



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **IPOT s.r.o.**, se sídlem Bělehradská 858/23, Praha 2, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2016, č. j. 43855/16/5100-41453-711335, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 10. 2019, č. j. 6 Af 88/2016 - 25,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci je řešena otázka dostatečnosti odůvodnění rozhodnutí o změně částky daně zajištěné zajišťovacím příkazem podle § 168 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2016 (dále jen „daňový řád“).

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu vydal dne 30. 1. 2015 zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty ve výši 2 137 463 Kč. Dne 24. 4. 2015 zahájil daňovou kontrolu, v jejímž průběhu rozhodnutím ze dne 2. 5. 2016 snížil zajištěnou částku na 1 104 576 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, ve kterém namítala jeho nepřezkoumatelnost. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[3] Městský soud následně podanou žalobu neshledal důvodnou, proto ji zamítl. Dospěl k závěru, že nevyplývaly-li v průběhu daňové kontroly změny v majetkových poměrech žalobkyně, nebylo nutné se jimi v odůvodnění rozhodnutí o snížení zajištěné částky zabývat. K otázce dostatečnosti odůvodnění tohoto rozhodnutí a možnosti vyjádřit se ke skutečnostem a důkazům zjištěným v rámci odvolacího řízení před vydáním napadeného rozhodnutí uvedl, že nesprávný postup žalovaného neměl za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

### II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše označený rozsudek městského soudu kasační stížností, ve které uplatňuje tři kasační námitky.

[5] V první kasační námitce napadá přezkoumatelnost závěrů městského soudu, jelikož dle jejího názoru se nevyjádřil k podstatě žalobní námitky nedostatečnosti odůvodnění snížení zajištěné částky.

[6] Dále stěžovatelka ve druhé kasační námitce namítá nesprávnost závěru městského soudu o nezasazení do jejích procesních práv. Dle jejího názoru dospěl městský soud k absurdnímu závěru, že si sama měla domyslet odůvodnění rozhodnutí o snížení zajištěné částky ve vztahu k následně doručenému výsledku kontrolního zjištění, a to reflektovat v podaném odvolání. To ve spojení s neseznámením stěžovatelky s výsledkem kontrolního zjištění před vydáním odvolacího rozhodnutí, jakožto podkladem odůvodňujícím snížení zajištěné částky, podstatně zasáhlo do jejích práv. Kdyby byla seznámena s tímto podkladem, pak by uplatnila jiné námitky.

[7] Ve třetí kasační námitce stěžovatelka nesouhlasí s názorem městského soudu, že má sama povinnost aktualizovat údaje o svém majetku, aby dosáhla snížení zajištěné částky. Dle jejího názoru tíží takové důkazní břemeno správce daně, který musí zkoumat pokračující naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalovaný tak vycházel ze zastaralých údajů, závěr o pokračujícím naplnění podmínek pro zajištění daně v napadeném (odvolacím) rozhodnutí byl nepřijatelnou novotou, neboť správce daně se v prvostupňovém rozhodnutí tímto aspektem vůbec nezabýval.

[8] Stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření k první kasační námitce konstatuje, že napadený rozsudek je přezkoumatelný a že městský soud se adekvátně vypořádal se všemi žalobními námitkami. Ke druhé námitce uvádí, že rozhodnutí o snížení zajištěné částky je vždy ve prospěch daného daňového subjektu. Úspěšná obrana by tak mohla být založena jedině na tvrzení, že mělo být rozhodnuto odlišně, což ovšem stěžovatelka nenamítá. U třetí kasační námitky je žalovaný názoru, že nemá povinnost obsírně popisovat důvody o přetrvávajícím naplnění podmínek pro zajištění při snížení zajištěné částky. Předmětem je totiž pouze snížení, nikoliv komplexní přezkum důvodů zajištění. Ty zůstávají stejné. Žalovaný ve svém vyjádření následně obsírně popisuje důvody, proč byly podmínky zajištění stále naplněny. K aktuálnosti těchto údajů dodává, že v průběhu daňové kontroly nevyplývaly jakékoliv okolnosti, které by svědčily o opaku oproti původním zjištěním. Nejedná se tak o skutkovou novotu, ale o její absenci. Stěžovatelka měla nejen tvrdit, ale i prokázat, že ke změně okolností došlo. To ovšem nečinila a tak nemůže být úspěšná. Závěrem žalovaný vyjadřuje pochybnost nad tím, jak mohlo být zasaženo do práv stěžovatelky, pokud přetrvávající zajištění odpovídá její daňové povinnosti, kterou sama přiznala a kterou měla splnit již bezmála rok a půl před snížením zajištěné částky. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

### III.a K přezkoumatelnosti rozsudku městského soudu

[12] Stěžovatelka nejdříve v kasační stížnosti uvádí, že městský soud se nevypořádal s její námitkou nedostatečnosti odůvodnění snížení zajištěné částky.

[13] Povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský (zde městský) soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. k tomu např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle jeho setrvalé judikatury zakládají důvod nepřezkoumatelnosti. Na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS; či rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS). Napadený rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Z jeho odůvodnění je zřejmé, že městský soud vystihl podstatu věci (otázku procesního pochybení žalovaného a jeho důsledků) a při posouzení věci vycházel z relevantních skutečností (viz zejména bod 23. napadeného rozsudku). Ostatně sama stěžovatelka se závěry plynoucími z odůvodnění napadeného rozsudku polemizovala v kasační stížnosti, námitka proto není důvodná.

### III.b K neseznámení stěžovatelky s podklady rozhodnutí

[14] Ve druhé kasační námitce stěžovatelka napadá neseznámení s podklady pro rozhodnutí před vydáním rozhodnutí o odvolání.

[15] Ze správních spisů v dané věci zjistil Nejvyšší správní soud následující rozhodné skutečnosti. Dne 30. 1. 2015 vydal správce daně zajišťovací příkaz na částku 2 137 463 Kč, neboť při vyhledávací činnosti identifikoval v průběhu prosince 2014 vklady na účty stěžovatelky, které považoval za peněžní prostředky přijaté jako úplatu za dodání zboží, a domníval se, že stěžovatelce vznikla tomu odpovídající povinnost přiznat daň na výstupu v této výši, a zároveň shledal za naplněné podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka poté podala dne 20. 2. 2015 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za období prosinec 2014 s přiznanou daňovou povinností ve výši 1 104 576 Kč. Dne 24. 4. 2015 správce daně zahájil daňovou kontrolu.

[16] Rozhodnutím ze dne 2. 5. 2016 následně správce daně snížil podle § 168 odst. 3 daňového řádu zajištěnou částku na 1 104 576 Kč s tímto odůvodněním: „V průběhu daňového řízení před stanovením daně správce daně zjistil skutečnosti, na základě kterých má za to, že z části pominuly důvody, pro které byla dle zajišťovacího příkazu [jeho označení] zajištěna částka 2.137.463,- Kč, resp. správce daně zjistil důvody pro snížení původní výše zajištění tak, jak je uvedeno ve výrokové části tohoto rozhodnutí.“ Dne 11. 5. 2016 pak bylo stěžovatelce zasláno sdělení výsledku kontrolního zjištění, v němž správce daně akceptuje správnost údajů v daňovém přiznání za prosinec 2014, dne 18. 5. 2016 podala stěžovatelka odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím ze dne 7. 10. 2016. V něm poukázal na to, že správce daně měl původně o výši daňové povinnosti stěžovatelky pochybnosti, ty však byly daňovou kontrolou rozptýleny. Rozhodnutí o snížení zajištěné částky toto reflektovalo.

[17] Podle § 102 odst. 2 daňového řádu „rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak.“ Podle odst. 3 téhož ustanovení „v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.“

[18] Podle relevantní části § 168 odst. 3 daňového řádu „zjistí-li správce daně před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky

*rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního.“*

[19] Z § 168 odst. 3 a § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu vyplývá, že rozhodnutí o snížení zajištěné částky musí být odůvodněno. Správce daně by měl uvést či alespoň poukázat na konkrétní okolnosti, které jej vedly ke snížení částky, a proč částku snížil zrovna v dané výši. Vzhledem k tomu, že toto rozhodnutí vydává bez návrhu, zpravidla nebude součástí odůvodnění i vypořádání se s námitkami daňového subjektu.

[20] V návaznosti na uvedená ustanovení daňového řádu a skutkové okolnosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozhodnutí o snížení zajištěné částky v projednávaném případě není přezkoumatelně, natož dostatečně, odůvodněno. Správce daně nikterak nerozvádí „*skutečnosti, na základě kterých má za to, že z části pominuly důvody*“, a ani neodkazuje na nějaké konkrétní poznatky získané při daňové kontrole. Stěžovatelka z odůvodnění neměla možnost se dozvědět jakékoliv důvody, které k tomuto postupu správce daně vedly, či alespoň kde tyto důvody najde. V dané věci jí však nebyla odebrána možnost namítat v odvolání jakékoliv konkrétní skutečnosti, proč mělo být rozhodnuto jinak, neboť před podáním odvolání byla seznámena se sdělením výsledku kontrolního zjištění, z jehož obsahu také dovozuje v podaném odvolání nezákonnost rozhodnutí správce daně. Není tak pravdivé tvrzení, že nebyla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a že nemohla uplatnit jiné námitky.

[21] Žalovaný v napadeném rozhodnutí toto pochybení správce daně napravil, pokud poukázal na proběhnuvší daňovou kontrolu, její výsledek a rozptýlení pochybností správce daně. Kasační soud souhlasí se stěžovatelkou, že sice došlo ke zkrácení jejich procesních práv, avšak tato vada neměla vliv na zákonnost rozhodnutí, tato kasační námitka je proto nedůvodná.

[22] Obecně vada řízení nemá vliv na zákonnost rozhodnutí v případě, že zcela jistě neovlivnila obsah napadeného rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016 - 39, odst. [23]). V projednávaném případě se stěžovatelka dozvěděla o důvodech pro snížení zajištěné částky již z výsledku kontrolního zjištění. V odvolání i žalobě tak měla možnost namítat věcnou nesprávnost těchto závěrů. To ovšem neučinila a celé soudní řízení postavila pouze na argumentu porušení procesních norem. V žalobě ani kasační stížnosti neuvedla, z jakého důvodu by měla být výsledná snížená částka jiná, i když měla možnost se vyjádřit. Jinými slovy – jak uvádí žalovaný – úspěšná by stěžovatelka mohla být pouze v případě, že by zároveň poukázala na okolnosti, pro které měla být výše snížené částky jiná. To ovšem neučinila.

[23] K tomu kasační soud dodává, že fakticky ani žádnou takovou okolnost stěžovatelka nemohla namítnout. Částka, na kterou byla zajištěná částka snížena, totiž přesně odpovídá tvrzené daňové povinnosti samotnou stěžovatelkou v daňovém přiznání za prosinec 2014. Správce daně tak snížením zcela vyhověl stěžovatelčiným tvrzením a akceptoval její vysvětlení v průběhu daňové kontroly.

[24] Třebaže došlo k porušení procesních ustanovení daňového řádu při rozhodování o snížení zajištěné částky, toto pochybení nemá vliv na zákonnost rozhodnutí. Stěžovatelka totiž novou výši nikterak nerozporuje a ani by tak, s ohledem na shora popsané okolnosti, úspěšně učinit nemohla.

### *III.c K odůvodnění trvání důvodů zajištění*

[25] Ve třetí kasační námitce stěžovatelka rozporuje odůvodnění existence podmínek pro zajištění a poukazuje na zastaralost údajů, na základě kterých mělo být rozhodováno.

pokračování

[26] Nejvyšší správní soud při hodnocení odůvodnění pokračujícího splnění podmínek dospěl k závěru, že tato část kasační námitky není důvodná. Potřeba odůvodnit rozhodnutí o snížení zajištěné částky podle § 168 odst. 3 daňového řádu se vztahuje pouze k výši snížení, resp. k výši přetrvávajícího zajištění. Pokud se dle správce daně podmínky pro zajištění podle § 167 odst. 1 daňového řádu od vydání původního zajišťovacího příkazu nezměnily, není správce daně povinen v rozhodnutí o snížení zajištěné částky odůvodňovat jejich pokračující naplnění. Takový požadavek z § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu ve spojení s § 168 odst. 3 téhož předpisu nevyplývá. Předmětem tohoto rozhodnutí je totiž pouze snížení částky, nikoliv celkový přezkum důvodů trvání zajišťovacího příkazu.

[27] Důvodnou pak není ani druhá část námitky o údajné zastaralosti údajů. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu (body 18. až 20. napadeného rozsudku). Stěžovatelka neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, kterými by podporovala odpadnutí naplnění podmínek zajišťovacího příkazu. Jakkoliv je tedy primárně na správci daně, aby dostatečně zdůvodnil obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu (např. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, odst. [56] nebo nověji rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2019, č. j. 7 Afs 324/2017 - 52, odst. [28] a [29]), je na daňovém subjektu, aby dostatečně konkrétně tvrdil aktuální skutkové okolnosti, které věrohodně zpochybňují naplnění zákonných podmínek pro trvání zajištění daně (srov. již citovaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 88/2017 - 39, odst. [23]), což však stěžovatelka neučinila.

[28] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani třetí námitku, neboť v rozhodnutí o snížení zajištěné částky správce daně nemusí odůvodňovat přetrvávání podmínek pro zajištění (pokud nedošlo k jejich změně), a zároveň stěžovatelka neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, které by ukazovaly na neaktuálnost údajů, na kterých správce daně založil zajišťovací příkazy.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 17. března 2022

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu