



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudce Ondřeje Bartoše a soudkyně Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Ing. J. F.**, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2025, č. j. 2870848/25/3200-80545-804157, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 4. 2026, č. j. 22 Af 25/2025-39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda by vyrozumění daňového subjektu o výši jeho nedoplatků na dani před zahájením daňové exekuce bylo zjevně neúčelné ve smyslu § 153 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění od 1. 1. 2021 (dále jen „daňový řád“).

[2] Správce daně evidoval u žalobkyně nedoplatky na dani z nemovitých věcí, včetně úroku z prodlení a exekučních nákladů, ve výši 139 611,18 Kč. Za účelem vymožení této částky vydal 12 exekučních příkazů na příkázání jiné peněžité pohledávky (nároky žalobkyně na pachtovné od 12 pachtýřů jejích pozemků). Proti těmto exekučním příkazům uplatnila žalobkyně námitku, kterou žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím. Zejména

uzavřel, že nebyl povinen žalobkyni před zahájením exekuce vyrozumět (§ 153 odst. 3 daňového řádu), protože by to bylo zjevně neúčelné a nevedlo by to k úhradě vymáhané částky. Dovodil to z toho, že předchozí daňové exekuce nevedly k úhradě nedoplatků, a jakékoliv příchozí platby by vedly k úhradě nedoplatků s dřívějším datem splatnosti.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou u Krajského soudu v Ostravě; ten žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Shledal totiž, že žalovaný v rozporu se zákonem nevyrozuměl žalobkyni o výši nedoplatků. S ohledem na základní zásady daňového řízení je nutné daňový subjekt o jeho nedoplatcích vyrozumět vždy, nejsou-li naplněny zákonem předpokládané výjimky. Žalovaný aplikoval výjimku v podobě zjevné neúčelnosti takového vyrozumění, podle krajského soudu však žalobkyně nebyla nekontaktní, nespolupracující ani nešlo o „notorického dlužníka“ (body 14 až 25 napadeného rozsudku).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. V ní navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatel předně poukazoval na to, že daňový řád nevyžaduje zaslání vyrozumění daňovému subjektu, ale pouze to, že má být vyrozuměn. Může tak jít i o neformální úkon, a nikoliv pouze o zaslání písemného vyrozumění. Za zjevně neúčelné přitom stěžovatel považoval zaslání právě formálního dokumentu. To neznámá, že žalobkyni řádně nevyrozuměl jiným způsobem. Z jiných dokumentů (rozhodnutí o odvolání, platební výměry apod.) plyne, že žalobkyně o nedoplatku byla vyrozuměna a věděla o něm. Ostatně má o nich dobrý přehled. Tím se krajský soud ovšem vůbec nezabýval. Současně stěžovatel dodal, že žalobkyně dlužnou daň dosud neuhradila a daň ani nebyla vymožena. Její poukaz na možnou dobrovolnou úhradu v případě vyrozumění je tak účelový.

[6] Dále stěžovatel uvedl, že daňový řád nestanoví důsledek nevyrozumění dlužníka o jeho nedoplatku. V takovém případě ovšem není možné dospět k závěru o nezákonnosti jeho postupu. Spor by mohl být nejvýše o náhradu nákladů exekuce, nicméně i ty by měly stěžovateli náležet. Jejich nehrazení daňovým subjektem přichází podle zákona v úvahu pouze v případě neoprávněné exekuce.

[7] Stěžovatel současně uvedl, pro případ, že by kasační soud shledal vyrozumění nedostatečným, že byla splněna výjimka pro nevyrozumění v podobě zjevné neúčelnosti takového postupu. Úvahu krajského soudu založenou na dílčích informacích o žalobkyni považuje za zkratkovitou. Krajský soud tím popřel existenci výjimky pro „notorické“ dlužníky a upřel správci daně právo provést kvalifikovanou úvahu o účelnosti vyrozumění, založenou na informacích z dřívějších daňových řízeních. Správce daně u žalobkyně eviduje minimálně 51 výzev k zaplacení daňového nedoplatku, přičemž žalobkyně na základě těchto výzev od roku 2013 neprovedla žádnou úhradu. Platby, na které odkazuje krajský soud, provedla žalobkyně pouze s cílem využít tzv. milostivého léta. Její „čilá komunikace“ je potě spíše nežádoucí aktivitou, jelikož žalobkyně je kromě „notorického“ dlužníka také

pokračování

„chronickou stěžovatelkou“. Navíc nelze pominout, že jakákoliv dobrovolná platba ze strany žalobkyně by byla započtena na dříve splatné pohledávky.

[8] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázala na to, že argumentace stěžovatele ohledně jejího dřívějšího vyrozumění je zcela nová a v žádné fázi předchozího soudního ani správního řízení ji neuplatnil. Navíc nijak neprokázal, že před vydáním exekučních příkazů žalobkyni jakýmkoliv vhodným způsobem vyrozuměl. Započítání případných plateb na dříve splatné pohledávky je poté v rozporu se zákonem, přičemž žalobkyně připomněla i dobrovolné uhrazení části dlužné daně. Za následek nevyrozumění v souladu se zákonem poté žalobkyně považuje absenci možnosti zaplatit nedoplatky dobrovolně.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost **není důvodná**.

[10] Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu a musí kvalifikovaně zpochybňovat právě důvody tohoto rozhodnutí, proti němuž směřuje. Nenaplní-li tento kvalitativní požadavek, je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná, neboť se opírá jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Podobné kasační stížnosti již NSS v minulosti odmítl (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, č. 2103/2010 Sb. NSS; ze dne 28. 5. 2020, č. j. 9 Azs 101/2020 - 17, body 11 a 12; nebo ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS, bod 13). Přiměřeně to platí i o jednotlivých kasačních námitkách, které nejsou dostatečně konkrétní polemikou se závěry krajského soudu, anebo dokonce vůbec nemíří do rozhodovacích důvodů krajského soudu.

[11] Přesně to je případ stěžovatelovy argumentace, že vyrozumění daňového subjektu může být neformální a nevyžaduje písemnou formu. Stěžovatel považoval za zjevně neúčelné právě zaslání písemného vyrozumění a žalobkyně podle něj o daňovém nedoplatku věděla z jiných dokumentů (rozhodnutí o odvolání, platební výměry apod.). Stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že se touto okolností nezabýval.

[12] Krajský soud se ale těmito otázkami vůbec zabývat nemohl. Nejednalo se totiž vůbec o rozhodovací důvod stěžovatele, jehož rozhodnutí bylo v řízení před krajským soudem přezkoumáváno. Tyto otázky, které stěžovatel do řízení vnáší nově až nyní, v řízení o kasační stížnosti, pak pochopitelně ani nemohly předurčit formulaci žalobních bodů; výlučně jejich mezích přitom krajský soud napadené rozhodnutí přezkoumával (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Jedná se tak o argumentaci, která je mimo rámec rozhodovacích důvodů nejen krajského soudu, ale i samotného stěžovatele. Taková argumentace je proto v kasačním řízení nepřipustná. NSS nepřehlédl, že v bodě 15 napadeného rozsudku krajský soud citoval z komentářové literatury pasáž, která kromě jiného pojednává i o formě vyrozumění, resp. o jeho (možné) bezformálnosti. Z celkového kontextu odůvodnění napadeného rozsudku

však vyplývá, že krajský soud uvedenou citaci použil na podporu svých závěrů o tom, že vyrozumět žalobkyni podle § 153 odst. 3 daňového řádu by bývalo nebylo neúčelné. Naopak nikde z kontextu napadeného rozsudku neplyne, že by se krajský soud zabýval formou tohoto vyrozumění, což – jak již bylo řečeno shora – ani nemohl.

[13] Pro úplnost NSS poukazuje také na ustáleně judikovanou tezi, že vyjádření žalovaného správního orgánu (ať již jde o vyjádření k žalobě nebo argumentaci uplatněnou v kasační stížnosti) není způsobilé nahradit odůvodnění napadeného správního rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71, či ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002 - 25, č. 73/2004 Sb. NSS). Právě o to stěžovatel svou argumentací v kasačním řízení zjevně usiluje.

[14] Dále stěžovatel namítal, že daňový řád nestanoví důsledek nevyrozumění dlužníka o jeho nedoplatku. NSS proto zkoumal, v jakém případě je předchozí vyrozumění dlužníka o nedoplatku zákonnou podmínkou vydání exekučního příkazu.

[15] Podle § 153 odst. 3 daňového řádu *správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplateků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. Správce daně tak učiní vždy, jedná-li se o nedoplatek, který má být poprvé vymáhán; to neplatí, byl-li daňový subjekt o nedoplatku již dříve vyrozuměn, hrozí-li nebezpečí z prodlení nebo by vyrozumění bylo zjevně neúčelné.*

[16] Účelem institutu vyrozumění podle citovaného ustanovení je poskytnout daňovému subjektu informaci o výši daňového dluhu a vytvořit prostor k jeho dobrovolné úhradě ještě před zahájením nuceného výkonu rozhodnutí. Vyrozumění o výši daňových nedoplateků tak plní především preventivní funkci (rozsudek ze dne 15. 11. 2023, č. j. 6 Afs 200/2023 - 32).

[17] Druhá věta § 153 odst. 3 daňového řádu byla do zákona vložena s účinností k 1. 1. 2021 novelou provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Závěry starší judikatury proto nelze na toto novelizované znění použít. Vyrozumění daňového subjektu upravené touto větou druhou pak nelze chápat jen jako nezávazné doporučení správci daně; pro případ prvního vymáhání daňového nedoplatku zákon tento institut konstruuje jako obligatorní procesní podmínku, která garantuje daňovému subjektu ochranu před bezprostředním zahájením nuceného vymáhání. Zatímco tedy první věta citovaného ustanovení ponechává vyrozumění o nedoplatku zásadně na úvaze správce daně, věta druhá zakládá v případě prvního vymáhání nedoplatku povinnost správce daně takové vyrozumění učinit, nejsou-li současně naplněny taxativně stanovené výjimky. Zákonomárci tedy zjevně nepovažoval vyrozumění za procesně bezvýznamný úkon, neboť jinak by nebyl důvod odlišovat běžné případy od případů prvního vymáhání a stanovovat pro ně zvláštní režim a výjimky. Jestliže tedy správce daně přistoupil k vymáhání daně, aniž daňový subjekt o poprvé vymáhaném nedoplatku předtím vyrozuměl a aniž byla naplněna některá ze zákonných výjimek, pro kterou by tak učinit nemusel, postupoval v rozporu s § 153 odst. 3 daňového řádu.

pokračování

[18] Takové pochybení správce daně přitom není jen formální, tedy bez vlivu na zákonnost následného rozhodnutí. Citované ustanovení výslovně zakládá daňovému subjektu veřejné subjektivní právo na to, aby byl před zahájením nuceného vymáhání upozorněn na existenci daňového nedoplatku a důsledky jeho neuhrazení, a měl tak možnost těmto důsledkům předejít. Exekuce nemá být prvním okamžikem, kdy se daňový subjekt fakticky dozví, že správce daně hodlá přistoupit k vymáhání evidovaného nedoplatku. Vydal-li tedy stěžovatel exekuční příkaz, aniž dodržel povinnost podle § 153 odst. 3 věty druhé, nezákonně tím žalobkyni zkrátil na jejím veřejném subjektivním právu.

[19] Opačný výklad by ve svém důsledku vedl k faktickému vyprázdnění smyslu a účelu druhé věty § 153 odst. 3 daňového řádu. Pokud by totiž absence vyrozumění neměla na zákonnost následné exekuce žádný dopad, byla by zákonná povinnost vyrozumět daňový subjekt při prvním vymáhání nedoplatku prakticky nevynutitelná a postrádala by normativní význam. Jinak řečeno, jestliže zákon stanoví správci daně povinnost a současně výslovně a taxativně vymezuje výjimky z ní, musí mít porušení této povinnosti právní následek, jinak by samotná povinnost i výjimky z ní postrádaly smysl. Je proto třeba uzavřít, že exekuční příkaz vydaný bez předchozího splnění povinnosti podle § 153 odst. 3 věty druhé daňového řádu, aniž byly dány zákonné důvody pro upuštění od vyrozumění, je nezákonný.

[20] V projednávané věci není sporné, že zahájení daňové exekuce nepředcházelo vyrozumění žalobkyně o výši jejího nedoplatku. Bylo proto třeba posoudit, zda byla skutečně naplněna podmínka „zjevné neúčelnosti“ vyrozumění ve smyslu § 153 odst. 3 daňového řádu.

[21] Citované ustanovení obsahuje dvě samostatné skutkové podstaty. Právní norma vyjádřená *v první větě* citovaného ustanovení svěřuje správci daně diskreční pravomoc, pokud jde o to, zda daňový subjekt o výši nedoplatků vyrozumí („správce daně *může* ... vyrozumět“). Tomu odpovídá i omezený rozsah následného soudního přezkumu, kde není namísto nahrazovat správní uvážení uvážením soudním (rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018 - 51, bod 28).

[22] V posuzované věci však šlo o právní normu vyjádřenou *ve větě druhé* citovaného ustanovení. Ta naopak správci daně možnost správního uvážení nedává; prostým jazykovým výkladem lze dospět k závěru, že správce daně v případě, že se jedná o poprvé vymáhaný nedoplatek, daňový subjekt být vyrozumět zásadně *musí*, ledaže nastane některá ze stanovených výjimek. Těmito výjimkami jsou: (i) předchozí vyrozumění o nedoplatku, (ii) hrozící nebezpečí z prodlení nebo (iii) zjevná neúčelnost vyrozumění. Právě o poslední z vyjmenovaných výjimek, která by „zvrátila“ povinnost stěžovatele vyrozumět žalobkyni o výši jejího nedoplatku, je v posuzované věci spor. Otázka, zda je vyrozumění daňového subjektu zjevně neúčelné, pak není věcí správního uvážení, nýbrž výkladu neurčitého právního pojmu „zjevné neúčelnosti“. Výklad neurčitého právního pojmu pak, na rozdíl od správního uvážení, soud přezkoumá v plném rozsahu (rozsudky NSS ze dne 28. 1. 2015, č. j. 1 Azs 200/2014 - 27, č. 3200/2015 Sb. NSS, bod 29, ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 As 78/2005 - 62, dále ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 As 13/2007 - 56, nebo ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 16/2008 - 48).

[23] Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně není nekontaktní či nespolupracující se stěžovatelem, naopak mezi nimi probíhá komunikace, vyplývající především z žalobkynina nesouhlasu s některými postupy správce daně. Žalobkyně tak podle krajského soudu není „notorickým dlužníkem“, o čemž svědčí i dobrovolné platby, které žalobkyně uhradila na daň z nemovitých věcí v říjnu 2023. Podle krajského soudu nejenže vyrozumívání žalobkyně o jejích nedoplatcích není zjevně neúčelné, ale je naopak účelné právě proto, že žalobkyně své nedoplatky pravidelně, byť třeba i se zpožděním nebo částečně, hradí. NSS tyto úvahy neshledává zkratkovitými, jak namítal stěžovatel. Důvodná není ani námitka stěžovatele, že krajský soud popřel existenci výjimky pro „notorické dlužníky“. To krajský soud neučinil; pouze dospěl k závěru, že žalobkyně takovým typem dlužníka není.

[24] Stěžovatel namítá, že mu krajský soud upřel právo provést kvalifikovanou úvahu o účelnosti, založenou na informacích z dřívějších daňových řízení. Takovou úvahu měl ale stěžovatel učinit právě v napadeném rozhodnutí. Pokud ji neučinil, nelze vytýkat krajskému soudu, že v rámci přezkumu tohoto rozhodnutí dospěl k závěru o jeho nezákonnosti. Argumentace stěžovatele, že komunikace žalobkyně je „nežádoucí aktivitou“ a že žalobkyně je „chronickou stěžovatelkou“, jen stěží může obstát ve světle skutečnosti, že minimálně některé výtky žalobkyně vůči postupům správce daně se ukázaly jako důvodné (srov. bod 23 napadeného rozsudku). Tvrdí-li stěžovatel, že u žalobkyně eviduje minimálně 51 výzev k zaplacení daňového nedoplatku, přičemž ani na jednu z nich neprovedla žalobkyně od roku 2013 žádnou úhradu, pak tato skutečnost poprvé zaznívá až v kasačním řízení, v němž ale nelze řešit jiné otázky, než které byly řešeny v řízení před krajským soudem (srov. výše bod [10]). Tuto argumentaci měl proto stěžovatel uplatnit v odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. výše bod [13]).

[25] Na povinnost stěžovatele vyrozumět žalobkyni podle § 153 odst. 3 věty druhé daňového řádu pak nemá vliv ani případná okolnost, že dobrovolná platba žalobkyně by se započítala na dříve splatné pohledávky. Takové kritérium pro (ne)vyrozumění zákon nestanoví. Nelze sice vyloučit, že by mohlo jít o okolnost mající vliv na posouzení účelnosti vyrozumění žalobkyně. Stěžovatel by však musel tuto otázku posoudit již v napadeném rozhodnutí a zůstává přitom sporné, nakolik by se zkoumání a posuzování této otázky ještě legitimně pohybovalo v rámci *zjevné* neúčelnosti vyrozumění.

[26] K tomu, aby správci daně nevznikla povinnost vyrozumět daňový subjekt o nedoplatku, totiž nestačí v souladu s dikcí zákona, aby toto vyrozumění bylo neúčelné; musí jít o neúčelnost *zjevnou*, tedy patrnou na první pohled a v zásadě nepřipouštějící pochybnosti. V posuzované věci pak přinejmenším dílčí indicie (uvedené shora v bodě [23]) vzbuzují určité pochybnosti o tom, zda by vyrozumění žalobkyně bylo či nebylo účelné. NSS tak souhlasí s krajským soudem, že o *zjevnou neúčelnost* se zde nejedná.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] NSS ze shora uvedených důvodů zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

pokračování

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, má tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení důvodně vynaložila (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyně ovšem žádnou náhradu nákladů řízení nepožadovala; v řízení o kasační stížnosti navíc ani nebyla zastoupena advokátem. Proto jí Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. září 2026

Ivo Pospíšil
předseda senátu