ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně: **IMPROFEX CZ s. r. o.**, se sídlem Vyšehradská 320/49, Praha 2, zastoupené Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem Na Flusárně 168, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 19335/12-1500-101316, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2016, č. j. 8 Af 14/2013 – 32,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2016, č. j. 8 Af 14/2013 - 32, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 19335/12-1500-101316, a zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 19. 11. 2012, č. j. 313989/12/002940105668, **se zrušují** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady soudního řízení ve výši 28.570 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jiřího Kokeše.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 2 zajišťovacím příkazem ze dne 19. 11. 2012, č. j. 313989/12/002940105668, uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (DPH), která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na účet finančního úřadu,

a to DPH za říjen 2012 ve výši 25.282.325 Kč a DPH za listopad 2012 ve výši 4.089.571 Kč. Finanční úřad odůvodnil obavu o dobytnost daně ve smyslu § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tím, že: (1) Žalobkyně za necelý měsíc a půl vytvořila obchodováním se zlatem zisk 13 mil. Kč, přestože při obchodování s touto komoditou není vytvářena prakticky žádná přidaná hodnota a žalobkyně mohla klientovi nabídnout pouze službu v oblasti dopravy nebo manipulaci, která nemůže vysvětlit tak vysoký zisk. (2) Skutečnost, že zlato nakoupené u J&T Banky, a. s., žalobkyně prodala s tak vysokým ziskem lze podle finančního úřadu vysvětlit tak, že investiční zlato přeměnila na zlato s ryzostí do 333 tisícin, jehož dodání je zdanitelným plněním. Je logické, že plátce, který takto přemění zlato, jej prodá za cenu navýšenou o DPH. (3) Majetek žalobkyně byl podle finančního úřadu nedostačující k uhrazení daně z úplat na bankovním účtu. Majetkové poměry žalobkyně nepřesahovaly výši jejího základního kapitálu a s největší pravděpodobností jejím jediným majetkem byly finanční prostředky na bankovním účtu, které však byly následně převáděny na účty jiných osob. Navíc žalobkyně neprodala zlato za cenu vstupních nákladů zvýšenou o DPH, ale pod touto cenou, protože jinak by dosáhla zisku 32 mil. Kč, nikoliv 13 mil. Kč. Podle finančního úřadu bylo proto jasné, že žalobkyně daň nezaplatí, protože nebude mít z čeho.

[2] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím. (*pozn. NSS*: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.)

[3] Finanční ředitelství uznalo, že předpoklad o aktivitách stěžovatelky, kterým finanční úřad odůvodnil vydání zajišťovacího příkazu, se nepotvrdil. To však neznamenalo, že žalobkyni daňová povinnost nesvědčila. Z analyticko-vyhledávací činnosti správce daně vyplynulo, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění, ze kterých nebyla v řetězci zaplacena daň. O této skutečnosti žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět. Předmětné transakce byly uskutečněny bez ekonomické podstaty s cílem získat nárok na odpočet DPH, která nebyla v řetězci zaplacena. Jako hlavní argument finanční ředitelství uvedlo znalost správce daně o fungování celého řetězce, na který byla žalobkyně napojena přes společnost A. J. Company & Trade, s. r. o. (dále jen „A. J. Company“). Zdanitelná plnění od a pro A. J. Company neměla ekonomickou podstatu. Tyto transakce proběhly v časové a logické návaznosti na další úkony učiněné v řetězci, který musel být někým organizován a jehož cílem bylo zabránit správci daně, aby zajistil daň. Smyslem řetězce bylo zneužití práva. Před zajištěním daně u žalobkyně považoval správce daně tuto skutečnost za prokázanou v řetězci transakcí až po dodavatele žalobkyně A. J. Company. Tato společnost nakupovala drahé kovy přes několik dodavatelů, kteří pořizovali zboží z jiného členského státu, přičemž neplatili DPH. Průběh transakcí v rámci těchto předchozích článků řetězce finanční ředitelství následně blíže popsalo.

[4] Dále finanční ředitelství uvedlo, že žalobkyně nakupovala zboží výhradně od A. J. Company a dodávala jej společnosti VITARO, spol. s r. o. (dále jen „Vitaro“). Podle finančního ředitelství bylo nelogické, že žalobkyně nakupovala investiční zlato, aby jím fakticky platila společnosti A. J. Company za jí dodané drahé kovy. Tento způsob v podstatě směnného obchodu byl natolik abnormální, že jej lze považovat za důkaz neekonomičnosti plnění. Jediným vysvětlením je, že tímto způsobem mělo být správci

daně znemožněno zajistit daň exekucí bankovního účtu. Pokud by měla A. J. Company zájem o investiční zlato, neměla jediný důvod, aby jej nakupovala od žalobkyně směnou za drahé kovy, ale mohla si investiční zlato koupit u dotyčné banky přímo. Taková transakce by se snad dala vysvětlit jako obchod, který vznikl skutečnou podnikatelskou příležitostí, pokud by se jednalo o náhodný obchod uskutečněný ze spekulativních důvodů. V posuzované věci se však o náhodný obchod nejednalo. Žalobkyně přijala od svého odběratele v průběhu měsíce jedenáct plateb, které převedla devíti platbami bance za investiční zlato. Finanční ředitelství se domnívalo, že tento směnný obchod nebyl vyvolán podnikatelskou příležitostí, ale jako reakce na zajišťování daně ve výše uvedeném řetězci.

[5] K hodnocení majetkové situace finanční ředitelství uvedlo, že u žalobkyně nebyl zjištěn žádný nemovitý ani movitý majetek, kromě finančních prostředků na bankovních účtech (u dvou z nich žalobkyně nesplnila oznamovací povinnost). Dosavadní řádné plnění daňových povinností ani majetkové poměry statutárního zástupce žalobkyně nepovažovalo finanční ředitelství za relevantní.

II. Rozsudek městského soudu

[6] Žalobkyně napadla rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[7] Městský soud nejprve připomněl judikaturu Nejvyššího správního soudu, která upřesnila podmínky § 167 daňového řádu pro vydání zajišťovacích příkazů. V nyní posuzované věci bylo s ohledem na zásadu apelace přípustné, aby odvolací orgán doplnil zjištění správce daně o vlastní poznatky týkající se způsobu řetězení obchodů, který je ze zkušeností finanční správy typický pro činnost zaměřenou na zkrácení či neodvedení daně. Byť nebyla existence řetězce v zajišťovacím příkazu zmíněna, nezpůsobuje to jeho nezákonnost, neboť odvolací orgán mohl hodnotit i nové skutečnosti. Na rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu je třeba nahlížet jako na jeden celek. Finanční ředitelství popsalo zjištěné skutečnosti dostatečně konkrétně na to, aby mohly být jedním z důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu. Městský soud poté příslušnou pasáž napadeného rozhodnutí citoval.

[8] Městský soud neshledal důvodnou ani námitku porušení zásady přiměřenosti a zdrženlivosti. Okamžitá vykonatelnost zajišťovacího příkazu byla namístě a byla řádně odůvodněna. Žalobkyně uplatnila námitku nesprávného hodnocení její obchodní činnosti a pohybů na bankovním účtu pouze v obecné rovině, proto se k nim finanční ředitelství nemohlo relevantně vyjádřit, a nemohl tak učinit ani soud. Důvodná obava byla v zajišťovacím příkazu nicméně dostatečně konkretizována. Městský soud nepřisvědčil ani námitce, že by v zajišťovacím příkazu chyběly některé náležitosti.

III. Obsah kasační stížnosti

[9] Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku městského soudu kasační stížností, z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s“).

[10] Městský soud podle stěžovatelky nesprávně posoudil otázku naplnění důvodných obav ve smyslu § 167 daňového řádu. Za takovou obavu lze obecně považovat chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností) nebo jeho aktuální ekonomickou situaci (např. hrozbu prohlášení úpadku). Žádná z takových situací však u stěžovatelky nenastala. Rozsudek městského soudu, který přisvědčil rozhodnutí finančního ředitelství, je proto nezákonný.

[11] V dosavadním řízení nebylo věrohodně prokázáno, že se stěžovatelka vědomě účastnila jakéhokoliv řetězce, jehož účelem by snad mělo být zneužití práva. Stěžovatelka zásadně popírá, že by jí v době obchodování bylo známo, že někde v řetězci obchodníků s investičním zlatem dochází ke zneužívání práva. Mezi stěžovatelkou a jejím odběratelem existoval vztah vzájemné důvěry, proto stěžovatelka nepovažovala za nutné ověřovat původ zboží a případné obchodování jejího obchodního partnera s dalšími subjekty. K dodavateli A. J. Company dodala, že není v jejích silách důkladně prověřovat každého obchodního partnera. I z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že nelze od každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval a zjišťoval o něm kompletní informace, zejm. zda plní své daňové povinnosti a zda spolupracuje se správcem daně.

[12] Skutkový závěr finančního ředitelství i městského soudu, že důvodnou obavu založilo členství stěžovatelky v údajném řetězci společností směřujícím ke zneužití práva, nemá oporu ve spisech a je v rozporu s dosavadními zjištěními. Skutková zjištění neumožňují učinit závěr, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o existenci účelového řetězce. Nesouhlasila proto s tvrzením městského soudu, že její jednání stejně jako jednání dalších zúčastněných osob bylo jednáním zdánlivě právně dovoleným, které ve skutečnosti mělo povahu zneužití práva.

[13] Zajišťovací příkaz nebyl řádně odůvodněn, městský soud tuto námitku posoudil nesprávně. Podle stěžovatelky zajišťovací příkaz nesplňoval náležitosti § 102 daňového řádu. V zajišťovacím příkazu je pouze popsána činnost stěžovatelky, jak na ni nahlíží správce daně, a jeho nedůvodné domněnky o tom, že v případě splatnosti bude daň nedobytná. Správce daně postupoval svévolně, neboť rozhodl o vydání zajišťovacího příkazu, aniž by zde existovala důvodná obava. Z odůvodnění není zřejmé, z čeho konkrétně měla tato obava vycházet. Zcela nedostatečné a nepřezkoumatelné je také tvrzení správce daně, že majetek stěžovatelky nebude dostačující k zaplacení daňové povinnosti. Tento závěr je učiněn pouze na základě zjištění, že majetkové poměry stěžovatelky nepřesahují výši základního kapitálu. Nedostatečné odůvodnění porušuje právo na spravedlivý proces.

[14] Závěrem stěžovatelka namítla, že nebyly splněny podmínky pro postup podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tedy aby byl zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Podmínky pro okamžitou vykonatelnost nebyly podle stěžovatelky dány. Správce daně měl postupovat podle § 167 odst. 3 daňového řádu a měl stěžovatelce uložit, aby příslušnou částku zajistila do 3 pracovních dnů složením jistoty. Tímto postupem by byl zcela jistě naplněn účel, který správce daně sledoval. Správce daně bezdůvodně vydal zajišťovací příkaz, ačkoliv s ním stěžovatelka vždycky spolupracovala a poskytovala veškerou součinnost. Postup

správce daně byl proto v rozporu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti. Stěžovatelka namítla tyto skutečnosti již v žalobě, městský soud se jimi ale vůbec nezabýval.

IV. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný se ztotožnil s městským soudem a odkázal na napadené rozhodnutí a správní spis. Poukázal na to, že stěžovatelka staví své námitky především na své nevědomosti o účasti v řetězci. Vědomost stěžovatelky či její dobrá víra je však irelevantní, viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, a ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45. Správce daně dostál své povinnosti tím, že popsal zapojení stěžovatelky do předmětného řetězce. Námitky proti odůvodnění a nedostatkům náležitostí zajišťovacího příkazu byly podle žalovaného pouze obecné. Stěžovatelka odůvodněnou obavu správce daně „*nesporuje*“, ale z obecného pojednání o odůvodnění rozhodnutí se snaží dovodit domnělou nezákonnost především zajišťovacího příkazu. K námitce, že správce daně měl uložit složení jistoty do 3 pracovních dnů, stěžovatelka neuvedla žádné důvody. V zajišťovacím příkazu byly důvody hrozícího prodlení dostatečně upřesněny.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Stěžovatelka namítla v žalobě, že tvrzení správce daně neodpovídá skutečnostem, není důkazně podloženo a vychází pouze z domněnek bez uvedení konkrétních důkazů. Finanční ředitelství argumentovalo tím, že správce daně vyšel ze znalosti o fungování celého řetězce transakcí, na který měla být stěžovatelka napojena přes společnost A. J. Company. Tento důvod nebyl v zajišťovacím příkazu uveden a stěžovatelka neměla povědomost o žádném řetězci subjektů. Skutečnost, že dochází k obchodování mezi týmiž subjekty, nezakládá sama o sobě domněnku, že tato plnění nemají ekonomický charakter nebo jsou uskutečňována za účelem zkrácení daně.

[19] Na takto formulované námitky městský soud odpověděl, že absence zmínky o existenci podvodného řetězce v zajišťovacím příkazu nezpůsobuje jeho nezákonnost, neboť odvolací orgán byl oprávněn doplnit skutkový stav o další poznatky týkající se řetězce. Následně městský soud obsáhle citoval z rozhodnutí finančního ředitelství (viz str. 11 a 12 napadeného rozsudku). Taková odpověď však nesplňovala požadavky na přezkoumatelnost rozhodnutí. Městský soud pouze převzal popis fungování řetězce, jak byl vyjádřen v napadeném rozhodnutí, aniž by k těmto tvrzením zaujal vlastní stanovisko a především aniž by zkoumal, zda tvrzení o existenci řetězce, jeho fungování a zapojení stěžovatelky mají oporu ve správním spisu. Byť byla tato námitka stěžovatelky relativně obecná, městský soud ji nemohl zcela ignorovat v kontextu skutečnosti, že tvrzení finančního ředitelství opravdu ve spisu oporu neměla (jak bude dále podrobněji rozvedeno). Městský soud tak zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností, k níž byl

Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout i z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.; k požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí srov. rozsudek ze dne 12. 12. 2012, č. j. 9 As 89/2011 - 32, a tam citovanou judikaturu).

[20] Pokud by se městský soud námitkou stěžovatelky řádně zabýval, odhalil by, že základ argumentace finančního ředitelství (existence řetězce zatíženého podvodem a zapojení stěžovatelky do tohoto řetězce), na němž byla založena důvodná obava o dobytnost či vymahatelnost daně, zůstal v rovině prostého tvrzení, které nevycházelo z žádných podkladů obsažených ve spisu.

[21] Správce daně může vydat zajišťovací příkaz jen za podmínek stanovených v § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy pouze tehdy, existuje-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*“. Výkladem a obecnými východisky aplikace tohoto ustanovení se soud podrobně zabýval např. v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, v němž shrnul, že při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu je třeba se zabývat především tím, zda správní orgány řádně zdůvodnily, z čeho dovozují přiměřenou pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Obě podmínky musí být v rozhodnutích správních orgánů odůvodněny a musí mít oporu v dokumentech založených ve spisu.

[22] Byť po správních orgánech nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o odvolání proti němu, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně (neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení či doměření daně), nelze akceptovat, aby důvodná obava ve smyslu § 167 daňového řádu byla opřena o tvrzení, která nejsou nijak skutkově doložena ve spisu. Správní soud musí mít možnost tvrzení správce daně a odvolacího orgánu řádně přezkoumat. Nejvyšší správní soud již ve své předchozí judikatuře upozornil, že jakkoliv v zajišťovacím řízení není nutné vést obšírné dokazování, „*je nutné poukázat na takové skutečnosti, které vydání zajišťovacího příkazů odůvodňují.* [...] *Správní orgány musí tedy skutkové okolnosti zjistit natolik, aby bylo možné posoudit naplnění podmínky aplikace právní normy vyžadující pravděpodobné doměření daně a odůvodněné obavy z obtížného vymáhání v budoucnu stanovené daně.*“ (rozsudek ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 – 22, odst. 33).

[23] Podmínka existence odůvodněných obav a jejich řádného odůvodnění je pojistkou proti případné svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů (rozsudek ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35). V této souvislosti je třeba mít také na paměti, že zajišťovací příkaz představuje mimořádně silný institut, který může velmi výrazně zasáhnout do majetkové sféry daňového subjektu a v některých případech ovlivnit i jeho samotnou existenci.

[24] V nyní posuzované věci finanční ředitelství opřelo důvodnou obavu o vymahatelnost či dobytnost daně o tvrzení, že stěžovatelka byla součástí řetězce obchodů, v němž docházelo k podvodům či zneužití práva. V rozhodnutí o odvolání konstatovalo, že správce daně považoval za prokázaný záměr zkrácení daně v řetězci až po dodavatele stěžovatelky společnost A. J. Company. Následně obšírně popsal, jakým způsobem tato

společnost a její dodavatelé obchodovali, dovodil, že uskutečněné transakce neměly ekonomickou povahu, existovalo mezi nimi personální propojení a v řetězci vznikala vysoká daňová povinnost, která byla placena jen v nepatrné výši (str. 6 až 7 rozhodnutí finančního ředitelství). Pro tyto tvrzené skutečnosti však správní spis, přinejmenším v podobě, v níž jej žalovaný předložil Nejvyššímu správnímu soudu (k tomu viz dále odst. [31]), neposkytuje žádnou oporu.

[25] Obsahem správního jsou především doklady vztahující se k transakcím, jejichž smluvní stranou byla přímo stěžovatelka. Je zde založena rámcová kupní smlouva mezi stěžovatelkou a J&T Bankou na nákup zlatých slitků, faktury vystavené J&T Bankou v průběhu října a listopadu na prodej investičního zlata, který je podle § 92 zákona o DPH osvobozen od daně, a protokoly o předání a převzetí zlata podepsané těmito společnostmi. Dále je ve spisu rámcová kupní smlouva uzavřená mezi stěžovatelkou a společností A. J. Company, na základě níž se stěžovatelka zavázala dodat společnosti A. J. Company ryzí investiční zlaté slitky a společnost A. J. Company se zavázala dodat stěžovatelce drahé kovy, které byly upřesněny v příloze (Ag, Pt, Pd a Rh). Ve spisu jsou založeny také faktury vystavené stěžovatelkou jako dodavatelem vztahující se k prodeji investičního zlata bez DPH společnosti A. J. Company v průběhu října 2012 a dohoda o vzájemném započtení a vyrovnání pohledávek mezi stěžovatelkou a A. J. Company. Dále jsou ve spisu založeny faktury vystavené stěžovatelkou jako dodavatelem pro odběratele společnost Vitaro, jejichž předmětem byl prodej drahých kovů (Ag, Pt, Pd a Rh) v průběhu října 2012, a výpisy z bankovních účtů stěžovatelky vedených u J&T Banky a ČSOB za říjen 2012.

[26] Z těchto dokumentů samotných nelze bez přistoupení dalších okolností dovodit přiměřenou pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (viz výše odst. [21]). Ostatně nečiní tak ani finanční ředitelství, které uvedené transakce stěžovatelky dává do kontextu s řetězcem dalších obchodů a jejich neekonomickou povahu dovozuje z domněnky, že se jednalo o reakci na zajišťování daně v řetězci. Jako jediný zdroj informací o existenci a fungování tohoto řetězce uvádí znalost vyplývající z *„analyticko-vyhledávací činnosti správce daně“*. Jakékoliv podklady, na základě nichž tuto tvrzenou znalost správce daně získal, však ve spisu chybí. Neveřejná část spisu obsahuje sice kopie několika zajišťovacích příkazů (a rozhodnutí o odvolání proti nim), které byly vydány vůči šesti dalším subjektům v tvrzeném řetězci, netýkají se však přímých obchodních partnerů stěžovatelky, kteří figurovali ve shora popsaných transakcích, a především se jedná o shrnutí poznatků a úvah správních orgánů, které nejsou bezprostředním zdrojem informací o skutkových okolnostech a které neumožňují soudu ověřit skutečnosti v nich tvrzené. Neveřejná část spisu obsahuje také schéma průběhu transakcí mezi více než dvěma desítkami společností, mezi něž měla patřit i stěžovatelka. Na základě čeho však bylo toto schéma vytvořeno, ve spisu doloženo není.

[27] V této souvislosti soud podotýká, že správní spis neposkytuje náležitý podklad pro posouzení samotné existence tvrzeného řetězce a zapojení stěžovatelky v jeho rámci, nikoliv pouze pro otázku případné dobré víry stěžovatelky, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem. Tím se nyní projednávaná věc liší od věci posuzované v rozsudku č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, na nějž žalovaný poukázal ve vyjádření ke kasační stížnosti.

[28] Absence podkladů, z nichž by bylo možné ověřit, zda tvrzený řetězec stižený podvodem existoval a zda do něj byla stěžovatelka zapojena, se navíc v posuzované věci střetla s několika dalšími okolnostmi, které posilují pochybnosti soudu o náležitém zjištění skutečností potřebných pro posouzení podmínek § 167 daňového řádu.

[29] Jak opakovaně stěžovatelka upozornila, zajišťovací příkaz samotný se o existenci žádného řetězce nezmiňuje. Finanční úřad odůvodnil zajištění daně podezřením, že stěžovatelka přeměnila investiční zlato na zlato s ryzostí do 333 tisícin, čímž by jí vznikla daňová povinnost. Tuto domněnku dovodil z tvrzení (které opět není ničím ve spisu podloženo), že stěžovatelčin zisk z transakcí se zlatem v průběhu jednoho měsíce byl 13 %, což není pro tuto komoditu obvyklé. Na základě odvolání stěžovatelky, která se bránila tím, že její zisk byl pouze 1 % a že investiční zlato neměnila na zlato nižší kvality, ale prodávala jej dále jako investiční zlato, finanční ředitelství uznalo, že aktivity stěžovatelky předpokládané finančním úřadem se nepotvrdily. Namísto toho finanční ředitelství opřelo důvody pro zajištění daně o tvrzení o zapojení stěžovatelky do řetězce, který měl být stižen podvodem nebo zneužitím práva. Změnilo-li finanční ředitelství důvody pro zajištění daně takto výrazným způsobem, tím spíše bylo třeba, aby své tvrzení o existenci důvodné obavy o dobytnost nebo vymahatelnost daně řádně podložilo.

[30] Soud nemohl přehlédnout ani skutečnost, že část odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství, která popisuje fungování řetězce a dovozuje zapojení stěžovatelky (str. 5 až 8), je doslova opsána ze stanoviska finančního úřadu ze dne 7. 12. 2012, které finanční úřad zaslal finančnímu ředitelství spolu s podaným odvoláním. Jedná se tedy o hodnocení skutkových okolností orgánem, jehož rozhodnutí mělo být předmětem přezkumu finančním ředitelstvím. Finanční ředitelství však toto hodnocení bez dalšího převzalo, aniž by k rozhodným otázkám zaujalo vlastní názor. A to navíc za situace, kdy se jednalo o skutečnosti zcela nové oproti zajišťovacímu příkazu, proti nimž se tedy stěžovatelka nemohla v odvolání bránit. Za této situace lze stěží akceptovat úplnou rezignaci finančního ředitelství na jeho úlohu přezkumného orgánu, která má být jednou z pojistek proti svévolnému zajištění finančních prostředků daňových subjektů.

[31] Konečně, je třeba žalovanému vytknout také skutečnost, že správní spis, který Nejvyššímu správnímu soudu předložil, je směsí neuspořádaných dokumentů, které nejsou chronologicky řazeny, nejsou číslovány a chybí i obsah spisu, z něhož by bylo možné zjistit, zda je spis úplný a jaké dokumenty obsahoval v době rozhodování správních orgánů. Správní orgány tak nedostály povinnosti stanovené v § 64 odst. 5 daňového řádu, podle kterého „[j]*ednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou*“. V této souvislosti proto soud podotýká, že nevedení spisu v takové podobě, aby byl dostatečným podkladem pro přijaté rozhodnutí, a nepředložení úplného správního spisu k výzvě soudu, jde plně k tíži správního orgánu (srov. rozsudky ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Afs 7/2008 - 91, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 15/2012 - 25, nebo ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Ans 14/2012 - 35).

[32] Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud přisvědčil kasační námitce, že skutkový závěr o členství stěžovatelky v údajném řetězci společností směřujícím ke zneužití práva či podvodu, nemá oporu ve spisech. Správní spis tak neobsahuje dostatek

informací k tomu, aby správní soudy mohly posoudit, zda existovala přinejmenším přiměřená pravděpodobnost, že u stěžovatelky existovaly důvody pro zajištění daně podle § 167 daňového řádu, tedy že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že stěžovatelka nenahlásila správci daně dva ze tří bankovních účtů. Byť by taková skutečnost mohla v souhrnu s dalšími okolnostmi svědčit o nestandardním chování daňového subjektu, sama o sobě dostatečnou indicií pro důvodnou obavu ve smyslu § 167 daňového řádu není (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, odst. 30, v němž nenahlášení bankovních účtů bylo jednou z řady náležitě doložených skutečností zakládajících obavy správce daně o vymahatelnost daně).

[33] S ohledem na výše uvedené, je již bezpředmětné zabývat se otázkou, zda v posuzované věci existovaly důvody pro okamžitou vykonatelnost zajišťovacího příkazu, neboť samotný důvod, který vedl k zajištění daně, neobstál.

VI. Závěr a náklady soudního řízení

[34] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek městského soudu zrušil. Současně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s., zrušil i rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí finančního úřadu, protože již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro takový postup [městský soud měl napadená rozhodnutí zrušit podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Zrušení zajišťovacího příkazu, tedy rozhodnutí vydaného v prvním stupni, je odůvodněno tím, že lhůta pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu (§ 168 odst. 1 daňového řádu) je propadnou procesní lhůtou, která je vydáním odvolacího rozhodnutí zkonzumována a po skončení soudního přezkumu rozhodnutí o zajištění daně již znovu neběží ani nepokračuje. Pokud správní soud shledá, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly dodrženy, zruší kromě napadeného rozhodnutí i rozhodnutí prvního stupně - zajišťovací příkaz (rozsudek ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, č. 3541/2017 Sb. NSS). V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak Nejvyšší správní soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[35] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, Nejvyšší správní soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšnou byla v dané věci stěžovatelka, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadla žalobou.

[36] Pokud jde o jejich výši v průběhu řízení o nyní posuzované kasační stížnosti, ta je představována zaplaceným soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, náklady spojenými se zastoupením za 1 úkon právní služby v částce 3.100 Kč (odůvodnění kasační stížnosti) a paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách

advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Náklady zastoupení tedy činí 3.400 Kč. Tuto částku soud zvýšil o 714 Kč připadající na DPH, kterou je advokát jako plátce povinen odvést. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti (včetně soudního poplatku) činí 9.114 Kč.

[37] Náhrada nákladů za řízení před městským soudem zahrnuje zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, náklady spojené se zastoupením za 4 úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky dne 18. 12. 2013 a vyjádření dne 29. 10. 2014) a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Náklady zastoupení tedy činí 13.600 Kč. Tuto částku soud zvýšil o 2.856 Kč připadající na DPH, kterou je advokát jako plátce povinen odvést. Celková výše náhrady nákladů za řízení před městským soudem (včetně soudního poplatku) činí 19.456 Kč.

[38] Žalovaný je tedy povinen nahradit stěžovatelce náklady soudního řízení ve výši celkem 28.570 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatelky Mgr. Jiřího Kokeše.

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

V Brně dne 23. listopadu 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu