ze dne 19. 11. 2020, čj. 7 Afs 74/2020-31, které lze dle soudu na posuzovaný případ aplikovat. NSS uzavřel, že: *„cílem každého správního řízení je jistě vydat v co nejkratší lhůtě zákonné rozhodnutí. To ovšem nic nemění na tom, že v případě splnění zákonných podmínek lze do daného řízení zpětně zasáhnout, a to mj. právě aktivací dozorčích prostředků. Aby přitom nedocházelo k zcela nepřiměřeným zásahům do právní jistoty adresátů práva, je možnost uplatnění daných prostředků limitována, a to např. zákonnými lhůtami.“*
50. Stejně tak i obnova řízení je v případě splněných zákonných podmínek legitimní možností zásahu do pravomocně rozhodnutého stavu věci. Připouští-li zákon, nařízení obnovy řízení jen z výslovně uvedených důvodů opírajících se o určité nejzávažnější skutečnosti, nelze v jejím nařízení (při splnění zákonných požadavků) shledávat odeprání práva na spravedlivý proces či zásah do právní jistoty daňového subjektu. Ostatně právě z hlediska stability a právní jistoty právních vztahů jsou možnosti mimořádných opravných prostředků nutně omezeny, aby se širokým uplatněním mimořádného opravného prostředku nezakládala další řádná opravná instance.
51. Soud tedy neshledal, že by napadené rozhodnutí vybočilo z ústavněprávního rámce, resp. že by došlo k porušení ústavněprávních kautel zaručujících právo na spravedlivý proces a ochranu právní jistoty. Námitku žalobkyně týkající se porušení práva na spravedlivý proces a zásahu do právní jistoty shledal nedůvodnou.
52. Nadto soud doplňuje, že v obnoveném řízení by nemělo dojít ke zhoršení postavení žalobkyně. Správní orgán prominul penále v souladu se zákonem v maximální možné výši 75 % z určeného penále. Správní orgán již tedy shledal, že neexistují důvody vylučující možnost prominutí penále a shledal podmínky pro prominutí penále v zákonem stanoveném maximálním rozsahu 75 %. Skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně zůstaly nezměněny. Novou skutečností, pro kterou byla povolena obnova řízení o prominutí penále v daném případě, je nové stanovení daně a penále, tj. změněný skutkový stav týkající se samotné výše daně a penále. Nevyšly tedy najevo nové skutečnosti, které by se týkaly např. závažnosti porušení daňových nebo účetních předpisů daňovým subjektem, četnosti porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. K zásahu do práv žalobkyně v obnoveném řízení tedy nedojde v tom smyslu, že by měl být snížen rozsah prominutí penále. Procentuální výše prominutého penále by měla i nadále činit maximální zákonem umožněnou procentuální výši 75 % ze stanoveného penále. Nedojde tak v neprospěch žalobkyně k přísnějšímu stanovení rozsahu prominutí penále oproti rozsahu penále prominutého v řízení před správním orgánem. Upravena by měla být pouze absolutní částka odpovídající procentuálně stanovené a nejvyšší možné míře prominutí

penále (75 %). V opačném případě by naopak žalobkyně byla nedůvodně zvýhodněna oproti jiným daňovým subjektům tím, že jí bylo penále prominuto ve větším rozsahu než připouští daňový řád.

*Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení*

53. Krajský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
54. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti 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 27. února 2025

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu