



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **ELEKTRA PV, s. r. o., v konkursu**, se sídlem Vrbenská 197/23, České Budějovice, zastoupená JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 12. 2017, č. j. 51 Af 24/2016 – 87,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 12. 2017, č. j. 51 Af 24/2016 – 87, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2016, č. j. 36770/16/5100-41458-711929, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 28 570 Kč do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího advokáta JUDr. Ing. Radana Tesaře.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2016, č. j. 36770/16/5100-41458-711929. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil 11 zajišťovacích příkazů vydaných Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, Územním pracovištěm v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“), dne 22. 6. 2016. Zajišťovacími příkazy byla žalobkyni uložena povinnost zajistit

úhradu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců ledna až listopadu 2013, která nebyla dosud stanovena, a to složením jistoty ve výši 74 902 697 Kč na depozitní účet správce daně. Vykonatelnost zajišťovacích příkazů byla podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), stanovena k okamžiku jejich vydání.

[2] Při posuzování věci vycházel krajský soud z následujícího skutkového stavu. U žalobkyně, jakožto provozovatelky internetového obchodu s mobilní technikou www.levnelektro.cz, byla dne 18. 9. 2013 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období duben, květen a červenec 2013, a následně též za všechny ostatní měsíce roku 2013. Při ní správce daně prověřoval přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, respektive související uplatnění odpočtů daně z přijatých plnění a osvobození od daně při dodání zboží osobám registrovaným k dani v jiných členských státech. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobkyně měla být v období od ledna do prosince 2013 vědomě zapojena do dvou obchodních schémat vytvořených za účelem realizace podvodu na DPH v rozsahu přibližně 500 milionů Kč – prvním podvodem byla účast v karuselovém řetězci, ve kterém byly obchodovány mobilní telefony, druhým byl akviziční podvod, kdy nakupovala z jiného členského státu elektrospotřebiče prostřednictvím společnosti EDEN WAY s.r.o. V zajišťovacích příkazech správce daně shrnul podstatu obchodování a pozici žalobkyně v těchto schématech, a v podrobnostech odkázal na obsah výzev k prokázání skutečností zaslanych žalobkyni v rámci daňové kontroly.

[3] Na podkladě analyticko-vyhledávací činnosti správce daně dále dospěl k závěru, že žalobkyně razantně utlumuje ekonomickou činnost a podnikání plánuje převést na jiný subjekt (nově založenou korporaci PV3 s.r.o.). Činí také úkony mající za cíl znemožnit vybrání daně v budoucnu, čemuž svědčí její výkonnost DPH, kdy od roku 2015 dochází k poklesu rozdílu mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními. U žalobkyně se též snižuje schopnost vytvářet zisk; k významnému poklesu došlo zejména v průběhu let 2014 a 2015. V rámci hodnocení jejích majetkových dispozic správce daně poukázal především na pohledávky za společnostmi TRAMAX TRADING, s. r. o. a WONACO PRAG, s.r.o., kterým žalobkyně bez protiplnění vyplatila částku 30 milionů Kč v souvislosti se šetřenými řetězcovými obchodními transakcemi. Z obsahu příloh k přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 3. 2014 a od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 přitom není zřejmé, jak žalobkyně o této částce účtovala. Jediný svůj nemovitý majetek pak žalobkyně zcizila v roce 2016 ve prospěch společníků, kteří jsou vlastníky nemovitých věcí v řádech desítek milionů korun. V letech 2014 a 2015 se také žalobkyni prodloužila doba obratu zboží o 105 % z důvodu snížení obratu zboží; oproti předchozím obdobím tak disponuje spíše hůře prodejným zbožím. Dále z komunikace žalobkyně vyplynulo, že při převodu ekonomické činnosti na jiný subjekt nepředpokládá hodnotu tohoto zboží vyšší než 20 milionů Kč. Mezi lety 2012 a 2015 taktéž došlo k výraznému navýšení pohledávek s dobou splatnosti 90 dnů a více, a to o téměř 11 milionů Kč; obchodní partneři žalobkyně tak zjevně neplatí své závazky včas a jedná se tak o vysoce nedobytné pohledávky. Žalobkyně disponuje především oběžnými aktivy (zásobami zboží, pohledávkami, finančními prostředky), která jsou ze své povahy nestálá a rychle mění svou podobu v závislosti na jejích ekonomických potřebách. Vlastní též 15 motorových vozidel, jejichž hodnota nepřevyšuje částku dosud nestanovené daně. Její dlouhodobý majetek dle rozvahy ze dne 31. 3. 2015 činil 28 052 000 Kč, přičemž nemovité věci v celkové hodnotě 10 milionů Kč žalobkyně prodala svým jednatelům. Peněžní prostředky na účtech dosahovaly ke dni 21. 6. 2016 částky 19 549 477,84 Kč, tudíž ani ty nebyly dostatečné pro úhradu předpokládané daně.

[4] Správci daně tak vznikla odůvodněná obava, že dosud nestanovená daňová povinnost bude v době vymahatelnosti nedobytná (z důvodu majetkové struktury a záměru utlumit ekonomickou činnost), případně její vymáhání bude spojeno se značnými obtížemi (s ohledem

pokračování

na rozdílné denní zůstatky peněžních prostředků na bankovních účtech a na rozsáhlý sortiment zboží). Správce daně navíc vyhodnotil, že při vydání zajišťovacích příkazů hrozí nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH, a to s ohledem na majetkové poměry žalobkyně a na to, že její finanční prostředky jsou ve velmi krátké době poukazovány na jiné bankovní účty.

[5] V odvolání proti zajišťovacím příkazům žalobkyně poukázala na svoji úspěšnost v podnikání a na fakta svědčící o jejím záměru podnikání rozvíjet, nikoli utlumovat. Odůvodnění budoucího stanovení daně označila za obecné, daňové orgány si jím samy nejsou jisty, a to s ohledem na délku trvání daňové kontroly. Skutečnost, že mohla být nevědomým účastníkem daňového podvodu, nemůže sama o sobě naplnit podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Odůvodněnou obavu nemůže založit ani poměr mezi předpokládanou výší daně a dlouhodobým hmotným majetkem žalobkyně, jinak by jí musela být daň zajištěna každý rok. Navíc disponuje zbožím v hodnotě přes 100 milionů Kč. Založení společnosti PV3 s.r.o. nemůže být chápáno jako nekalé jednání vedené snahou odklonit ekonomickou činnost, tento záměr nebyl prokázán. Ze strany správních orgánů tak došlo k porušení presumpce nevinoty a zneužití pravomoci úřední osoby v trestněprávní rovině. Svá tvrzení žalobkyně podpořila odkazem na skutečnost, že jí byl bankou poskytnut úvěr ve výši 60 milionů Kč, přičemž banka byla s jejími záměry i s existencí společnosti PV3 s.r.o. srozuměna. K zajištění daně nadto nedošlo ani v minulosti, kdy založila novou společnost ELEKTRA PV Trade, s.r.o. Žalobkyně také rozporovala přílehlavost ukazatelů, jimiž správce daně dovozoval útlum její ekonomické činnosti. Dále namítla, že nebyla zohledněna její bezproblémová historie ve vztahu k daňovým povinnostem. Správce daně též nezdůvodnil, z jakého důvodu nezvolil možnost splátkování, posečkání s úhradou daně, či její prominutí. Stejně tak nezdůvodnil okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů dle § 103 zákona o DPH.

[6] V rozhodnutí o odvolání žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je pro vydání zajišťovacího příkazu dostatečné samotné zjištění, že se daňový subjekt účastní daňového podvodu. K argumentaci týkající se předpokladu budoucího stanovení daně uvedl, že bude vypořádána v nalézacím řízení, neboť svou povahou do řízení zajišťovacího nespadá. Konstatoval také, že s ohledem na rozsah daňové kontroly je nutno počítat s její časovou náročností. Odůvodněná obava správce daně je založena na souběhu všech ukazatelů, jimiž byl dovozován útlum ekonomické činnosti žalobkyně; žádný z nich není zásadním důvodem, jehož vyvrácením dojde ke vzniku nezákonnosti příkazu. Pominout přitom nelze ani důvod předpokládaného stanovení daně, a to zapojení žalobkyně do podvodného řetězce. V tomto kontextu je nutno hodnotit i založení společnosti PV3 s.r.o. Za jeden z projevů vědomé účasti žalobkyně na podvodu jsou považovány i úplaty v celkové výši 163 117 818 Kč, které hradila za zdanitelná plnění společnosti EDEN WAY s.r.o. na nezveřejněný účet. Žalobkyniní zmiňovaná skutková podstata trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby nebyla naplněna s ohledem na absenci úmyslu způsobit jinému škodu. Jí zmiňovaný úvěr žalovaný nepovažoval za relevantní, neboť banka nedisponovala všemi informacemi k věci. Vyjádřil se i k jednotlivým závěrům týkajícím se ukazatelů ekonomického útlu žalobkyně. K písemnosti obsahující informaci o komunikaci žalobkyně uvedl, že s ní žalobkyně nemusela být před vydáním zajišťovacích příkazů seznámena, jelikož jejich vydání je podmíněno toliko zjištěním odůvodněné obavy. Možnost splátkování či posečkání s úhradou daně pak byla vypořádána zdůvodněním vydání zajišťovacích příkazů, mimo jiné útlumem ekonomické činnosti žalobkyně, v důsledku kterého by takové řešení nevedlo k naplnění cíle správy daní. Tvrzení žalobkyně o možnosti úhrady daně z bankovního úvěru považoval žalovaný za účelové, když ze smlouvy o úvěru je patrné, že banka podmiňuje jeho poskytnutí potvrzením vystaveným finančním úřadem o absenci nedoplatků daňového subjektu. Žalobkyně navíc smluvní podmínky porušila již tím, když podpisem ztvrdila prohlášení, že si není vědoma žádného řízení, které by mohlo mít vliv na její ekonomickou situaci. Zajišťovací příkazy obsahují i zdůvodnění existence nebezpečí

z prodlení, které plyne z umenšování dlouhodobého majetku žalobkyně, když ostatní majetek je možno velmi rychle vyvést z dosahu správce daně. Rovněž způsob, jakým správce daně dospěl ke kvalifikovanému odhadu dosud nestanovené daně, je ve stručnosti v zajišťovacích příkazech stanoven, a žalobkyně měla k dispozici i podklady pro tento výpočet.

[7] Po posouzení věci krajský soud dospěl k závěru, že daňové orgány vydání zajišťovacích příkazů dostatečně odůvodnily. Správce daně podrobně a přesvědčivě pojednal o podvodném řetězci; krajský soud aproboval jeho úvahu, že byla dána vysoká míra pravděpodobnosti („*silné důvody*“ – srov. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104) budoucího stanovení daně. Úvahy týkající se obav z budoucí nedobytnosti daně správce daně postavil na ekonomické činnosti žalobkyně, která prokazatelně má sestupný charakter, a také na závěru o záměru jejich společníků utlumit činnost společnosti jejím převedením na nově vzniklou společnost PV3 s.r.o. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016 č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, neshledal krajský soud důvodnou ani námitku možného likvidačního účinku zajišťovacích příkazů, neboť tuto skutečnost správce daně není oprávněn při stanovení výše zajištění zkoumat. Rozhodnutí daňových orgánů soud vyhodnotil jako přezkoumatelná i ve vztahu k odůvodnění toho, proč nebylo možné přistoupit k posečkání s úhradou daně či její úhradě prostřednictvím splátek. Z rozhodnutí je patrné, že tak nebylo možno učinit s ohledem na nebezpečí odklonu majetku žalobkyně. Tentýž závěr učinil krajský soud i ve vztahu k absenci odkazu v zajišťovacích příkazech na dokument později specifikovaný žalovaným jako „*písemnost č.j. 1504912/16*“. Správce daně získal poznatky z analyticko-vyhledávací činnosti, jejímž obsahem byla i série poznatků získaná z vyhledávací části správního spisu, které nebylo možné žalobkyni zpřístupnit s ohledem na tehdy probíhající šetření (§ 65 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).

[8] Důvodnou dále krajský soud neshledal ani námitku absence písemnosti č. j. 1501189/16 ve správním spisu, neboť ta je součástí jeho vyhledávací části, a stejně tak ani námitku, že tato písemnost byla vzhledem ke svému číslu jednacím vyhotovena až po vydání zajišťovacích příkazů. Dle krajského soudu je číslo jednací přiřazeno dokumentu za účelem jeho evidování ve spisu a nevypovídá nic o tom, kdy byl dokument vyhotoven. Navzdory tvrzení žalobkyně zajišťovací příkazy obsahují i způsob stanovení výše zajišťované daně kvalifikovaným odhadem, a to vždy na straně 10, kde je popsáno, že stanovené částky odpovídají vždy výši uplatněných odpočtů daně z deklarovaných přijatých plnění od jednotlivých korporací zapojených do řetězců zpochybněných správcem daně. V této souvislosti soud připomněl, že v zajišťovacím příkazu není nutné odůvodňovat všechny konkrétní kroky, které vedly ke stanovení výše zajišťované daně; postačuje kvalifikovaný odhad. Skutečná výše daně je následně předmětem podrobného dokazování a zjišťování skutečností. Postup správce daně byl pro odhad výše daně dostačující. Z obsahu správních rozhodnutí je taktéž zřejmé, že daňové orgány jsou si bezproblémové minulosti žalobkyně vědomy, nicméně to samo o sobě není překážkou pro vydání zajišťovacích příkazů. Podmínky k jejich vydání byly splněny a daňové orgány tuto skutečnost zdůvodnily. Konečně se soud neztotožnil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí založenou na absenci důvodů aplikace § 103 zákona o DPH. Zajišťovací příkazy obsahují jeho zdůvodnění na stranách 10 a 11, kde správce daně konstatoval, že nebezpečí z prodlení je v případě žalobkyně dáno v kontextu s existujícími důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalovaný se pak k daným důvodům vyjádřil na straně 14 svého rozhodnutí, kde konstatoval, že dané důvody ze zajišťovacích příkazů vyplývají, jakkoliv je správce daně doslovně v části týkající se nebezpečí z prodlení nerekapituluje (k tomu krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 Afs 209/2014 – 86). Uvedl také, že právě vysoká likvidita podstatné části majetku žalobkyně představuje jeden z jevů zvyšující naléhavost nebezpečí z prodlení. Krajský soud taktéž připomněl ustálený závěr plynoucí z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 56, rozsudek ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007 - 80, či rozsudek ze dne

pokračování

26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 – 98), a to, že řízení před oběma daňovými orgány z hlediska soudního přezkumu tvoří jeden celek. K námitce nepoužitelnosti úředního záznamu č. j. 1504912/16 coby důkazního prostředku krajský soud nepřihlédl, neboť byla vznesena až po uplynutí lhůty pro podání žaloby.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření

II. A

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy nepřezkoumatelnosti z nedostatku důvodů, vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž krajský soud, respektive daňové orgány vycházely, nemá oporu ve spisech, nebo je s nimi v rozporu, dále z důvodu závažného porušení ustanovení o řízení před daňovými orgány, a také z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, eventuelně aby zrušil i žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející zajišťovací příkazy.

[10] Podle stěžovatelky nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů stanovené v § 167 a násl. daňového řádu a § 103 zákona o DPH. Jejich vydání následované daňovou exekucí vedlo k ukončení jejího podnikání, úpadku a k prohlášení konkurzu i přes to, že přezkum zákonnosti zajišťovacích příkazů nebyl ukončen (což je v rozporu s judikaturou - viz rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2016, sp. zn. 2 Afs 108/2016). Stěžovatelka je tak přesvědčena, že zajišťovací příkazy byly vydány, aby jí bylo zabráněno v další podnikatelské činnosti. Tuto námitku navíc vznesla v odvolání i v žalobě, aniž byla vypořádána. Taktéž poznamenala, že u ní od jara 2013 probíhaly kontrolní postupy, jejichž předmětem byla i později zajišťovaná daň; správci daně proto byla její ekonomická činnost dobře známa.

[11] Stěžovatelka má za to, že aktivní legitimace v řízení před správními soudy svědčí jí, a nikoliv její insolvenční správce. Důvodem je skutečnost, že na soudní řízení týkající se přezkumu zajišťovacích příkazů nedopadá § 140a ani § 263 zákona č. 183/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), neboť se věc netýká majetkové podstaty; proto je účastníkem daňový subjekt, a současně se řízení nepřerušuje (k tomu odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu vydané pod spisovými značkami 9 Afs 200/2017, 8 As 130/2014 a 4 Afs 140/2017).

[12] Podle stěžovatelky v kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015, nelze považovat odůvodnění správce daně týkající se pravděpodobnosti budoucího stanovení daně za přezkoumatelné. Daňové orgány navíc byly povinny se vypořádat s dosavadními argumenty stěžovatelky, což nečinily. Kromě obecného popisu „*jakéhosi řetězce*“ pouze povšechně odkázaly na výzvy k prokázání skutečností vydané v rámci daňové kontroly; ve spisu navíc nebyly založeny žádné důkazní prostředky či indicie, které by tato obecná tvrzení prokazovaly. Není tedy jasné, z čeho krajský soud dovodil, že „*správce daně uvedl alarmující a zcela konkrétní skutečnosti nasvědčující zcela vědomému zapojení žalobce v podvodném řetězci*“. Liché je taktéž tvrzení soudu, že stěžovatelka v žalobě tato tvrzení přesvědčivě nevyvrátila, když správce daně toliko odkázal na nalézací řízení. Daňové orgány navíc neuvedly žádné podložené skutečnosti svědčící o tom, že v rámci tohoto obchodního řetězce došlo k daňové ztrátě, i když krajský soud tvrdí opak. Skutečnosti uváděné v zajišťovacích příkazech tak nepředstavují pro závěr o budoucím stanovení daně silnou oporu.

[13] Co se týče její ekonomické výkonnosti, krajský soud se nepřezkoumatelně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, sp. zn. 10 Afs 122/2017) přiklonil k negativnímu hodnocení správce daně, aniž se vyjádřil k žalobním námitkám. Nadto jsou tvrzení soudu v rozporu s rozhodnutím žalovaného, který uvedl, že její majetková situace byla „*v pořádku a velmi pozitivní*“, a že ji správce daně hodnotil nesprávně. Krajský soud se nevyjádřil ani k námitce, že se žalovaný nevypořádal s námitkami stran rentability tržeb stěžovatelky, která ve zdaňovacím období roku 2015/2016 rostla. Krajský soud se snaží navodit dojem, že jedním z podstatných aspektů vedoucích k závěru o existenci důvodné obavy o budoucí dobytosti daně je skutečnost, že daňový subjekt disponuje převážně oběžnými aktivy a může tedy potenciálně majetek vyvést. Z judikatury (např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 15 Af 76/2014, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, sp. zn. 1 Afs 275/2016) však vyplývá, že existence „jen“ výše uvedeného druhu majetku není pro odůvodněnou obavu dostačující; musí být zřejmé aktivní úkony směřující k vyvedení majetku, které však v projednávaném případě činy nebyly.

[14] Názor žalovaného, že možnost posečkání s úhradou daně, její splátkování, či prominutí nelze předjímat, dokud není daň stanovena, je taktéž v rozporu s judikaturou (viz rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, sp. zn. 2 Afs 239/2015). Žalovaný se odmítl zabývat jednotlivými důvody stran možnosti posečkání či splátkování daně, a krajský soud pouze uvedl, že existuje reálné nebezpečí odklonu majetku, aniž by k tomu předestřel jakoukoli přezkoumatelnou úvahu (jediným zdrojem tohoto tvrzení je přitom dokument, o jehož existenci jsou pochybnosti). Tím navíc vytvořil nový důvod, proč se uvedenými možnostmi nelze zabývat.

[15] Stěžovatelka neměla důvod k útlumu ekonomické činnosti a byla schopna daň uhradit. Jediným důvodem vydání zajišťovacích příkazů z hlediska nedobytnosti v budoucnu stanovené daně přitom byla úvaha o útlumu její ekonomické činnosti prezentovaná v úředním záznamu č. j. 1504912/16 (dále jen „Úřední záznam“) a jeho příloze - písemnosti č. j. 1501189/16 (dále jen „Písemnost“). Krajský soud mimoto uvedl, že daná úvaha vyplývá „*také*“ z Písemnosti, nicméně další důkazy neoznačil. Stěžovatelka zdůraznila, že uvedené dokumenty nebyly v zajišťovacích příkazech specifikovány a nebylo na ně odkazováno. Přístup soudu, podle kterého je zatajování důkazů a jejich neevidování v soupisu písemností v pořádku, protože se jednalo o poznatky z analyticko-vyhledávací činnosti, nemá oporu v zákoně ani judikatuře. Uvedení určitých tvrzení či úvah v nějakých písemnostech (úředních záznamech) navíc neznamená, že jde o tvrzení pravdivá, či o důkazní prostředek (viz rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2014, sp. zn. 1 Afs 107/2014). Krajský soud a žalovaný však považovali obsah dokumentů za pravdivý, aniž by jej podrobili zevrubnému hodnocení. Argumentace soudu nemůže obstát též v kontextu tvrzení žalovaného, že s ohledem na citlivost informací v průběhu vydání rozhodnutí o odvolání došlo k dodatečným úpravám, které měly za následek nesrovnalosti týkající se Písemnosti - tedy že se spisem bylo průběžně manipulováno. Spis postoupený správcem daně žalovanému se nadto lišil od spisu, který žalovaný zaslal krajskému soudu - jeho součástí se stala neveřejná část, která do té doby neexistovala, nebo byla stěžovatelce zatajována, což je v rozporu s § 65 a násl. daňového řádu. Tím se krajský soud nezabýval. V rozporu s tvrzením soudu přitom Písemnost není obsahem ani jednoho z postupovaných spisů. Žalovaný odmítl Písemnost stěžovatelce vydat s tím, že žádný z důvodů pro možnost založení Písemnosti do vyhledávací části spisu stanovených v § 65 odst. 1 písm. a) až d) daňového řádu se na jeho postup nevztahují, proto na něj nelze vztahovat ani důvody pro její přerážení do veřejné části spisu z tohoto ustanovení vyplývající. Daňový orgán si tak vytváří nová pravidla pro zařazování písemností do vyhledávací části spisu, respektive jejich přerážování do části veřejné. Tímto postupem bylo stěžovatelce upřeno právo vyjádřit se ke všem provedeným důkazům a skutečnostem, které jsou jí kladeny k tíži. Ani krajský soud neumožnil stěžovatelce seznámit se s neveřejnou částí spisu, čímž porušil § 45 s. ř. s., jelikož provedl důkaz minimálně Úředním záznamem a Písemností.

pokračování

[16] Krajský soud se podle stěžovatelky dostatečně nevypořádal ani s její žalobní argumentací týkající se okolností vyhotovení uvedených dokumentů. Veškeré dokumenty ve spisu měly čísla jednací řazená vzestupně podle toho, v jakém okamžiku byl konkrétní dokument vydán. Písemnost a Úřední záznam se tomu však vymykají, neboť z chronologie čísel jednacích plyne, že byly vyhotoveny až po vydání zajišťovacích příkazů. Nadto není jasné, na jakou námitku reagoval soud obecným konstatováním, že „*k vyhotovení dokumentu musí z povahy věci dojít před tím, než dojde k jeho zaevidování ve správním spisu*“. Dle názoru stěžovatelky se tím krajský soud pouze snažil odvést pozornost od nezákonného postupu správce daně. Je také velmi neobvyklé, aby tak zásadní dokumenty nebyly k dispozici elektronicky, avšak správce daně při nahlížení do spisu uvedl, že tyto nejsou v elektronické podobě a nemá k dispozici jejich kopie. V kontextu obvyklé praxe je však stěžovatelné, že by správce daně elektronicky sepsal Úřední záznam a Písemnost, přiřadil jim čísla jednací, a po vytištění je ze systému smazal s tím, že budou k dispozici pouze v jednom originálu. Stěžovatelka dále vysvětlila, že je jí znám pouze obsah Úředního záznamu, který jí byl zpřístupněn na základě opakované žádosti, a v němž jsou podle jejího názoru obsažena toliko spekulativní tvrzení nepodložená důkazy. Písemnost jí doposud nebyla zpřístupněna, proto o jejím obsahu může pouze spekulovat.

[17] Předpoklad správce daně, že vyměřenou daň nebude moci uhradit z cizích zdrojů, stěžovatelka označila za nepodložený, protože měla od dubna 2016 možnost čerpat úvěrový rámec 60 milionů Kč. V průběhu kontraktačního procesu banku upozorňovala na probíhající daňové řízení i riziko doměření DPH (viz emailová komunikace v přílohách 78 až 80 žaloby); banka navíc provedla i finanční analýzu její ekonomické činnosti s kladným závěrem. Jak stěžovatelka sdělila krajskému soudu, daňovým orgánům i bance, záměrem úvěru bylo „překrytí“ případně doměřeného DPH; k žádnému porušení smlouvy o úvěru by tedy nedošlo. Krajský soud se však bez dalšího spokojil s tvrzením daňových orgánů. Nadto vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu, když tvrdil, že v době podpisu smlouvy o úvěru již byly vydány zajišťovací příkazy, k jejichž vydání však došlo až více než dva měsíce poté. Nepřezkoumatelným je i závěr soudu, že je irelevantní, zda měla banka povědomí o založení nové společnosti a jejím účelu, i další komunikace či míra informovanosti banky o jejím záměru. Stěžovatelka se ohradila rovněž vůči účelovému tvrzení žalovaného, že některé informace stran úvěru neměl správce daně k dispozici. Zajišťovací příkazy jsou vydávány bez součinnosti daňového subjektu a jsou to daňové orgány, které jsou zodpovědné za řádné zjištění skutkového stavu. Je tedy zarážející, že si takovou informaci od banky nevyžádaly, respektive, že daná informace nebyla žalovaným „*použita za účelem ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů ve smyslu ust. § 168 odst. 3 daňového řádu*“, když ani majetková nedostatečnost stěžovatelky zjevně nebyla důvodem pro jejich vydání, jak bylo původně deklarováno. Soud se pak dostatečně nevypořádal ani s argumentací stěžovatelky stran budoucího vývoje a společnosti PV3 s.r.o., jelikož se opět bez dalšího přiklonil k tvrzením žalovaného a její argumenty a navrhované důkazy označil za účelové. Z odůvodnění rozsudku přitom není seznatelné, proč soud tímto způsobem vůči námitkám stěžovatelky přistupoval; jak navíc konstatoval i Nejvyšší správní soud v jiné její věci (viz rozsudek ze dne 9. 11. 2017, sp. zn. 10 Afs 122/2017) takový přístup k hodnocení důkazů je nepřijatelný.

[18] Krajský soud též vycházel ze závěrů, které nejsou v zajišťovacích příkazech uvedeny; konstatoval, že správce daně v zajišťovacích příkazech zdůvodnil aplikaci § 103 zákona o DPH tak, že nebezpečí z prodlení je dáno v kontextu s existujícími důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Správce daně však nebezpečí spatřoval v tom, že prostředky, kterými stěžovatelka disponovala, byly úplatou za zdanitelné plnění. S ohledem na její majetkové poměry a na skutečnost, že tyto prostředky jsou v krátké době poukazovány na jiné bankovní účty, by se proto převodem na účet třetí osoby stal tento jediný jemu známý majetek nedosažitelným.

Stěžovatelka však nespatřuje nic podezřelého na tom, že obchodník obdrží od zákazníka finanční prostředky za zboží a za ně nakoupí nové zboží, které následně prodá dalšímu zákazníkovi. Navíc těmito tvrzeními správce daně popřel svá další tvrzení stran obrátkovosti zásob. Krajský soud se také dostatečně nezabýval jejími námitkami týkajícími se otázky aplikace § 103 zákona o DPH na úkor „obecného“ § 167 odst. 3 daňového řádu o vykonatelnosti zajišťovacích příkazů. Navíc, pokud skutečně existovalo nebezpečí z prodlení, správce daně ani náznakem nezvažil možnost jiných instrumentů zajištění presumovaných daňovým řádem (například zřízení zástavního práva k movitým věcem či ručení).

[19] Závěrem stěžovatelka poukázala na postup správce daně po vydání zajišťovacích příkazů, kdy byly vydány exekuční příkazy na její bankovní účty a veškerý majetek, následované platební neschopností a prohlášením úpadku. Cílem zajišťovacích příkazů a navazujících úkonů však nemá být paralýza ekonomické činnosti daňového subjektu, ale rychlé a „férové“ vymožení daňového nedoplatku (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2017, č. j. 10 Afs 33/2017 – 46). Stěžovatelka má za to, že správce daně nebyl připraven rychle a hospodárně provést daňovou exekuci, neboť nebyl schopen po dobu více než pěti měsíců umořit daňový nedoplatek prodejem movitých věcí, respektive ani provést soupis skladových zásob či prodej motorových vozidel. Je také zarážející, že jedním z prvních úkonů v daňové exekuci bylo (namísto například provedení úplného soupisu věcí) odpojení datového serveru stěžovatelky, které jí znemožnilo další procesní obranu a zkomplikovalo řádné provádění exekuce.

II. B

[20] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Vyslovil také pochybnost, zda insolvenční správce udělila stěžovateli plnou moc k jejímu podání. Zajišťovací příkazy podle něj naplňují předpoklad vydání spočívající v zapojení stěžovatelky v podvodném řetězci. Správce daně zohlednil i argumenty stěžovatelky k výzvám k prokázání skutečností a ohledně vlastních zjištění odkázal na jejich obsah. Stěžovatelka až v kasační stížnosti namítá, že neexistoval předpoklad budoucího stanovení daně; dosud pouze tvrdila, že nebyl dostatečně vyjádřen v zajišťovacích příkazech. Podle žalovaného je v nich však vyjádřen přezkoumatelným způsobem s ohledem na jejich předběžnou povahu. V odvolání stěžovatelka, s výjimkou námítky týkající se plateb společnosti EDEN WAY, nevznesla žádné konkrétní námitky ohledně tohoto předpokladu; je tedy logické, že se k němu krajský soud vyjádřil obsírněji než daňové orgány.

[21] Stěžovatelka rovněž dezinterpretuje vyjádření žalovaného o její majetkové situaci. Odůvodněná obava byla identifikována primárně z analyticko-vyhledávací činnosti v kontextu s povahou jejího majetku. Bez významu nezůstala ani její účast v podvodných řetězcích a převod jediné její nemovitosti na jednatele. Stěžovatelka uvedla, že pro existenci odůvodněné obavy musí být zřejmé aktivní úkony směřující k vyvedení majetku - takový závěr však z jí citovaného rozsudku nevyplývá. Navíc pomíjí zjištění správce daně o jejím úmyslu utlumit ekonomickou činnost, stejně jako zjištění, že před vydáním zajišťovacích příkazů již činila tyto aktivní kroky, když snížila hodnotu majetku prodejem jediné nemovitosti. Možnost posečkáni daně žalovaný vyloučil na straně 13 rozhodnutí s ohledem na zjištění záměru stěžovatelky utlumit ekonomickou činnost a převést ji na společnost PV3 s.r.o. K tvrzením stěžovatelky, že neměla důvod k útlumu ekonomické činnosti a k jejím odkazům na předběžný výkaz zisku a ztráty za zdaňovací období končící dne 31. 3. 2016, žalovaný podotkl, že některé skutečnosti zakládající odůvodněnou obavu nastaly až v následujícím hospodářském roce stěžovatelky. Také smlouva o prodeji nemovitosti byla uzavřena až dne 26. 2. 2016, tedy na úplném konci daného hospodářského roku.

[22] K námitkám týkajícím se manipulace se spisem uvedl, že stěžovatelka zaměňuje pojmy „vydání“ a „vyhotovení“ rozhodnutí; vyhotovení musí vydání předcházet. Spisový řád Finanční

pokračování

správy pak nestanoví dobu od evidování dokumentu, během které má dojít k jeho vyhotovení a vydání. Z rozporu posloupnosti čísel jednacích je tak zřejmé pouze to, že čísla jednacích, pod kterými byly zajišťovací příkazy vydány, byla evidována před tím, než byla správcem daně zaevidována Písemnost. Nevypovídají však nic o okamžiku vydání a vyhotovení zajišťovacích příkazů či získání informace obsažené v Písemnosti. K aplikaci § 103 zákona o DPH žalovaný uvedl, že je rozhodující, že v zajišťovacích příkazech jsou uvedeny skutečnosti, z nichž nebezpečí z prodlení vyplývá. Není povinností správce daně zvláště shrnovat tyto skutečnosti ve vztahu k aplikaci tohoto ustanovení, jelikož rozhodnutí daňových orgánů tvoří jeden celek. Zajišťovací příkazy je nutno chápat i v kontextu rozhodnutí o odvolání, kde se žalovaný k existenci nebezpečí z prodlení vyjádřil jako k jedné z odvolacích námitek.

[23] K domněnce stěžovatelky, že účelem vydání zajišťovacích příkazů byla její likvidace, žalovaný poznamenal, že správce daně navrhoval ustanovení předběžného insolvenčního správce, ale nebylo mu vyhověno a naopak bylo nařízeno předběžné opatření, kterým mu bylo umožněno provedení nařízené exekuce. K podstatné části majetku, který měl být v exekuci prodán, však uplatnili dodavatelé stěžovatelky výhradu vlastnického práva, pročež bylo podáno mnoho návrhů na vyloučení majetku z exekuce. Předběžné opatření bylo zrušeno po méně než čtyřech měsících, avšak ke zpeněžení majetku v insolvenčním řízení dosud nedošlo. Žalovaný má za to, že průtahy při soupisu a prodeji majetku jsou dány objektivními okolnostmi případu, zejména složitostí otázky vlastnictví zásob a jednání se stěžovatelčiným dodavatelem softwarových řešení.

II. C

[24] K dalšímu doplnění kasační stížnosti stěžovatelka přiložila zkrácené znění rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018, č. j. 29 A 226/2016 - 169, kterým bylo rozhodnuto o 1) nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího v ponechání Písemnosti ve vyhledávací části spisu ke dni 22. 6. 2016, 23. 8. 2016 a 20. 10. 2016, a v nezprístupnění Písemnosti stěžovatelce na její žádost ze dne 20. 9. 2016, a 2) o povinnosti žalovaného stěžovatelce Písemnost zpřístupnit do 15 dnů od právní moci rozsudku. Stěžovatelka namítla, že žalobou napadené rozhodnutí i zajišťovací příkazy jsou nezákonné v důsledku podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Odkázala také na rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, sp. zn. 4 Afs 261/2017, který se týká tzv. „zajišťovacích příkazů na jeden pokus“.

II. D

[25] V replice žalovaný uvedl, že zásahy, jejichž nezákonnost byla vyslovena soudem, nastaly po vydání zajišťovacích příkazů i rozhodnutí o odvolání, neměly tak vliv na jejich zákonnost. Písemnost byla krajskému soudu postoupena spolu se spisem a napadené rozhodnutí tak bylo přezkoumáno v souvislosti s ní. Vyjádřil také svůj nesouhlas s tvrzením Krajského soudu v Brně, že měl správce daně ke dni vydání zajišťovacích příkazů Písemnost přeradit do veřejné části spisu. Písemnost mu byla postoupena krátce před jejich vydáním z trestního řízení ve fázi prověřování trestného činu. Správce daně proto Písemnost založil do neveřejné části spisu, aby nezmařil dosažení legitimního cíle trestního řízení. Na Písemnost proto nebylo možné aplikovat ustanovení daňového řádu týkající se vedení spisu a nahlížení do něj, nýbrž bylo nutno použít trestní řád. Žalovaný respektuje rozsudek Krajského soudu v Brně co do jeho výroků, neboť ve spisu nebyly podklady, na jejichž základě by bylo možné jednoznačně ověřit, zda ke dni zaslání jednotlivých odpovědí na žádosti stěžovatelky bylo prověřováno, zda trvají podmínky pro ponechání Písemnosti ve vyhledávací části spisu. Je však nutno respektovat omezení práva na seznámení se s podklady správního rozhodnutí plynoucí ze zákona (byť jiného).

II. E

[26] V dalším podání se stěžovatelka vyjádřila k obsahu Písemnosti, která jí byla zpřístupněna; polemizovala s datem jejího vzniku, se způsobem, jakým byl získán její obsah a s její použitelností jako důkazu v daňovém řízení. Podle stěžovatelky je nyní zřejmé, že její námitky stran nezákonné manipulace se správním spisem byly validní. Písemnost je nadto pouhým přepisem, který není identický s přepisem obsaženým v trestním spisu. Daňové orgány si podle jejího názoru byly vědomy toho, že nečinila aktivní kroky k utlumení ekonomické činnosti, a proto označily Písemnost za klíčový důkaz; ani z jejího obsahu však tato skutečnost není zřejmá. Jestliže daňové orgány disponovaly přepisem komunikace jejích jednatelů, je také nepochopitelné, že by nevěděly o její komunikaci s bankou. Je otázkou, proč soud nehodnotil i Písemnost jako účelový důkaz; posuzovat její obsah bez zohlednění dalších informací, je podle stěžovatelky tendenční. Navzdory tomuto přepisu navíc stěžovatelka ani její jednatelé neučinili žádné kroky, které z něj mohou vyplývat. I společnost PV3 s.r.o. byla založena už dříve a neměla nahradit ekonomickou činnost stěžovatelky (nadto je z podmínek smluv s dodavatelem stěžovatelky zřejmé, že to ani není možné). S ohledem na šikanu daňových orgánů v průběhu více než tří let trvajících kontrolních postupů byli jednatelé značně psychicky vyčerpáni, proto mohli ve slabší chvílce ventilovat i prohlášení, která nebyla míněna vážně. Pokud by byly k dispozici doslovné citace komunikace jednatelů, bylo by zřejmé, že činili veškeré kroky ke zlepšení situace stěžovatelky. Převod pozemku byl dle stěžovatelky do odůvodnění zajišťovacích příkazů zařazen účelově. Cena za převod odpovídala tržní ceně, respektive ji převyšovala, odpovídala znaleckým posudkům (i tomu vyhotovenému finanční správou), a z důvodu převodu nedošlo k odlivu finančních prostředků – naopak, stěžovatelka díky tomu byla schopna uhradit v daňové exekuci přes 30 milionů Kč z bankovních účtů. Dále upozornila, že krajský soud vydal dne 31. 5. 2018 rozsudek č. j. 50 A 35/2016 – 110, v němž vyslovil, že odpojení datového kabelu a přerušení datového spojení serverů stěžovatelky v rámci daňového řízení bylo nezákonným zásahem.

II. F

[27] V reakci na uvedené podání žalovaný nad rámec již uvedeného poznamenal, že ani nesprávně uvedená informace správce daně v úředním záznamu ze dne 22. 6. 2016, že byly předmětné dokumenty zařazeny do vyhledávací části spisu podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nemůže způsobit zánik povinnosti mlčenlivosti podle jiného zákona. K námitce nezákonné manipulace se spisem uvedl, že jde o pouhou spekulaci. Za manipulaci by navíc nebyl odpovědný správce daně a žalovanému není jasné, jaký by z toho měl prospěch. Dále uvedl, že stěžovatelkou zmiňované požadavky pro užití Písemnosti jako důkazu se vztahují výlučně k trestnímu spisu. Pro účely daňového řízení jde navíc toliko o indicii podílející se na vzniku odůvodněné obavy. Z obdobných důvodů nejsou aplikovatelné ani závěry stěžovatelky ohledně nemožnosti využití poznatků z operativních technik v jiných, než trestních řízeních, respektive v řízeních s odlišným subjektem. Nadto existuje velmi úzká skutková souvislost mezi daňovým řízením vedeným se stěžovatelkou a trestním řízením vedeným s jejím jednatelem. Jednání, kterým mělo dojít k naplnění skutkové podstaty trestného činu je totiž prakticky totožné s jednáním, ve kterém správce daně spatřoval předpoklad budoucího stanovení daně. Zajišťovací příkazy tak mohly představovat prostředek ke snížení negativních důsledků trestného činu. Správci daně nepřísluší posuzovat, zda každá jemu postoupená písemnost vznikla v souladu se zákonem, pokud není opak seznatelný z písemnosti samé, či z jiných, jemu známých, okolností; tak tomu však v posuzované věci nebylo. Žalovaný také uvedl, že celní úřad je oprávněn poskytovat informace správci daně i bez výzvy. Nezákonnost Písemnosti tak nelze spatřovat ani ve skutečnosti, že součástí daňového spisu není výzva k součinnosti celního úřadu. Písemnost nebyla v žádném případě jediným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů.

pokračování

II. G

[28] V dalším podání stěžovatelka upozornila, že Městský soud v Praze vydal dne 9. 5. 2019 rozsudek ve věci sp. zn. 9 Af 58/2016, kterým zrušil rozhodnutí Finančního analytického útvaru ze dne 21. 6. 2016, jimiž byla nařízena blokáce jejích účtů vedených u ČSOB a Unicredit Bank z důvodu nedodržení zákonných podmínek pro jejich vydání. Tato rozhodnutí přitom časově předcházela vydání zajišťovacích příkazů a stěžovatelce znemožnila po určitý časový úsek disponovat se všemi peněžními prostředky na bankovních účtech, a tedy uhradit částku uvedenou v zajišťovacích příkazech. Dále doložila protokol o soupisu věcí vydaný správcem daně dne 22. 6. 2016, ze kterého je zřejmé, že po předání zajišťovacích příkazů stěžovatelka zadala příkaz k úhradě zajišťované částky skrze internetové bankovníctví.

[29] Ve čtvrtém doplnění kasační stížnosti stěžovatelka nad rámec již uvedeného upozornila, že Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí ze dne 16. 10. 2019 ve věci C-189/18 potvrdil právní názor Krajského soudu v Brně o použití písemností (důkazů) z trestního řízení v rámci daňového řízení. Obecně jej sice vyloučit nelze, nicméně tak lze učinit pouze za dodržení striktních pravidel. Je přitom nepřijatelné, aby orgány finanční správy stavěly své úvahy a závěry na Písemnosti, se kterou stěžovatelku neseznámí v plném rozsahu.

[30] V posledním doplnění kasační stížnosti stěžovatelka odkázala na recentní nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, v němž bylo vysloveno, že při posuzování zákonnosti postupu orgánů finanční správy musí soudy vycházet z kompletní, nezměněné a řádně vedené spisové dokumentace.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102 věta první s. ř. s., v podrobnostech viz následující odstavce), stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) a kasační stížnost není nepřijatelná (§ 102 věta druhá a § 104 s. ř. s. *a contrario*).

[32] K otázce aktivní legitimace stěžovatelky k podání kasační stížnosti lze odkázat na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 21. Tímto rozhodnutím se Nejvyšší správní soud odchýlil od své dosavadní judikatury a závazně stanovil, jak má být napříště nahlíženo na vztah mezi insolvenčním řízením a soudním řízením správním. Vyslovil přitom, že pokud orgány veřejné správy mohou zásadně [tj. až na výjimky stanovené zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)] uplatňovat své pravomoci vůči dlužníkovi i po dobu účinnosti rozhodnutí o úpadku, musí být i po tuto dobu dlužníkovi zaručena účinná soudní kontrola vůči takovému jednání veřejné správy (odst. [63]). Ačkoli výsledek řízení ve správním soudnictví může mít pro insolvenční řízení zásadní význam, neboť je způsobilý ovlivnit majetkové poměry dlužníka, tedy se týkat majetkové podstaty, jedná se o řízení specifické, takže na ně právní úprava v § 140a a násl. insolvenčního zákona nedopadá. Vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem proto nemůže mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví (odst. [66]). Ze stejného důvodu nemůže mít rozhodnutí o úpadku vliv na procesní postavení dlužníka v rámci tohoto soudního řízení, takže dlužník je i nadále účastníkem řízení ve správním soudnictví s oprávněním činit veškeré procesní úkony (odst. [70]). Tento závěr přitom platí ve vztahu k insolvenčnímu řízení jako celku, nikoliv pouze k etapě od zjištění úpadku do rozhodnutí o způsobu řešení úpadku. Řízení před správními soudy se nepřerušuje a procesní oprávnění dlužníka se nesustupují ani tehdy, dojde-li k prohlášení konkursu na majetek dlužníka jako

právě v nyní projednávané věci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2018, č. j. 10 Afs 187/2017 - 35, publikovaný pod č. 3767/2018 Sb. NSS).

[33] Ve světle závěrů rozšířeného senátu je tedy třeba nadále v řízení jednat se samotnou stěžovatelkou, která je oprávněna činit ve věci veškeré procesní úkony. Je také vhodné poznamenat, že citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu byl vydán až poté, co krajský soud rozhodoval ve věci stěžovatelky. Krajskému soudu proto nelze přičítat k tíži, že ode dne prohlášení konkurzu na majetek stěžovatelky, ke kterému došlo během soudního řízení (viz usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 2. 2017, č. j. 41 INS 18021/2016 - B-82, založené na čl. 62 spisu krajského soudu), jednal s insolvenční správkyň stěžovatelky. Krajský soud navíc napadený rozsudek řádně doručil i právní zástupkyni stěžovatelky a sama stěžovatelka proti postupu soudu neměla žádné konkrétní námitky.

[34] Při přezkoumání napadeného rozsudku postupoval Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 4 s. ř. s., dle něhož je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné (§ 103 odst. 1 písm. c)], nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

[35] Kasační stížnost je důvodná.

K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[36] Dle obsahu uplatněných námitek shledává stěžovatelka nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v nedostatku jeho důvodů. Na tomto místě proto soud považuje za vhodné připomenout, že uvedená forma nepřezkoumatelnosti musí být založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Takovými vadami mohou být zejména případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, a ze dne 18. 8. 2011, č. j. 9 As 40/2011 – 51).

[37] Zdejší soud se přitom již v minulosti opakovaně vyslovil také k určitým minimálním kvalitám, jež musí odůvodnění soudního rozhodnutí vykazovat. Například v rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (...) Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.“ Obdobně se z rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98, publ. pod č. 2070/2010 Sb. NSS, podává, že „[s]oud, který se vypořádává s [...] argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá. Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.“

[38] Po přezkoumání napadeného rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že není zatížen vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Krajský soud se jednotlivými

pokračování

žalobními body zabýval řádně a jeho odůvodnění je jasné, srozumitelné, podrobné a rozsáhlé. Vlastní hodnocení skutkového stavu, jakož i právní posouzení věci, je vyčerpávajícím způsobem popsáno na str. 11 – 20 napadeného rozsudku. Z odůvodnění rozsudku je rovněž zřejmé, jaké úvahy vedly soud k závěru, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly naplněny a proto je žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zákonné. Krajskému soudu proto nelze vytýkat, nevypořádal-li se podrobně se všemi žalobními argumenty, které byly uplatněny ve značném množství. O přezkoumatelnosti napadeného rozsudku svědčí též skutečnost, že stěžovatelka v kasační stížnosti se závěry krajského soudu věcně polemizuje (k tomu viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 As 95/2016 – 64).

[39] Lze tedy uzavřít, že napadený rozsudek jako celek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému hodnocení kasační stížnosti.

K otázce práva stěžovatelky na přístup k daňovému spisu

[40] Stěžovatelka spatřuje vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. ve skutečnosti, že krajský soud i daňové orgány vycházely primárně z dokumentu (Písemnosti), s jehož obsahem nebyla po celou dobu řízení před těmito orgány seznámena. Předmětný dokument byl totiž v rozporu se zákonem ponechán ve vyhledávací části daňového spisu a nebyl jí zpřístupněn ani na žádost.

[41] Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu je správce daně oprávněn zařadit do vyhledávací části spisu (která není daňovému subjektu v zásadě přístupná, viz § 66 téhož zákona) „*písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazů*“. Probíhá-li daňové nalézací řízení, je daňový subjekt zpravidla průběžně seznamován s důkazními prostředky shromážděnými správcem daně, ledaže existuje zájem na dočasném utajení určitých dokumentů z některého důvodu uvedeného v § 65 odst. 1 daňového řádu, zejména z důvodu ochrany zájmů třetích osob nebo ochrany před zmařením cíle správy daní. Takové písemnosti lze ve vyhledávací části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů (§ 65 odst. 2 věta první). Probíhá-li daňová kontrola, lze podle § 65 odst. 2 věty druhé ponechat důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci této kontroly, ve vyhledávací části nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.

[42] Pravomocným rozsudkem ze dne 20. 4. 2018, č. j. 29 A 226/2016 - 169, ve věci žaloby stěžovatelky na ochranu před nezákonnými zásahy žalovaného spočívajícími v ponechání Písemnosti ve vyhledávací části daňového spisu a nezpřístupnění Písemnosti stěžovatelce na žádost, Krajský soud v Brně vyslovil, že:

- I. *Zásah žalovaného spočívající v ponechání písemnosti č. j. 1501189/16 ve vyhledávací části spisu ke dni 22. 6. 2016, ke dni 23. 8. 2016 a ke dni 20. 10. 2016, byl nezákonný.*
- II. *Zásah spočívající v nezpřístupnění písemnosti č. j. 1501189/16 žalobkyni na základě žádosti ze dne 20. 9. 2016, byl nezákonný.*
- III. *Žalovaný je povinen zpřístupnit žalobkyni písemnost č. j. 1501189/16 do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.*

[43] Krajský soud v Brně v uvedené věci dospěl k závěru, že „*jelikož byla předmětná písemnost založena do vyhledávací části spisu podle ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, byl správce daně povinen podle ust. § 65 odst. 2 daňového řádu tuto písemnost nejpozději po provedení hodnocení důkazů, tedy ihned po vydání zajišťovacích příkazů (ke dni 22. 6. 2016) přeřadit zpět do veřejné části spisu.*“

[44] V odůvodnění citovaného rozsudku soud vyložil, že tvrzení žalovaného, podle kterého „na věc nelze aplikovat ust. § 65 odst. 2 daňového řádu, jelikož důvodem pro zařazení písemnosti do vyhledávací části spisu není žádný z důvodů citovaných v ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu“, je jednak v rozporu se spisovým materiálem [v úředním záznamu správce daně ze dne 22. 6. 2016, č. j. 1504912/16/2201-61561-304716, je výslovně uvedeno, že předmětná písemnost č. j. 1501189/16 byla založena do vyhledávací části spisu z důvodu obavy o ohrožení zajištění úhrady daně podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu], a jednak žalovaný neuvedl, z jakého jiného důvodu uvedeného v § 65 daňového řádu mělo dojít k zařazení předmětné písemnosti do vyhledávací části spisu. Dodal, že přitom není přijatelné, aby správce daně založil písemnost do vyhledávací části spisu, aniž by pro to existoval zákonný důvod. „*Takový postup by byl v rozporu se základními principy demokratického právního státu, dle nichž lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon (čl. 2 odst. 3 Ústavy či čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod).*“ Nepřisvědčil pak ani argumentaci žalovaného, že § 65 odst. 2 daňového řádu se nepoužije, neboť zajišťovací příkaz je procesním rozhodnutím správce daně, které není založeno na formálním procesu dokazování. „*Ust. § 65 odst. 2 daňového řádu je přímo navázáno na ust. § 65 odst. 1 písm. a) téhož zákona, a pokud tedy správce daně v průběhu řízení o zajištění daně předmětnou písemnost založil do vyhledávací části spisu podle ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu (jako písemnost, která mohla být uplatněna v řízení jako důkazní prostředek, a to z důvodu obavy o ohrožení zajištění úhrady daně), byl povinen tuto písemnost nejpozději po provedení hodnocení důkazů (tedy nejpozději po vydání zajišťovacích příkazů) zařadit zpět do veřejné části spisu.*“ Vysvětlil také, že ze správního spisu vyplývá, že předmětná písemnost byla jedním z klíčových „důkazů“ pro vydání zajišťovacích příkazů, ve své podstatě tak byla použita jako důkazní prostředek v rámci řízení o zajištění daně, a proto měla být podle § 65 odst. 2 daňového řádu nejpozději v okamžiku provádění hodnocení důkazů v rámci řízení o zajištění daně přerazena zpět do veřejné části spisu.

[45] Podle Krajského soudu v Brně pak neobstojí ani odkaz žalovaného na jeho rozsudek ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, protože ten stál na odlišných skutkových základech. V citovaném rozsudku Krajský soud v Brně připustil jako legitimní požadavek zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny, pokud vyhledávací činností správce daně získal relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně, a rovněž uvedl, že „*za účelem, aby soud plně dostal smyslu soudního přezkumu, pak ve fázi řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu (§ 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), soud 'supluje' procesní aktivitu žalobce a seznámí se s obsahem vyhledávací části správního spisu, a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu.*“ V daném případě však správce daně shromažďoval důkazní prostředky týkající se řetězce transakcí nasvědčujících možnému podvodu na DPH a vyhledávací část spisu obsahovala rovněž údaje týkající se jiných daňových subjektů; důvodem zajištění zpřístupnění vyhledávací části spisu žalobci v průběhu zajišťovacího řízení tedy byla obava ze zmaření či ohrožení cíle správy daní jako celku. V nyní projednávané věci však bylo obsahem písemnosti zařazené do vyhledávací části spisu toliko zjištění, že žalobkyně razantním způsobem utlumuje ekonomickou činnost a tuto podnikatelskou činnost má záměr přenést na jiný subjekt. Do vyhledávací části spisu byla písemnost zařazena z důvodu „*obavy o ohrožení zajištění úhrady daně*“, písemnost se tedy vztahovala pouze k řízení o zajištění daně, a nikoliv i k následnému řízení o stanovení daně. „*K zajištění úhrady daně nepochybně došlo vydáním zajišťovacích příkazů ze dne 22. 6. 2016 (účinných a vykonatelných v okamžiku vydání), proto neexistoval žádný legitimní důvod předmětnou písemnost ponechávat ve vyhledávací části spisu i po tomto dni.*“

[46] Nejvyšší správní soud se sice ztotožňuje se závěrem Krajského soudu v Brně o nezákonnosti uvedených zásahů, nicméně tak učinil na podkladě odlišných úvah, než jaké prezentoval Krajský soud v Brně v odůvodnění citovaného rozsudku.

pokračování

[47] Předně je třeba připomenout, že otázkou rozsahu práva na přístup k daňovému spisu v souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu se Nejvyšší správní soud již zabýval. Dospěl k závěru, že v obecné rovině není porušením práva na spravedlivý proces, pokud jsou některé podklady založeny ve vyhledávací části spisu (§ 65 daňového řádu) a daňový subjekt do nich nemůže v době vydání zajišťovacího příkazu z legitimních důvodů nahlédnout. V době vydání zajišťovacího příkazu totiž stále probíhá nalézací řízení a shromažďování důkazních prostředků pro rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu, které by mohlo být zpřístupněním některých podkladů ztíženo (viz rozsudek ze dne 26. 9. 2018, č. j. 2 Afs 54/2018 – 39). Tento závěr Nejvyššího správního soudu vycházel mimo jiné právě z rozsudku Krajského soudu v Brně 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, s jehož přístupem se Nejvyšší správní soud ztotožnil například také v rozsudku ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 367/2017 – 35).

[48] Jak správně uvedl Krajský soud v Brně, skutkový stav nyní projednávané věci se však liší od okolností řešených v rozsudku vydaném pod č. j. 62 Af 75/2014 - 230, a to tím, že předmětná Písemnost, založená do vyhledávací části spisu, se vztahuje pouze k řízení o zajištění daně, a nikoliv i k následnému řízení o stanovení daně. Písemnost totiž v relevanci s daňovým řízením obsahuje toliko zjištění, že stěžovatelka razantním způsobem utlumuje svoji ekonomickou činnost a jejím záměrem je převést podnikatelskou činnost na nově vzniklý subjekt. Jedná se tedy o skutečnost, která je významná právě pro vydání zajišťovacích příkazů, neboť na jejím podkladě lze dospět k závěru o možné nedobytnosti v budoucnu stanovené daně. Pro samotné nalézací řízení však obsah Písemnosti nemá žádný význam.

[49] Jak přitom Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 31. 10. 2019, č. j. 1 Afs 469/2019 - 54, „[a]ni z práva na spravedlivý proces nelze dovést povinnost správce daně přeradit z vyhledávací do veřejné části automaticky všechny dokumenty, které obsahují informace zmíněné v zajišťovacím příkazu. Pokud by se některý z dokumentů týkal pouze otázky vztahující se ke zajišťovacímu příkazu, která by nesouvisela s řízením nalézacím, důvod ochrany podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu by vydáním zajišťovacího příkazu vsenkteru odpadl. Určitý dokument obsažený ve vyhledávací části spisu však může obsahovat informace týkající se jak důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu, tak nalézacího řízení, důvod ochrany spočívající ve zmaření nebo obrožení cíle správy daní tedy může přetrvávat. Obsahuje-li určitý dokument informace podléhající ochraně podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu i informace, které jí nepodléhají, a tyto části nelze oddělit, je správce daně oprávněn ponechat ve vyhledávací části spisu takový dokument jako celek i po vydání zajišťovacího příkazu, nejdéle však do doby stanovené v § 65 odst. 2 daňového řádu“ (podtržení doplněno).

[50] Závěr Krajského soudu v Brně, že Písemnost měla být přerazena do veřejné části spisu nejpozději k datu vydání zajišťovacích příkazů, je tedy v souladu se závěry vyslovenými ve shora citované judikatuře. Nejvyšší správní soud se s ním však přesto nemůže zcela ztotožnit, neboť krajský soud nevzal v úvahu specifické okolnosti projednávaného případu, týkající se vzniku a původu Písemnosti, respektive faktického důvodu jejího založení do neveřejné části daňového spisu.

[51] Tyto specifické okolnosti projednávané věci spočívají ve skutečnosti, že písemnost byla správci daně předána pověřeným celním orgánem jakožto orgánem činným v trestním řízení a pocházela z trestního řízení ve fázi prověřování, které bylo vedeno s jednatelem stěžovatelky. Obsahem Písemnosti byly skutečnosti důležité pro trestní řízení. Z povahy věci je tedy zřejmé, že daná listina nemohla být stěžovatelce poskytnuta, neboť její poskytnutí by mohlo ohrozit či zcela zmařit cíl sledovaný trestním řízením. Jak bylo již uvedeno shora, zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu nepředstavuje absolutní právo, nýbrž může obsahovat omezení. Tato zásada sice vyžaduje, aby daňový subjekt měl v průběhu řízení přístup ke všem podkladům, které mohou být užitečné při jeho obhajobě, avšak, jak konstatoval Soudní dvůr

Evropské unie v rozhodnutí ze dne 16. 10. 2019 ve věci C-189/18, výjimkou jsou případy, kdy je omezení přístupu k uvedeným podkladům odůvodněno cíli obecného zájmu. V projednávané věci přitom podle názoru Nejvyššího správního soudu převáží obecný zájem na náležitém zjištění trestné činnosti a spravedlivém potrestání pachatele trestných činů podle zákona, nad procesním právem stěžovatelky na přístup k daňovému spisu.

[52] Nejvyšší správní soud má tedy za to, že v nyní projednávaném případě byl důvod nezpřístupnění Písemnosti stěžovatelce legitimní a nepředstavoval libovůli daňových orgánů. Daňové orgány však pochybily, jestliže stěžovatelce odepřely přístup k Písemnosti, aniž si řádně ověřily, zda je utajení Písemnosti před stěžovatelkou v kontextu s trestním řízením stále relevantní. Ostatně sám žalovaný uznal, že správní spis neobsahuje žádné podklady, které by svědčily o tom, že by si daňové orgány ověřovaly, zda předmětnou listinu již mohou nebo nemohou stěžovatelce zpřístupnit. Z tohoto důvodu lze dospět k závěru, že právo stěžovatelky na spravedlivý proces, bylo porušeno, neboť v případě, že by důvod utajení Písemnosti již odpadl, daňové orgány by nezpřístupněním Písemnosti stěžovatelce bez legitimního důvodu znemožňovaly uplatnění celého souhrnu podstatných procesních práv, mezi něž patří zejména právo vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011 - 132). Toto jednání správních orgánů tedy mohlo mít klíčový dopad z hlediska unesení důkazního břemene stěžovatelky v řízení. Zasáhlo tak do práva stěžovatelky na efektivní procesní obranu a způsobilo, že její postavení v daňovém řízení bylo nerovné (srov. Nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, N 212/43 SbNU 369).

[53] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné vyjádřit se ke způsobu, jakým daňové orgány přístup k Písemnosti stěžovatelce odpíraly, respektive, jakým způsobem byl veden daňový spis. K tomu je nutno zdůraznit, že i v případě, pokud by daňové orgány dospěly k názoru, že cíl trestního řízení by mohlo ohrozit již samotné vědomí stěžovatelky o vzniku Písemnosti (tedy o tom, že byl proveden odposlech telekomunikačního zařízení v rámci prověřování trestné činnosti jednatele stěžovatelky), nelze tím obhájit skutečnost, že existence vyhledávací části spisu nebyla stěžovatelce vůbec známa, popřípadě že stěžovatelka neměla přístup k řádně vedenému spisovému přehledu vyhledávací části spisu. Daňovému subjektu je totiž zákonem přiznáno právo nahlížet do soupisu písemností vedených ve vyhledávací části spisu, aniž by z nich vyplýval jejich konkrétní obsah (§ 66 odst. 2 daňového řádu). Jelikož daňový řád umožňuje označení konkrétních dokumentů v soupisu písemností takovým způsobem, aby z jejich označení nebylo možné rozpoznat jejich obsah, Nejvyšší správní soud nevidí žádný legitimní důvod pro to, aby soupis nebyl stěžovatelce poskytnut. Pokud byly daňové orgány toho názoru, že samotné vědomí stěžovatelky o existenci Písemnosti by mohlo ohrozit cíl trestního řízení, nic jim nebránilo v tom, aby Písemnost v soupisu písemností vyhledávací části spisu označily takovým způsobem, z něhož by nebylo patrné, o jakou písemnost se jedná.

[54] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že námitky podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. shledal důvodnými. Ostatními námitkami uvedenými v kasační stížnosti se proto již nezabýval a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil.

[55] Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, vzhledem ke zjištěným vadám správního

pokračování

řízení, resp. nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, a to tak, že nezpřístupněním Písemnosti stěžovatelce bez ověření trvání legitimního důvodu pro její utajení vyplývajícího z vedeného trestního řízení bylo porušeno právo stěžovatelky na spravedlivý proces. V dalším řízení proto žalovaný stěžovatelce musí umožnit vyjádřit se k Písemnosti, se kterou byla již seznámena v důsledku shora citovaného rozhodnutí Krajského soudu v Brně, a následně ve vzájemných souvislostech se všemi v řízení provedenými důkazy o odvolání stěžovatelky rozhodnout.

[56] V souladu s § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. jí tedy přísluší vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D. (viz plná moc na čl. 21 spisu krajského soudu) a v řízení před Nejvyšším správním soudem advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem (viz plná moc na čl. 13 spisu Nejvyššího správního soudu), přičemž oba jmenovaní advokáti působí v advokátní kanceláři Nováková + Partners. Stěžovatelce tedy náleží náhrada nákladů spojených s právním zastoupením.

[57] Stěžovatelka na soudních poplatcích zaplatila celkem 8 000 Kč [3 000 Kč za žalobu (viz čl. 51 spisu krajského soudu) a 5 000 Kč za kasační stížnost (viz čl. 27 spisu Nejvyššího správního soudu)].

[58] Zástupkyně stěžovatelky učinila v řízení před krajským soudem celkem tři úkony právní služby, kterými jsou: převzetí a příprava zastoupení a dvě písemné podání ve věci samé - žaloba a replika k vyjádření žalovaného ze dne 4. 4. 2017 [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Nahlížení do spisu krajského soudu ze dne 8. 2. 2017 není považováno za samostatný úkon právní služby podle advokátního tarifu (viz např. rozsudek tohoto soudu ze dne 27. 4. 2015, č. j. 8 Azs 124/2014 – 59), proto za něj Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal. V rámci vyčíslení náhrady nákladů spojených s právním zastoupením v části VIII. žaloby (viz čl. 18 spisu krajského soudu) advokátka stěžovatelky dále požadovala náhradu nákladů za úkon další porada s klientem podle § 11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu, tu však Nejvyšší správní soud nemohl přiznat, neboť tento úkon nebyl soudu nikterak doložen.

[59] Zástupce stěžovatelky v řízení před Nejvyšším správním soudem pak v rámci tohoto řízení učinil celkem dva hlavní úkony právní služby spočívající v písemných podáních soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] - kasační stížnost [pod tento úkon Nejvyšší správní soud zařadil sepsání blanketní kasační stížnosti (čl. 1 spisu NSS) a jejího doplnění (čl. 28-37)], a podání ze dne 29. 6. 2018 (čl. 68-72). Za ostatní písemná podání Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť se jedná o průvodní příписy k zaslaným přílohám, informace o jiných soudních řízeních, či o vyčíslení nákladů řízení. Za nahlížení do spisu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018 a ze dne 16. 7. 2019 tento soud náhradu nákladů nepřiznal z důvodů uvedených v předchozím odstavci. Dále Nejvyšší správní soud nepřiznal zástupci stěžovatelky náhradu nákladů za úkon další porada s klientem podle § 11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu, který nebyl soudu nijak doložen. Tento soud konečně nepřiznal zástupci stěžovatelky náhradu nákladů ani za úkon převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, jelikož se jedná o spolupracujícího advokáta původní zástupkyně stěžovatelky, který působí ve stejné advokátní kanceláři, a nahlížel spolu s původní

zástupkyní stěžovatelky již do spisu krajského soudu (a stejně tak původní zástupkyně nahlížela do spisu Nejvyššího správního soudu). Tato “změna“ zastoupení stěžovatelky tak zjevně nebyla účelná a dala se vyřešit substituční plnou mocí.

[60] Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatelky mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Náhrada nákladů řízení za každý úkon se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Oba právní zástupci stěžovatelky jsou plátcí DPH, proto byla částka úkonů jimi učiněných a paušální náhrady hotových výdajů odpovídající těmto úkonům navýšena o tuto daň. Celková částka odměny včetně nákladů a soudních poplatků tedy činí 28 570 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen vyplatit k rukám posledního právního zástupce stěžovatelky (tj. JUDr. Ing. Radana Tesaře) do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 25. září 2020

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu