



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **SULKOM s.r.o.**, se sídlem Knínice 284, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 616/4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 98/4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 10. 2021, č. j. 4200445/21/3007-50524-709553 a č. j. 4199376/21/3007-50524-709553, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2023, č. j. 29 Af 83/2021-40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2023, č. j. 29 Af 83/2021-40, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem projednávané věci je otázka, zda pro rozhodování o prominutí penále na dani je nezbytná pravomocně stanovená daňová povinnost, resp. s ní související penále, a zda byl správný postup krajského soudu, který v řízení ve věci prominutí penále přihlédl ke zrušení rozhodnutí ve věci stanovení daně a penále.

[2] Celkem deseti dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 7. 2017 a ze dne 6. 9. 2017 žalovaný doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor, březen, duben a prosinec 2013 a červenec až prosinec 2014 v celkové výši 1 237 423 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 247 480 Kč. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítlo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) rozhodnutím ze dne 12. 9. 2018, č. j. 39445/18/5300-21443-702551.

[3] Dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 7. 2017 a ze dne 7. 9. 2017 žalovaný doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období let 2013 a 2014 ve výši 286 330 Kč a 1 080 340 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši

57 266 Kč a 216 068 Kč. Rozhodnutím ze dne 17. 10. 2018, č. j. 45996/18/5200-11432-709409, OFŘ změnilo dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2013 tak, že zvýšilo doměřenou daň na 286 900 Kč a penále na 57 380 Kč. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2014 OFŘ zamítlo rozhodnutím ze dne 17. 10. 2018, č. j. 46008/18/5200-11432-709409.

[4] Dne 1. 5. 2019 žalobkyně požádala u žalovaného o prominutí penále podle § 259a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z částek doměřené DPH i DPPO v maximální možné výši 75 %. Výše nadepsanými rozhodnutími žalovaný žádosti žalobkyně zamítl. Rozsah prominutí penále se odvíjí od rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední a v případě žalobkyně žalovaný shledal mimořádně závažné porušení této povinnosti součinnosti, jelikož opakovaně úmyslně předkládala fiktivní doklady v průběhu daňových kontrol. Žalovaný rozhodoval ve věci prominutí příslušenství obou daní znovu poté, co jeho předchozí rozhodnutí ze dne 19. 2. 2019 (ve vztahu k penále na DPPO) a ze dne 19. 7. 2019 (ve vztahu k penále na DPH) zrušil Krajský soud v Brně rozsudky ze dne 29. 6. 2021, č. j. 29 Af 36/2019-80 a č. j. 29 Af 83/2019-80, z důvodu nesprávného posouzení závažného porušení daňových a účetních předpisů žalobkyní (vylučující podmínka prominutí příslušenství daně dle § 259c odst. 2 daňového řádu). Kasační stížnosti proti uvedeným rozsudkům krajského soudu podány nebyly.

[5] Žalobě podané žalobkyní proti v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaného krajský soud vyhověl nyní napadeným rozsudkem, obě rozhodnutí žalovaného zrušil a obě věci žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud zohlednil, že po podání žaloby došlo rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 6 Afs 27/2021-37, ke zrušení rozhodnutí OFŘ ze dne 12. 9. 2018, kterým OFŘ zamítlo odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům na DPH, na základě kterých vzniklo žalobkyni penále projednávané v nynější věci. Dále Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 1. 2023, č. j. 8 Afs 27/2021-67, č. 4446/2023 Sb. NSS, zrušil rozhodnutí OFŘ ze dne 17. 10. 2018, kterým OFŘ zvýšilo doměřenou DPPO i penále za období roku 2013, na základě které vznikla část penále projednávaného v nynější věci.

[6] Krajský soud připomněl, že penále jakožto příslušenství daně sleduje její osud, a měl za to, že (ne)prominutí penále je svou povahou závislé na rozhodnutí, kterým bylo penále předepsáno. Není možné rozhodovat o prominutí penále, které není pravomocně stanoveno. Výsledek soudního přezkumu rozhodnutí o dani (jehož součástí je uložené penále) dle krajského soudu musí mít dopad na výsledek soudního přezkumu rozhodnutí ve věci prominutí penále. Dochází k prolomení § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Jelikož v důsledku rozsudků NSS dodatečné platební výměry pozbyly právní moci, nemohou obstát ani na ně navazující rozhodnutí ve věci prominutí příslušenství obou daní. Na tom nic nemění skutečnost, že jeden dodatečný platební výměr (na DPPO za zdaňovací období roku 2014) zůstal pravomocný a s ním i stanovené penále. O žádosti žalobkyně o prominutí penále na DPPO žalovaný rozhodl jedním rozhodnutím, které nemůže obstát, pokud jeden z dodatečných platebních výměrů pozbyl právní moci. Krajský soud uzavřel, že zrušením a vrácením rozhodnutí OFŘ nastala situace, že nyní přezkoumávaná rozhodnutí žalovaného nemají oporu v pravomocně stanovené daňové povinnosti. Proto krajský soud napadená rozhodnutí zrušil, přičemž žalobními námitkami se pro nadbytečnost nezabýval.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., na základě kterých požadoval napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně prolomil pravidlo v § 75 odst. 1 s. ř. s. Poukázal na předložení otázky rozšířenému senátu NSS usnesením ze dne 24. 8. 2022, č. j. 6 Afs 292/2018-30, ohledně vztahu rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně a z něj odvozeného penále. Dle šestého senátu není důvod neuplatnit § 75 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel považoval svá rozhodnutí o neprominutí penále za zákonná, jelikož rozhodoval v době, kdy existovaly platné, účinné a pravomocné dodatečné platební výměry na penále. K prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. nestačí, že penále sleduje osud daně. Poukázal na judikaturu NSS k tomu, že osudem daně jsou hmotněprávní otázky její existence, tedy zanikne-li hlavní daňová povinnost, zaniká *ex lege* také povinnost uhradit penále, které z ní vzešlo. To by stěžovatel zohlednil *ex officio* v evidenci daní. Při rozhodování o prominutí penále dochází pouze k případnému snížení zákonné sankce. Jelikož stěžovatel zamítl žádosti o prominutí, nenabízí se žádný důvod pro případnou korekci příslušenství daně v případě změny penále po opakovaném rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci daní. Za podstatné stěžovatel považoval také to, že v době rozhodování krajského soudu nedošlo ke zrušení většiny rozhodnutí o stanovení daně a souvisejícího penále.

[9] Stěžovatel nesouhlasil s předpokladem krajského soudu, že v okamžiku rozhodování soudu ve věci prominutí penále musí být pravomocně stanovena daňová povinnost, resp. penále. Ustanovení § 259 ani § 259a daňového řádu podmínku pravomocného stanovení daně nebo příslušenství pro podání a rozhodování o žádosti o prominutí penále nestanoví. Právní moc platebního výměru na daň nebo penále není relevantní. To krajský soud zcela pominul a neodůvodněně akcentoval význam výjimky z § 75 odst. 1 s. ř. s. Navíc, v době rozhodování krajského soudu rozhodnutí stanovující penále na DPH opět nabyla právní moci, jelikož OFŘ dne 13. 2. 2022 znovu rozhodlo – dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období v roce 2013 a září 2014 zrušilo a řízení zastavilo, za zdaňovací období srpen, říjen a listopad 2014 dodatečné platební výměry na DPH změnilo a ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenec a prosinec 2014 odvolání zamítlo. Stěžovatel krajskému soudu tuto skutečnost nesdělil, neboť nepředpokládal, že rozhodne, jak rozhodl. Pokud považoval právní moc platebních výměrů za stěžejní, měl se dotázat.

[10] Stěžovatel podotknul, že krajský soud v jiném, obdobném, případě rozhodl odlišně, když ke změně skutkového stavu nepřihlédl jako k výjimce z § 75 odst. 1 s. ř. s. V daném případě přitom došlo dokonce ke zrušení samotných dodatečných platebních výměrů na daň a související penále. Jde o rozsudek krajského soudu ze dne 20. 12. 2023, č. j. 29 Af 143/2018-193.

[11] Stěžovatel nakonec namítl, že krajský soud nesprávně zrušil rozhodnutí ve vztahu k neprominutí penále na DPPO za zdaňovací období roku 2014. Dodatečný platební výměr týkající se této daně a penále totiž právní moci nepozbyl. Krajský soud nijak neodůvodnil, proč nelze část výroku rozhodnutí stěžovatele oddělit a zrušit pouze odpovídající část. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, což stěžovatel

podpořil rozsudky NSS ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 As 63/2016-40, a ze dne 30. 1. 2019, č. j. 2 Ads 30/2018-39.

[12] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhla řízení o kasační stížnosti přerušit a vyčkat na rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 6 Afs 292/2018. Dále nesouhlasila s argumentací stěžovatele. K prolomení § 75 odst. 1 s. ř. s. poukázala na judikaturu NSS ohledně povinnosti uhradit penále podle staré právní úpravy a postupu správního soudu, pokud v době rozhodování o zákonnosti platebního výměru na penále zjistí, že platební výměr na daň samotnou byl zrušen. Rovněž penále podle § 2 odst. 5 daňového řádu je příslušenstvím daně a sleduje její osud. Za situace, kdy byly Nejvyšším správním soudem zrušeny rozsudky krajského soudu a rozhodnutí OFŘ o stanovení daňové povinnosti, krajský soud správně zrušil rozhodnutí stěžovatele o penále. Jde o jednu z nemnohých výjimek z § 75 odst. 1 s. ř. s. Argumentaci, že důvodem pro zrušení rozhodnutí o penále je zrušení rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, žalobkyně podpořila ještě rozsudkem NSS ze dne 11. 7. 2024, č. j. 3 Afs 187/2022-42.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a za stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že neshledal důvod řízení přerušit, jak navrhovala žalobkyně. Podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. předseda senátu může řízení usnesením přerušit, jestliže zjistí, že *probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé nebo takové řízení sám vyvolá*. Takovým jiným řízením může být rozhodování rozšířeného senátu NSS, nicméně přerušení probíhajícího řízení z tohoto důvodu je fakultativní (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2012, č. j. 5 As 83/2011-273, obdobně novější ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 As 7/2018-58, odst. [42], ze dne 11. 3. 2021, č. j. 1 Afs 496/2020-36, odst. [17], nebo ze dne 17. 8. 2022, č. j. 10 Afs 389/2020-26, odst. [8]). Usnesením č. j. 6 Afs 292/2018-30 byla rozšířenému senátu NSS předložena otázka, zda je důvodem pro zrušení rozhodnutí o penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně zrušení rozhodnutí o odvodu, z něhož je toto penále odvozeno, ke kterému došlo až po vydání rozhodnutí o penále, tedy zda se v takových případech uplatní § 75 odst. 1 s. ř. s., či nikoli (viz odst. [26] usnesení č. j. 6 Afs 292/2018-30). Předmětem nyní projednávané věci je však primárně otázka, zda je pro rozhodování o prominutí penále na dani nezbytná pravomocně stanovená daňová povinnost, resp. s ní související penále. Nejvyšší správní soud zároveň poukazuje na skutečnost, že rozšířený senát již o předložené otázce rozhodl rozsudkem ze dne 28. 1. 2025, č. j. 6 Afs 292/2018-39, č. 4668/2025 Sb. NSS, *Město Klatovy*.

III.a Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

pokračování

[16] Stěžovatel namítá, že krajský soud neodůvodnil aplikaci výjimky z § 75 odst. 1 s. ř. s. a že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost, jelikož krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ve vztahu k DPPO jako celek, aniž by vysvětlil, proč nelze výrok tohoto rozhodnutí oddělit. Rozhodnutí se totiž týkalo penále na DPPO stanoveného dvěma samostatnými dodatečnými platebními výměry a v důsledku rozsudku č. j. 8 Afs 27/2021-67 pozbyl právní moci pouze jeden z nich. Námitky jsou částečně důvodné.

[17] Krajský soud odůvodnil, proč aplikoval výjimku z § 75 odst. 1 s. ř. s., dle kterého byl povinen vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování stěžovatele. Krajský soud uvedl, že penále jako příslušenství daně sleduje její osud, a citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že v soudním řízení o zákonnosti rozhodnutí týkajícího se příslušenství daně se zohlední zrušení rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na daň a že v takovém případě dochází k prolomení pravidla v § 75 odst. 1 s. ř. s. (viz body 16. a 17. napadeného rozsudku). Napadený rozsudek je v tomto ohledu dostatečně odůvodněný, tedy přezkoumatelný (ke konkrétnímu obsahu pojmu nepřezkoumatelnosti srov. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, nebo ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008-136, č. 1795/2009 Sb. NSS). Správnost závěru krajského soudu Nejvyšší správní soud posoudí níže.

[18] Se stěžovatelem lze naopak souhlasit ohledně druhé námitky nepřezkoumatelnosti. Krajský soud napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí stěžovatele ve věci neprominutí penále na DPPO za zdaňovací období roku 2013 i 2014 jako celek s odůvodněním, že doměřená daň a s ní uložené penále za zdaňovací období roku 2014 sice zůstaly pravomocně doměřené, resp. uložené, avšak stěžovatel o prominutí penále stanoveného dvěma dodatečnými platebními výměry rozhodoval jedním rozhodnutím. Rozhodnutí stěžovatele proto dle krajského soudu nemůže obstát, pokud jeden z platebních výměrů pozbyl právní moci (bod 21. napadeného rozsudku). Takový postup krajského soudu ovšem není správný.

[19] Nejvyšší správní soud judikuje, že obecně lze připustit zrušení i jen části rozhodnutí správního orgánu, pokud by taková část obstála jako samostatné rozhodnutí. Správní soud musí vždy posoudit, zda jde o část rozhodnutí oddělitelnou a oddělené části rozhodnutí nejsou vůči sobě závislé (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 7. 2024, č. j. 5 Afs 195/2022-51, odst. [47], nebo ze dne 13. 5. 2025, č. j. 9 Azs 17/2025-46, odst. [11]). Stěžovatel v kasační stížnosti příhodně poukázal na judikaturu, dle které rozhodnutí správního soudu, který neodůvodní, proč zrušil rozhodnutí správního orgánu jako celek, bude zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost (srov. rozsudky č. j. 6 As 63/2016-40, odst. [24], a č. j. 2 Ads 30/2018-39, odst. [13], obdobně např. ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 59/2023-38, odst. [17], nebo ze dne 3. 4. 2025, č. j. 7 Afs 315/2024-28, odst. [12] a [13]).

[20] Krajský soud pouze podotknul, že stěžovatel o prominutí penále na DPPO rozhodl jedním rozhodnutím. Taková skutečnost však ještě v souladu s výše citovanou judikaturou neznamena automatické zrušení správního rozhodnutí jako celku, pokud je část rozhodnutí oddělitelná. Tím se ale krajský soud vůbec nezabýval, a již proto je jeho rozsudek potřeba zrušit jako nepřezkoumatelný. Shledaná nepřezkoumatelnost nicméně nebrání posouzení správnosti důvodů, ze kterých krajský soud obě rozhodnutí stěžovatele zrušil. Pokud by

důvody shledané krajským soudem neobstály, nemusí se krajský soud v dalším řízení zabývat možností oddělit část výroku rozhodnutí stěžovatele o neprominutí penále na DPPO.

III.b Vliv zrušení odvolacích rozhodnutí o dani a penále na rozhodování o prominutí penále

[21] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně prolomil pravidlo v § 75 odst. 1 s. ř. s. a že pro rozhodování o prominutí penále není třeba pravomocně stanovená daň ani uložené penále. V jiné věci krajský soud postupoval jinak, a navíc některé platební výměry na DPH opět byly v právní moci. Námitky jsou částečně důvodné.

[22] Podle § 259a odst. 1 daňového řádu [d]aňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Podle odst. 2 stejného ustanovení [s]právníce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále. Správce daně může zcela nebo zčásti prominout penále také, pokud k příčině jeho vzniku došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při prominutí není správce daně vázán návrhem daňového subjektu. Podle odst. 3 téhož ustanovení [ž]ádost o prominutí penále lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále.

[23] Podle § 259c odst. 2 daňového řádu [p]rominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.

[24] Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. [p]ři přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[25] Zaprvé je třeba korigovat závěr, že v případě zohlednění zrušení nebo změny podmiňujícího rozhodnutí v řízení o přezkumu rozhodnutí podmíněného dochází k prolomení pravidla stanoveného v § 75 odst. 1 s. ř. s. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již dříve dovodil, že zrušení podmíněného rozhodnutí z důvodu zrušení nebo změny podmiňujícího rozhodnutí „není v rozporu s úpravou obsaženou v § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť soud zohlední pouze takovou nezákonnost podmiňujícího rozhodnutí, jejíž důvod byl dán již v době vydání podmíněného rozhodnutí, avšak která dosud nebyla autoritativně zjištěna“ (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017-88, č. 3948/2019 Sb. NSS, Peklo na Čertovině, odst. [35]). Závěr, že se nejedná o prolomení pravidla v § 75 odst. 1 s. ř. s., rozšířený senát potvrdil ve svém navazujícím usnesení č. j. 6 Afs 292/2018-39, odst. [44], ve kterém dále shledal uplatnitelnost závěrů vyslovených v usnesení č. j. 6 As 211/2017-88 i na vztah odvodu za porušení rozpočtové kázně (obecně hlavní daňové povinnosti) a penále za prodlení s tímto odvodem (obecně vedlejší daňové povinnosti). Rozšířený senát v citovaném usnesení sjednocoval mj. i judikaturu, ze které vyšel krajský soud v nyní napadeném rozsudku. Předestřel však i obecnější úvahy k podmiňujícímu a podmíněnému správnímu rozhodnutí, které jsou významné pro posouzení projednávané věci níže.

[26] Zadruhé, Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že podmínkou pro rozhodování o prominutí penále není pravomocně stanovená daňová povinnost, resp. pravomocně uložené penále, jak předpokládal krajský soud. Podmínky rozhodování o prominutí penále jsou předně formální – podání žádosti o prominutí, uhrazení daně,

pokračování

v důsledku jejíhož doměření vznikla povinnost uhradit penále, a dodržení lhůty pro podání žádosti. Dále správce daně zkoumá, zda není naplněna tzv. vylučovací klausule účetní a daňové bezúhonnosti stanovená v § 259c odst. 2 daňového řádu. Nakonec přistoupí k vlastnímu správnímu uvážení, zda vůbec penále promine a v jaké výši, či nepromine (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS, odst. [30], [31], [38] a [39], obdobně rozsudky NSS ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-93, odst. [24], nebo ze dne 19. 5. 2025, č. j. 2 Afs 199/2021-77, odst. [30]; obdobně NOVÁKOVÁ, P. § 259a [Prominutí penále]. In: LICHNOVSKÝ, O. a kol. *Daňový řád. 5. vydání*. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 1101).

[27] Podmínkou pro uhrazení daně přitom není její pravomocné stanovení. Daňovému subjektu nic nebrání uhradit daň ihned po jejím stanovení a zároveň podat odvolání proti platebnímu výměru na daň. Ostatně § 150 odst. 4 daňového řádu výslovně počítá s evidencí částek na zajištění úhrady nesplatné nebo dokonce dosud nestanovené daně. Uhradit nepravomocně stanovenou daň může být pro daňový subjekt výhodné např. kvůli úroku z prodlení s placením daně, který podle § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu vzniká *od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby; stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení*.

[28] Právní moc platebního výměru, kterým byla uložena povinnost uhradit penále, hraje roli pouze pro běh lhůty pro podání žádosti o prominutí penále (viz § 259a odst. 3 daňového řádu). Od okamžiku právní moci platebního výměru se odvíjí konec lhůty pro podání žádosti o prominutí. Počátek lhůty daňový řád nestanoví, což podporuje závěr o možnosti požádat o prominutí bez ohledu na právní moc platebního výměru stanovujícího povinnost uhradit ze zákona vzniklé penále. Se souběhem řízení o prominutí penále a odvolacího řízení ve věci uložení penále, popř. stanovení daně, ke které se penále váže, počítá také aktuálně účinný Pokyn Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-67 k promíjení příslušenství daně ve svém čl. V. *Procesní ustanovení, části V. 1. B Meritorní rozhodování* (obdobně předchozí Pokyn č. GFŘ-D-58 v čl. V. *Procesní ustanovení, části V. 1. B Meritorní rozhodování*, který byl Pokynem č. GFŘ-D-67 zrušen a nahrazen).

[29] Ani tento dílčí názor krajského soudu tedy není správný. Pro rozhodování o prominutí penále není striktně vzato potřeba, aby penále a/nebo daň, ze které penále vychází, byly stanoveny pravomocně. Nejvyšší správní soud ovšem souhlasí s obecným závěrem krajského soudu, že rozhodnutí ve věci prominutí penále jakožto příslušenství daně je podmíněné rozhodnutím o stanovení daně, resp. o povinnosti uhradit penále ve smyslu rozsudku č. j. 6 Afs 292/2018-39, a tedy je při soudním přezkumu rozhodnutí ve věci prominutí penále na místě zohlednit změnu či dokonce zrušení rozhodnutí ve věci stanovení daně a penále, jak učinil krajský soud (byť nesprávně s ohledem na vydání nových rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, na která poukázal stěžovatel, jak kasační soud vysvětlí níže). Vedou jej k tomu následující úvahy.

[30] Rozšířený senát v obou výše citovaných rozhodnutích k problematice podmiňujících a podmíněných rozhodnutí vycházel z toho, že tato rozhodnutí (jednotlivé úkony správních orgánů) na sebe časově a věcně (obsahově) navazují, jedno je nutným podkladem pro druhé (viz odst. [27] usnesení č. j. 6 As 211/2017-88, a odst. [34] a [38] rozsudku č. j. 6 Afs 292/2018-39). Nejvyšší správní soud na tato usnesení již navázal např. v rozsudcích ze dne 12. 3. 2025, č. j. 6 As 180/2023-42, odst. [26], a ze dne 15. 4. 2025, č. j. 2 As 74/2024-44,

odst. [20], a ze dne 15. 4. 2025, č. j. 5 As 136/2024-44, odst. [21], ve kterých uvedl, že podmíněný akt nelze bez existence podmiňujícího vůbec vydat, podmiňující rozhodnutí je nezbytnou podmínkou pro vydání navazujícího (podmíněného) rozhodnutí.

[31] Přestože argumentace krajského soudu (jakož i žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti) opírající se toliko o to, že penále sleduje osud daně (§ 2 odst. 5 *in fine* daňového řádu), a proto je třeba zohlednit zrušení odvolacích rozhodnutí ve věci daně (stanovující současně i povinnost uhradit penále), je poněkud zkratkovitá, je nutno připustit, že bez stanovené daně by neexistovalo ani penále a bez penále by nebylo co promíjet. Optikou výše uvedeného nelze rozhodnutí o prominutí penále vydat, neexistuje-li rozhodnutí ukládající povinnost penále uhradit. Rozhodnutí stanovující daň a ukládající související penále je tedy svým způsobem nezbytnou podmínkou pro rozhodnutí ve věci prominutí penále.

[32] Uvedené podporuje i názor Generálního finančního ředitelství ve výše citovaném Pokynu GFR-D-67, dle kterého se má správce daně v případě souběhu řízení o prominutí a o odvolání proti rozhodnutí ve věci stanovení daně, popř. uložení penále, zabývat žádostí o prominutí až po nabytí právní moci rozhodnutí ukládajícího penále, „*neboť až po právní moci je postaveno najisto, o čem má správce daně rozhodovat, a je tedy možné provést řízení o prominutí příslušenství daně.*“ Byť tedy právní moc platebního výměru na daň a penále jako taková není podmínkou rozhodování o prominutí penále, existence daně a penále ano. V případě zániku povinnosti hradit penále, např. v důsledku zániku hlavní daňové povinnosti, by se řízení o prominutí penále stalo bezpředmětným, načež by ho správce daně zastavil (§ 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu].

[33] Věcné spojení mezi rozhodnutím ve věci prominutí penále a rozhodnutím o stanovení daně a penále potvrzují také závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019-83, č. 4141/2021 Sb. NSS. Rozšířený senát připomněl, že penále v oblasti daní má povahu trestu a je koncipováno jako jednorázová peněžitá sankce, která se stanoví ze zákona ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty (§ 251 odst. 1 daňového řádu). Jeho uložení nepodléhá správnímu uvážení, ale je automatické, což se ovšem vymyká obvyklým zásadám spojeným s ukládáním peněžitého trestu. Základní princip individualizace trestu se proto uplatní až ve fázi prominutí penále, která zahrnuje správní uvážení o tom, zda a případně v jaké výši penále prominout (viz zejména odst. [50] až [53] usnesení č. j. 1 Afs 236/2019-83). Rozšířený senát se v citovaném usnesení zabýval otázkou, zda a případně v jaké fázi se má při prominutí penále brát zřetel na povahu protiprávního jednání, které vedlo ke stanovení daně a uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá. Dospěl k závěru, že ke zdrojovému jednání (porušení daňových předpisů), které je skutkovým a právním základem uložení penále, se přihlédne v rámci správního uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu a správce daně s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení nemusí penále prominout (viz odst. [56] usnesení č. j. 1 Afs 236/2019-83).

[34] Správce daně při správním uvážení dle § 259a odst. 2 daňového řádu posuzuje rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně, zároveň v důsledku usnesení č. j. 1 Afs 236/2019-83 zohledňuje též zdrojové jednání, jež vedlo ke stanovení daně a uložení penále. V situaci, kdy by rozhodnutím o odvolání proti platebnímu výměru stanovujícímu daň a ukládajícímu související penále došlo ke snížení daňové povinnosti a tím i uložení penále, mohlo by takové snížení být zohledněno v řízení ve věci prominutí penále. Porušení daňových předpisů, které bylo příčinou stanovení daně a uložení

pokračování

penále, totiž mohlo ztratit na své intenzitě. To by záviselo zejména na tom, k jak velkému snížení daňové povinnosti a uloženého penále by došlo. Jistě by to ale teoreticky vliv mít mohlo.

[35] Ze všech uvedených důvodů má tedy kasační soud za to, že rozhodnutí ve věci prominutí penále a rozhodnutí o jeho uložení nebo o stanovení daně, ze které penále vychází, na sebe věcně (obsahově navazují) ve smyslu rozsudku č. j. 6 Afs 292/2018-39. Co se týče časové návaznosti, tu Nejvyšší správní soud spatřuje ve výše popsané lhůtě pro podání žádosti o prominutí penále. Konec této lhůty je vázán na právní moc platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále. Důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (včetně daňového řádu, pozn. NSS), uvádí, že: „*K zavedení časového limitu dochází s ohledem na zásadu koncentrace. Je žádoucí, aby daňový subjekt svůj požadavek a důvody, o něž svoji žádost opírá, nesděloval s časovým odstupem, který by ztěžoval možnost správce daně posoudit kritéria nezbytná pro rozhodnutí o prominutí penále.*“ Rozhodnutí ve věci prominutí penále je tedy vydáváno s relativně krátkým časovým odstupem od rozhodnutí ve věci samotného penále.

[36] Nejvyšší správní soud proto shledal, že rozhodnutí ve věci prominutí penále jakožto příslušenství daně je podmíněné rozhodnutím o stanovení daně, resp. o uložení povinnosti uhradit penále. Změna či dokonce zrušení rozhodnutí ve věci stanovení daně a uložení penále proto může mít vliv na rozhodnutí ve věci prominutí penále. V tomto ohledu je tedy kasační argumentace stěžovatele nedůvodná. Namítal-li, že případný zánik povinnosti uhradit penále z doměřené daně by zohlednil *ex offio* v daňové evidenci, Nejvyšší správní soud uvádí, že i rozšířený senát si byl nejrůznějších zvláštních mechanismů v oblasti daní, jimiž správce daně zajistí vzájemný soulad hmotněprávních a procesněprávních vztahů, vědom. Jen proto ale nelze odeprít soudní ochranu (viz zejména odst. [80] rozsudku č. j. 6 Afs 292/2018-39).

[37] Stěžovatel nicméně příhodně poukázal na to, krajský soud vyšel při přezkumu rozhodnutí ve věci prominutí penále nesprávně pouze z toho, že Nejvyšší správní soud rozsudky č. j. 6 Afs 27/2021-37 a č. j. 8 Afs 27/2021-67 zrušil odvolací rozhodnutí ve věci stanovení DPH, DPPO a souvisejícího penále (vyjma odvolacího rozhodnutí ve vztahu k DPPO za zdaňovací období roku 2014 a souvisejícího penále). V době rozhodování krajského soudu již totiž byla vydána nová odvolací rozhodnutí ve vztahu k DPH a penále na této dani.

[38] Nová odvolací rozhodnutí jsou součástí spisového materiálu předloženého stěžovatelem, ze kterého může soud vycházet, aniž by písemnostmi v něm obsaženými dokazoval (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, obdobně novější ze dne 17. 5. 2023, č. j. 9 Afs 87/2022-47, odst. [33]). Nejvyšší správní soud proto ověřil, že OFŘ (i) rozhodnutím ze dne 13. 2. 2023, č. j. 2223/23/5300-21443-702551, zrušilo dodatečné platební výměry ve vztahu k DPH a penále za zdaňovací období únor, březen, duben a prosinec 2013 a září 2014 a řízení zastavilo, (ii) rozhodnutím ze dne 13. 2. 2023, č. j. 3194/23/5300-21443-702551, změnilo dodatečné platební výměry ve vztahu k DPH a penále za zdaňovací období srpen, říjen a listopad 2014 tak, že snížilo doměřené daně i penále, a (iii) rozhodnutím ze dne 13. 2. 2023, č. j. 3195/23/5300-21443-702551, zamítlo odvolání ve vztahu k DPH a penále za zdaňovací období červenec a prosinec 2014 a dodatečné platební výměry potvrdilo.

[39] Shrnutí, v době rozhodování krajského soudu

- DPH a penále za zdaňovací období únor, březen, duben a prosinec 2013 a září 2014 zanikly,
- DPH a penále za zdaňovací období srpen, říjen a listopad 2014 byly sníženy,
- DPH a penále za zdaňovací období červenec a prosinec 2014 a DPPO a penále za zdaňovací období roku 2014 byly pravomocně stanoveny, resp. uloženy v původní výši a
- DPPO a penále za zdaňovací období roku 2013 byly stanoveny nepravomocně.

[40] Ve vztahu k většině daňových povinností a souvisejících penále tedy odůvodnění napadeného rozsudku nemůže obstát, což představuje další důvod pro jeho zrušení kasačním soudem. V dalším řízení krajský soud znovu posoudí zákonnost rozhodnutí ve věci neprominutí penále na DPH včetně toho, zda a případně jaký mělo na tuto zákonnost vliv zrušení a změna některých dodatečných platebních výměrů. Vzhledem k tomu, že o neprominutí penále na DPH za všech 10 zdaňovacích období stěžovatel rozhodl jediným rozhodnutím, ale každé penále bylo uloženo samostatným dodatečným platebním výměrem a liší se jejich osud, může být vliv zrušení a změny některých dodatečných platebních výměrů na zákonnost napadeného rozhodnutí různý. V takovém případě krajský soud v souladu s judikaturou uvedenou v odst. [19] tohoto rozsudku zváží, zda je třeba rozhodnutí ve věci neprominutí penále na DPH zrušit jako celek, anebo obstojí alespoň z části (z částí).

[41] Co se týče přezkumu rozhodnutí o neprominutí penále na DPPO, Nejvyšší správní soud výše shledal, že právní moc dodatečného platebního výměru na daň a s ní související penále není nutnou podmínkou rozhodování o prominutí penále. V takovém případě krajskému soudu nic nebránilo, aby rozhodnutí ve věci prominutí penále ve vztahu k DPPO za obě zdaňovací období přezkoumal věcně. Leda by uvážil, že je namístě vyčkat výsledku odvolacího rozhodnutí ve věci stanovení DPPO a uložení penále za zdaňovací období 2013, a teprve podle výsledku odvolacího řízení posoudil zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Rozšířený senát v již mnohokrát citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 292/2018-39, odst. [59], dospěl k závěru, že soud nemusí vyčkat na výsledek správního řízení, ale může. Výslovně se sice zabýval souběhem soudního řízení se správním řízením o mimořádném opravném či dozorčím prostředku, avšak tím spíše může soud vyčkat na výsledek správního řízení o řádném opravném prostředku. Smyslem čekání je podle rozšířeného senátu právní jistota, neboť do pravomocného skončení odvolacího řízení není postaveno najisto, zda vůbec obstojí prvostupňové rozhodnutí. V nyní projednávané věci to znamená, že do vydání nového odvolacího rozhodnutí ve věci DPPO a penále za zdaňovací období 2013 není jisté, zda platební výměr na tuto daň a penále obstojí, bude změněn nebo dokonce zrušen, jak se stalo ve vztahu k některým DPH a penále (viz výše). Kasační soud shledal, že tato skutečnost může mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci neprominutí penále.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zde uvedeným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[43] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

pokračování

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

V Brně dne 21. srpna 2025

JUDr. Radan Malík
předseda senátu