



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Tomáše Foltase a Jana Kratochvíla v právní věci žalobce: **J. R.**, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 150/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 98/4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2023, čj. 4637442/23/3019-50521-712489, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2024, čj. 29 Af 6/2024-32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobci byla v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu dodatečným platebním výměrem z 27. 5. 2020, čj. 2789175/20/3019-50523-712340, za zdaňovací období 2014 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 2 253 209 Kč. Dále mu bylo stanoveno penále ve výši 450 641 Kč. Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal a Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím z 14. 7. 2023, čj. 23178/23/5200-10422-711621 (dále „rozhodnutí OFŘ“), doměřenou daň snížilo na částku 2 217 299 Kč a penále na částku 443 460 Kč. Toto rozhodnutí OFŘ nabylo právní moci 19. 7. 2023. Téhož dne nabyl právní moci i dodatečný platební výměr. Od právní moci běžela náhradní lhůta splatnosti doměřené daně dle § 143 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, která skončila 3. 8. 2023. Až k tomuto datu byl nedoplatek zaevidován u správce daně. Proti rozhodnutí OFŘ podal

žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji rozsudkem z 25. 3. 2024, čj. 62 Af 39/2023-66, zamítl. Zamítnuta byla i kasační stížnost žalobce rozsudkem NSS z 5. 12. 2024, čj. 8 Afs 118/2024-86.

[2] Dne 20. 7. 2023 podal žalobce žádost o odpuštění příslušenství souvisejícího s doměřenou daňovou povinností podle zákona č. 182/2023 Sb., o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů (dále „zákon č. 182/2023 Sb.“). Dne 14. 9. 2023 žalovaný vydal vyrozumění o nesplnění podmínek pro odpuštění příslušenství daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014, čj. 3959022/23/3019-50521-712489, proti kterému žalobce podal námitku, kterou žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Žalovaný uvedl, že žalobce sice nedoplatek na dani uhradil 2. 7. 2020, ale vzhledem k proběhнувšímu odvolacímu řízení byl zaevidován do evidence správce daně až po ukončení odvolacího řízení v den jeho náhradní splatnosti, tj. 3. 8. 2023. Nedoplatek tak vznikl a je evidován u správce daně až po rozhodném dni to je po 30. 9. 2022 a nesplňuje tak podmínky pro rozhodný nedoplatek.

[3] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou krajský soud zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem.

[4] Krajský soud na úvod uvedl, že žalobcem odkazovaná komentářová literatura se na uvedenou věc nevztahuje, neboť se netýká rozhodného nedoplatku podle § 3 zákona č. 182/2023 Sb. Není proto třeba řešit otázku, zda náhradní lhůta splatnosti rozděluje nedoplatky na existující a neexistující nebo na vymahatelné a nevymahatelné. Na tom nic nemění žalobcem odkazovaný nálezný Ústavního soudu z 10. 8. 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06.

[5] Krajský soud dále konstatoval, že i kdyby dal za pravdu žalobci, že nedoplatek vznikl již v původní den splatnosti, nejednalo by se o rozhodný nedoplatek dle § 3 zákona č. 182/2023 Sb., a to z toho důvodu, že nedošlo k zaevidování nedoplatku do rozhodného dne, kterým byl den 30. 9. 2022. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným a jím odkazovanou důvodovou zprávou k zákonu č. 182/2023 Sb. Důvodová zpráva se přímo vyjadřuje k posuzované situaci, kdy došlo k doměření daně cestou opravných prostředků. Plyne z ní, že pokud má daň stanoven náhradní den splatnosti, vzniká nedoplatek marným uplynutím tohoto náhradního dne splatnosti. Krajský soud dále odkázal na judikaturu, podle které lze daň na osobním daňovém účtu daňového subjektu evidovat od okamžiku, kdy je stanovena pravomocně (rozsudek NSS z 29. 8. 2024, čj. 9 Afs 69/2024-26, č. 4614/2024 Sb. NSS). Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že nedoplatek na dani byl sice daňovým subjektem uhrazen 2. 7. 2020, ale vzhledem k odvolacímu řízení byl zaevidován do evidence správce daně až po ukončení odvolacího řízení v den náhradní splatnosti, tedy 3. 8. 2023.

[6] Ze zákona č. 182/2023 Sb. podle krajského soudu jasně vyplývá záměr zákonodárce časově omezit okruh nedoplatků, které lze odpustit. Důvodová zpráva k zákonu č. 182/2023 Sb. není v rozporu s daňovým řádem, ani se smyslem a účelem institutu daňového milostivého léta (rozsudek krajského soudu z 24. 10. 2024, čj. 31 Af 51/2023-43). Zákon č. 182/2023 Sb. byl vstřícným krokem ze strany státu. Nelze jej bezvýhradně vztáhnout na všechny subjekty, o čemž vypovídá stanovení podmínek k jeho uplatnění.

pokračování

[7] Procesní postup žalobce (podání odvolání, žaloby a kasační stížnosti) byl jeho rozhodnutím. Námitka týkající se průtahů v odvolacím řízení není důvodná, neboť OFŘ rozhodlo v prekluzivní lhůtě. Případné průtahy v řízení pak samy o sobě nezpůsobují nezákonnost rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž sporuje výklad § 3 písm. b) zákona č. 182/2023 Sb.

[9] Smyslem zákona č. 182/2023 Sb. bylo na základě žádostí prominout všechny daňové dluhy na příslušenství k 30. 11. 2023, a to při vyloučení zneužití ze strany jednotlivců, čehož mělo být dosaženo stanovením rozhodného dne. Tuto omezující podmínku rozhodného dne bylo proto třeba vykládat restriktivně, a to tak, že nedoplatek vzniká již vydáním platebního výměru. Tento výklad ovlivnil rozsudek NSS č. 9 Afs 69/2024-26, z něhož plyne, že zaevidovat nedoplatek je možné až po pravomocném stanovení daně. Na tento rozsudek nemohl stěžovatel reagovat dříve než v kasační stížnosti. Stěžovatel si však i nadále stojí za výkladem, který předeslal již v žalobě, i když se jedná o výklad rozporný s uvedeným rozsudkem devátého senátu. Podle stěžovatele je totiž nutné vykládat odlišně pojem „evidování“ pro účely daňového řádu a pro účely zákona č. 182/2023 Sb. Pouze odlišný způsob výkladu naplňuje smysl zákona č. 182/2023 Sb. a zásadu *in dubio mitius*. Stěžovateli nemohou být kladeny k tíži nedostatečné personální kapacity OFŘ a předražování věcí, ve kterých hrozilo uplynutí lhůty pro stanovení daně, pro které odvolací řízení trvalo tři roky. Samotným cílem uvedeného zákona je paušální prominutí jasně seznatelných, i když nepravomocných, daňových dluhů na příslušenství do rozhodného dne, při vyloučení možnosti zneužití tohoto systému. Protože se krajský soud k výkladu stěžovatele nepřiklonil, i když je tento výklad v souladu se smyslem zákona č. 182/2023 Sb., je napadený rozsudek nezákonný.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se pojem evidování má vykládat shodně pro případy dle zákona č. 182/2023 Sb. i dle daňového řádu. Předmětem mimořádného odpuštění a zániku některých dluhů podle zákona č. 182/2023 Sb. jsou výhradně dluhy daňové. Rozdílný výklad tohoto pojmu by mohl způsobovat nejasnosti při aplikaci této normy. Důvodová zpráva k § 3 zákona č. 182/2023 Sb. jasně vymezuje okruh nedoplateků, jež mohou být na základě uvedeného zákona prominuty či mohou zaniknout. Zákodárce neoponechal prostor pro pochybnosti a argument stěžovatele, že rozdílným výkladem pojmu evidování dojde k naplnění zásady *in dubio mitius*, považuje žalovaný za lichý.

[11] K průtahům v řízení žalovaný připomněl, že je stěžovatel namítal již v žalobě proti rozhodnutí OFŘ, která byla rozsudkem Krajského soudu v Brně č. 62 Af 39/2023-66, stejně jako navazující kasační stížnost rozsudkem NSS č. 8 Afs 118/2024-86, zamítnuta. Žalovaný se ztotožnil s vypořádáním v bodě 32 napadeného rozsudku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Předmětem sporu je v dané věci výklad § 3 zákona č. 182/2023 Sb., který pro účely tohoto zákona definuje pojem rozhodný nedoplatek. Podle této definice se rozhodným nedoplatkem rozumí nedoplatek na dani nebo na příslušenství daně fyzické osoby, který a) vznikl do rozhodného dne a b) je, popřípadě byl evidován u správce daně do rozhodného dne. Rozhodným dnem je podle § 5 odst. 2 zákona č. 182/2023 Sb. den 30. 9. 2022.

[14] Z uvedených ustanovení plynou dvě kumulativní podmínky, za kterých půjde o rozhodný nedoplatek. Takový nedoplatek 1) musel vzniknout a 2) být evidován u správce daně, obojí do 30. 9. 2022. V případě stěžovatele došlo k zaevidování nedoplatku po ukončení odvolacího řízení v den náhradní splatnosti daně, konkrétně 3. 8. 2023. Právě otázka evidence nedoplatku je sporná.

[15] Ve vztahu k daňovému řádu se otázkou, kdy dochází k zaevidování daně do evidence správce daně, zabýval Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku čj. 9 Afs 69/2024-26. Podle devátého senátu Nejvyššího správního soudu je možné daň evidovat až v okamžiku, kdy je pravomocně stanovena. *Do té doby jsou finanční prostředky zaslané daňovým subjektem na úhradu daně, která dosud není pravomocně stanovena, vedeny na kreditní straně jeho daňového účtu jako přeplatek. Nepravomocně stanovenou daň by bylo možné evidovat pouze za předpokladu, že by došlo ke změně zákona tak, aby takový postup výslovně umožňoval, do té doby by se jednalo o postup rozporný s čl. 2 odst. 3 Ústavy.* Tento závěr vychází z ustanovení daňového řádu a z důvodové zprávy. Pro uvedený výklad podle devátého senátu Nejvyššího správního soudu svědčí i zásada *in dubio mitius*. Z daňového řádu přitom implicitně nevyplývá, že by bylo možné evidovat nepravomocně stanovenou daň. Ostatně již v rozsudku z 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017-26, č. 3735/2018 Sb. NSS, bod 25, Nejvyšší správní soud vyložil, že vyměřenou daní je daň pravomocně stanovená.

[16] Stěžovatel si je této judikatury vědom, tvrdí však, že pojem „evidování“ je třeba vykládat jinak pro účely daňového řádu a pro účely zákona č. 182/2023 Sb. S tím Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[17] Zákon č. 182/2023 Sb. stanoví, že se postupuje podle daňového řádu, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 2 odst. 1). K tomuto ustanovení důvodová zpráva uvádí, že *subsidiární použití daňového řádu je zapotřebí i pro realizaci procesních institutů týkajících se evidence a placení daní (§ 149 a násl. daňového řádu), podání žádosti (§ 70 a násl. daňového řádu) či aplikaci prostředků ochrany, které lze v souvislosti s realizací mimořádného zániku určeného příslušenství daně odpuštěním a zániku některých nedoplateků použít.*

[18] Z důvodové zprávy k zákonu č. 182/2023 Sb. dále plyne, že zákonodárce nezvolil možnost novelizace daňového řádu, ačkoliv se návrh zákona týká zejména oblasti daňového procesu, neboť upravovaná materie má mimořádný a jednorázový charakter. Proto byla zvolena možnost samostatného návrhu zákona, i když tento zákon na úpravu daňového řádu velmi úzce navazuje.

[19] Pro postup podle zákona č. 182/2023 Sb. je tedy subsidiární použití daňového řádu výslovně stanoveno. Sám zákon č. 182/2023 Sb. žádnou výslovnou právní úpravu (definici), z níž by plynulo, že pro účely tohoto zákona se má podmínka evidence daně vykládat jinak,

pokračování

než v daňovém řádu, nestanoví. Na základě důvodové zprávy k § 2 odst. 1 zákona č. 182/2023 Sb. lze mít naopak za to, že použít pravidla plynoucí z daňového řádu pro otázky související s evidencí daně, bylo přímým úmyslem zákonodárce. Opačný výklad okamžiku, k němuž se má evidovat daň (bez výslovné právní úpravy) by proto podle názoru Nejvyššího správního soudu byl v rozporu s principem jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu, podle něhož by se na konkrétní právní institut mělo nahlížet stejně napříč právními předpisy či právními odvětvími (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 81/2005-54, č. 791/2006 Sb. NSS).

[20] Jakoukoli pochybnost o tom, jak má být vykládána podmínka, že nedoplatek musí být evidován u správce, vyvrací také důvodová zpráva k § 3 zákona č. 182/2023 Sb., z níž citoval již žalovaný i krajský soud. Zde se uvádí: „*Současně platí, že nedoplatek v souladu s jeho definicí v § 153 odst. 1 daňového řádu, vzniká uplynutím dne splatnosti daně, pokud tato nebyla uhrazena. Pokud má daň stanoven náhradní den splatnosti (typicky v souvislosti s doměřením daně či změnou původního stanovení daně cestou opravných nebo dozorcích prostředků či soudního přezkumu), vzniká nedoplatek marným uplynutím tohoto náhradního dne splatnosti. Jinými slovy, nedoplatek v případě daně, jejíž původní den splatnosti sice spadá do období do rozhodného dne, avšak náhradní den splatnosti do období po tomto dni, tedy nevznikl do rozhodného dne a nemůže se stát rozhodným nedoplatkem pro účely navrhovaného zákona. V zájmu právní jistoty a s ohledem na existenci různých teoretických názorů ohledně přesného okamžiku vzniku nedoplatku v případě stanovení náhradního dne splatnosti je v navrženém § 3 explicitně stanoveno, že se pro naplnění definice rozhodného nedoplatku současně musí jednat o nedoplatek, který je, popřípadě byl evidován u správce daně do rozhodného dne (viz dále). Pokud by byl zaevidován později, nebude se již jednat o rozhodný nedoplatek, a to ani v případě, pokud je takový nedoplatek předepsán do evidence daní s původním dnem splatnosti pro účely úročení (srov. § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu).*“

[21] Stěžovatel nemá pravdu ani v tom, že smyslem zákona č. 182/2023 Sb. bylo na základě žádostí prominout všechny daňové dluhy na příslušenství k datu 30. 11. 2023. Takto jednoduše zákonodárce podmínky pro mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním nestanovil. Stanovil řadu dalších podmínek, které musely být splněny, včetně podmínky evidence nedoplatku u správce daně do rozhodného dne. Tuto podmínku ale stěžovatel nesplnil.

[22] K poznámce stěžovatele týkající se průtahů v řízení na straně OFŘ Nejvyšší správní soud konstatuje, že případným průtahům v řízení se daňový subjekt může bránit prostřednictvím podnětu nejbližší nadřízenému správci daně (§ 38 daňového řádu), popřípadě podáním žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 s. ř. s.). Má tak k dispozici účinné nástroje, kterými proti případné nečinnosti daňových orgánů mohl bojovat. Jestliže tak neučinil, nemůže pro sebe argumentací poukazující na dlouho trvající odvolací řízení nyní ničeho získat, a to s ohledem na jednoznačnou právní úpravu plynoucí ze zákona č. 182/2023 Sb.

[23] Pokud tedy základní interpretační metody nevedou k různým závěrům, nýbrž shodně podporují výklad jeden (tak jako je tomu v nyní projednávané věci), není splněna podmínka existence vícero výkladů nutná pro aplikaci zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate* [nález Ústavního soudu z 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06 (N

142/46 SbNU 373), bod 50; shodně též rozsudek rozšířeného senátu NSS z 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS; shodně též rozsudek NSS ze 17. 12. 2020, čj. 2 Afs 374/2019-50, bod 21].

[24] Podmínka evidování nedoplatku u správce daně plynoucí z § 3 zákona č. 182/2023 Sb. tedy musí být vykládána se shodě s tím, jak je tento pojem vykládán podle daňového řádu, tedy podle závěrů rozsudku čj. 9 Afs 69/2024-26. Nejvyšší správní soud se se závěry tohoto rozsudku ztotožňuje a nemá proto důvod pro postoupení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[25] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[26] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 21. srpna 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu