



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudkyně Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D. a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **M Plast spol. s r.o.**, sídlem Malý val 1541/45, Kroměříž, zast. JUDr. Jiřím Šmatlákem, advokátem, sídlem Jeseniova 1151/55, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2017, č. j. 18332/17/5100-41453-712277, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 1. 2019, č. j. 31 Af 57/2017 - 92,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 1. 2019, č. j. 31 Af 57/2017 - 92, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 4. 2017, č. j. 18332/17/5100-41453-712277, a zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 3. 2. 2017, č. j. 206412/17/3304-00540-706954 a č. j. 184577/17/3304-00540-706954, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti ve výši 21.600 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Jiřího Šmatláka.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a jeho předcházející průběh

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále též jen „rozhodnutí žalovaného“) rozhodl o odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též jen „správce daně“) ze dne 3. 2. 2017, č. j. 206412/17/3304-00540-706954 a č. j. 184577/17/3304-00540-706954 (dále též jen společně „zajišťovací příkazy“) a tyto zajišťovací příkazy potvrdil. Zajišťovací příkazy byly vydány podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a žalobkyni jimi

byla uložena povinnost zajistit na účet správce daně dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 2.677.798,25 Kč (za zdaňovací období srpen 2012) a 3.088.365,06 Kč (za zdaňovací období září 2012).

[2] Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem (dále též jen „napadený rozsudek“) zamítl žalobu jako nedůvodnou.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti navrhla, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. V kasační stížnosti uplatnila stížní důvody vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Podle stěžovatelky se žalovaný ani krajský soud bezezbytku nevypořádali s jejími námitkami. Má za to, že zajišťovací příkazy byly vydány v rozporu se zákonem. Je přesvědčena, že ze způsobu, kterým správce daně postupoval při vydání zajišťovacích příkazů a souvisejících exekučních příkazů, zejména z jejich časové posloupnosti, je zřejmé, že úhrada zajišťovacích příkazů byla pro stěžovatelku reálně nesplnitelná. Stěžovatelka totiž v okamžiku, kdy měla uhradit zajištěnou daň, již nemohla nakládat se svými finančními prostředky uloženými na bankovních účtech. Krajský soud se podstatou této námitky nezabýval.

[5] Podle stěžovatelky se žalovaný ani krajský soud dostatečně nevypořádali s podmínkou odůvodněného očekávání vyměření daně (viz odůvodnění této námitky na s. 18 žaloby). Správce daně nevzal v úvahu všechny jemu známé okolnosti, které mohly ovlivnit budoucí stanovení daně. Pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu skutečně stanovena, byla v době vydání zajišťovacích příkazů minimální. Na tom nic nemění skutečnost, že správce daně ji následně skutečně vyměřil. Oprávněnost tohoto vyměření je předmětem jiné žaloby. K tomu stěžovatelka zdůraznila, že správci daně i žalovanému byly známy výsledky daňové kontroly u deklarovaného dodavatele, která byla ukončena s tím, že zboží a služby skutečně dodal stěžovatelce.

[6] Dále stěžovatelka poukázala na to, že krajskému soudu navrhla výslech svědků (zaměstnanců správce daně), kteří o těchto skutečnostech věděli v době, kdy byly vydány zajišťovací příkazy. Minimálně jeden z navržených svědků se přímo podílel nejen na daňové kontrole stěžovatelky, ale též na místních šetřeních u stěžovatelky, které byly provedeny před vydáním zajišťovacích příkazů. Stěžovatelka krajskému soudu též předložila písemné materiály, které její stanovisko potvrzují. Krajský soud stěžovatelkou navržené důkazy neprovedl s tím, že mají být uplatněny v meritorní žalobě, nikoliv v řízení o zajišťovacích příkazech, které je svou povahou předběžné. S tímto postupem soudu stěžovatelka nesouhlasí, neboť v posuzované věci nebyla obava, že daň bude v budoucnu stanovena, odůvodněna s dostatečnou jistotou. Krajský soud tak měl navržené důkazy provést, neboť vydáním zajišťovacích příkazů došlo k výraznému zásahu do práv a postavení stěžovatelky jako daňového subjektu.

[7] Stěžovatelka dále nesouhlasí s názorem krajského soudu ve vztahu k tvrzení správce daně, že byla pravděpodobně jedinou odběratelkou deklarovaného dodavatele, že deklarovaný dodavatel byl bez specializace na druh dodávaného zboží atd., kdy se podle

pokračování

krajského soudu jedná o nepodstatné náležitosti při vydání zajišťovacích příkazů. Tento názor nemůže obstát v souvislosti s požadavkem na naplnění podmínky odůvodněné obavy, že daň bude v budoucnu stanovena. A to zejména ve spojitosti s tím, že uvedená tvrzení správce daně jsou v podstatě jediným odůvodněním předmětné obavy, kterým splnění této podmínky správce daně dokládá.

[8] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s bagatelizací chybného doručování vydaných zajišťovacích příkazů. S hodnocením krajského soudu, že se jednalo o procesní vadu, která nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, stěžovatelka nesouhlasí. Podle jejího názoru jde o natolik specifické rozhodnutí, u něhož nelze připustit jakékoliv pochybení při vystavení a doručování ze strany správce daně.

[9] Krajský soud se dále nijak nevypořádal s námitkou stěžovatelky, že rozhodnutí o odvolání bylo vydáno po zákonné lhůtě, a zajišťovací příkazy se tak staly neúčinnými.

III. Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku, jakož i na své rozhodnutí, vyjádření k žalobě a spisový materiál ve věci.

[11] Pokud správce daně postupoval na základě zákonných ustanovení, jež mu umožňují stanovit okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů, takový postup nemůže být hodnocen jako protizákonný. Správce daně nadto stěžovatelce neuložil povinnost plnit konkrétně prostřednictvím jejího bankovního účtu.

[12] K námitce nedostatečného vypořádání se s odůvodněným očekáváním vyměření daně žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005 – 74, z něhož citoval s tím, že tato námitka by měla být odmítnuta, neboť je odůvodněna pouhým odkazem stěžovatelky na její dřívější podání. Správce daně při vydávání zajišťovacích příkazů postupoval v souladu se zákonem, k zajištění přistoupil až v té fázi řízení, kdy v rámci daňové kontroly nabyl pochybnosti o tom, zda v případě zboží a pronájmu majetku zdanitelná plnění stěžovatelka přijala od deklarovaného dodavatele, a v případě technického poradenství nabyl pochybnosti o tom, zda toto zdanitelné plnění vůbec existuje.

[13] K tvrzení stěžovatelky, že správci daně byly známy výsledky daňové kontroly u deklarovaného dodavatele, žalovaný odkázal na bod 48 odůvodnění napadeného rozsudku a rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 – 40, z něhož citoval a jehož závěry (byť se týkají nalézacího řízení) je nutno reflektovat též v řízení o zajištění daně.

[14] K námitce neprovedení navrhaných důkazů žalovaný odkázal na bod 19 odůvodnění napadeného rozsudku, k čemuž dodal, že stěžovatelka neuvedla, co mělo být těmito důkazy prokázáno.

[15] K námitce týkající se tvrzení správce daně, že stěžovatelka byla pravděpodobně jediným odběratelem deklarovaného dodavatele atd., žalovaný odkázal na body 45 a 46 odůvodnění napadeného rozsudku s tím, že tvrzení stěžovatelky, že se jedná o jediná tvrzení odůvodňující splnění podmínky budoucího stanovení daně, je účelové. Jak uvedl

krajský soud, tyto informace jsou uvedeny v popisu stěžovatelky a jejího deklarovaného dodavatele.

[16] K námitce týkající se doručování zajišťovacích příkazů žalovaný odkázal na bod 59 odůvodnění napadeného rozsudku a setrval na svém názoru, že správce daně nemohl doručovat zajišťovací příkazy ani následně vydané exekuční příkazy, zmocněnému zástupci Ing. I. P., neboť rozsah jemu udělené plné moci byl zmocnitelem omezen na řízení související s daňovými kontrolami, do nichž řízení o zajištění daní nespadá. V důsledku toho je nedůvodná námitka stěžovatelky o opožděném vydání rozhodnutí o odvolání. Správce daně byl povinen požadovat odstranění rozporu v tom, kdo stěžovatelku zastupuje, a proto rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno po lhůtě.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[18] Z argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti je patrné, že není spokojena se způsobem vypořádání svých žalobních námitek ze strany krajského soudu. Nejvyšší správní soud se před samotným posouzením námitek směřujících do naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 daňového řádu) zabýval namítanou opožděností rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům. Tuto námitku uplatnila stěžovatelka v žalobě s odůvodněním, že plná moc, na jejímž podkladě zmocněný zástupce stěžovatelku zastupoval ve věci daňové kontroly, na niž navazovalo vydání zajišťovacích příkazů, zmocňovala zástupce též k zastupování stěžovatelky v řízení o zajištění daně, tj. k podání odvolání proti zajišťovacím příkazům. Výzvu správce daně k odstranění vady odvolání proti zajišťovacímu příkazu, spočívající v nedoložení zmocnění zástupce jednat za stěžovatelku, proto stěžovatel v žalobě hodnotil jako formální úkon, který nebyl způsobilý stavět zákonnou lhůtu pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu ve smyslu § 34 daňového řádu.

[19] Krajský soud tuto námitku nevypořádal, resp. přistoupil k ní zcela chybně, pokud uvedl, že „(p)řípadné pochybení správních orgánů při dodržení ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu (...) by mělo vliv na účinnost vydaných zajišťovacích příkazů, avšak nikoliv na zákonnost jejich vydání, která je předmětem přezkumu v nyní projednávané věci“; načež uzavřel, že tato námitka není důvodná.

[20] Podle § 168 odst. 1 daňového řádu platí, že „(p)okud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije“.

[21] Nejvyšší správní soud uvádí, že včasné rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu je nezbytným předpokladem k tomu, aby správní soud vůbec mohl přistoupit

pokračování

k posouzení otázky, zda byly naplněny podmínky k vydání zajišťovacího příkazu. Důvodem je charakter lhůty k rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu.

[22] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, „(s)mysl extrémně krátké lhůty pro skončení odvolacího řízení, navíc s definitivními následky na účinky zajišťovacích příkazů, je podle Nejvyššího správního soudu zčásti takový, jak tvrdil stěžovatel. V popředí stojí nutnost zkrátit období právní nejistoty daňového subjektu na minimum. Důvodnost odvolání má být posouzena bezodkladně, zjevně bez většího doplňování podkladů, nepochybně i proto, aby se daňovému subjektu v rozumném čase otevřela cesta pro případný soudní přezkum. Lhůta zakotvená v § 168 odst. 1 daňového řádu je svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu.“

[23] Pokud odvolací orgán lhůtu pro rozhodnutí dodrží a o odvolání včas rozhodne, je účel § 168 odst. 1 daňového řádu naplněn. Pokud však ze strany odvolacího orgánu není ve stanovené lhůtě rozhodnuto, resp. je-li takové rozhodnutí vydáno opožděně, posouzení zákonnosti rozhodnutí o zajištění ze strany správního soudu je s ohledem na účinky nečinnosti odvolacího orgánu zcela nadbytečné, neboť rozhodnutí o zajištění je neúčinné a rozhodnutí o odvolání nezákonné z důvodu nesplnění zákonných podmínek pro jeho vydání (dodržení zákonné lhůty).

[24] Na běh lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu se aplikuje § 33 odst. 2 daňového řádu, podle něhož (l)hůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Podle § 34 daňového řádu (p)okud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti. Aplikace § 34 daňového řádu na běh lhůty podle § 168 odst. 1 daňového řádu není vyloučena (srov. výslovné vyloučení § 35 odst. 2 daňového řádu), ostatně tento názor potvrzuje jak dosavadní judikatura správních soudů (viz např. rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2018, č. j. 29 Af 47/2016 – 70, a zde uvedené rozsudky jiných krajských soudů), tak komentářová literatura (srov. Lichnovský, O. a kol. Daňový řád. komentář, Praha : C. H. Beck, 3. vydání, 2016, s. 134 – 136; Baxa J. a kol. Daňový řád. Komentář Praha : Wolters Kluwer, 2011).

[25] Možnost prodloužení běhu třicetidenní lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu však musí vždy vycházet z reálné potřeby správce daně odstranit vady a nedostatky, které brání dalšímu postupu ve věci. Jinými slovy, pokud taková potřeba nevystane, a správce daně přesto vyzve osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, a tím si „zajistí“ prodloužení lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, takový postup je způsobem zneužití práva ze strany správce daně, který nemůže požívat právní ochrany. V takové situaci tedy nelze akceptovat prodloužení lhůty pro vydání rozhodnutí v důsledku postupu podle § 34 daňového řádu.

[26] Nedoložení právního zastoupení je jedním z důvodů, pro který správce daně bude osobu zúčastněnou na správě daní vyzývat k součinnosti. Je-li odvolání podáno osobou, u níž není zřejmé, zda vystupuje jako zmocněnec daňového subjektu, správce daně vydá rozhodnutí, kterým zmocnitele vyzve k odstranění této vady odvolání (srov. § 112 odst. 2 ve spojení s § 28 odst. 2 daňového řádu).

[27] Ve správním spise je založena plná moc ze dne 27. 2. 2013, kterou stěžovatelka (jako zmocnitel) udělila zmocněnkyni Ing. L. P. k zastupování zmocnitele v jednání s Finančním úřadem pro Zlínský kraj, územní pracoviště Kroměříž, která se vztahovala na zde uvedené daně (daň z příjmů právnických osob, daň z příjmů ze závislé činnosti, daň z příjmů vybíraná srážkou z příjmu fyzických osob, daň z příjmů vybíraná srážkou z příjmu právnických osob, daň silniční, daň z přidané hodnoty, daň z nemovitostí), a to v plné míře ve všech úkonech. Tato plná moc byla u správce daně uplatněna dne 28. 2. 2013.

[28] Dne 18. 7. 2015 byla u správce daně uplatněna plná moc ze dne 17. 7. 2015, kterou stěžovatelka zmocnila Ing. I. P., daňového poradce, k zastupování v řízení před Finančním úřadem ve Zlíně, Územní pracoviště v Kroměříži, ve věci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2012, leden až prosinec 2013, leden 2014 a ve věci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013, s tím, že plná moc se vydává pro jednání ve všech věcech daňových, které souvisí s uvedenou kontrolou, pro výkon veškerých úkonů, přijímání doručovaných písemností, pro podání návrhů a žádostí, podání opravných prostředků, podání správních žalob v rámci uvedených daňových řízení a pro účast na všech jednáních v rámci uvedených daňových řízení.

[29] Dne 28. 5. 2016 byla správci daně doručena další plná moc ze dne 1. 4. 2016, a to se stejným obsahem jako již dříve uplatněná moc ze dne 17. 7. 2015, doplněná o dovětek, že se uděluje i pro zastupování zmocnitele u případných dalších daňových kontrol, které správce daně u zmocnitele v budoucnu zahájí.

[30] V souladu s obsahem plné moci ze dne 17. 7. 2015 (resp. 1. 4. 2016) jednal správce daně v průběhu daňové kontroly (zahájené dne 18. 9. 2014), jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013, a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012, leden 2013 až prosinec 2013, leden 2014 v blíže specifikovaném rozsahu, která byla následně (dne 16. 2. 2015) rozšířena na prověření celkové daňové povinnosti v uvedených zdaňovacích obdobích, a dále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až listopad 2012 v rozsahu prověření celkové daňové povinnosti, s Ing. I. P. jako zmocněncem stěžovatelky. S tímto zmocněncem správce daně v průběhu daňové kontroly komunikoval a zasílal mu veškeré písemnosti.

[31] Zajišťovací příkazy ze dne 3. 2. 2017 k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 a září 2012, která nebyla dosud stanovena, však byly doručovány Ing. L. P. (doručeny byly prostřednictvím České pošty dne 6. 2. 2017). Dne 5. 3. 2017 podal odvolání proti zajišťovacím příkazům Ing. I. P. Následně vydal správce daně dne 9. 3. 2017 výzvu k odstranění vad odvolání, v níž uvedl, že odvolání bylo podáno osobou, která nemá u správce daně založenou plnou moc k tomuto podání, neboť plná moc ze dne 1. 4. 2016 udělená Ing. P. byla omezena na zastupování ve věci daňové

pokračování

kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2012, leden až prosince 2013, leden 2014 a ve věci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013. Dne 20. 3. 2017 byla správci daně doručena plná moc o stejném obsahu jako plná moc ze dne 1. 4. 2016, v níž bylo u zmocnění pro jednání ve všech věcech daňových, které souvisí s uvedenými kontrolami do závorky doplněno „*např. i řízení ve věci zajišťovacích příkazů na doposud nestanovenou daň...pokud jsou tato řízení vyvolána uvedenými daňovými kontrolami*“).

[32] Podle § 28 odst. 1 daňového řádu platí, že zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. V případě, kdy rozsah zmocnění není vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci a o nedostacích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce (§ 28 odst. 2 daňového řádu). Pokud si zmocnitel zvolí jiného zmocněnce, uplatní se fikce, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci (§ 28 odst. 4 daňového řádu).

[33] Nejvyšší správní soud posoudil obsah plné moci ze dne 1. 4. 2016 a dospěl k závěru, že byla formulována takovým způsobem, z něhož bylo seznatelné, že se vztahuje i na řízení o zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň, resp. na podání odvolání proti zajišťovacím příkazům, neboť ty byly vydány v bezprostřední návaznosti na daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mj. daň z přidané hodnoty za zdaňovací období, k níž směřovaly vydané zajišťovací příkazy. Při vymezení plné moci na zastupování ve věcech daňové kontroly daně z přidané hodnoty mj. i za období srpen a září 2012, dále udělené „*pro jednání ve všech věcech daňových, které souvisí s uvedenou kontrolou, pro výkon veškerých úkonů, přijímání doručovaných písemností, pro podání návrhů a žádostí, podání opravných prostředků, podání správních žalob v rámci uvedených daňových řízení a pro účast na všech jednáních v rámci uvedených daňových řízení*“, je nutno za „daňovou věc, která s uvedenou kontrolou souvisí“ bezpochyby považovat též řízení o zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň. Souvislost mezi daňovou kontrolou a vydáním zajišťovacích příkazů v této věci je tak úzká a zřejmá, že nezakládá důvodné pochybnosti o tom, že stěžovatel měl v úmyslu zmocnit Ing. I. P. i pro podání odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům.

[34] Nejvyšší správní soud se nemůže ztotožnit s argumentací žalovaného, že souvislost mezi zajišťovacím řízením a daňovou kontrolou zde dána není, neboť zajišťovací řízení mezi takto související řízení nezapadá. Daňová kontrola a zajišťovací řízení jsou jistě odlišnými instituty, pokud je však daňová kontrola vymezena na konkrétní daň a konkrétní zdaňovací období a na jejím podkladě, resp. v jejím průběhu, je vydán zajišťovací příkaz k zajištění úhrady této daně, jedná se o souvislost natolik bezprostřední, že stěžovatelka mohla důvodně očekávat, že formulace plné moci ze dne 1. 4. 2016, zmocňující k zastupování Ing. P., zahrnuje též řízení zajišťovací, je-li jeho předmětem zajištění úhrady právě daňovou kontrolou prověřovaných daní. Ostatně pokud by správce daně měl o rozsahu zmocnění pochybnosti, mohl ještě před vydáním zajišťovacích příkazů odstranit postupem podle § 28 odst. 2 daňového řádu. Namísto toho však postupoval, jako kdyby plná moc ze dne 1. 4. 2016 byla omezena jen na daňovou kontrolu, což však neodpovídalo jejímu obsahu.

[35] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že na základě výzvy k odstranění vad odvolání ze dne 9. 3. 2017 nemohlo dojít ke stavění lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu podle § 34 daňového řádu. Zákonná lhůta pro vydání rozhodnutí o odvoláních podaných dne 5. 3. 2017 uplynula již dnem 4. 4. 2017. Žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání dne 24. 4. 2017, tedy až po marném uplynutí zákonem stanovené lhůty pro jeho vydání. Je tedy nutno přisvědčit námitce stěžovatelky, že v posuzované věci nebyla dodržena lhůta pro vydání rozhodnutí o zajišťovacích příkazech stanovená v § 168 odst. 1 daňového řádu a zajišťovací příkazy se staly neúčinnými. Za této situace se již Nejvyšší správní soud pro nadbytečnost nezabýval ostatními námitkami stěžovatelky.

V. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. 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 [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Vzhledem k tomu, že již krajský soud měl k namítané nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, resp. neúčinnosti zajišťovacích příkazů přihlédnout a zrušit je, Nejvyšší správní soud zrušil též rozhodnutí žalovaného. V souladu s judikaturou (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015 - 66) pak Nejvyšší správní soud zrušil také zajišťovací příkazy a současně rozhodl o vrácení věci žalovanému (za přiměřené aplikace § 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude namísto řízení o zajištění daně zastavit podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, neboť v tomto řízení nelze dále pokračovat. Správní orgány jsou právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázány.

[37] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka měla v řízení úspěch, má proto právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení před krajským soudem, tvořených zaplaceným soudním poplatkem za žalobu ve výši 3.000 Kč, dále náklady za zastoupení daňovým poradcem za tři úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby, účast na jednání), tedy 9.300 Kč a tři režijní paušály po 300 Kč podle § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s., celkem tedy 10.200 Kč. Žalovaný je tak povinen zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení o žalobě celkem 13.200 Kč.

[38] V řízení o kasační stížnosti má stěžovatelka právo na náhradu nákladů tvořených zaplaceným soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, dále na náklady právního zastoupení za jeden úkon ve věci (sepsání kasační stížnosti) ve výši 3.100 Kč a jeden režijní paušál ve výši 300 Kč podle § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 8.400 Kč. Zástupce žalobkyně ani na výzvu soudu nedoložil, že by byl plátcem DPH. Žalovaný je tak povinen zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti celkem 8.400 Kč. Celkem za obě řízení je tak žalovaný povinen zaplatit stěžovateli 21.600 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce stěžovatelky.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. listopadu 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu