



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Martiny Kűchlerové a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **Ben Hao, s. r. o.**, se sídlem Tiskařská 599/12, Praha, zast. Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14/2588, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2020, čj. 2184/20/5100-41456-712609, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2023, čj. 3 Af 15/2020-85,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval tím, zda žalovaný postupoval v souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dále se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda Městský soud v Praze neopomněl některou ze žalobních námitek.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 29. 11. 2019 sedm zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o DPH“). Odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům byla zamítnuta a zajišťovací příkazy potvrzeny v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaného.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně u městského soudu žalobu, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Městský soud se zabýval otázkou překvapivosti žalobou napadeného rozhodnutí, podmínkami vydání zajišťovacích příkazů, pravděpodobnosti doměření daně a obavou o budoucí dobytost daně. Nejvyšší správní soud dále podrobněji rekapituluje pouze ty závěry městského soudu, kterých se týkají kasační námitky.

[4] Ve vztahu k překvapivosti rozhodnutí žalovaného se městský soud zabýval tvrzeným porušením § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně namítala, že nebyla informována o nepodstatnosti otázky místa pořízení zboží. Protože ale otázka původu zboží nebyla podle žalovaného pro vydání zajišťovacích příkazů významná, žalovaný nepochybil, pokud žalobkyni neseznamoval s hodnocením skutečností, ze kterých ve svém rozhodnutí následně nevycházel. Podstatou předpokladu stanovení daně byl v daném případě nesoulad mezi výši žalobkyni vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění a objemem hotovostních vkladů na účty žalobkyně. Městský soud dále uvedl, že otázku původu zboží bude na místě řešit až v rámci nalézacího řízení, kde mohou být rovněž provedeny důkazní návrhy předložené žalobkyni v nyní přezkoumávaném odvolacím řízení.

[5] Dále městský soud posoudil jako opožděnou námitku žalobkyně, že po vydání zajišťovacích příkazů byl žalovaný nečinný, neboť daňovou kontrolu zahájil až za 2,5 měsíce. Městský soud se jí proto věcně nezabýval.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] **Žalobkyně** (dále jen „stěžovatelka“) úvodem namítá, že městský soud účelově dezinterpretoval její žalobní námitku. Dále uvádí, že v odvolacím řízení k původu zboží předložila faktury a celní deklarace. Tyto důkazy žalovaný v odvolacím řízení provedl, což potvrdil v odstavci 29 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný pak ale postupoval chybně, neboť s dokazováním stěžovatelku neseznámil. Znění § 115 odst. 2 věty první daňového řádu žalovanému ukládá povinnost seznámit stěžovatelku s jakýmkoli dokazováním (bez ohledu na výsledek), které proběhlo v odvolacím řízení. Je tak zcela lhostejné, zda na těchto důkazech žalovaný žalobou napadené rozhodnutí založil či nikoli, jak se mylně domnívá městský soud v bodě 31 svého rozsudku. V této souvislosti stěžovatelka odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, *Strojmetal Aluminium Forging*. Zároveň dodává, že postup žalovaného ji poškodil v procesní rovině. Kdyby věděla, že důvodnost zajišťovacích příkazů se opírá jen o vklady její jednatelky na neregistrovaný bankovní účet s podezřením, že jde o utajené tržby, důkazní návrhy by směřovala právě tímto směrem. To, že žalovaný stěžovatelku neseznámil s provedeným dokazováním v odvolacím řízení ji připravilo o možnost věnovat se nově sestavenému příběhu o budoucí pravděpodobnosti doměření daně.

[7] Podle stěžovatelky žalovaný porušil také § 115 odst. 2 větu druhou daňového řádu, neboť stěžovatelku neseznámil se změnou právního názoru. Správce daně svůj závěr o vysoké pravděpodobnosti doměření daně postavil na příběhu, že stěžovatelka „načerno“ dovezla textil, který pokoutně rozprodala a zatajené tržby vložila na svůj neregistrovaný bankovní účet. Je změnou právního posouzení, pokud žalovaný vyňal z příběhu první část a zajišťovací příkazy tak „předělal“.

pokračování

[8] V neposlední řadě stěžovatelka uvádí, že poukazovala na nečinnost správce daně po vydání žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že tato nečinnost podstatným způsobem relativizovala existenci odůvodněných obav správce daně ohledně daní, na něž byly zajišťovací příkazy vydány. Toto ponechal městský soud zcela bez povšimnutí.

[9] **Žalovaný** uvádí, že předpoklad budoucího stanovení daně, coby jednu z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, správce daně spatřoval ve stěžovatelkou poskytnutých zdanitelných plněních odběratelům, která ale nebyla vykázána v daňových přiznáních. Budoucí stanovení daně mělo vycházet výlučně ze zdanitelných plnění na výstupu. Správce daně vypočetl domnělou daňovou povinnost z hotovostních vkladů stěžovatelky na její účet v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Ze zcela shodných úvah vycházel i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Jakékoliv tvrzení stěžovatelky ohledně plnění na vstupu nemohlo být za daných okolností ve vztahu k předpokládané daňové povinnosti relevantní. Úvahy správce daně a žalovaného ohledně budoucího stanovení daně byly podpořeny zjištěními správce daně o pořízení zboží z jiného členského státu a dovozu zboží z Číny, jehož objem neodpovídal poskytnutým zdanitelným plněním, která stěžovatelka vykážala na výstupu. Pro předpoklad budoucího stanovení daně bylo lhostejné, zda určité plnění na vstupu bylo dovezeno ze třetí země nebo pořízeno z jiného členského státu – toto rozlišení nemá na posouzení otázky, zda bude stěžovatelce doměřena daň vliv. Klíčovým je zjištění, že stěžovatelka vkládala na účet hotovost v objemu, který zásadně převyšoval objem vykázaných poskytnutých zdanitelných plnění, a současně disponovala zbožím, které neodpovídalo vykázaným zdanitelným plněním na výstupu. Nebylo přitom rozhodující, jakým způsobem stěžovatelka toto zboží nabyla.

[10] Dále žalovaný uvádí, že žádné dokazování v odvolacím řízení neprobíhalo. Součástí dokazování je zhodnocení prostřednictvím důkazního prostředku získaných informací či poznatků (důkazů), a vyvození vlastních skutkových zjištění z těchto důkazů. Právě tato dílčí část v procesu dokazování je tím, čím je podmíněno vnesení zjištěných skutečností do odvolacího řízení. K této části dokazování žalovaný nepochybně nepřistoupil, což je zřejmé z odstavce 29 jeho rozhodnutí. Tento odstavec obsahuje prosté shrnutí obsahu předložených listin na straně jedné a shrnutí skutečností (jinde) zjištěných správcem daně na straně druhé.

[11] V případě námitky nečinnosti správce daně žalovaný uvádí, že tato byla uplatněna po uplynutí lhůty pro podání žaloby, a proto se jí městský soud nemohl zabývat, jak je uvedeno v odstavci 22 jeho rozsudku.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[13] Podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí, že *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*

[14] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-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.*

[15] Stěžovatelkou namítané porušení § 115 odst. 2 daňového řádu má dvě roviny. V prvním případě namítá, že žalovaný v odvolacím řízení prováděl dokazování, se kterým stěžovatelku neseznámil, ačkoli takovou povinnost měl. Stěžovatelka tvrdí, že není významné, zda z provedených důkazních prostředků žalovaný učinil jakákoli relevantní skutková zjištění. Vedle toho stěžovatelka namítá, že žalovaný (nejspíše po takto provedeném dokazování) vyšel ze zcela odlišného skutkového závěru než správce daně, co do důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů. Městský soud tuto námitku, která zazněla již v žalobě (konkrétně bod 5 žaloby), dle stěžovatelky dezinterpretoval, neboť dospěl k závěru, že „pokud žalovaný z určité skutečnosti (zde původu přijatého plnění) nedovozuje žádné závěry, není důvodu, aby o tom žalobkyni v průběhu odvolacího řízení informoval. Tato skutečnost totiž může jít pouze k jeho tíži.“ Městský soud tak měl považovat za nerozhodné, zda dokazování proběhlo či nikoli, neboť z něj dle jeho názoru nebyly zjištěny žádné relevantní skutkové okolnosti.

[16] K tvrzené dezinterpretaci žalobní námítky Nejvyšší správní soud uvádí, že z rekapitulační části rozsudku městského soudu (body 10 a 11) je zřejmé, že si městský soud byl vědom obsahu žalobních námitek stěžovatelky a rovněž toho, že aplikace § 115 odst. 2 daňového řádu v posuzované věci byla zpochybňována ve dvou výše nastíněných rovinách. Nicméně je pravdou, že městský soud mohl v rámci svého vypořádání námítky stěžovatelky související s aplikací § 115 odst. 2 daňového řádu potupovat systematictěji, přehledněji a jasněji.

[17] Městský soud v bodě 28 rozsudku citoval část rozhodnutí žalovaného, z níž plyne, že žalovaný nepracoval s jiným skutkovým závěrem než správce daně. Z rozhodnutí žalovaného plynulo, že rozpor ohledně intrakomunitárního plnění (původu zboží) nemá vliv na posouzení zákonnosti zajišťovacích příkazů. Podstatou předpokladu stanovení daně byl nesoulad mezi výší stěžovatelkou vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění a objemem hotovostních vkladů na její účet. Uvedený závěr je zřejmý ze sumarizačního bodu 28 rozhodnutí žalovaného (citován městským soudem), který je závěrem zjištění vycházejících z řízení před správcem daně a která jsou velmi konkrétně rozepsána v bodech 16–18 rozhodnutí žalovaného. Tento skutkový závěr koresponduje s tím, který je popsán v zajišťovacích příkazech (na ty ostatně žalovaný právě v odstavcích 16–18 svého rozhodnutí odkazuje). V zajišťovacích příkazech se dá poukázat na pasáž „2) Analýza bankovních účtů daňového subjektu, informace získané ze systému VIES“, konkrétněji pak na pasáže 2.2 b (přehled hotovostních vkladů na neregistrovaný účet daňového subjektu), a 2.4 obsahující vyhodnocení všech zjištění správce daně. Ze shrnujících závěrů správce daně je zřejmé, že rozhodujícím pro závěr o existenci daňové povinnosti, která nebyla splněna, jsou hotovostní vklady stěžovatelky na její účet neregistrovaný u správce daně a původ určitého objemu zboží je ve věci irelevantní.

[18] Žalovaný tak skutečně nedospěl k žádným jiným (novým) skutkovým zjištěním, ze kterých by vyvodil jiné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. K tomuto závěru, byť poněkud neobratně, správně dospívá i městský soud. Ten v tomto duchu vypořádává žalobní argumentaci stěžovatelky, konkrétně v bodech 28, 31, 32, částečně 33 a 34 svého rozsudku.

pokračování

Městský soud tedy, nejenže reagoval na žalobní námitku, ale také ve vztahu k ní zaujal správný závěr.

[19] Pokud jde o druhou zpochybňovanou rovinu porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, tedy stěžovatelkou namítané dokazování, které měl žalovaný provést v odvolacím řízení a avšak stěžovatelku s výsledky dokazování neseznámil, ani tato kasační námitka není důvodná. Městský soud se s danou námitkou vypořádal citací z rozhodnutí žalovaného (konkrétně bodu 29 rozhodnutí žalovaného). Z této pasáže je patrné, že žalovaný stěžovatelku s důkazními návrhy (které konkrétně vyjmenovává) odkazuje do nalézacího řízení. To vše s poznámkou, že rozpor mezi stěžovatelkou a správcem daně ohledně původu určitého zboží je bez významu pro posouzení zajišťovacích příkazů v rámci odvolacího řízení. Městský soud tak vypořádává žalobní bod stěžovatelky spočívající v tom, že žalovaný provedl dokazování, se kterým ji neseznámil, v bodě 33 svého rozsudku. Tam uvádí, že žalovaný stěžovatelku správně odkázal do nalézacího řízení, kde mohou být provedeny jí předložené důkazní návrhy. Tento bod pak navazuje na bod 29 rozsudku, ve kterém je obsažena ona výše poukazovaná citace z rozhodnutí žalovaného. Je tedy zřejmé, že podle městského soudu žalovaný žádné dokazování neprováděl. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí. Tento závěr je pak plně v souladu s rozsudkem *Strojmetal Aluminium Forging*, který v bodu 70 uvedl, že „*neprovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá*“. Dále v bodu 71 k tomu doplnil, že „*že předběžné zhlédnutí listiny, kterou si obstaral odvolací orgán nebo kterou předložil daňový subjekt, případně seznámení se s informacemi o tom, co by jako svědek mohla uvést osoba, jejíž výslech je zvažován či navrhován, není ještě „prováděním dokazování“, tedy formalizovanou procesní činností, kterou odvolací orgán opatřuje informace důležité pro zjišťování skutkového stavu věci. Tím je až rozhodnutí odvolacího orgánu (být nijak neformalizované), že listinu skutečně přečte, svědka nebo znalce vyslechně, přečte znalecký posudek, a informace či poznatky takto získané (důkazy) skutečně zhodnotí s dalšími zjištěnými skutečnostmi jednotlivě i v jejich souhrnu a vyvodí z nich vlastní skutková zjištění. V takovém případě nastupuje procesní povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí o odvolání zakotvená v § 115 odst. 2 daňového řádu.*“

[20] Městský soud se v rámci vypořádání žalobních bodů nedopustil jejich dezinterpretace, nicméně je pravdou, že jejich vypořádání mohlo být provedeno systematicky lépe. Mohl lépe rozlišit mezi dvěma částmi oné námitky. Pokud však na obě roviny reagoval primárně odkazem na rozhodnutí žalovaného či citací z jeho rozhodnutí s doplňující poznámkou, nelze taktový postup považovat za *apriori* nezákonný. Podstatné je, že již rozhodnutí žalovaného poskytuje dostatečnou odpověď na zpochybňující tvrzení stěžovatelky. Tak tomu v dané věci bylo.

[21] Ke kasační námitce, ve které stěžovatelka uvádí, že městský soud nechal zcela bez povšimnutí její žalobní námitku stran nečinnosti správce daně po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, Nejvyšší správní soud uvádí, že tuto námitku městský soud posoudil jako námitku opožděnou. Opožděnou námitku nelze v odůvodnění rozhodnutí bez jakéhokoli vysvětlení pominout (nález Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08). Pokud by městský soud vznesenou námitku takto pominul, mohl by své rozhodnutí zatížit vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a

Nejvyšší správní soud by k takové vadě musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[22] Městský soud v odstavci 22 svého rozsudku uvedl, že šlo o námitku uplatněnou až u ústního jednání, tedy po zákonem stanovené lhůtě. S ohledem na to, že se městský soud odmítl danou námitkou zabývat věcně, zamítl pro nadbytečnost i v této souvislosti podaný důkazní návrh, a totiž oznámení o termínu zahájení daňové kontroly ze dne 23. 1. 2020.

[23] Městský soud námitku neopomenul a v souladu s výše uvedenými závěry Ústavního soudu uvedl, že je opožděná. Své rozhodnutí tak nezatížil vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu výše uvedeného. Nadto je nutné poznamenat, že stěžovatelka věcně proti závěru o opožděnosti dané námitky nikterak nebrojí.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[25] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 4. dubna 2025

Jitka Zavřelová  
předsedkyně senátu