



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **UNISTAV, a. s.**, se sídlem Příkop 838/6, Brno, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2025, č. j. 30 Af 50/2022 - 35,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2025, č. j. 30 Af 50/2022 - 35, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2022, č. j. 36708/22/5100-41452-706053, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši **23 572,70 Kč** k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Specializovaný finanční úřad doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 6. 2017, č. j. 110047/17/4230-22792-703291, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 ve výši 10 662 420 Kč a uložil jí povinnost

uhradit penále ve výši 2 132 484 Kč. Tento dodatečný platební výměr v odvolacím řízení změnil žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 6. 2018, č. j. 29221/18/5200-11432-701175, tak, že doměřenou daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období snížil na částku 10 489 710 Kč a penále na částku 2 097 942 Kč.

[2] Specializovaný finanční úřad následně rozhodnutím ze dne 2. 10. 2018, č. j. 159739/18/4300-12711-506131, žalobkyni prominul penále v celkové částce 1 573 457 Kč (tj. maximálně možných 75 % z částky 2 097 942 Kč).

[3] Poté však Krajský soud v Brně (dále jen „*krajský soud*“) rozsudkem ze dne 13. 1. 2021, č. j. 30 Af 83/2021 - 227, zrušil výše 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, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 8 085 640 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 617 128 Kč.

[4] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (z důvodu změny místní příslušnosti ze Specializovaného finančního úřadu na tento úřad) rozhodnutím ze dne 19. 1. 2022, č. j. 4472684/21/3001-51522-712048, nařídil z moci úřední podle § 117 odst. 1 písm. d) a § 119 odst. 1 daňového řádu obnovu řízení o prominutí penále. Důvodem pro nařízení obnovy tohoto řízení byl výše uvedený rozsudek krajského soudu ze dne 13. 1. 2021 a na něj navazující nové doměření daně žalobkyni a uložení povinnosti uhradit penále.

[5] Proti nařízení obnovy řízení podala žalobkyně odvolání. O něm rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 10. 2022, č. j. 36708/22/5100-41452-706053, tak, že rozhodnutí ze dne 19. 1. 2022 o nařízení obnovy řízení změnil. Ve svém rozhodnutí se ztotožnil s názorem finančního úřadu o potřebě nařídit obnovu řízení a toliko změnil důvod nařízení obnovy řízení z důvodu zakotveného v § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu na důvod podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2022 podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu. Žalobkyně byla přesvědčena, že nebyly splněny podmínky pro nařízení obnovy řízení ve věci prominutí penále. Krajský soud její žalobu zamítl.

[7] V úvodní části svého rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že v tomto specifickém případě byly splněny podmínky pro nařízení obnovy řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Krajský soud shledal nedůvodnou námitku žalobkyně, že nebyla splněna první podmínka pro nařízení obnovy řízení, tj. že nevyšly najevo nové skutečnosti, které existovaly v době rozhodování, a které nemohly být bez zavinění uplatněny v řízení již dříve. Rozsudkem krajského soudu ze dne 13. 1. 2021 totiž bylo zrušeno původní rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2018. Následně vydané druhé rozhodnutí o odvolání ze dne 17. 9. 2021 nabylo právní moci právě až dne 17. 9. 2021 a rovněž podle krajského soudu tedy šlo o skutečnost vzniklou až po rozhodnutí ve věci prominutí penále. Krajský soud si přitom byl vědom závěrů Nejvyššího správního soudu vyslovených v rozsudcích ze dne 22. 9. 2004, č. j. 7 A 88/2001 - 55, č. 446/2005 Sb. NSS, a ze dne 24. 8. 2006, č. j. 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“).

pokračování

Tyto závěry ale nelze podle krajského soudu automaticky přenášet na všechny typy řízení podle daňového řádu. Závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v uvedených rozsudcích vycházely z odlišného skutkového stavu než v posuzované věci a na tento případ je dle názoru krajského soudu nebylo možné aplikovat. Jak uvedl krajský soud v odst. 17 svého rozsudku, „*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*“.

[8] Žalovaný podle krajského soudu v dané věci rozhodl rozhodnutím ze dne 2. 10. 2018 o prominutí penále v maximální zákonem stanovené výši 75 % z penále stanoveného dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 6. 2017. 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 krajského soudu nutné tuto skutečnost v dané situaci zohlednit, což připouštěla i sama žalobkyně. 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 rozsudek krajského soudu ze dne 13. 1. 2021 došlo v daném případě rozhodnutím žalovaného o odvolání ze dne 17. 9. 2021 ke stanovení nové výše penále, tedy ke vzniku nového skutkového základu. Krajský 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. Krajský soud měl tedy za to, že pro účely napravení skutkového stavu ve věci prominutí penále byly splněny podmínky pro obnovu řízení. Na základě rozsudku krajského soudu ze dne 13. 1. 2021 byla rozhodnutím žalovaného o druhém odvolání stanovena nová, správná výše penále. Správné stanovení daně a penále tak bylo provedeno až na základě zjištění soudu a 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.

[9] Dále se krajský soud neztotožnil s argumentací žalobkyně týkající se nutné aplikace lhůty pro stanovení daně, jakožto prekluzivní lhůty i pro nařízení obnovy řízení ve věci prominutí penále. Podle krajského soudu 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. Krajský soud také odkázal 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. S ohledem na tyto a další skutečnosti pak krajský soud neshledal důvodnými ani námitky týkající se porušení práva na spravedlivý proces a zásahu do právní jistoty.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Tu opřela o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“); dle jejího názoru zatížil krajský soud svůj rozsudek nezákonností spočívající v nesprávném právním posouzení rozhodných právních otázek.

[11] Stěžovatelka napadla především právní závěr krajského soudu, podle kterého bylo možné nařídít obnovu řízení na základě až následně vzniklé skutečnosti spočívající ve snížení penále po zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2018 rozsudkem krajského soudu ze dne 13. 1. 2021. Podle stěžovatelky se krajský soud nedostatečně, resp. nesprávně odlišil od předchozí judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které nové skutečnosti vedoucí k obnově řízení musí existovat již v době vydání původního rozhodnutí. Krajský soud ve svém rozsudku podle stěžovatelky pouze kladl důraz na smysl a účel obnovy řízení spočívající v korekci výše prominutého penále. Stěžovatelčin případ ovšem vykazuje shodné skutkové okolnosti, jaké se objevovaly v judikatuře Nejvyššího správního soudu, od které se chtěl krajský soud odlišit. Pokud chtěl žalovaný znovu rozhodnout o prominutí penále, měl postupovat v rámci nějakého jiného řízení, neboť podmínky pro obnovu nebyly splněny.

[12] Stěžovatelka dále napadla mj. posouzení otázky prekluze krajským soudem, jakož i závěry týkající se porušení její právní jistoty.

[13] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který souhlasí s hodnocením věci krajským soudem a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti pro nedůvodnost. Žalovaný ve svém vyjádření zopakoval, že zrušení jeho rozhodnutí ze dne 27. 6. 2018 rozsudkem krajského soudu ze dne 13. 1. 2021 a následné snížení doměřené daně i penále představovalo nové skutečnosti, které nemohly být bez zavinění správce daně zohledněny v původním řízení o prominutí penále. Podle žalovaného se jednalo o skutečnosti vážící se ke zdaňovacímu období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011; proto tyto skutečnosti v době původního rozhodování o prominutí penále již existovaly, najevo však vyšly až později. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu podle žalovaného vyplývá, že v řízení o povolení obnovy řízení správce daně nezkoumá, zda rozhodnutí vydané v původním řízení bylo vydáno v souladu se zákonem nebo zda vycházelo z úplně zjištěného skutkového stavu věci, pouze se zabývá tím, zda jsou splněny § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu taxativně stanovené podmínky. Tyto podmínky splněny byly. Žalovaný rovněž trval na svém právním názoru, že se v daném případě měla aplikovat lhůta pro placení daně, nikoli pro její stanovení, jak namítá stěžovatelka. Jako nepřípustnou poté žalovaný označil argumentaci stěžovatelky spočívající v tom, že promíjení jakékoli daně či jejího příslušenství vůbec není správou daně a proces promíjení příslušenství se proto má řídit především správním řádem. Tuto námitku stěžovatelka neuvedla v žalobě před krajským soudem, proto se k ní krajský soud nemohl vyjádřit. Konečně podle žalovaného nedošlo ani k nepřípustnému zásahu do stěžovatelčiny právní jistoty.

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal zákonnost napadeného rozsudku v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Neshledal přitom vady, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

pokračování

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Podstata posuzovaného sporu spočívá v tom, zda byly splněny podmínky pro obnovu řízení o prominutí penále stěžovatelce z důvodu, že po prominutí penále v maximální možné výši 75 % (rozhodnutím ze dne 2. 10. 2018) došlo v důsledku rozsudku krajského soudu ze dne 13. 1. 2021 ke snížení doměřené daně i penále (rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 9. 2021); v důsledku toho stěžovatelce původně v maximální výši 75 % prominuté penále, které bylo v rozhodnutí ze dne 2. 10. 2018 stanoveno pevnou částkou, po novém doměření daně i penále (rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 9. 2021) již přesahovalo maximální možnou zákonnou výši prominutí 75 % (srov. popis skutkových okolností v odst. [1] až [3] shora).

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla celkem tři okruhy kasačních námitek. V prvním okruhu namítla, že nebyly splněny podmínky obnovy řízení o prominutí penále; obnova řízení o prominutí penále tudíž vůbec neměla být daňovou správou nařízena. Ve druhém okruhu kasačních námitek namítla prekluzi. Ve třetím okruhu kasačních námitek stěžovatelka namítla nepřipustný zásah do její právní jistoty.

[18] Podle § 259a odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2025 je *daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla*. Podle § 259a odst. 2 daňového řádu *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*.

[19] Podle § 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*.

[20] Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že se stav věci ode dne 2. 10. 2018, kdy Specializovaný finanční úřad promínil stěžovatelce penále ve výši 75 %, změnil. Po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2018 o stěžovatelčině odvolání proti doměření její daňové povinnosti a povinnosti uhradit penále krajským soudem rozhodl žalovaný dne 17. 9. 2021 o jejím odvolání znovu. V tomto „druhém“ rozhodnutí žalovaný snížil doměřenou daň i penále. Stěžovatelka byla nově povinna doplatit daň ve výši 8 085 640 Kč namísto původních 10 489 710 Kč a uhradit penále ve výši 1 617 128 Kč namísto původních 2 097 942 Kč. Kvůli snížené částce penále se však snížila i absolutní částka, o kterou jí mohla být platba penále maximálně prominuta. Právě tato nová skutečnost představuje důvod, pro který daňové orgány přistoupily k obnově řízení o prominutí penále.

[21] Nejvyšší správní soud se primárně zabýval kasačními námitkami, dle kterých nebyly splněny zákonné podmínky pro nařízení obnovy řízení. Krajský soud založil svůj rozsudek především na specifičnosti daného sporu a smyslu a účelu postupu daňových orgánů, který směřoval k základnímu cíli správy daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady (srov. zejména odst. 19 a 26 rozsudku krajského soudu).

Podle krajského soudu „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“ (odst. 27 rozsudku krajského soudu). Na to krajský soud navázal, 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“ (odst. 28 rozsudku krajského soudu).

[22] Nejvyšší správní soud do jisté míry rozumí právnímu závěru krajského soudu, který byl veden především snahou o soulad mezi právním a skutečným stavem v důsledku změny doměřené daně a na ni navazujícího penále, a proto aproboval stěžovatelkou napadený postup žalovaného. Nejvyšší správní soud ovšem s právním hodnocením krajského soudu nesouhlasí a v posuzovaném sporu naopak dává za pravdu stěžovateli. Ani podle Nejvyššího správního soudu nebyly v tomto případě splněny zákonné podmínky pro nařízení obnovy řízení.

[23] Podle Nejvyššího správního soudu je třeba mít v první řadě na paměti, že se daný spor týká výkladu institutu obnovy řízení, tedy institutu procesního (daňového) práva. Krajský soud ve svém rozsudku připustil nařízení obnovy ve stěžovatelčině věci na základě analogie a smyslu a účelu tohoto institutu, ačkoli z jeho rozsudku je zřejmé, že si byl vědom toho, že žádný ze zákonných důvodů nařízení obnovy řízení obsažený v § 117 daňového řádu nebyl – přísně vzato – ve stěžovatelčině případě naplněn. Právě v tom Nejvyšší správní soud shledává právní závěr krajského soudu chybným.

[24] Ustálená judikatura Nejvyššího správního i Ústavního soudu (jakož i doktrína správního práva) se shodují v tom, že užití analogie v oblasti správního (resp. zde daňového) řízení je (pokud vůbec) výjimečným postupem, který je přípustný pouze při splnění omezujících podmínek – smí se tak dít pouze v omezeném rámci za účelem vyplňování mezer procesní úpravy a pouze ve prospěch ochrany práv účastníků správního řízení [k tomu srov. zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2005, Pl. ÚS 21/04, č. 240/2005 Sb., i s obsáhlou citací doktrinárních závěrů k dané problematice, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2008, č. j. 1 As 27/2008 - 67 (ohledně úlohy analogie ve správním trestání), ze dne 29. 12. 2020, č. j. 2 As 26/2019 - 36, odst. [23], či ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 As 301/2022 - 35, odst. [28]; zákaz analogie v tomto směru vyslovil již prvorepublikový Nejvyšší správní soud např. v rozsudku Boh. A 5753/26]. Není přitom nijak podstatné, že uvedený závěr byl přijat především ve vztahu ke správnímu řízení a v nynějším případě se jedná o řízení daňové, nikoli „klasické“ správní řízení, neboť oba

pokračování

typy řízení vycházejí ze shodných základů a v jistém smyslu představuje daňové řízení podmnožinu správního řízení.

[25] V posuzovaném případě však došlo k situaci přesně opačné, než predestiná výše rekapitulovaná judikatura. Postup daňových orgánů je totiž třeba hodnotit tak, že se snažily použít analogii způsobem, který ve svém důsledku měl jít v neprospěch stěžovatelky, neboť obnova řízení se měla promítnout ve vztahu k prominutí penále snížením absolutní částky prominutí). Toto řízení přitom zahájila daňová správa z moci úřední z důvodu jejich předchozích nezákonných doměření daně a penále a jejich zrušení rozsudkem krajského soudu ze dne 13. 1. 2021 (srov. výše odst. [3]; ke kontextu daňového řízení a jeho specifických projevů v dané věci v závislosti na existenci podmiňujících a podmíněných rozhodnutí však viz odst. [31] a [32] níže).

[26] S takovým postupem však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Nejvyšší správní soud naopak přitakává stěžovateli, že § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle kterého daňové orgány nařídily obnovu stěžovatelčina řízení o prominutí penále, připouští obnovu řízení pouze v případě, kdy 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.

[27] Jak po celou dobu sporu upozorňuje stěžovatelka (a to zmínil i krajský soud ve svém rozsudku), pro přípustnost nařízení obnovy řízení z výše uvedeného důvodu je rozhodující, aby nové skutečnosti nebo důkazy v době dřívějšího rozhodování *již existovaly*. Pokud takové skutečnosti nastaly až po právní moci rozhodnutí, není to důvodem pro obnovu řízení. Nové skutečnosti je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující. Musí jít o skutečnosti, které nově, tj. po právní moci rozhodnutí, jen vyšly najevo a předtím – přes svoji existenci – nebyly známy ani daňovému subjektu, ani správci daně, a nemohly být tedy vzaty v úvahu při rozhodování v daňovém řízení (k tomu srov. např. již krajským soudem zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 A 88/2001 - 55 a č. j. 2 Afs 149/2005 - 54). Odlišení krajského soudu, proč uvedené rozsudky nebyly použitelné pro stávající věc, nebylo dostatečné. Ani podle Nejvyššího správního soudu totiž na použitelnosti uvedených rozsudků na nynější věc nemůže nic změnit, že se týkaly primárně řízení o vyměření, resp. doměření daně, a nikoli řízení o prominutí penále, a že byly spojeny se „starým daňovým řádem“ (tedy zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), nikoli s aktuálním daňovým řádem (srov. odst. 23 rozsudku krajského soudu). Uvedené důvody podle Nejvyššího správního soudu nezakládají nepoužitelnost daných rozsudků na současný případ, neboť jádrem nynějšího sporu i věcí posuzovaných ve zmíněných rozsudcích č. j. 7 A 88/2001 - 55 a č. j. 2 Afs 149/2005 - 54 je výklad jednoho z důvodů pro nařízení obnovy řízení, pro který není v zásadě nijak podstatné, jakého konkrétního řízení se obnova řízení týká. Navíc „starý daňový řád“ i daňový řád současný obsahují shodnou právní úpravu, co se týče zde posuzovaného důvodu pro nařízení obnovy řízení – srov. § 54 odst. 1 písm. a) „starého daňového řádu“ a již výše citovaný § 117 odst. 1 písm. a) současného daňového řádu.

[28] Uvedené podtrhuje i další ustálená judikatura, podle které je obnova řízení určena k nápravě skutkových nesprávností, zde však došlo ke změně právního stavu (právní povinnosti). Přiměřeně lze odkázat na to, že i případná změna či ustálení judikatury spadá

do oblasti právního posouzení věci a není skutečností či důkazem, z něhož by bylo možné dovodit konkrétní skutková zjištění podstatná pro objasnění skutkové stránky případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 6 As 39/2009 - 74, č. 2144/2010 Sb. NSS). Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s právním závěrem krajského soudu, podle kterého je třeba jako na novou skutečnost nahlížet na nově předepsané penále, k němuž došlo v důsledku zrušení prvního doměrku správním (krajským) soudem (srov. zejména odst. 25 rozsudku krajského soudu).

[29] Pro úplnost lze provést srovnání důvodů pro nařízení obnovy řízení v obecném předpisu správního řízení (správním řádu) a v řízení daňovém (daňovém řádu). Ustanovení § 100 odst. 1 písm. b) správního řádu výslovně zakotvuje možnost obnovy řízení v případě zrušení nebo změny podkladového rozhodnutí. Tento důvod je přitom fakticky důvodem pro nařízení obnovy řízení i v případě posuzovaném nyní, neboť rozsudkem krajského soudu ze dne 13. 1. 2021 bylo zrušeno rozhodnutí o doměření daně a penále a poté k jejich následnému novému doměření, resp. stanovení. Možnost obnovy řízení v případě, kdy vyjdou najevo dříve neznámé skutečnosti nebo důkazy, správní řád výslovně zakotvuje v § 100 odst. 1 písm. a). I ze správního řádu je tedy patrné, že se jedná o rozdílné důvody pro obnovu řízení a správní řád mezi těmito důvody rozlišuje. Z § 117 daňového řádu je však zřejmé, že daňový řád důvod obnovy řízení spočívající ve zrušení nebo změně podkladového (podmiňujícího) rozhodnutí na rozdíl od správního řádu výslovně neobsahuje, a tedy s tímto důvodem nepočítá. Tato skutečnost je dalším argumentem pro závěr, že analogickým výkladem, resp. výkladem smyslem a účelem, nelze rozšířit taxativní výčet důvodů obnovy řízení obsažený v § 117 daňového řádu na další případy, jak se domníval krajský soud.

[30] Z důvodu odlišného právního názoru na základní otázku daného sporu spočívajícího v tom, že daňové orgány nařídily obnovu řízení o prominutí penále stěžovatelky, aniž by k tomuto postupu byly splněny zákonné podmínky, se Nejvyšší správní soud již nezabýval zbylou kasační argumentací. Ta se týkala tvrzené nesprávné aplikace prekluzivní lhůty k nařízení obnovy předmětného řízení a porušením právní jistoty stěžovatelky a jejího legitimního očekávání. S ohledem na důvod zrušení rozsudku krajského soudu, resp. rozhodnutí žalovaného by vypořádání těchto námitek bylo již nadbytečné.

[31] Nad rámec věci Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud správně rozlišil, které rozhodnutí bylo podmiňující (dodatečný platební výměr ze dne 27. 6. 2017, č. j. 110047/17/4230-22792-703291, ve spojení s rozhodnutím o odvolání ze dne 17. 9. 2021), a které bylo podmíněné (rozhodnutí o prominutí penále ze dne 2. 10. 2018), avšak nesprávně uvažil o způsobu odklizení podmíněného rozhodnutí v podmínkách daňového řádu. Nebylo totiž možné, jak plyne z výše uvedeného, postupovat cestou obnovy řízení v podobě, jakou ji zná správní řád. Je třeba vzít v potaz specifika daňového řízení, která se projevují např. v § 2 odst. 5 daňového řádu, dle kterého příslušenství sleduje osud daně (*Příslušenstvím daně se 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.*). Toto hmotněprávní pravidlo nemá přímý odraz v procesním institutu obnovy řízení (zde, že by se po odpadnutí daně nařizovala obnova řízení za účelem odklizení podmíněného rozhodnutí o příslušenství navazujících na vyměření daně). Správce daně je ale povinen prakticky zohlednit dopady zrušení rozhodnutí o dani (viz odst. [72] a násl.

pokračování

rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2025, č. j. 6 Afs 292/2018 - 39, č. 4668/2025 Sb. NSS).

[32] V posuzovaném případě to znamená, že zrušením rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2018 (první rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 27. 6. 2017) v souladu s § 2 odst. 5 daňového řádu odpadlo příslušenství daně v podobě penále – stejně pak logicky i rozhodnutí, která se od existence příslušenství jakkoliv odvíjejí (zde rozhodnutí o prominutí penále ze dne 2. 10. 2018). Rozhodnutí o prominutí penále totiž nemůže samostatně vyvolávat účinky, pakliže neexistuje ani pravomocně doměřená daň, natož předepsané penále, které se od daně odvíjí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014 - 35, odst. [13]). Rozhodnutí o prominutí penále je totiž provázáno s konkrétním rozhodnutím o předpisu příslušenství. Nejde tedy o abstraktní, prozatím „spící“, rozhodnutí o prominutí, které „vyčkává“, až bude zase mít nějakou odpovídající základnu (*ad absurdum* se nabízí úvaha, jaké by byly následky, kdyby došlo k takovému snížení daně, kdy by byla prominutá částka vyšší než nově stanovená daň; nelze předpokládat, že by se rozdílová částka vracela). Vzájemný vztah předpisu příslušenství a jeho prominutí je natolik úzký, že obojí ztrácí účinky ve chvíli, kdy přestane být (pravomocně) stanovena daň (viz § 2 odst. 5 daňového řádu). Správce daně je povinen tuto skutečnost promítnout do evidence daní (§ 149 daňového řádu). Teprve poté, co žalovaný znovu rozhodl o dani a předepsal nově odpovídající penále (rozhodnutí ze dne 17. 9. 2021), mohl na žádost znovu přistoupit k jeho prominutí. Legitimní očekávání stěžovatelky je pak chráněno tak, že by se znovu mělo jednat o maximální částku odpovídající 75 % penále (nedojde-li ke změně okolností).

[33] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto zrušil rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). S ohledem na důvody zrušení rozsudku zrušil Nejvyšší správní soud i rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V tomto případě jde o závěr, že žalovaný nemohl za daných podmínek nařídit obnovu řízení o prominutí penále.

[34] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší i rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem, neboť řízení před správními soudy je tím skončeno. Žalovaný právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť v důsledku zrušení jeho rozhodnutí kasačním soudem ve věci neměl úspěch. Stěžovatelka naopak procesně úspěšná byla, proto jí náhrada nákladů řízení náleží (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[35] Stěžovatelčiny náklady v řízení o žalobě spočívaly v soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a odměně advokáta za dva úkony právní služby: příprava a převzetí zastoupení a sepsání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)), tj. v této věci 2 × 3 100 Kč. K tomu přináleží paušální částka 2 × 300 Kč (§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024]. Odměna v řízení před krajským soudem tak dohromady činila 6 800 Kč. Protože je zástupce stěžovatelky plátcem DPH (§ 14a advokátního tarifu), jeho odměna se podle § 57 odst. 2

s. ř. s. zvyšuje o 21 % z částky 6 800 Kč, tedy o 1 428 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkově představovaly částku ve výši 3 000 + 8 228, tedy částku 11 228 Kč.

[36] V řízení o kasační stížnosti se jednalo o soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměnu advokáta za jeden úkon právní služby: sepsání kasační stížnosti, tj. $1 \times 5\,620$ Kč (§ 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 10b odst. 5 písm. b) a § 7 bodem 5 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025. Nejvyšší správní soud zde nepostupoval podle § 10b odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, dle kterého *ve věcech žalob, kasačních stížností a dalších právních věcí projednávaných podle soudního řádu správního, jde-li o rozhodnutí vydané správcem daně, se považuje za tarifní hodnotu výše peněžitého plnění nebo cena věci anebo práva, nejvýše však částka 500 000 Kč*; naopak vyšel z uvedeného § 10b odst. 5 písm. b) advokátního tarifu, podle kterého se v takovém případě za tarifní hodnotu považuje *částka 113 000 Kč, nelze-li hodnotu věci nebo práva vyjádřit v penězích nebo lze-li ji zjistit jen s nepoměrnými obtížemi, neboť ve věci šlo o otázku nařízení obnovy řízení, v souvislosti s čímž není možné hovořit o „výši peněžitého plnění“* (tato problematika by byla předmětem řízení až v samotném obnoveném řízení). K tomu náleží náhrada hotových výdajů ve výši 1×450 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu, opět ve znění účinném od 1. 1. 2025) + připočtení DPH o částku 1 274,70 Kč. Náklady řízení o kasační stížnosti tak představují částky 5 000 + 7 344,70 Kč, celkově tedy 12 344,70 Kč.

[37] Žalovaný je proto povinen stěžovatelce k rukám jejího advokáta uhradit náhradu nákladů řízení v celkové výši 23 572,70 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. října 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu