



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Central Europe Mark s.r.o.**, Hlavní třída 87/2, Český Těšín, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 6. 2023, č. j. 25 Af 129/2020-95,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í

[1] Kasační stížností se žalobce (stěžovatel) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2020, č. j. 26748/20/5100-41456-711233, ve věci změny zajištěné částky podle § 168 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“).

[2] Rozhodnutím ze dne 5. 12. 2019, č. j. 4034925/19/3212-80541-806069, rozhodl Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj o snížení částky zajištěné zajišťovacím příkazem ze dne 19. 6. 2015, č. j. 4548600/15/2011-00540-105447, na 8 789 149 Kč (a ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu v rozsahu částky 4 767 492 Kč). Podle správce daně prvního stupně již netrvaly důvody pro zajištění částky 6 084 162 Kč, ovšem vznikl nový důvodný předpoklad doměření daně ve výši 1 316 670 Kč.

[3] Žalovaný rozhodnutím o odvolání změnil rozhodnutí správce daně prvního stupně tak, že snížil hodnotu zajištění na 7 472 479 Kč (a zároveň ukončil účinnost zajišťovacího příkazu v rozsahu částky 6 084 162 Kč). Žalovaný upozornil, že nové skutečnosti zjištěné při daňové kontrole, z nichž vyplynul důvodný předpoklad doměření daně ve výši 1 316 670 Kč, nebyly předpokladem budoucího stanovení daně při vydání zajišťovacího příkazu, stěžovatel proti nim tedy nemohl v rámci přezkumu původního zajišťovacího příkazu brojit. Rozhodnutí o změně zajištěné částky podle § 168 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, se totiž vždy vztahuje k původnímu existujícímu zajišťovacímu příkazu. Nová skutková zjištění mohou být důvodem pro vydání nového zajišťovacího příkazu, nelze je však přidávat do původního zajištění.

[4] V **žalobě** stěžovatel namítal, že rozhodnutí o odvolání je nepřezkoumatelné, protože žalovaný neodůvodnil částku zajištěné daně, kterou ponechal, v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu. Jelikož daňová kontrola probíhá už 5 let, žalovaný měl rozvést důvody zajišťovacího příkazu podrobněji než na jejím počátku, zejména v otázce míry pravděpodobnosti doměření daně. Rozhodnutí podle stěžovatele neobsahuje náležitosti zajišťovacího příkazu podle metodického pokynu Generálního finančního ředitelství. Stěžovatel shledává nezákonnost zajištění daně v tom, že je již dlouhou dobu paralyzováno jeho podnikání a zdůrazňuje, že již daňové kontrole předcházelo rozsáhlé prověřování. Přestože poskytl správci daně veškeré podklady, dochází podle stěžovatele ke zbytečným prodlevám. Stěžovatel namítal nezákonnosti v rámci daňové kontroly a při vydávání nového zajišťovacího příkazu. Podle stěžovatele napadené rozhodnutí neprokazuje existenci přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Správce daně podle stěžovatele neodůvodněně prodlužoval provizorní stav. Stěžovatel dále uváděl, že již nejsou dány obavy o dobytost daně, neboť má za správcem daně pohledávku ve výši 7,6 milionů Kč. Stěžovatel navrhl, aby krajský soud rozhodnutí o odvolání zrušil v části výroku „*se snižuje na částku 7 472 479 Kč a zároveň*“ a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud dospěl k závěru, že žalobní námitky nekorespondují s petitum žaloby, proto usnesením ze dne 23. 9. 2021, č. j. 25 Af 129/2020-33 vyzval stěžovatele ke změně žaloby. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci nesměřovala žádná žalobní námitka do důvodů pro snížení zajištění daně v napadeném rozhodnutí, ale stěžovatel uplatňoval důvody jiné, které dle jeho přesvědčení mají vést k naprostému ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, soud jej poučil o rozporu mezi jeho žalobními tvrzeními a použitým žalobním typem a poskytl mu lhůtu k úpravě žaloby. Stěžovatel v podání ze dne 20. 10. 2021 vyslovil s právním názorem soudu svůj nesouhlas a žalobu nezměnil.

[6] Krajský soud rozsudkem ze dne 26. 1. 2022, č. j. 25 Af 129/2020-52, žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti stěžovatele byl uvedený rozsudek Nejvyšším správním soudem zrušen. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 1. 2023, č. j. 5 Afs 85/2022-27, přisvědčil stěžovateli, že mu bylo krajským soudem upřeno právo na veřejné projednání věci v jeho přítomnosti. K věci samé se nevyjádřil.

[7] V průběhu jednání před krajským soudem dne 7. 6. 2023 stěžovatel argumentoval, že ve věci došlo k tzv. „*zprocesnění*“ zásahu, kdy v důsledku použití prostředku nápravy je o původně bezformálním zásahu vydáno formalizované rozhodnutí. Rozhodnutí

pokračování

žalovaného nelze podle stěžovatele dělit na část, o níž bylo rozhodnuto, a část, o níž rozhodnuto nebylo.

[8] **Krajský soud** s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017-39, č. 3582/2017 Sb. NSS, který byl vydán přímo ve věci stěžovatele, upozornil, že způsobem, kterým se lze bránit proti nesnížení výše zajištění, je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Jelikož stěžovatel ani na výzvu krajského soudu nezměnil žalobní petit, předmětem soudního řízení zůstalo přezkoumání rozhodnutí o snížení částky zajištění daně o částku 6 084 162 Kč z důvodu odpadnutí předpokladu doměření daně. Pro soudní přezkum tak byly relevantní pouze otázky vztahující se k tomuto konkrétnímu snížení zajištěné částky. Všechny žalobní námitky však směřovaly k tomu, že zajištění mělo být sníženo na nulu, resp. zrušeno. Těmito námitkami (které by bylo možno uplatnit v zásahové žalobě, jak soud stěžovatele poučil) se stěžovatel podle krajského soudu dostal mimo předmět aktuálního řízení.

[9] Krajský soud připomněl, že řízení podle § 168 odst. 3 daňového řádu se zahajuje *ex officio* prvním úkonem správce daně ve věci. Je to tedy správce daně, kdo určuje rozsah řízení. Pokud správce daně nesníží zajištění, ač jsou pro to splněny podmínky, jedná se o nezákonný zásah. Pokud následně správce daně zajištění sníží, tento nezákonný zásah tím odstraní (příp. částečně odstraní). V odvolacím řízení, příp. před správním soudem, lze namítat, že nebyl vyčerpán celý předmět řízení, avšak nelze jej rozšiřovat. Požadavek na rozšíření rozsahu řízení zahajovaného *ex officio* lze pouze žalobou proti omisivnímu zásahu (a to ani ne vždy). Jelikož jednotlivé žalobní body se zcela míjely s důvody napadeného rozhodnutí, krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[10] V **kasací stížnosti** stěžovatel namítá, že odvolací řízení dle daňovém řádu je ovládáno apelačním principem, odvolací orgán tedy může sám napravit vady napadeného rozhodnutí, včetně případného dokazování. I nesnížení výše zajištění z jiných důvodů, než které vedly ke snížení zajištění daně, způsobuje nezákonnost rozhodnutí, která může být ve smyslu § 114 odst. 2 způsobilou odvolací námitkou. Podle stěžovatele je správce daně při vydávání rozhodnutí ve smyslu § 168 odst. 3 daňového řádu povinen provést úvahu, které důvody zajištění pominuly a které ne. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by předmět řízení určoval správce daně prvního stupně. Pokud se správce daně mylí v tom, že některé důvody k zajištění daně přetrvávají, odvolací orgán by měl tuto nezákonnost v odvolacím řízení napravit.

[11] Stěžovatel souhlasí se závěry v rozsudku č. j. 1 Afs 88/2017-39, podle něhož nesnížení zajištění daně, pokud k tomu existují důvody, představuje nezákonný zásah. S odkazem na rozsudky ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 1/2006-80, či ze dne 31. 5. 2023, č. j. 2 As 134/2022-59, však stěžovatel upozorňuje, že vydáním rozhodnutí dochází ke „zprocesnění“ zásahu a tím i ke změně žalobního typu, jímž se lze v dané situaci bránit. V opačném případě by podle stěžovatele ustupovala do pozadí zásada subsidiarity správního soudnictví. Stěžovatel upozorňuje, že o jednom nároku tak budou rozhodovat dva orgány: odvolací orgán v rozsahu snížení zajištění a správní soud v rozsahu, v němž zajištění sníženo nebylo. Stěžovatel cituje rovněž nález Ústavního soudu ze dne 24. 8. 2021, sp. zn. IV. ÚS 3523/20, podle něhož by nebylo vhodné, aby se účastník řízení mohl v určité situaci bránit

různými žalobními typy, protože v případě různě formulovaných námitek by to mohlo vést k protichůdným meritorním rozsudkům. To platí podle stěžovatele i v jeho případě, protože obě části zajištění daně jsou ovlivňovány identickými okolnostmi, nemělo by tedy o nich být rozhodováno ve dvou různých řízeních.

[12] Závěrem stěžovatel namítá, že pokud jej krajský soud poučil o nutnosti změnit žalobní typ a on tak neučinil, bylo povinností krajského soudu žalobu odmítnout, nikoli zamítnout. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] **Žalovaný** ve svém vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí s krajským soudem, že předmětem odvolacího řízení byly pouze ty důvody, pro něž správce daně prvního stupně změnil výši zajištění. Ustanovení § 114 odst. 3 daňového řádu neklade na odvolací orgán povinnost přihlížet ke skutečnostem nacházejícím se mimo rámec řízení. Žalovaný upozorňuje, že již správce daně se dostal mimo rámec řízení tím, že částku zajištění zvýšil z jiných důvodů než těch, z nichž vyplynula nutnost zajištění snížit. Proto žalovaný rozhodnutí správce daně změnil. Žalovaný souhlasí s tím, že správce daně se může v úvaze stran trvání zajištění zmýlit, ovšem zdůrazňuje, že v takové situaci se má stěžovatel bránit zásahovou žalobou.

[14] Podle žalovaného je rozhodnutí o změně zajištěné částky svou povahou rozhodnutím procesním, jehož účelem je bezodkladně reagovat na skutečnost, že důvody pro zajištění daně v původní výši již netrvají. Takové rozhodnutí v průběhu řízení může být vydáno i vícekrát, jako se tomu stalo i ve stěžovatelově případě (bylo vydáno ještě další rozhodnutí o změně zajištěné částky ze dne 4. 11. 2021, jímž došlo k dalšímu snížení zajištěné částky, proti němuž nebylo podáno odvolání). Právě s ohledem na procesní povahu rozhodnutí nelze podle žalovaného hovořit o „zprocesnění“ zásahu. Pokud totiž stěžovatel namítal, že by zajištění mělo být sníženo pro jiné důvody, než pro něž bylo sníženo, jednalo se o námitky proti nekonání správce daně spočívajícímu v nevydání dalšího rozhodnutí o změně zajištěné částky. Tyto námitky bylo podle žalovaného možné uplatnit pouze v zásahové žalobě. Žalovaný je toho názoru, že nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3523/20 není na projednávanou věc přiléhavý.

[15] Tím, že dal stěžovateli prostor ke změně žalobního typu, krajský soud podle žalovaného zajistil, aby stěžovateli byla poskytnuta soudní ochrana. Pokud stěžovatel této možnosti nevyužil, mohla být žaloba odmítnuta, podle žalovaného však bylo ve prospěch stěžovatele, když krajský soud rozhodl ve věci samé. Tím krajský soud umožnil stěžovateli podat kasační stížnost, kde stěžovatel uplatnil věcné námitky proti právním závěrům krajského soudu.

[16] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných kasačních námitek, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[18] V první řadě je nutno posoudit námitku, dle níž měl krajský soud žalobu odmítnout, a nikoli zamítnout. Pokud by totiž byly dány důvody pro odmítnutí žaloby, nebylo by namístě přezkoumávat argumentaci krajského soudu ve věci samé. Jak však upozornil krajský soud již na jednání dne 7. 6. 2023 a zároveň v napadeném rozsudku samotném, žaloba směřovala proti rozhodnutí, proti němuž bylo její podání přípustné, a zároveň obsahovala projednatelné žalobní námitky. Veškeré tyto námitky však podle krajského soudu směřovaly mimo rozsah rozhodnutí, proti němuž žaloba formálně směřovala, odůvodnění tohoto rozhodnutí tudíž dané námitky nemohly zpochybnit. Výzva ke změně žaloby tedy neřešila situaci, kdy by žaloba měla být odmítnuta, ale krajský soud dal stěžovateli příležitost napravit to, že žádná z žalobních námitek nebyla podle jeho názoru *prima facie* důvodná. Tím krajský soud postupoval v duchu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS, podle něhož je smyslem správního soudnictví poskytnout jednotlivci účinný prostředek obrany. Pokud stěžovatel této příležitosti nevyužil a žalobní petit nezměnil, nezbývalo krajskému soudu nic jiného než projednat žalobu tak, jak byla podána (což bylo v souladu s požadavkem stěžovatele formulovaném v odpovědi na výzvu ze dne 20. 10. 2021 a zároveň i na ústním jednání dne 7. 6. 2023).

[19] Nález Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18, č. N 147/95 SbNU 272, odkazovaný stěžovatelem, nelze na projednávanou věc vztáhnout, neboť se týkal situace, kdy žalobce zvolil žalobní typ, jehož použití nebylo v daném případě vůbec možné. Oproti tomu stěžovatel podal žalobu proti rozhodnutí, proti němuž bylo podání žaloby přípustné, ovšem taková žaloba by mohla být podle krajského soudu úspěšná pouze tehdy, pokud by i žalobní body směřovaly proti důvodům daného rozhodnutí. Krajský soud tedy postupoval správně, když žalobu projednal věcně.

[20] Nyní zbývá posoudit, zda již prvotní úvaha krajského soudu o tom, jaký byl rozsah řízení ukončeného vydáním rozhodnutí o odvolání, byla správná.

[21] Podle § 168 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, „[p]ominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. 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. Vznikl-li v důsledku těchto rozhodnutí vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.“

[22] Mezi krajským soudem a stěžovatelem je nesporné, že pokud správce daně nevydá rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu, přestože jsou naplněny zákonem definované podmínky, zasahuje do práv daňového subjektu. Prostředkem obrany proti takovému zásahu správce daně je v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 88/2017-39 žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 s. ř. s. V tomto rozsudku zároveň Nejvyšší správní soud upozornil, že správce daně je povinen z úřední povinnosti pravidelně zkoumat, zda veškeré důvody zajištění i nadále trvají. Tuto úvahu tedy správce daně neprovádí až v situaci, kdy vydává rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu, jak se domáhá stěžovatel, ale tato úvaha

naopak vydání rozhodnutí o změně zajištěné částky (resp. rozhodnutí o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu) předchází.

[23] Z výše uvedeného textu zákona, jakož i z mimořádné povahy institutu zajištění (na niž stěžovatel opakovaně upozorňuje) vyplývá, že rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu by mělo být vydáno co možná nejrychleji, jakmile správce daně zjistí, že k nějakým důvodům vydání tohoto rozhodnutí došlo. V ideálním případě by tedy mělo být toto rozhodnutí vydáno vždy z jediného důvodu, a to krátce po okamžiku, kdy tento důvod nastal. V praxi je možné, že ve chvíli přezkoumání důvodů zajištění správce daně zjistí, že v mezidobí od posledního posouzení nastalo těchto důvodů více, a sníží zajištění ve vztahu ke všem těmto důvodům. Jak však správně upozornil žalovaný, nic nebrání tomu, aby postupně bylo vydáno několik rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu. Dokud totiž část zajišťovacího příkazu zůstává v platnosti, povinnost správce daně zkoumat, zda důvody k jeho vydání nadále trvají, nezaniká.

[24] Nejvyšší správní soud nepopírá, že správce daně se může při zkoumání existence podmínek pro zajištění zmýlit a rozhodnout o snížení zajištění v menším rozsahu, než pro jaký byly ve skutečnosti dány důvody. Odvolací orgán však nemůže toto pochybení jednoduše napravit, neboť odůvodnění rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu zahrnuje pouze skutečnosti, pro něž je zajištění snižováno, nikoli podrobné odůvodnění dalších okolností, u nichž správce daně naplnění důvodů pro snížení výše zajištění neshledal. Pokud by byl správce daně povinen i v rozhodnutí podle § 168 odst. 3 věty druhé daňového řádu vyčerpávajícím způsobem odůvodňovat pokračování účinnosti zbylé části zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, takový požadavek by byl ve zjevném rozporu s požadavkem na co nejdřívější vydání rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu.

[25] Co je však mnohem vážnější problém stěžovatelem požadovaného přístupu, v případě postupného vydání několika rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu by správce daně musel opakovaně odůvodňovat naplnění těchž podmínek zajištění, které zůstaly nezměněny, a odvolací orgán by musel toto odůvodnění opakovaně přezkoumávat. Všechna tato rozhodnutí o jednotlivých odvoláních by pak mohl daňový subjekt napadnout správními žalobami. Absurdní důsledek takové situace, tedy možná existence vzájemně rozporných meritorních rozhodnutí soudů v téže věci (dosud nezrušené části zajišťovacího příkazu), by přitom byl v příkrém rozporu se závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3523/20.

[26] Nejvyšší správní soud nerozporuje možnost „zprocesnění“ zásahu, na což ve své judikatuře mnohokrát odkazoval, jak zmiňuje stěžovatel. Nevydání rozhodnutí, jímž se vyčerpává pouhá část požadovaného nároku, je však specifickým druhem zásahu, který se vydáním rozhodnutí „zprocesní“ pouze v rozsahu, v němž bylo rozhodnutí skutečně vydáno. Tak tomu je i v případě rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu, kde nedochází k vyčerpání celého rozsahu předchozího zásahu spočívajícího v okamžitém nesnížení výše zajištění, ke „zprocesnění“ zásahu tedy dochází jen a pouze v rozsahu důvodů, pro něž byla výše zajištění v konkrétním případě změněna.

pokračování

[27] V projednávané věci došlo ke změně zajištění z důvodu, že stěžovatel v rámci daňové kontroly prokázal naplnění podmínek osvobození od daně při dodání zboží do jiných členských států v souvislosti se dvěma konkrétními obchodními případy. Pro tuto část zajištěné daně tedy odpadl předpoklad budoucího stanovení daně vyjádřený v původním zajišťovacím příkazu. Tvzení stěžovatele, že obě části zajištění (jak ta zrušená, tak ta, jejíž účinnost zůstala nezměněna) jsou ovlivňovány identickými okolnostmi, je tedy nepravdivé – právě specifické okolnosti konkrétních obchodních případů (u nichž stěžovatel prokázal nárok na osvobození) představují rozdíl mezi částí zajišťovacího příkazu, jejíž účinnost byla napadeným rozhodnutím ukončena, a částí, která zůstala v platnosti (a již se napadené rozhodnutí netýkalo).

[28] Jak správně konstatoval žalovaný, námitky proti pokračující účinnosti zbylé části zajišťovacího příkazu představují ve skutečnosti námitky proti nevydání dalšího rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu (jímž by byla částka zajištění dále snížena, případně dokonce účinnost celého zajišťovacího příkazu ukončena), měly by tudíž být uplatněny formou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 s. ř. s. Právě tento způsob uplatnění námitek proti pokračující účinnosti zajišťovacího příkazu už přitom sám stěžovatel jednou využil, jeho výsledkem byl rozsudek č. j. 1 Afs 88/2017-39, v němž tento soud vyhodnotil žalobu jako přípustnou. Na základě pouhé skutečnosti, že daňová kontrola trvala v té době 19 měsíců, však zásah do práv stěžovatele neshledal. V projednávaném případě (na rozdíl od předchozího) stěžovatel uplatnil velké množství argumentů směřujících proti trvání zajištění (ve spojení s násobně delším trváním daňové kontroly), tyto by však mohly být úspěšné pouze tehdy, pokud by byly formulovány v žalobě podle § 82 s. ř. s., nikoli v žalobě proti rozhodnutí o změně výše zajištění, které se týkalo pouze dvou konkrétních obchodních případů, kde stěžovatel prokázal nárok na osvobození od daně.

[29] Právě přístup zvolený krajským soudem nejlépe zachovává subsidiaritu správního soudnictví, když v řízení o žalobě proti rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu nerozšiřuje rozsah soudního přezkumu na okolnosti, které daňové orgány dosud nepovažovaly za důvody pro další snížení zajištění. Tím je dána příležitost, aby správce daně vydal další rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu, jakmile zjistí, že jsou pro tento postup dány podmínky. Rozhodování tedy přechází na krajský soud v nejmenší možné míře (v rozsahu důvodů pro již provedené snížení daně). Zároveň je zajištěna i možnost obrany, pokud by správce daně v rozporu se zákonem v rámci své kompetence nekonal, přestože konat měl. Jak bylo vysvětleno výše, touto možností je zásahová žaloba.

[30] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. listopadu 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu