



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Ing. J. P.**, zast. Mgr. Hynkem Navrátilem, advokátem, se sídlem Wenzigova 1871/5, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Msgre. B. Staška 265, Domažlice, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 8. 2024, č. j. 1319098/24/2305-50521-404744 a č. j. 1319102/24/2305-50521-404744, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 4. 2025, č. j. 55 Af 10/2024-86,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 4. 2025, č. j. 55 Af 10/2024-86, **se z ru 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.

[1] Žalovaný vyrozuměními ze dne 10. 4. 2024, č. j. 642896/24/2305-50521-404744 a č. j. 642958/24/2305-50521-404744 (dále jen „vyrozumění“), informoval žalobce na základě jeho žádostí ze dne 15. 11. 2023 (dále jen „žádosti ze dne 15. 11. 2023“) o nesplnění podmínek pro odpuštění nedoplatků na příslušenství daně (úroků z prodlení) souvisejících s daní z příjmů fyzických osob (dále jen „daň z příjmů“), která mu byla za zdaňovací období kalendářního roku 2011 vyměřena platebním výměrem ze dne 13. 9. 2017, č. j. 1709667/17/2305-50521-401544, ve výši 2.016.360 Kč a za zdaňovací období kalendářního roku 2014 platebním výměrem ze dne 13. 9. 2017, č. j. 1709710/17/2305-50521-401544, ve výši 273.825 Kč (dále jen „platební výměry“). Podle žalovaného totiž k rozhodnému dni, tedy k 30. 9. 2022, nebyly v důsledku zrušení obou platebních výměrů rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 1. 2022, č. j. 3293/22/5200-10422-711473 (dále jen „druhé rozhodnutí o odvolání“), za předmětná zdaňovací období evidovány žádné nedoplatky na dani z příjmů, tudíž nemohly být splněny podmínky pro vyhovění žalobcovým žádostem ze dne 15. 11. 2023 podle zákona č. 182/2023 Sb., o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů (dále jen „zákon o odpuštění dluhů“).

[2] Žalovaný pak shora označenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“) zamítl námitky žalobce podané proti vyrozuměním.

II.

[3] Žalobce se proti napadeným rozhodnutím bránil dvěma samostatnými žalobami u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který je spojil ke společnému projednání a poté je v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud v napadeném rozsudku shrnul skutkový stav věci, kterým byl následující. Žalobce se proti oběma platebním výměrům bránil podáním odvolání, Odvolací finanční ředitelství však rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018, č. j. 26423/18/5200-10422-711473 (dále jen „první rozhodnutí o odvolání“) tyto platební výměry potvrdilo. Toto rozhodnutí zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 22. 12. 2020, č. j. 30 Af 55/2018-97 (dále jen „první rozsudek krajského soudu“). Odvolací finanční ředitelství v souladu se závazným právním názorem krajského soudu vysloveným v prvním rozsudku svým druhým rozhodnutím o odvolání zrušilo oba platební výměry a zastavilo odvolacího řízení. Současně však proti prvnímu (zrušujícímu) rozsudku krajského soudu podalo kasační stížnost, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 17. 8. 2022, č. j. 1 Afs 86/2021-34, tak, že první rozsudek krajského soudu pro nesprávné právní posouzení zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud tedy poté o věci znovu rozhodoval a vydal rozsudek ze dne 25. 10. 2023, č. j. 30 Af 55/2018-165 (dále jen „druhý rozsudek krajského soudu“), kterým žalobu zamítl, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. Ve druhém rozsudku tedy krajský soud dospěl k opačnému právnímu názoru než ve svém prvním rozsudku. Tento druhý rozsudek krajského soudu nabyt právní moci dne 26. 1. 2024 (kasační stížnost žalobce proti němu podanou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 9. 2025, č. j. 3 Afs 28/2024-37, zamítl – poznámka soudu). Dříve, než druhý rozsudek krajského soudu nabyt právní moci, žalobce dne 15. 11. 2023 stěžovatele požádal o odpuštění příslušenství daně podle zákona o odpuštění dluhů (dne 21. 11. 2023 uhradil za obě zdaňovací období jistiny daně z příjmů, k nimž se vztahovalo příslušenství, o jehož odpuštění požádal.

[5] Vycházejí z tohoto skutkového stavu krajský soud zdůraznil, že žalovaný napadená rozhodnutí vydal v době, kdy již nabyt právní moci (dne 26. 1. 2024) druhý rozsudek krajského soudu. S ohledem na uvedené dále dovodil, že bylo povinností žalovaného postupovat podle § 124a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 349/2023 Sb. (dále jen „daňový řád“), a vycházet z neúčinnosti druhého rozhodnutí o odvolání. Žalovaný tedy podle krajského soudu měl na žalobcovy žádosti ze dne 15. 11. 2023 nahlížet tak, jako by druhé rozhodnutí o odvolání nikdy nebylo vydáno. S ohledem na uvedené žalovaný nemohl v napadených rozhodnutích dospět k jinému závěru, než že žalobcovy nedoplatky na dani z příjmů existovaly nepřetržitě a k rozhodnému dni je správce daně evidoval.

[6] Krajský soud proto uzavřel, že závěry žalovaného v napadených rozhodnutích odporují čl. 3 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Pokud by totiž žalobce nepodal žaloby ve věci řešené krajským soudem pod sp. zn. 30 Af 55/3018, daňové nedoplatky by existovaly nepřetržitě a žalovaný by je k rozhodnému dni evidoval. Avšak proto, že se žalobce bránil proti vydaným platebním výměrům soudní cestou a v soudním řízení byl po určitou dobu úspěšný, dospěl žalovaný k závěru, že žalobce nesplnil zákonem

pokračování

stanovené podmínky pro odpuštění nedoplatků na příslušenství daně. V důsledku uplatnění soudní ochrany tudíž vznikla žalobci újma na jeho právech. To krajský soud považoval za rozporné s čl. 3 odst. 3 Listiny, což činilo napadená rozhodnutí nezákonnými.

III.

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č. j. 9 Afs 69/2024-26, předesílá, že daň lze na osobním daňovém účtu evidovat až od okamžiku, kdy je pravomocně stanovena. Do té doby jsou finanční prostředky zaslané daňovým subjektem na úhradu takto nepravomocně stanovené daně vedeny na kreditní straně jeho daňového účtu jako přeplatek. Stěžovatel dále zdůrazňuje, že ve smyslu § 3 zákona o odpuštění dluhů se rozhodným nedoplatkem rozumí nedoplatek, který vznikl do rozhodného dne, a je, popřípadě byl evidován u správce daně do rozhodného dne. V souladu s důvodovou zprávou lze přitom za rozhodný nedoplatek označit jistinu, která musí být splacena, aby mohlo dojít k zániku na ni navázaného příslušenství daně.

[9] S přihlédnutím k těmto východiskům stěžovatel poukazuje na to, že v reakci na první rozsudek krajského soudu Odvolací finanční ředitelství druhým rozhodnutím o odvolání zrušilo platební výměry za obě posuzovaná zdaňovací období. To se následně promítlo do evidence daní, neboť stěžovatel až do nabytí právní moci druhého rozsudku krajského soudu nemohl evidovat a ani neevidoval nedoplatek na dani za tato zdaňovací období. Právní mocí druhého rozsudku krajského soudu se totiž druhé rozhodnutí o odvolání stalo neúčinným a došlo k obnovení právních účinků prvního rozhodnutí o odvolání, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebním výměrům. Podle stěžovatele z uvedeného nepochybně vyplývá, že v období od 26. 1. 2022 (vydání a právní moc druhého rozhodnutí o odvolání) do 26. 1. 2024 (právní moc druhého rozsudku krajského soudu) neexistoval nedoplatek na dani z příjmů, k níž se mělo vztahovat příslušenství, o jehož odpuštění žalobce požádal. Nebyla tedy splněna jedna z podmínek pro odpuštění dluhu, a to podmínka evidence daňového nedoplatku k rozhodnému dni (30. 9. 2022). Přestože první rozhodnutí o odvolání a tím i platební výměry k 26. 1. 2024 obžily, podle stěžovatelova mínění je třeba existenci daňového nedoplatku posuzovat k rozhodnému dni 30. 9. 2022. K tomuto dni však daňový nedoplatek neexistoval, a stěžovatel jej tudíž nemohl evidovat.

[10] Stěžovatel pro uvedené považuje za nesprávný závěr krajského soudu, podle kterého měl v napadených rozhodnutích vycházet ze stavu, jako by druhé rozhodnutí o odvolání nikdy nebylo vydáno. I když právní mocí druhého rozsudku krajského soudu pozbylo druhé rozhodnutí o odvolání právních účinků, podle názoru stěžovatele to neznamená, že by na toto rozhodnutí bylo možno hledět tak, jako by nikdy nebylo vydáno. Po určitou dobu, konkrétně od 26. 1. 2022 do 26. 1. 2024, totiž existovalo, bylo účinné a platné, nebylo zrušeno či prohlášeno za nicotné. Pouze v určitý okamžik pozbylo právních účinků. Ostatně z této premisy vycházel i krajský soud v napadeném rozsudku, uvedl-li, že pokud by žalobce nepodal žalobu, nedoplatek na dani by existoval nepřetržitě.

[11] Stěžovatel s krajským soudem nesouhlasí ani v tom, že by svým postupem v rozporu s čl. 3 odst. 3 Listiny žalobci způsobil újmu na jeho právech jen pro jejich uplatňování, neboť

důvodem pro zamítnutí námitek bylo nesplnění podmínek pro odpuštění nedoplatku na příslušenství daně podle zákona o odpuštění dluhů, nikoliv skutečnost, že se rozhodl hájit svá práva v řízení před soudem.

IV.

[12] Žalobce ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Napadený rozsudek považuje za správný, vycházející z ucelených a úplných skutkových zjištění. Se závěry krajského soudu se proto zcela ztotožňuje a setrvává na svém stanovisku, že stěžovatel k rozhodnému dni nedoplatek samotné daně z příjmů evidoval a stále eviduje, což dokládají výpisy z jeho osobní daňové informační schránky. Stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí žádné okolnosti, které by krajský soud neposoudil či které by opomněl zohlednit.

V.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom existenci právě takových vad dovodil, jak dále vyloží.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře setrval zastává názor, že vlastní věcný přezkum rozhodnutí správního soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené soudní rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč správní soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73). Uvedeným požadavkům na přezkoumatelnost však napadený rozsudek nevyhovuje, neboť v něm chybí důvody ohledně stěžejní sporné otázky. Nejvyšší správní soud tudíž shledal naplněným kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[16] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů zejména taková rozhodnutí, z jejichž odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se správní soud řídil při hodnocení skutkových či právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52), nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74).

[17] Nejvyšší správní soud přitom neopomněl, že ve své judikatuře vychází ze setrvalého názoru, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19), tedy věnovat se všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

pokračování

[18] I přes právě uvedené však shledal, že napadený rozsudek požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí ve smyslu výše citované judikatury nedostál. Krajský soud se v něm totiž nevypořádal s podstatou žalobní argumentace, kterou byla otázka splnění podmínek pro odpuštění příslušenství daně (úroků z prodlení souvisejících s daní z příjmů za zdaňovací období kalendářních let 2011 a 2014) podle požadavků vyplývajících ze zákona o odpuštění dluhů. Jeho závěry obsažené v napadeném rozsudku se s tímto předmětem projednávané věci míjejí, nehledě na to, že závěry, na základě kterých dospěl k nezákonnosti obou napadených rozhodnutí nezaložil na přesvědčivé a ucelené právní argumentaci, která by mohla být podrobena věcnému posouzení v řízení o kasační stížnosti, aniž by kasační soud nahrazoval úvahy krajského soudu svými vlastními.

[19] Nejvyšší správní soud proto pro přehlednost shrnuje, že žalobce se podanými žalobami domáhal zrušení napadených rozhodnutí, kterými stěžovatel zamítl jeho námitky podané proti vyrozuměním o nesplnění podmínek pro odpuštění nedoplatek na příslušenství daně. Stěžovatel v napadených rozhodnutích konkrétně dovodil, že k rozhodnému dni (30. 9. 2022) u žalobce v důsledku zrušení platebních výměrů druhým rozhodnutím o odvolání nebyly evidovány žádné nedoplatky na dani. Z uvedeného důvodu nemohl splňovat podmínky pro vyhovění jeho žádostem o odpuštění příslušenství daně z příjmů podle zákona o odpuštění dluhů. Žalobce v žalobě s žalovaným nesouhlasil a namítal, že tyto podmínky splnil, neboť dne 21. 11. 2023 uhradil jistinu (tedy samotnou daň z příjmů za obě posuzovaná zdaňovací období), k níž se vztahovalo příslušenství (tedy úrok z prodlení), o jehož odpuštění žádal, a stěžovatel tuto úhradu evidoval a stále eviduje na jeho osobním daňovém účtu. Podle žalobce tím stěžovatel v napadených rozhodnutích dospěl k nesprávnému právnímu názoru o nesplnění podmínek plynoucích ze zákona o odpuštění dluhů, čímž porušil zásadu předvídatelnosti, legitimacy, proporcionality a zákazu diskriminace.

[20] Jak již uvedeno shora, na uvedenou žalobní argumentaci rozporující závěry žalovaného o nesplnění podmínek pro odpuštění příslušenství daně krajský soud v napadeném rozsudku reagoval úvahou, že bylo povinností stěžovatele postupovat podle § 124a daňového řádu. Stěžovatel tedy měl vycházet z neúčinnosti druhého rozhodnutí o odvolání s ohledem na skutečnost, že napadená rozhodnutí vydal (dne 8. 8. 2024) až poté, co druhý rozsudek krajského soudu nabyl právní moci (26. 1. 2024). Měl tedy na žalobcovy žádosti nahlížet tak, jako by druhé rozhodnutí o odvolání nikdy nebylo vydáno a nedoplatky na dani existovaly nepřetržitě a k rozhodnému dni (30. 9. 2022) je správce daně evidoval. Současně krajský soud dovodil rozpornost stěžovatelova postupu s čl. 3 odst. 3 Listiny, neboť pokud by žalobce nepodal žaloby týkající se platebních výměrů na daň z příjmů (věc řešená krajským soudem pod sp. zn. 30 Af 55/3018), nedoplatky na dani by existovaly nepřetržitě a stěžovatel by je k rozhodnému dni evidoval.

[21] Uvedené úvahy krajského soudu se však podle Nejvyššího správního soudu zcela míjejí s podstatou žalobní argumentace, jak byla shora shrnuta. Povinností krajského soudu prvořadě bylo reagovat na stěžejní žalobní námitku o tom, zda žalobce splnil či nesplnil podmínky pro odpuštění příslušenství daně za zdaňovací období let 2011 a 2014 podle zákona o odpuštění dluhů, která tvořila jádro žalobní argumentace, jejíž zodpovězení bylo zcela zásadní pro posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí v nyní projednávané věci; v té souvislosti se tedy měl zabývat zejména, ale nejen, otázkou, zda nedoplatky daně z příjmů za obě zdaňovací období správce daně evidoval na osobním daňovém účtu. Namísto

vypořádání těchto mezi účastníky řízení sporných skutečností se však krajský soud omezil na blíže nevysvětlené zkratkovité tvrzení, že stěžovatel nemohl v napadených rozhodnutích dovodit ani jiná zjištění, než že nedoplatky na dani existovaly nepřetržitě, a že byly k rozhodnému dni evidovány, což vyústilo v závěr o nezákonnosti obou napadených rozhodnutí.

[22] Jakkoliv by se na první pohled mohlo zdát, že krajský soud tak určitým způsobem reagoval na žalobní argumentaci o splnění podmínek pro odpuštění příslušenství daně, Nejvyšší správní soud pokládá stručné závěry krajského soudu vyslovené v napadeném rozsudku v odst. 23. až 26. za nedostatečně odůvodněné a předčasné. Krajský soud v něm totiž vycházel z předpokladu, že právní mocí druhého rozsudku krajského soudu pozbylo podle § 124a daňového řádu druhé rozhodnutí o odvolání právních účinků, což podle něj znamená, že je třeba na něj hledět, jako by nikdy nebylo vydáno. Z napadeného rozsudku ovšem není zřejmé, na základě jakých úvah krajský soud takový závěr dovodil, nehledě na to, že se tento závěr *prima facie* jeví vnitřně rozporným. Podstatu věci a mezi účastníky řízení sporné otázky však touto stručnou úvahou doplněnou strohým vyjádřením přesvědčení o protiústavnosti postupu stěžovatele nevyporádal, a důvody svých závěrů tak krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nevysvětlil.

[23] Ze shrnutí skutkového stavu věci, který byl podkladem i pro rozhodování krajského soudu (viz jeho shrnutí výše v odst. [4]), vyplývá, že stěžovatel požádal o odpuštění příslušenství daně z příjmů podle zákona o odpuštění dluhů v době (žádostmi ze dne 15. 11. 2023 doručenými správci daně dne 16. 11. 2023), kdy byly platební výměry v důsledku vydání druhého rozhodnutí o odvolání zrušeny. Odvolací finanční ředitelství totiž druhým rozhodnutím o odvolání reagovalo na názor krajského soudu vyslovený v jeho prvním rozsudku. Mezi účastníky řízení přitom není sporné, že toto druhé rozhodnutí o odvolání v souladu s § 124a daňového řádu pozbylo právní účinky dnem právní moci druhého rozsudku krajského soudu (tj. dne 26. 1. 2024), kterým zamítl žalobu proti druhému rozhodnutí o odvolání.

[24] Sporné je však to, zda oba platební výměry v důsledku uvedeného „obživly“ od počátku (tedy jako by nebylo vydáno první rozhodnutí o odvolání), či teprve okamžikem právní moci druhého rozsudku krajského soudu, který byla zamítnuta žaloba. Právě s odpovědí na uvedenou otázku pak souvisí posouzení splnění předpokladů pro odpuštění příslušenství daně z příjmů ve smyslu zákona o odpuštění dluhů. Povinností krajského soudu tedy bylo zabývat se touto spornou otázkou i proto, že žalobce, který tvrdí, že splňoval podmínky pro odpuštění příslušenství daně z příjmů, provedl úhradu nedoplateků této daně v době, kdy byly platební výměry pravomocně zrušeny, tedy v době, kdy k úhradě nedoplatku daně neexistoval žádný pravomocný právní titul. Tím, že se krajský soud uvedeným otázkám nevěnoval vůbec, resp. vyslovil vnitřně rozporný závěr o tom, že druhé rozhodnutí o odvolání pozbylo účinků dnem právní moci druhého rozsudku krajského soudu, a je třeba na něj proto hledět, jako by nebylo vydáno [z čehož nejspíše dovodil „obživnutí“ vydaných platebních výměrů s účinky od samého počátku (*ex tunc*)], učinil napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, resp. i jeho částečnou vnitřní rozpornost.

[25] Jinými slovy, aby vůbec bylo možné přijmout jakýkoliv závěr o tom, že nedoplatky na dani z příjmů existovaly nepřetržitě a že byly evidovány na osobním daňovém účtu

pokračování

žalobce, bylo nutné se nejdříve vypořádat s tím, jaké účinky mělo vydání druhého rozhodnutí o odvolání na existenci a účinnost platebních výměrů, respektive uvážit, zda v době uhrazení daně z příjmů za posuzovaná zdaňovací období ze strany žalobce, tyto platební výměry existovaly a vyvolávaly právní účinky, a zda tak byly naplněny požadavky pro odpuštění příslušenství této daně.

[26] V tomto směru Nejvyšší správní soud s odkazem na svou konstantní judikaturu podotýká, že „*právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej. Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. Případné zrušení individuálního správního aktu soudem má účinky toliko ex nunc, které působí výlučně do budoucna (soudní řád správní neobsahuje obdobné ustanovení, jako je § 99 správního řádu, umožňující určit, ke kterému okamžiku nastávají účinky spojené se zrušením rozhodnutí). Jedinou výjimku představuje skupina nicotných aktů, u nichž se má za to, že nebyly nikdy vydány, a tudíž nemohly působit právní následky ani v minulosti.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2023, č. j. 1 Afs 275/2022-43).

[27] Pokud tedy krajský soud v napadeném rozsudku bez bližšího zdůvodnění konstatoval, že na druhé rozhodnutí o odvolání je třeba hledět, jako by nikdy nebylo vydáno (byť má současně za to, že jeho účinky ustaly dnem právní moci druhého rozsudku krajského soudu), jenom proto, že následně došlo v souladu s § 124a daňového řádu k obživení prvního rozhodnutí o odvolání a zřejmě i platebních výměrů, jedná se o předčasný a zjednodušený závěr, který není nikterak blíže odůvodněn a jemuž ani nepředchází zodpovězení mezi účastníky řízení sporných právních otázek.

[28] Je pravdou, že žalovaný o námitkách proti vyrozumění v napadených rozhodnutích rozhodoval až po právní moci druhého rozsudku krajského soudu, tedy v době, kdy již bylo pravomocně postaveno na jisto, že druhé rozhodnutí o odvolání, kterým byly platební výměry zrušeny, pozbylo právní účinky. Ani to však podle Nejvyššího správního soudu automaticky neznamená, že stěžovatel měl v napadených rozhodnutích vycházet z toho, jako by platební výměry nikdy nebyly zrušeny, a především, že tím jaksi „automaticky“ došlo ke splnění podmínek pro odpuštění dluhů, tedy že „obživení“ platebních výměrů (bez odůvodnění úvah, zda se tak stalo od počátku, či ke dni právní moci druhého rozsudku krajského soudu) v souladu s § 124a daňového řádu bez dalšího znamená, že žalobce v rozhodné době splnil podmínky pro odpuštění příslušenství daně z příjmů ve smyslu zákona o odpuštění dluhů, jak zkratkovitě dovodil krajský soud.

[29] Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že až poté, co bude posouzeno, jak lze nahlížet na úhradu nedoplatků daně v době, kdy platební výměry, jimiž byla tato daň vyměřena, byly po určitou dobu zrušeny, bude možné uzavřít, zda byly splněny podmínky pro odpuštění příslušenství daně podle zákona o odpuštění dluhů. S tím souvisí i další klíčové otázky, které v důsledku uvedeného vyvstávají. Zejména jde o posouzení, zda s ohledem na existenci druhého rozhodnutí o odvolání vůbec mohla být platba jistiny daně považována za platbu rozhodného nedoplatku ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o odpuštění dluhů ve spojení s § 153 odst. 1 daňového řádu, zda rozhodný nedoplatek vznikl do rozhodného dne a především, zda je nebo případně byl k rozhodnému dni u správce daně v souladu s § 3 zákona o odpuštění dluhů daňový nedoplatek evidován a jaký na tyto závěry o (ne)splnění

podmínek má v souladu s § 124a daňového řádu vliv následné „obživnutí“ platebních výměrů. Právě tyto otázky totiž zůstaly mezi stranami spornými a krajský soud se jimi dosud vůbec nezabýval.

[30] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je přitom možné daň evidovat až v okamžiku, „kdy je stanovena pravomocně. Stěžejním vodítkem jsou ustanovení § 154 a § 155 daňového řádu, která upravují vznik přeplatku a nakládání s ním. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je totiž přeplatek definován jako částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. V § 155 odst. 3 písm. b) pak daňový řád stanoví, že vratitelný přeplatek se nevrací, pokud vznikl v důsledku uhrazení daně, která dosud nebyla pravomocně stanovena nebo u které dosud neuplynul náhradní den splatnosti. Je-li úhrada nepravomocně stanovené daně daňovým řádem výslovně považována za přeplatek, nemůže této úhradě logicky odpovídat předpis nepravomocně stanovené daně na debetní straně osobního daňového účtu, neboť přeplatek je v § 154 daňového řádu definován jako úhrn plateb a vratek převyšující úhrn předpisů a odpisů“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č. j. 9 Afs 69/2024-26). 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 (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2025, č. j. 22 Afs 2/2025-44).

[31] V nyní projednávané věci se s ohledem na výše uvedené závěr o tom, jak bude na platby žalobce uhrazené jako nedoplatky na jistínách nahlíženo, odvíjí od posouzení toho, zda „nedoplatek“ v době jeho úhrady vůbec mohl být vzhledem k dočasnému zrušení platebních výměrů považován za nedoplatek ve smyslu § 153 daňového řádu ve spojení se zákonem o odpuštění dluhů, když v době úhrady této daně neexistoval žádný titul, kterým by byla daň pravomocně stanovena. Jak již uvedeno shora, pro účely posouzení v dané věci sporných otázek je třeba se zabývat i skutečností, zda a jak správce daně nedoplatek daně z příjmů evidoval.

[32] Teprve po zodpovězení výše nastolených otázek bude možné znovu posoudit, zda žalobce splnil podmínky pro odpuštění nedoplateků na příslušenství daně. Právě to je mezi účastníky řízení stěžejní spornou otázkou a jádrem nyní projednávané věci. Nelze totiž přehlížet, že stěžovatel již v napadených rozhodnutích poukázal na to, že do rozhodného dne (30. 9. 2022) neevidoval u žalobce rozhodný nedoplatek na dani z příjmů, a proto dospěl k závěru o nesplnění podmínek podle § 3 a § 6 zákona o odpuštění dluhů. Naproti tomu žalobce součástí žalobní argumentace učinil tvrzení, podle něž tyto podmínky splněny byly, neboť stěžovatel daňový nedoplatek na jeho osobním daňovém účtu k rozhodnému dni evidoval a stále eviduje. Předmětnou argumentaci však krajský soud ponechal zcela bez povšimnutí a místo toho, aby se (nejen, ale i) touto polemikou zabýval, bez jakéhokoliv bližšího vysvětlení v napadeném rozsudku dovodil, že stěžovatel ani nemohl v napadených rozhodnutích dospět k jiným závěrům, než že byla splněna podmínka existence nedoplatku daně i podmínka jeho evidování k rozhodnému dni.

[33] Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že argumentace krajského soudu obsažená v napadeném rozsudku se zcela míjí s podstatou žalobních námitek i s tím, co bylo předmětem žalobami napadených rozhodnutí. Odůvodnění napadeného rozsudku není postaveno na ucelené právní argumentaci krajského soudu reagující na žalobu a v ní nastolené sporné právní otázky a není z něj ani patrné, jakými konkrétními úvahami se

pokračování

krajský soud řídil při přijímání svých závěrů. Napadený rozsudek tak zatížil vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů (a dílem i ve vnitřní rozpornosti, tedy nesrozumitelnosti) ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

VI.

[34] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[35] Krajský soud tudíž žalobu znovu posoudí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, přičemž se bude zabývat všemi v ní nastolenými spornými právními otázkami. Především se bude zabývat vlivem vydání druhého rozhodnutí o odvolání na splnění podmínek pro odpuštění příslušenství daně z příjmů podle zákona o odpuštění dluhů, tedy tím, že zda v době uhrazení nedoplatku daně z příjmů žalobcem existovalo a vyvolávalo toto druhé rozhodnutí o odvolání právní účinky (spočívající ve zrušení platebních výměrů) a ke kterému okamžiku a s jakými účinky došlo k „obživení“ platebních výměrů s ohledem na § 124a daňového řádu. Na základě toho pak posoudí, zda k úhradě nedoplatku existoval pravomocný právní titul a zaměří se na posouzení, zda s ohledem na existenci druhého rozhodnutí o odvolání v době úhrady nedoplatku jistiny žalobcem vůbec mohlo jít o platbu považovanou za úhradu rozhodného nedoplatku ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o odpuštění dluhů ve spojení s § 153 odst. 1 daňového řádu, zda rozhodný nedoplatek vznikl do rozhodného dne, a především, zda je nebo případně byl evidován k rozhodnému dni u správce daně v souladu s § 3 zákona o odpuštění dluhů, tedy uváže o splnění podmínek zákona o odpuštění dluhů v žalobcově případě a své závěry řádně odůvodní.

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. srpna 2026

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu