



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Jitky Zavřelové a Jana Kratochvíla v právní věci žalobce: **Alex Jobs s.r.o.**, se sídlem Rybná 716/24, Praha 1, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2024, čj. 28538/24/5100-41453-713401, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 2. 2025, čj. 6 Af 18/2024-74,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 2. 2025, čj. 6 Af 18/2024-74, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2024, čj. 28538/24/5100-41453-713401, a rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 18. 7. 2024, čj. 5889763/24/2001-80543-505768, čj. 5890583/24/2001-80543-505768, čj. 5890356/24/2001-80543-505768, a čj. 5890979/24/2001-80543-505768, **se ruší.**
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 81 266 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) vydal dne 18. 7. 2024 čtyři zajišťovací příkazy, čj. 5889763/24/2001-80543-505768, 5890356/24/2001-80543-505768, 5890583/24/2001-80543-505768, a 5890979/24/2001-80543-505768 (dále též „zajišťovací příkazy“), jimiž žalobci uložil, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu daně dosud nestanovené z přidané

hodnoty (dále též „DPH“), a to za zdaňovací období měsíce ledna 2024 ve výši 184 002 Kč, měsíce února 2024 ve výši 223 280 Kč, měsíce března 2024 ve výši 184 620 Kč a měsíce dubna 2024 ve výši 175 101 Kč, celkově ve výši 767 003 Kč.

[2] Proti zajišťovacím příkazům podal žalobce odvolání. Rozhodnutím ze dne 16. 9. 2024, čj. 28538/24/5100-41453-713401 (dále též „napadené rozhodnutí“), žalovaný zajišťovací příkazy potvrdil.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji shora označeným rozsudkem zamítl. Přisvědčil správním orgánům, že byly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, které vyžaduje právní úprava a navazující judikatura. Městský soud nepřisvědčil námitce, že při vydávání zajišťovacího příkazu bylo na místě prokazovat skutečnosti, které z povahy věci souvisejí se stanovením daně samotné, tedy i s vědomou účastí žalobce na podvodném řetězci. Povinností orgánů finanční správy bylo prokázat splnění podmínek dle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“), přičemž této povinnosti dostály. I podle městského soudu byla dána odůvodněná obava (tj. přiměřená pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, resp. že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Žalovaný též správně hodnotil podezřelé okolnosti transakcí v jejich souhrnu. Byť samy o sobě některé praktiky nemusí být nezákonné (např. platby v hotovosti), je třeba je hodnotit komplexně. Městský soud neshledal ani procesní pochybení žalovaného. Postup žalovaného nevybočil z mezí jeho běžné praxe, rozhodnutí je strukturované tak, jak je obvyklé. Městský soud dále uvedl, že úřední záznam, na nějž odkázal žalovaný v napadeném rozhodnutí, byl součástí správního spisu. Žalovaný neměl povinnost seznámit žalobce s tímto dokumentem, neboť žalobce měl právo nahlížet do spisu, kterého však nevyužil. Závěr, že dodavatel žalobce, společnost WORK MH, neodvedl daň, byl zjištěn řádně a řádně i odůvodněn. Nedošlo proto k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Městský soud neshledal ani existenci jiné vady s vlivem na zákonnost rozsudku. Rozsudek městského soudu (jakož i všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel předně zpochybňuje naplnění zákonných kritérií pro vydání zajišťovacích příkazů. V rozsahu budoucího stanovení daně žalovaný neprokázal, že by se stěžovatel účastnil daňového podvodu. V rozsahu obavy o budoucí dobytost daně dle stěžovatele neexistovaly takové indicie, které by (i ve svém souhrnu) nasvědčovaly riziku nedobytnosti daně. V navazujícím okruhu stížních námitek stěžovatel dovozoval procesní pochybení žalovaného. V tomto ohledu zejména namítal, že žalovaný pochybil, když neseznámil stěžovatele s obsahem a hodnocením úředního záznamu. Tímto porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že nějaká listina je založena ve spise, neznamená, že je

pokračování

podkladem pro rozhodnutí. Obsah samotného úředního záznamu je pak dle stěžovatele nicneříkající. Žalovaný též pochybil, pokud přeformuloval závěry správce daně, obsažené v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Nebyly splněny ani zákonné podmínky pro stanovení okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů. Dále stěžovatel rozporoval, jak se městský soud vypořádal s námitkou neprobíhajícího nalézacího řízení, a setrval na názoru, že měsíční prodleva mezi vydáním zajišťovacích příkazů a zahájením daňové kontroly vypovídá o pochybení správce daně. Závěrem stěžovatel zpochybnil, jak se městský soud vypořádal s argumentací ohledně podnikatelské minulosti p. H., která měl představovat personální propojení dodavatele stěžovatele s dalšími bývalými dodavateli. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s právním posouzením městského soudu v napadeném rozsudku. Upozornil, že stěžovatel opakuje prakticky totožné námitky z řízení o odvolání a z žalobního řízení. Žalovaný proto setrává na svých právních i skutkových závěrech. Žalovaný zdůraznil, že jeho povinností nebylo prokázat beze vší pochybnosti účast na daňovém podvodu. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by došlo k procesnímu pochybení. Nebylo povinností žalovaného stěžovatele obeznámit s úředním záznamem, neboť s ním již implicitně pracoval správce daně. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[6] Replikou ze dne 2. 7. 2025 stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti. Stěžovatel rozvedl své úvahy ohledně nesplnění zákonných důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů, překvapivosti napadeného rozhodnutí a prodlevě mezi vydáním zajišťovacích příkazů a zahájením daňové kontroly. Zopakoval, že došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a upozornil, že nerozporuje, že se úřední záznam nacházel ve spise. Pochybení správce daně spatřuje v tom, že ho neobeznámil s novým hodnocením tohoto podkladu. Stěžovatel setrval na svém procesním stanovisku.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud předesílá, že shledal v postupu žalovaného závažné procesní pochybení, spočívající v nevydání výzvy dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Před tím, než se podrobněji vyjádří k této části argumentace, považuje za nutné vytknutou vadu zasadit do širšího kontextu zákonných požadavků na důvody, pro které lze vydat zajišťovací příkazy, a tím i vypořádat související argumentaci stěžovatele.

[10] Předně nelze přisvědčit stěžovateli, že žalovaný a městský soud pochybili, pokud se nezabývali tím, zdali došlo k úmyslnému neoprávněnému uplatňování odpočtu na DPH ze strany stěžovatele.

[11] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

[12] Zdejší soud se institutem zajišťovacích příkazů opakovaně zabýval (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, čj. 6 As 38/2014-14, ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 20. 9. 2016, čj. 4 Afs 158/2016-27, ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66).

[13] Z této judikatury vyplývá, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz pouze tehdy, 1) existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že 2) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. *„Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu brozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu“*, (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).

[14] Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS. V něm v bodě 47 dovodil, že pokud *„bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“* Současně však uvedl, že *„[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.“*

pokračování

[15] Judikaturou byly specifikovány i povinnosti správních orgánů při prokazování podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, resp. vztah takového řízení k řízení ve věci stanovení samotné daně: „[P]ři vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. [...] Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto [...] se v případě vydávání zajišťovacího příkazu, nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně“, (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48). „Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstížené rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně [...]. Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici“, (výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015-35, bod 13).

[16] Judikatura Nejvyššího správního soudu se již také opakovaně vyjádřila k situaci, kdy byly zajišťovací příkazy vydány v případě odůvodněné obavy spojené s možnou účastí na podvodném řetězci v kontextu DPH. Při nalézacím řízení, jehož cílem je provést vyměření (popř. doměření) DPH v souvislosti s daňovým podvodem, je nutné prokázat celou řadu skutečností v rámci předem stanoveného judikатурního testu. Uvedená východiska však není možné přenášet bez dalšího na vydání zajišťovacích příkazů. I v případě, že jsou zajišťovací příkazy vydány pro existenci odůvodněné obavy účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, je stále nutné dbát na specifika institutu zajišťovacího příkazu. Jak zdejší soud uvedl např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy, jako třeba naplnění podmínek vědomostního testu. Tento právní názor je ustálenou a plně integrovanou součástí rozhodovací praxe správních soudů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2023, čj. 7 Afs 300/2022-47, bod 17, ze dne 23. 4. 2020, čj. 7 Afs 423/2018-54, ze dne 11. 6. 2020, čj. 1 Afs 88/2019-57, ze dne 30. 9. 2020, čj. 3 Afs 136/2018-99, ze dne 11. 11. 2022, čj. 1 Afs 279/2019-40, ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, ze dne 29. 4. 2021, čj. 8 Afs 128/2019-78, ze dne 13. 5. 2021, čj. 7 Afs 265/2020-61, ze dne 25. 7. 2022, čj. 5 Afs 31/2020-23, jakož i další rozsudky zdejšího soudu).

[17] Na základě uvedeného tedy nelze přisvědčit stěžovateli, že úkolem orgánů finanční správy bylo prokázat jeho účast na podvodu na DPH, resp. prokázat všechny skutečnosti, které by zpravidla byly prokazovány ve vyměřovacím řízení. Ve vztahu ke skutečnostem, které je správce daně potažmo žalovaný jako odvolací orgán povinen ve vztahu k zajišťovacím příkazům prokázat, je však nutné trvat na řádném odůvodnění rozhodnutí

a dodržení všech procesních pravidel. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015-35, k tomu Nejvyšší správní soud uvedl, že pojistkou proti hrozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zdržováním finančních prostředků daňových subjektů, je podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit (srov. i rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS).

[18] Z níže uvedených důvodů nelze přisvědčit ani stížní argumentaci o tom, že žalovaný není oprávněn přeformulovat skutková zjištění nebo právní závěry správce daně.

[19] Specifika odvolacího řízení podle daňového řádu obsáhle vyložil rozšířený senát zdejšího soudu v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS. Rozšířený senát zde akcentoval, že daňový řád na rozdíl od správního řádu neumožňuje odvolacímu orgánu prvostupňové rozhodnutí zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení [srov. § 90 odst. 1 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, a § 116 odst. 1 daňového řádu]. Dle rozšířeného senátu „[o]dvolací orgán pro účely urychlení řízení, resp. k zabránění vzniku problémů vracení a případně opětovného uhrazení zrušené a znovu stanovené daně (pokud by správce daně po vrácení věci rozhodl v neprospěch odvolatele), může provést dokazování sám či o to požádat správce daně. Fakticky však tímto vstupuje do postavení správce daně (prvostupňového správního orgánu) – hojí nedostatky jeho rozhodnutí nebo jinak reaguje na skutkový a právní stav věci.“ Rozšířený senát dále uvedl: „Tato dvojedinnost se nutně projevuje i v tom, že pokud odvolací orgán provádí dokazování, je třeba na obsah seznámení s výsledkem dokazování (zjištěnými skutečnostmi) v odvolacím řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu klást (ze stejných důvodů) analogické požadavky jako na povinnost správce daně prvního stupně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu je k vyjádření dle § 88 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak musí odvolací orgán respektovat obecná pravidla dokazování v § 92 daňového řádu a dbát o jejich naplnění. Jinak řečeno, odvolací orgán musí vytvořit a poskytnout stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně.“

[20] Z uvedeného vyplývá, že žalovaný se může odchýlit od skutkových či právních závěrů správce daně. Odvolací orgán má širokou pravomoc rozhodnutí změnit, a to jak doplněním dokazování, tak změnou právní kvalifikace řešeného skutkového základu (srov. i nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2024, čj. 6 Afs 105/2023-54, body 14-15). Jak však uvedl rozšířený senát v citované pasáži, tato široká pravomoc odvolacího orgánu musí být kompenzována vysokým procesním standardem. K tomu rozšířený senát akcentoval § 115 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *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.* Podle odst. 2 téhož ustanovení pak 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.

pokračování

[21] Stěžovatel již v žalobě namítal, že se žalovaný od zákonem předepsaného postupu odchýlil. Akcentoval, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedl, že společnost WORK MH v období leden–duben 2024 neuhradila své daňové povinnosti, přičemž k tomuto závěru došel bez jakéhokoli podkladu. Teprve až žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na úřední záznam ze dne 16. 7. 2024, čj. 1245222/24/3106-60563-810159, který má tuto skutečnost prokazovat. Stěžovatel nepochybně, že úřední záznam byl součástí spisu správce daně, ale domnívá se, že i přes tuto skutečnost měl být postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen s tím, jak ho bude žalovaný v řízení o odvolání hodnotit a jaké z něho bude vyvozovat závěry.

[22] Nejvyšší správní soud se se stěžovatelem ztotožňuje. Jak uvedl rozšířený senát zdejšího soudu v již citovaném rozsudku ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, body 66-67: „Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty [...]. Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne. Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany.“ Podle rozšířeného senátu (bod 68) je přitom „bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předejít vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné [...]“. Smyslem uvedené úpravy je totiž podle rozšířeného senátu seznámit daňový subjekt se závěrem, který z důkazu vyvozuje, ne jen s jeho existencí: „Již dle prostého jazykového výkladu se tedy povinnost odvolacího orgánu dle § 115 odst. 2 vztahuje nejenom na seznámení s opatřenými a provedenými důkazy, jak výslovně stanoví zákon, ale i na seznámení se skutkovými zjištěními, tedy s hodnocením těchto důkazů odvolacím orgánem (jaké skutečnosti z těchto a dalších důkazů vyvozuje nebo naopak nevyvozuje)“, (bod 51 uvedeného rozsudku).

[23] Nelze tedy souhlasit s městským soudem a žalovaným, že postačovalo, aby se stěžovatel obeznámil s podklady rozhodnutí nahlížením do spisu. Účelem povinnosti správce daně dle § 115 odst. 2 daňového řádu není obeznámit daňový subjekt s tím, že nějaký důkaz existuje, ale předejít skutkové závěry a umožnit daňovému subjektu na ně reagovat. Není přitom podstatný ani původ těchto podkladů: „Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.“ (bod 67 rozsudku

rozšířeného senátu). Lze dodat, že ani sám žalovaný nezpochybňuje, že byt byl úřední záznam součástí spisu již před správcem daně prvního stupně, v zajišťovacích příkazech na něj není odkázáno (bod 29 vyjádření ke kasační stížnosti). V takovém případě se ale v rozhodnutí o odvolání nutně musí jednat o nové hodnocení důkazu, tedy použití podkladu způsobem, kterým správcem daně použit nebyl.

[24] Podle názoru Nejvyššího správního soudu na věc nemá žádný vliv skutečnost, že v řízení o vydání zajišťovacích příkazů před správcem daně nebylo prováděno dokazování. Jak soud uvedl v rozsudku ze dne 27. 9. 2018, čj. 4 Afs 156/2018-32, č. 3806/2018 Sb. NSS, bod 28: *„Nejvyšší správní soud i s ohledem na výše uvedené judikaturní závěry nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, že jestliže před vydáním zajišťovacího příkazu není prováděno dokazování správcem daně, je z povahy věci vyloučené, aby bylo prováděno dokazování pro rozhodnutí ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu při následném přezkumu odvolacím orgánem. Pokud to totiž bude potřebné a nutné k vypořádání se s odvolacími námitkami daňového subjektu, nezbude odvolacímu správnímu orgánu než provést dokazování k potřebným otázkám řešeným v tomto řízení, tj. zda zde jsou skutečnosti odůvodňující s přiměřenou pravděpodobností závěr, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Ve vztahu k těmto otázkám totiž musí být zajišťovací příkaz, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu, řádně a podrobně zdůvodněno, přičemž mohou nastat situace, kdy bez provedení dokazování nebude možné rozhodnutí odvolacího orgánu takto náležitě odůvodnit. To platí zejména v situaci, kdy odvolací orgán nově uplatní proti daňovému subjektu nové skutečnosti, které nebyly uvedeny v zajišťovacím příkazu, a k nimž se tedy daňový subjekt nemohl dosud vyjádřit“*, (podržení přidáno). V souzené věci je přitom relevantní i to, že správce daně neodvedení daně dodavatelem hodnotil jako zásadní indicii v rámci posouzení pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Okruh indicií v tomto rozsahu však sám označil za slabší (bod 37 napadeného rozhodnutí), v kontrastu se silnou obavou budoucí dobytnosti daně. Takový postup je obecně možný, jak soud uvedl výše. Je však zjevné, že zpochybnění stěžejního závěru v okruhu slabších indicií může zásadně ovlivnit samotnou možnost vydání zajišťovacích příkazů.

[25] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že jedním z účelů § 115 odst. 2 daňového řádu je předejít situaci, kdy bude daňový subjekt moci reagovat na skutkový závěr orgánů finanční správy poprvé v řízení před správními soudy. Jak zdejší soud uvedl např. v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, čj. 9 Afs 15/2018-27, bod 29, kde se také zabýval odvoláním proti zajišťovacím příkazům: *„Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít, a aby měl v rámci vyjádření možnost předejít správnímu orgánu vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout důkazy jiné. Pokud žalovaný i krajský soud stěžovateli toto právo upřeli, dopustili se závažné procesní vady a zásadně tím zpochybnili skutková zjištění, k nimž v odvolacím řízení žalovaný dospěl.“*

[26] Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud identifikoval v řízení před žalovaným vadu, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2024, čj. 10 Afs 4/2024-38, č. 4620/2024 Sb. NSS, bod 22). Žalovaný považoval neodvedení daně společností WORK MH za stěžejní indicii při posouzení

pokračování

předpokladu budoucího stanovení daně (jeho pravděpodobnost obecně posoudil jako slabší, viz bod 37 napadeného rozhodnutí). Tento závěr učinil na podkladě úředního záznamu ze dne 16. 7. 2024, čj. 1245222/24/3106-60563-810159, který byl sice součástí spisu správce daně, ale správce daně o něm v tomto kontextu neuvažoval. Žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu nepoučil stěžovatele o tom, že na uvedený podklad bude nahlížet novým způsobem, odlišně od správce daně, který na úřední záznam neodkázal a v zajišťovacích pokynech s ním nepracoval. Městský soud návazně pochybil, pokud na základě této důvodně vytýkané vady napadené rozhodnutí nezrušil, ale naopak postup žalovaného aproboval na základě nezákonného závěru o tom, že procesní pochybení žalovaného mohla kompenzovat možnost stěžovatele nahlížet do spisu.

[27] Vzhledem k povaze zjištěných vad se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat zbývající stížní argumentací, neboť to by za uvedeného procesního stavu bylo přinejmenším předčasné a způsobilo by zkrácení účastníků řízení na jejich právech (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 10. 2004, sp. zn. I. ÚS 18/04, a ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 560/03, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2007, čj. 7 Afs 103/2007-77, podle něhož „*správní soudnictví je založeno na kasačním principu. Nejvyššímu správnímu soudu totiž nepřísluší v rozhodnutí o kasační stížnosti stěžovatele předjímat právní závěry krajského soudu. Takovýto postup by byl nutně vadou řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Tímto postupem by de facto stěžovateli uzavřel cestu k přezkoumání, nově vysloveného právního názoru prostřednictvím kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud by tak nepřípustně zasáhl i do ústavně zaručeného práva stěžovatele na spravedlivý proces.*“).

VI.

[28] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. V souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. proto rozsudek městského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského (městského) soudu, a pokud již v řízení před krajským (městským) soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského (městského) soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Vzhledem k tomu, že v dané věci by městský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytýkaných vad neměl jinou možnost než zrušit žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i zajišťovací příkazy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, bod 57, a na něj navazující rozsudky), rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 3 s. ř. s. tak, že zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak i zajišťovací příkazy.

[29] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správních orgánů podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Stěžovatel úspěšný byl, a proto má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti. Žalovaný naopak úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[30] Náklady stěžovatele za řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu a odměna daňového poradce – UNTAX, s.r.o. Ta zahrnuje odměnu za čtyři úkony právní služby: příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky a účast na soudním jednání (§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve spojení s § 35 odst. 2 větou poslední s. ř. s.]. První dva z uvedených úkonů byly učiněny před účinností vyhlášky č. 258/2024 Sb. a s ohledem na čl. II této vyhlášky za ně náleží odměna 6 200 Kč (3 100 + 3 100) (§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2024] a paušální náhrada hotových výdajů v částce 600 Kč (300+300) (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2024). Poslední dva jmenované úkony byly učiněny po nabytí účinnosti zmíněné vyhlášky a s ohledem na čl. II této vyhlášky se odměna za ně určuje dle § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu. Podle tohoto ustanovení se za tarifní hodnotu považuje výše peněžitého plnění, nejvýše však částka 500 000 Kč. V souzené věci představuje výši peněžitého plnění součet výší platebních povinností založených zajišťovacími příkazy, tedy 767 003 Kč. Tarifní hodnotou sporu je tedy 500 000 Kč. Za tyto úkony náleží odměna 20 600 Kč (10 300+10 300) a paušální náhrada hotových výdajů v částce 900 Kč (450+450) (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2025). Zástupci stěžovatele tak za řízení o žalobě náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 28 300 Kč. Jelikož je daňový poradce plátcem DPH, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21 % sazby této daně, tj. o částku 5 943 Kč, na 34 243 Kč. Náklady řízení o žalobě včetně zaplaceného soudního poplatku tedy představují částku 37 243 Kč.

[31] Náklady stěžovatele za řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za kasační stížnost a odměna advokáta. Ta zahrnuje odměnu za tři úkony právní služby spočívající v převzetí právního zastoupení, sepsání blanketní kasační stížnosti včetně jejího doplnění ze dne 2. 5. 2025 a sepsání repliky k vyjádření žalovaného ze dne 2. 7. 2025 (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025]. Za jeden úkon náleží odměna 10 300 Kč (§ 7 ve spojení s § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů v částce 450 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupci stěžovatele tak za řízení o kasační stížnosti náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 32 250 Kč. Jelikož zástupce stěžovatele vykonává advokacii ve společnosti, která je plátkyní DPH (Specialis s.r.o., advokátní kancelář, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov) zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o částku 6 773 Kč (zaokrouhleno na celé koruny), na 39 023 Kč. Náklady řízení o kasační stížnosti tedy, včetně zaplaceného soudního poplatku, představují celkem 44 023 Kč.

[32] Výsledná částka nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 81 266 Kč. Nejvyšší správní soud přiznal pouze náhradu těch úkonů, které byly zjevné ze soudních spisů, o čemž informoval stěžovatele přípisem ze dne 26. 3. 2025. V něm jej současně vyzval, aby soudu doložil náklady, které nejsou patrné ze spisu, a poučil jej o tom, že v opačném případě bude rozhodnuto o nákladech na základě obsahu spisu.

[33] Částka je přiznávána žalobci, přičemž zaplacená musí být k rukám právního zástupce, který žalobce zastupoval v řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2003, čj. 2 As 2/2003-41, č. 758/2006 Sb. NSS).

pokračování

Žalovaný je povinen stěžovateli zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

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

V Brně 4. listopadu 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu