



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Tomáše Blažka v právní věci žalobkyně: **GZ METAL s.r.o.**, se sídlem U Sila 1139, Liberec, zast. JUDr. Nikolou Jílkovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Drobného 324/72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2020, č. j. 13484/20/5100-41453-711846, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 27. 4. 2021, č. j. 59 Af 22/2020-71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 17. 5. 2019 zřídil zástavní právo k movitým věcem ve vlastnictví žalobkyně, blíže specifikovaným v tomto rozhodnutí, a to za účelem zajištění neuhrazené daňové pohledávky žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 v celkové výši 390 355 Kč. Žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil uvedené rozhodnutí správce daně.

[2] Podle žalovaného správce daně postupoval v souladu se zásadou přiměřenosti, upravenou v § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V této souvislosti poukázal především na skutečnost, že na předmětných movitých věcech již vážnou zástavní práva správce daně zřízená dřívějšími rozhodnutími na částku v celkové výši 26 002 113 Kč, zatímco celková cena těchto movitých věcí byla předběžně stanovena ve výši 1 628 130 Kč. Námitky žalobkyně směřující proti zajišťovacím příkazům byly nedůvodné, neboť se týkaly daně z přidané hodnoty. Tvrzený přeplatek žalobkyně na dani z příjmů právnických osob byl již dříve žalobkyni zčásti vrácen,

zčásti byl převeden na úhradu jiného nedoplatku. V době vydání posuzovaného rozhodnutí o zřízení zástavního práva tak nedoplatek žalobkyně na dani z příjmů právnických osob činil 390 355 Kč, jak správně uvedl správce daně.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl v záhlaví specifikovaným rozsudkem. Předně nepřisvědčil námitce, že správce daně pochybil, jestliže žalobkyni nevyrozuměl o výši jejího nedoplatku postupem dle § 153 odst. 3 daňového řádu. Podle krajského soud jde o fakultativní nástroj, který správce daně může použít na základě svého uvážení. Soud zároveň neshledal, že by správce daně překročil limity tohoto správní uvážení. K žalobní námitce, podle níž zástavní právo bylo zřízeno i k majetku ve vlastnictví třetí osoby, soud konstatoval, že se jednalo o osobní automobil zajištěný zajišťovacím převodem práva třetí osoby společnosti ČSOB leasing. Účelem zajišťovacího převodu vlastnického práva přitom není prvotně změna vlastníka, ale zajištění pohledávky a její snazší uspokojení. S uvedeným účelem není v rozporu, je-li dotčená věc postižena zástavním právem. Rozhodnutí správce daně je v souladu také s principem přiměřenosti.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatelka předně poukázala na skutečnost, že správce daně jí v roce 2016 doručil zajišťovací příkazy a zadržel a exekvoval veškerý její majetek. Z těchto důvodů se činnost stěžovatelky od roku 2016 omezila na procesní obranu proti tomuto postupu správce daně, který ze dne na den společnost téměř zlikvidoval. K věci samé stěžovatelka namítla, že správce daně nebyl oprávněn převést přeplatek na dani z příjmů z osobního daňového účtu na depozitní účet k zajištění doposud nestanovené daně z přidané hodnoty na základě zajišťovacích příkazů. V důsledku toho vznikl údajný nedoplatek na dani z příjmů, ke kterému správce daně ihned poté zastavil celý movitý majetek stěžovatelky k exekuci. Jeho postup byl navíc účelový, neboť mu bylo zapovězeno pokračovat v exekuci na základě zajišťovacích příkazů. Správce daně tak *de facto* tento zákaz obešel.

[6] Správce daně zároveň zatížil zástavním právem majetek stěžovatelky ve výši čtyřnásobně převyšující jím tvrzený nedoplatek, aniž by k tomu byly dány legitimní důvody. Porušil tak princip minimalizace zásahů veřejné moci do práv daňového subjektu. Správce daně dále pochybil tím, že neoprávněně zastavil majetek třetí osoby. Stěžovatelka také namítla, že správní spis byl rozšířen o další podklady, ze kterých vycházel žalovaný, a to až v rámci probíhajícího odvolacího řízení, aniž by stěžovatelka byla o tomto doplnění před vydáním konečného rozhodnutí informována. Neměla tak možnost se k němu vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování, žalovaný tedy postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Správce daně porušil rovněž § 153 odst. 3 daňového řádu, neboť stěžovatelku před zřízením zástavního práva neinformoval o existenci nedoplatku.

[7] Napadený rozsudek je dle stěžovatelky také nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se dostatečně nevypořádal s posouzením nezákonnosti nedoplatku na dani, na jehož základě bylo zřízeno zástavní právo, dále s námitkami zmatečnosti a nesrozumitelnosti spisu

pokračování

a s námitkou opomenuté odvolací námitky. Krajský soud se nevypořádal ani s argumentací uváděnou zástupcem stěžovatelky během ústního jednání.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že stěžovatelka teprve v kasační stížnosti uplatnila námitku, podle níž správce daně při převedení přeplatku postupoval nesprávně. Tím měl vytvořit nezákonný nedoplatek, který byl následně titulem pro zřízení zástavního práva. Jedná se tedy o nepřipustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Navíc pokud stěžovatelka v převedení přeplatku spatřovala nesprávný úkon správce daně, měla proti němu brojit námitkou podle § 159 daňového řádu. Jelikož tak neučinila, s převedením přeplatku implicitně souhlasila. Ze stejných důvodů je nepřipustná také námitka, že správce daně svým postupem obešel „*zákaz pokračování ve výkonu rozhodnutí na základě zajišťovacích příkazů*“ (kterým má stěžovatelka patrně na mysli rozhodnutí o odkladu daňové exekuce ze dne 13. 7. 2017). Ani tato námitka by nicméně nemohla být důvodná, kdyby byla uplatněna včas, neboť odklad exekuce prodejem movitých věcí nijak nebrání možnosti k těmto movitým věcem zřídit další zástavní právo. Jedná se pouze o řízení o zajištění daně, nikoliv o řízení exekuční.

[9] Dále žalovaný konstatoval, že zřízení zástavního práva bylo v souladu se zásadou přiměřenosti. Poukaz na skutečnost, že na předmětném movitém majetku již vázla zástavní práva zřízená dřívějšími rozhodnutími na částku výrazně převyšující hodnotu tohoto majetku, je relevantním argumentem. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že na základě stručného odvolání stěžovatelky nevyvstala v odvolacím řízení potřeba postupovat podle tohoto ustanovení. Nedůvodná je také námitka zřízení zástavního práva k majetku třetí osoby. Soudní judikatura dovozuje, že zpeněžení movité věci zatížené zajišťovacím převodem práva v rámci daňové exekuce je možné. Pak je možné také její zatížení zástavním právem k zajištění daňové pohledávky.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Zároveň věnoval pozornost otázce přípustnosti námitek uplatněných v kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o *důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Judikatura NSS přitom dovodila, že nepřipustnost podle citovaného ustanovení je dána nejenom v případech, kdy žalobce určitou námitku v řízení před krajským soudem vůbec neuplatnil, ale též v případech, kdy danou námitku uplatnil opožděně (viz rozsudek ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39).

[11] V nyní posuzované věci stěžovatelka uplatnila některé z námitek obsažených v kasační stížnosti poprvé ve své replice k vyjádření žalovaného, kterou zaslala krajskému soudu dne 20. 4. 2021, tedy až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Tyto námitky tak v řízení před krajským soudem uplatnila opožděně (viz § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.), což zakládá i jejich nepřipustnost v řízení před NSS. Konkrétně se jedná o námitky, že správce daně nebyl oprávněn převést přeplatek na dani z příjmů z osobního daňového účtu na depozitní účet k zajištění doposud nestanovené daně z přidané hodnoty (tj. daně, které se týkaly vydané zajišťovací příkazy). Tím měl dle stěžovatelky vytvořit nezákonný

nedoplatek, který následně představoval titul pro zřízení zástavního práva. Postup správce daně měl být navíc účelový, neboť správce daně takto obešel rozhodnutí o odkladu daňové exekuce vedené na základě zajišťovacích příkazů. Uvedenými kasačními námitkami se tedy NSS pro jejich nepřipustnost blíže nezabýval.

[12] Ostatní kasační námitky jsou přípustné, NSS tak přezkoumal kasační stížnost v rozsahu těchto řádně uplatněných důvodů. Zároveň dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Správce daně v posuzované věci zřídil zástavní právo k movitým věcem ve vlastnictví stěžovatelky podle § 170 odst. 1 daňového řádu ve spojitosti s § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

[15] Stěžovatelka v kasační stížnosti v první řadě namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, z jehož odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[16] Konstatování nepřezkoumatelnosti by nicméně mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, „*není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky...*“ (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

[17] NSS považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný, neboť je kvalitně odůvodněn a zřetelně z něj vyplývá, na jakých důvodech je založen. Nepřezkoumatelnost rozsudku nelze spatřovat v tom, že krajský soud se věcně nezabýval námitkami zpochybňujícími zákonnost nedoplatku na dani, na jehož základě bylo zřízeno předmětné zástavní právo. NSS připomíná, že stěžovatelka uplatnila tyto námitky teprve v replice k vyjádření žalovaného, tedy po lhůtě pro podání žaloby. Krajský soud se dostatečným způsobem zabýval také námitkami zmatečnosti a nesrozumitelnosti obsahu spisu (viz bod 28. napadeného rozsudku), stejně jako námitkou, podle níž žalovaný opomněl vypořádat odvolací námitku (viz bod 29. rozsudku). Ze stručné kasační námítky, podle níž se soud nevypořádal ani s argumentací uváděnou zástupcem stěžovatelky během ústního jednání, NSS není zřejmé, jakou konkrétní argumentaci má stěžovatelka na mysli. Jestliže se ale jedná

pokračování

o bližší rozvedení argumentace obsažené v replice k vyjádření žalovaného, pak NSS opětovně uvádí, že tuto argumentaci stěžovatelka uplatnila opožděně. Námitka nepřezkoumatelnosti je tedy nedůvodná.

[18] Stěžovatelka dále namítla, že správce daně porušil § 153 odst. 3 daňového řádu, neboť ji před zřízením zástavního práva neinformoval o existenci nedoplatku. Podle uvedeného ustanovení (ve znění účinném do 31. 12. 2020) správce daně „*může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením.*“ Judikatura NSS k citovanému ustanovení dovodila, že právo správce daně „*učinit správní uvážení ohledně aplikace § 153 odst. 3 daňového řádu je poměrně široké, neboť toto ustanovení nejenže výslovně operuje s pojmem „může“, ale nadto je i konstruováno s pomocí obsahově neurčitých pojmů (vhodným způsobem) a konečně neobsahuje žádné podmínky své aplikace (hypotézu)*“ (rozsudek ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018-51, bod 29). Správce daně ovšem není oprávněn postupovat zcela libovolně nebo nahodile, limitem pro jeho správní uvážení týkající se § 153 odst. 3 daňového řádu je účelnost vyrozumění o nedoplatku.

[19] Krajský soud k této otázce uvedl, že stěžovatelce byla daň vyměřena konkludentně v souladu s jejím daňovým přiznáním, správce daně tak mohl mít objektivně za to, že stěžovatelka má konkrétní vědomost o existenci nedoplatku, jehož neuhrazení vedlo k vydání napadeného rozhodnutí o zřízením zástavního práva. Krajský soud zároveň konstatoval, že tvrzení stěžovatelky o existenci přeplatku byla irelevantní. Tento přeplatek byl na základě dalších daňových povinností, o kterých byla stěžovatelka výslovně informována, plně konzumován. Legitimní očekávání, že na dani z příjmů právnických osob nemá daňové nedoplatky, stěžovatelce nemohlo vzniknout ani z vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 7. 5. 2019. Tímto vyrozuměním byla totiž stěžovatelka informována, že na jejím osobním daňovém účtu byl v lednu roku 2019 evidován přeplatek, který byl ale následně převeden na úhradu nedoplatku jiné daně.

[20] NSS souhlasí s krajským soudem, že za těchto okolností nelze učinit závěr o překročení limitů správního uvážení ohledně aplikace § 153 odst. 3 daňového řádu ze strany správce daně. Správce daně nepostupoval nahodile či libovolně, jestliže před zřízením zástavního práva neinformoval stěžovatelku o existenci nedoplatku. Námitka porušení § 153 odst. 3 daňového řádu je tedy nedůvodná.

[21] Podle stěžovatelky správce daně pochybil také tím, že neoprávněně zastavil majetek třetí osoby. V této souvislosti stěžovatelka namítla, že krajský soud aproboval uvedený závěr správce daně, aniž by uvedl, na čem toto své hodnocení zakládá.

[22] NSS nepřisvědčil ani této kasační námitce. V posuzované věci správce daně zřídil zástavní právo (mimo jiné) k osobnímu automobilu Ford Transit, který je v leasingu zajištěný zajišťovacím převodem vlastnického práva třetí osoby společnosti ČSOB leasing. Krajský soud stěžovatelce vysvětlil, že účelem zajišťovacího převodu vlastnického práva není prvotně změna vlastníka, ale zajištění pohledávky a její snazší uspokojení oproti jiným způsobům zajištění. Do doby splnění zajištěného závazku tedy zajišťovací převod práva slouží jako zajištění pohledávky za dlužníkem (původním vlastníkem). Ke vzniku nepodmíněného vlastnického práva k věci dojde tehdy, není-li zajištěný dluh splněn. S uvedeným zajišťovacím účelem zajišťovacího převodu vlastnického práva proto dle

krajského soudu není v rozporu, je-li dotčená věc postižena zástavním právem a následně třeba i exekučně zpeněžena při současném přiznání práva zajištěnému věřiteli na uspokojení zajištěné pohledávky z výtěžku zpeněžení. Krajský soud na podporu uvedeného závěru odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 29. 11. 2017, č. j. 52 Af 24/2017-68 (podle nějž zpeněžení movité věci, která je předmětem zajišťovacího převodu práva sloužícího k zajištění dlužníkovy dluhu - jiného, než pro který je daňová exekuce vedena - a je tedy v podmíněném, resp. dočasném vlastnictví osoby odlišné od dlužníka, daňovou exekucí je v souladu s daňovým řádem i zákonem č. 99/1963 Sb., občanským soudním řádem, ve znění pozdějších předpisů). NSS se s touto argumentací krajského soudu ztotožňuje a považuje za dostatečné na ni v podrobnostech odkázat, neboť stěžovatelka ji nijak nerozporuje (pouze obecně namítla, že není zřejmé, na čem krajský soud založil své hodnocení v této otázce – to ale zjevně není pravda).

[23] Nedůvodná je rovněž kasační námitka, podle níž správce daně zatížil zástavním právem majetek stěžovatelky ve výši čtyřnásobně převyšující jím tvrzený nedoplatek, aniž by k tomu byly dány legitimní důvody. Podle judikatury NSS správce daně musí při zřizování zástavního práva respektovat také základní zásady daňového řízení, zejména pak zásadu proporcionality, popřípadě minimalizace zásahů do práv (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54, č. 1982/2010 Sb. NSS). Uvedený závěr, vyslovený původně ve vztahu k úpravě zástavního práva obsažené v § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je plně použitelný i na nyní účinnou úpravu zástavního práva. Správce daně je tak při zřizování zástavního práva dle § 170 daňového řádu povinen dodržovat zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti upravenou v § 5 odst. 3 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4 Afs 48/2015-32).

[24] Jak ale NSS upřesnil ve zmiňovaném rozsudku č. j. 4 Afs 48/2015-32, zásada přiměřenosti *„má chránit pouze před zjevnými excesy správce daně. To znamená, že z celého okruhu možných případů, v nichž přichází v úvahu zřízení zástavního práva prostřednictvím aplikace ustanovení § 170 daňového řádu, vylučuje ty, v nichž by postup správce daně byl zjevně nepřiměřený, nespravedlivý, formální, případně kdy by vykazoval znaky šikanózního postupu. Typickým příkladem takového nesprávného postupu by podle názoru Nejvyššího správního soudu bylo zřízení zástavního práva k majetku, jehož hodnota bude již na první pohled - bez nutnosti podrobného znaleckého zkoumání, ale za použití zdravého rozumu a obecných znalostí o cenové relaci - činit několik desítek milionů korun, přičemž zástavní právo bude zřízeno kvůli neuhrazené dani v rádech tisíců korun a kdy bude zjevné, že daňový subjekt má jiné disponibilní majetkové prostředky, jejichž prostřednictvím by mohl neuhrazenou daň uhradit.“* Neproporcionální je tedy dle citovaného rozsudku takový postup, kdy správce daně *„zajistí majetek, který zjevně převyšuje hodnotu neuhrazené daně, a to řádově.“* Tak tomu je i z toho důvodu, že při zřízení zástavního práva *„ještě nedochází k vlastní exekuci a zbavení vlastnických práv daňového subjektu k takovému majetku. S ohledem na to, že zřízením zástavního práva dochází k menšímu zásahu do právní sféry daňového subjektu, než je tomu v případě daňové exekuce, je tedy přípustná míra ingerence správce daně větší, než je tomu u samotné daňové exekuce.“* (viz body 24-26 cit. rozsudku).

[25] NSS přisvědčuje krajskému soudu, že v nyní posuzované věci nebylo zřízení zástavního práva nepřiměřené. Hodnota zajištěného majetku nepřevyšovala řádově hodnotu neuhrazené daně, neboť správce daně zřídil zástavní právo k majetku stěžovatelky v celkové

pokračování

hodnotě 1 628 130 Kč, a to k zajištění pohledávky ve výši 390 355 Kč. Především je ale třeba také zohlednit skutečnost, že na předmětných movitých věcech již vázla zástavní práva správce daně na částku v celkové výši 26 002 113 Kč. Tato skutečnost je přitom relevantní pro posouzení přiměřenosti zřízení zástavního práva. Zásada přiměřenosti má chránit osoby zúčastněné na správě daní před excesivními zásahy do jejich práv ze strany správce daně. Zřízení zástavního práva zasáhne do práv vlastníka zastavené věci především tím, že fakticky sníží její hodnotu o hodnotu daňové pohledávky zajištěné zástavním právem. Jestliže ale na věci již váznou zástavní práva zajišťující daňové pohledávky ve výši přesahující její původní hodnotu, pak zřízení dalšího zástavního práva k této věci samo o sobě nepředstavuje natolik významný zásah do právní sféry vlastníka, že by se jednalo o nepřiměřený postup správce daně.

[26] Stěžovatelka konečně také namítla, že žalovaný v odvolacím řízení porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“ Smyslem daného ustanovení je zabránit vydání překvapivého rozhodnutí odvolacím orgánem. Odvolací daňové řízení je totiž ovládáno principem plné apelace, tedy shledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správcem daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám konečně rozhodnout. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni. A to zajišťuje právě úprava § 115 daňového řádu, která mj. zajišťuje povinnost daňového orgánu postupovat nepřekvapivě a poskytnout jednotlivci prostor k účinné obraně jeho práv (viz např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, nebo rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-158).

[27] Jak ale správně uvedl již krajský soud, v nyní posuzovaném případě žalovaný v odvolacím řízení nedoplňoval dokazování. NSS dodává, že žalovaný ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Ostatně stěžovatelka ani konkrétně neuvádí, jaké nové důkazy měly být provedeny v odvolacím řízení či v jakém ohledu žalovaný změnil právní názor zaujatý správcem daně. Stěžovatelka pouze při ústním jednání konaném v řízení před krajským soudem upřesnila příslušnou žalobní námitku v tom směru, že za nově obstarané důkazy považuje celý obsah správního spisu, neboť ze soupisu písemností, které obsah správního spisu tvoří, není možné seznat, kdy byly do spisu vloženy. Z takto vágní námitky ale Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, čím přesně mělo být žalobou napadené rozhodnutí žalovaného pro stěžovatelku překvapivé. NSS uzavírá, že žalovaný se v odvolacím řízení nedopustil vady řízení tím, že nevydal výzvu podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů nepřisvědčil kasačním námitkám a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[29] 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.

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

V Brně dne 9. listopadu 2023

JUDr. Radan Malík
předseda senátu