



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Jana Ryby ve věci

žalobkyně: **Mersanit s.r.o.**, IČO 27381048
sídlem Čs. armády 371/11, 160 00 Praha 6
zastoupena advokátem JUDr. Ivo Panákem
sídlem Kounicova 284/39, 602 00 Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti pěti rozhodnutím žalovaného: ze dne 17. 4. 2018 č. j. 17946/18/5100-41453-711845, ze dne 17. 4. 2018 č. j. 17957/18/5100-41453-711845, ze dne 17. 4. 2018 č. j. 17966/18/5100-41453-711845, ze dne 17. 4. 2018 č. j. 17968/18/5100-41453-711845 a ze dne 17. 4. 2018 č. j. 17972/18/5100-41453-711845,

takto:

- I. Pět rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 4. 2018 č. j. 17946/18/5100-41453-711845, ze dne 17. 4. 2018 č. j. 17957/18/5100-41453-711845, ze dne 17. 4. 2018 č. j. 17966/18/5100-41453-711845, ze dne 17. 4. 2018 č. j. 17968/18/5100-41453-711845 a ze dne 17. 4. 2018 č. j. 17972/18/5100-41453-711845, a devět zajišťovacích příkazů vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 29. 1. 2018 č. j. 580650/18/2009-80542-110717, ze dne 29. 1. 2018 č. j. 584137/18/2009-80542-110717, ze dne 29. 1. 2018 č. j. 587613/18/2009-80542-110717, ze dne 29. 1. 2018 č. j. 588798/18/2009-80542-110717, ze dne 29. 1. 2018 č. j. 590591/18/2009-80542-110717, ze dne 29. 1. 2018 č. j. 590841/18/2009-80542-110717, ze dne 29. 1. 2018 č. j. 591607/18/2009-80542-110717, ze dne 29. 1. 2018 č. j. 592373/18/2009-80542-110717 a ze dne 29. 1. 2018 č. j. 592550/18/2009-80542-110717, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 38 232 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce JUDr. Ivo Panáka, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhá zrušení shora uvedených pěti rozhodnutí žalovaného, jimiž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně, proti výše citovaným devíti rozhodnutím (dále též „zajišťovací příkazy“) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“), a uvedené zajišťovací příkazy potvrdil podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „DŘ“). Zajišťovacími příkazy správce daně zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) žalobkyně za zdaňovací období 03/2017 až 11/2017, která tehdy nebyla stanovena, složením jistoty na účet správce daně ve výši 3 018 772 Kč.
2. Žalobkyně proti shora uvedeným čtrnácti rozhodnutím brojí podanou žalobou, její námitky lze rozdělit do těchto žalobních bodů.
3. V prvním žalobním bodu žalobkyně namítá, že byla na svých právech zkrácena nezákonným postupem správce daně, jímž bylo zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces. Současně došlo k porušení zásad právní jistoty, ochrany legitimního očekávání, proporcionality a práva na řádnou správu podle čl. 41 Listiny základních práv Evropské unie. Napadená rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelná a nicotná, vnitřně rozporná.
4. Ve druhém žalobním bodu žalobkyně tvrdí, že správci daně nesvědčí žádný zákonný důvod pro použití zajišťovacích příkazů. Nesouhlasí, že má virtuální sídlo, jak tvrdila náhodně přítomná osoba, takové svědectví nemá vypovídající hodnotu. Správce daně nemůže žalobkyni diskriminovat proto, že společník či jednatel nemají bydliště na území republiky. Zákonnou podmínkou podnikání není ani vlastnictví nemovitostí. Žalobkyně vlastní dvě motorová vozidla, což správce daně nedůvodně vyhodnotil za vysoce rizikové. Žalobkyně dále nesouhlasí se správcem daně, který komentoval výkonnost ekonomické činnosti žalobkyně podle podaných daňových přiznání. Správce daně toliko shrnul z nich plynoucí fakta a bez odůvodnění uvedl, že zjistil analýzou důkazních prostředků, kterou přitom nespecifikoval, že žalobkyně se zapojila do řetězce, na jehož počátku daňové subjekty neodvedly DPH, což ovlivňuje důvěryhodnost zdanitelných plnění. Žalobkyně dále namítá, že ze strany správce daně se jedná o ničím nepodložené tvrzení. Jelikož správce daně se nezabýval tím, jak žalobkyně fakticky podniká, není důvod zpochybňovat platby závazků v hotovosti. Žalobkyně nesouhlasí s analýzou správce daně k běžné likviditě a okamžité likviditě k výstupům za rok 2016 bez zohlednění stavu v roce 2017 či 2018, když důvodné obavy existují až v roce 2018. Posouzení okamžité likvidity k 31. 12. 2016 odporuje ekonomickým zvyklostem, jelikož u žalobkyně byla tato hodnota 0,413 a doporučovaná se pohybuje mezi 0,2 a 0,5. Dokresluje to pouze účelovost analýzy dva roky starých údajů, použitých k odůvodnění aktuálních poměrů.
5. Žalobkyně nesouhlasí se správcem daně, který založil existenci odůvodněné obavy podle § 167 odst. 1 DŘ na účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Správce daně tvrdí, že žalobkyně se zapojila do obchodního řetězce, v němž nebyla přiznaná, resp. zaplacená, daň subjektem na pozici tzv. „missing trader“. U zajišťovacího příkazu za 03/2017 touto „missing trader“ společností má být společnost BENTUSTEN s.r.o., v likvidaci (dále též „Bentusten“), a to v řetězci společností: Bentusten-VOSKOR TRADE s.r.o. (dále též „Voskor“)-PRAHA INVESTOR CZ s.r.o. (dále též „Praha Investor“)- AKINES servis s.r.o. (dále též „Akines“)-žalobkyně. Správce daně neuvádí k řetězci tvrzeného podvodu, k jakému podvodu došlo, kdo jej spáchal, v čem spočíval, ani jaká byla aktivní účast žalobkyně na něm. Správce daně přitom ignoruje, že přímý dodavatel žalobkyně společnost Akines, je plátcem DPH od

roku 2014, nemá daňové nedoplatky, ani není vedena za nespolehlivého plátce. Žalobkyně od společnosti Akines odebírala v roce 2017 služby doložené fakturami i smlouvou o dílo, současně skutečnost, že k realizaci obchodu došlo, doložila i kontrola z Oblastního inspektorátu práce pro Středočeský kraj ze dne 7. 11. 2017 sp. zn. 14-2017-2282, jež osvědčila plnění společnosti Akines pro žalobkyni. Správce daně též neuvádí, zda společnost Praha Investor, která je dodavatelem společnosti Akines, měla nějaký vztah k poskytování služeb žalobkyni, ani jakým způsobem měla být jmenovaná společnost účastna podvodného řetězce. Dále žalobkyně popisuje jednotlivě shora zmiňované subjekty z řetězce před společností Akines. Obdobné žalobkyně uvádí k zajišťovacímu příkazu za 04/2017 a 05/2017 (řetězec společností: Breo-M United s.r.o. /dále též „Breo“-Praha Investor-Akines-žalobkyně), k zajišťovacímu příkazu za 06/2017 a 07/2017 (řetězec společností: PRAGOMONETIA s.r.o. /dále též „Pragomonetia“-Breo-Praha Investor-Akines-žalobkyně), k zajišťovacímu příkazu za 08/2017 (řetězec společností: Copan Services International s.r.o. /dále též „Copan“-V&Z comfort s.r.o. /dále též „V&Z“-Akines-žalobkyně) či k zajišťovacímu příkazu za 09/2017, 10/2017 a 11/2017 (řetězec společností: New Com Media s.r.o.-Copan-V&Z-Akines-žalobkyně). Podle žalobkyně není zřejmé, z jakého důvodu právě ji správce daně se jmenovanými společnostmi spojuje ve vztahu k jejich nedoplatkům. Skutečnost, že subjekty stojící na počátku řetězců mají daňové nedoplatky, automaticky neimplikuje podvod žalobkyně. Se subjektem označeným správcem daně za „missing trader“ nemá žalobkyně a ani její dodavatel společnost Akines nic společného. Oba orgány finanční správy postupovaly proto v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60, jelikož z ničeho nevyplývá přímá souvislost mezi podvodem a nárokem žalobkyně na odpočet.

6. Žalobkyně dále brojí proti nesprávnému postupu žalovaného při prokazování subjektivní a objektivní stránky a vědomí žalobkyně o daňovém podvodu s jejím zapojením do něj podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018 č. j. 1 Afs 427/2017-48. Správce daně ani žalovaný v napadených rozhodnutích relevantním způsobem neoznačují skutečnosti svědčící o vědomosti žalobkyně nebo jejím zapojení do tvrzeného daňového podvodu. Žalobkyně v souvislosti s pozdní úhradou pohledávek dodavateli společnosti Akines uvádí, že se jedná o soukromoprávní vztah mezi dvěma obchodními partnery bez vlivu na věc. Žalobkyně DPH za rok 2017 odvedla, není nespolehlivým plátcem a plní své daňové povinnosti. Žalobkyně dovozuje, že řetězec dodavatelů byl téměř v každém zdaňovacím období odlišný, proto úvaha správce daně o neexistenci neměnné struktury v řetězci nebyla správná. Podle žalobkyně byl správce daně veden snahou vybrat daň u subjektu, u něhož je to nejjednodušší. Žalobkyně odkazuje na judikaturu Soudního dvora, na rozsudek Optigen, a dovolává se zásady neutrality DPH. Uvádí, že se společností označenou správcem daně za „missing trader“ nebyla spojena, proto selhání při placení daně takové společnosti, nemůže jít žalobkyni k tíži. Samotné neodvedení daně podvodem není. V daňovém řízení existují legitimní nástroje, které správce daně může či musí uplatnit k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému dlužníkovi. V dané věci však nedůvodně celou částku zajišťuje u žalobkyně.
7. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítá, že orgány finanční správy hodnotily zjištěné skutečnosti i důkazy předložené žalobkyní tendenčně a v rozporu s DŘ. Podle § 8 DŘ správce daně musí přihlídnout a odůvodnit vše, co vyšlo při správě daní najevo, jak se vypořádal se všemi důkazními prostředky bez ohledu, zda svědčí ve prospěch či neprospěch daňového subjektu, a žádné důkazy nesmí opomenout, či vědomě zatajit.

Žalovaný v dané věci zjištěné skutečnosti hodnotí jednostranně v neprospěch žalobkyně, postupuje proto šikanózně.

8. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně napadená rozhodnutí považuje za neúčinná, jelikož byla vydaná žalovaným po uplynutí zákonem stanovené propadné 30 denní lhůty pro vyřízení odvolání. Lhůta začala běžet ode dne 1. 3. 2018, jelikož dne 28. 2. 2018 proti nim prostřednictvím zmocněnce z jeho datové schránky podala odvolání, k němu připojila plnou moc pro zmocněnce. Následně žalobkyni byla doručena výzva správce daně k odstranění vad ze dne 5. 3. 2018 č. j. 1582130/18/2009-80542-110717, aby konvertovala odvolání podle § 22 a § 23 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZEÚ“). Žalobkyně odvolání proto dne 16. 3. 2018 doplnila, byť takovou podmínku § 71 DŘ k platnosti podání nevyžaduje. Žalobkyně odkazuje na § 18 odst. 2 ZEÚ a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012 č. j. 8 As 89/2011-31. Podle žalobkyně uvedená výzva nemůže vyvolat účinky prodloužení lhůty podle § 34 DŘ.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 11. 9. 2018 navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Námitky prvního žalobního bodu považuje za obecné, k nim žalobkyně neuvádí, jakým způsobem bylo do jejích práv zasaženo, resp. v čem konkrétně spatřuje porušení svých práv a zásad, či proč považuje rozhodnutí za nicotná a vnitřně rozporná. Kvalita žalobní argumentace předjímá kvalitu soudního rozhodnutí. Jinými slovy, míře konkrétnosti uplatněných žalobních bodů musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí. Pokud má soudní přezkum probíhat v mezích žalobních bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost obecné námitky odůvodnit konkrétním způsobem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017 č. j. 3 Afs 161/2016-51, či ze dne 13. 6. 2007 č. j. 5 As 73/2006-121). Soud nemůže předjímat, co bylo obsahem výše uvedených obecných námitek žalobkyně, stejně tak nemůže činit ani žalovaný ve svém vyjádření. Na námitky formulované obecně nelze než reagovat stejnou měrou obecnosti. V dané věci žalovaný setrvává na závěru, že rozhodnutí obou stupňů finančních orgánů obsahují odůvodnění dostatečné, řádné a souladné s právními předpisy. Vyplývá z nich zřejmá obava podle § 167 daňového řádu. Postup souladný se zákonem nemůže být porušením některé z namítaných zásad či zásahem do práv žalobkyně.
10. K námitkám druhého žalobního bodu žalovaný odkazuje na napadená rozhodnutí i na jejich argumentaci. Uvádí, že správce daně v zajišťovacích příkazech v kapitole 5. popsal skutečnosti zjištěné k zapojení žalobkyně do podvodných obchodních řetězců a specifikoval existenci ztracené daně v řetězci dodávek, označil subjekty „missing trader“, jimiž nebyla DPH odvedena do státního rozpočtu. Plnění mezi žalobkyní a jejím dodavatelem byla součástí řetězových obchodů, v nich subjekty zapojené na počátku obchodních struktur neodvedly DPH do státní pokladny. Na základě zjištění zapojení žalobkyně do podvodných řetězců a skutečností, které vyvolávají pochybnosti o budoucí vymahatelnosti nestanovené daně (podmínky přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena a současně, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi) správce daně zákonně a v souladu s recentní judikaturou vydal předmětné zajišťovací příkazy.
11. K námitkám třetího žalobního bodu žalovaný uvádí, že žalobkyně napadá hodnocení důkazních prostředků opět obecnou námitkou. Neargumentuje, proč považuje hodnocení důkazních prostředků orgány finanční správy za tendenční či v rozporu se zákonem, na svůj výklad neaplikuje hodnocení důkazních prostředků v dané věci. Podle žalovaného

byly důkazní prostředky hodnoceny zásadou volného hodnocení důkazů a v souladu se zákony.

12. K námitkám čtvrtého žalobního bodu žalovaný poukazuje na § 71 DŘ, jenž upravuje požadavek na učinění podání. Plná moc, která byla přílohou předmětného odvolání, nebyla podepsána způsobem s účinky vlastnoručního podpisu daňového subjektu. Podání tudíž vykazovalo vadu, kterou bylo třeba odstranit, aby bylo možné v odvolacím řízení pokračovat. Uplatnění plné moci je samostatným podáním, a proto musí splňovat podmínky dle § 71 DŘ. Prostřednictvím datové schránky lze odeslat nejenom plnou moc vystavenou v elektronické podobě (opatřenou uznávaným elektronickým podpisem), ale i plnou moc vystavenou původně v tzv. materiální podobě (listinné plné moci) a do elektronické podoby převedenou následně. Převod do elektronické podoby je však nutné provést formou autorizované konverze dokumentu (§ 22 ZEÚ). Nelze dávat správci daně k tíži, že v souladu se zásadou součinnosti a vstřícnosti, vyzval žalobkyni k odstranění vad odvolání, a to k prokázání, že odvolání bylo podáno oprávněnou osobou, resp. aby podání (plná moc) byla opatřena ověřovací doložkou konverze, toliko postupoval podle § 112 odst. 2 DŘ. Se žalobkyní lze souhlasit, že zasláním podání z datové schránky lze tento považovat za podepsaný osobou, která danou datovou schránku vlastní. Nicméně k takovému závěru nelze dojít u osoby od vlastníka datové schránky odlišné. V nyní projednávaném případě byla plná moc zaslána jako příloha k odvoláním proti zajišťovacím příkazům, tudíž i samotná odvolání trpěla stejnou vadou jako předmětná plná moc. Nelze tak souhlasit se žalobkyní, že účelem výzvy správce daně bylo jen zajistit prodloužení lhůty pro vyřízení odvolání proti zajišťovacím příkazům. Je zřejmé, že odvolání a plná moc trpěly vadou, kterou bylo nutné odstranit, proto správce daně vydal výzvu k odstranění vad odvolání ze dne 5. 3. 2018 č. j. 1582130/18/2009-80542-110717.
13. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud rozhodl o věci samé bez nařízení jednání, jelikož žalobkyně i žalovaný s tímto projednání věci výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) a současně postupoval podle § 78 odst. 1 s. ř. s., přičemž žalobu shledal důvodnou.
14. Soud se nejprve zabýval námitkou neúčinnosti zajišťovacích příkazů uplatněnou ve čtvrtém žalobním bodu.
15. Městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
16. Podle § 168 odst. 1 DŘ *pokud 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.*
17. Podle § 34 DŘ *pokud 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.*
18. Podle § 27 odst. 1 DŘ *osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat.*

19. Podle § 28 odst. 1 DŘ zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje.
20. Podle § 28 odst. 2 DŘ není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci; ustanovení o vadách podání se použije obdobně. O nedostacích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce.
21. Podle § 28 odst. 3 DŘ plná moc je vůči správci daně účinná až po odstranění vad. Účinky podání učiněného zmocněncem na základě vadné plné moci zůstávají zachovány, pokud dojde k odstranění vad ve stanovené lhůtě.
22. Podle § 28 odst. 4 DŘ zvolí-li si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci.
23. Podle § 70 odst. 1 DŘ podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně.
24. Podle § 70 odst. 2 DŘ podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.
25. Podle § 70 odst. 3 DŘ z podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje.
26. Podle § 71 odst. 1 DŘ podání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.
27. Podle § 18 odst. 2 ZEÚ úkon učiněný osobou uvedenou v § 8 odst. 1 až 4 nebo pověřenou osobou, pokud k tomu byla pověřena, prostřednictvím datové schránky má stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný, ledaže jiný právní předpis nebo vnitřní předpis požaduje společný úkon více z uvedených osob.
28. Podle § 22 odst. 1 ZEÚ konverzí se rozumí a) úplné převedení dokumentu v listinné podobě do dokumentu obsaženého v datové zprávě nebo datovém souboru (dále jen „dokument obsažený v datové zprávě“) způsobem zajišťujícím shodu obsahu těchto dokumentů a připojení doložky o provedení konverze (dále jen „doložka“), nebo b) úplné převedení dokumentu obsaženého v datové zprávě do dokumentu v listinné podobě způsobem zajišťujícím shodu obsahu těchto dokumentů a připojení doložky.
29. Podle § 22 odst. 2 ZEÚ dokument, který provedením konverze vznikl (dále jen „výstup“), má stejné právní účinky jako dokument, jehož převedením výstup vznikl (dále jen „vstup“).
30. Podle § 22 odst. 3 ZEÚ má-li být podle jiného právního předpisu předložen dokument v listinné podobě správnímu orgánu, nebo soudu anebo jinému státnímu orgánu, zejména aby byl užit jako podklad pro vydání rozhodnutí, je tato povinnost splněna předložením jeho výstupu.
31. Podle § 23 odst. 1 ZEÚ konverzi na žádost provádějí kontaktní místa veřejné správy a advokáti za podmínek stanovených jiným právním předpisem.
32. Podle § 23 odst. 2 ZEÚ konverzi z moci úřední provádějí orgány veřejné moci pro výkon své působnosti.
33. Jak vyplývá z ust. § 168 odst. 1 DŘ citovaného shora, rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu musí být vydané do 30 dnů ode dne, kdy bylo odvolání podané. V případě, že o odvolání v této lhůtě správní orgán nerozhodne, nastupuje ex lege právní následek spočívající v pozbytí účinnosti zajišťovacího příkazu. Lhůta zakotvená v § 168

odst. 1 DŘ je tedy svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016 č. j. 2 Afs 239/2015-66). Tento právní následek nastane nejen v případě, kdy správní orgán o podaném odvolání nerozhodne vůbec, ale také tehdy, rozhodne-li po uplynutí stanovené lhůty. Lhůta k rozhodnutí o odvolání však podle § 34 DŘ neběží (staví se) ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti. Smyslem tohoto ustanovení je především vytvoření dostatečného prostoru pro to, aby správce daně mohl naplnit lhůtu, kterou je vázán, v případě, že časové prodloužení není způsobeno jeho nečinností, nýbrž nečinností osoby zúčastněné na řízení, na které je správce daně při vydání rozhodnutí či vykonání úkonu závislý. Zároveň je tímto ustanovením vytvořen apel na to, aby k součinnosti došlo v co nejkratším čase. Avšak ne každá výzva je způsobilá vyvolat účinek stavění lhůty. Například uvedený účinek nebude mít výzva nesplnitelná nebo výzva činěná toliko za účelem stavění lhůty, aniž by se skutečně vyskytla potřeba výzvu vydat. Je tedy zřejmé, že aby výzva k součinnosti mohla mít tak zásadní účinky, jako je stavění běhu lhůty k vydání rozhodnutí, musí se posuzovat zejména podle svého obsahu a okolností vydání, jež má především zamezit spekulacím a zneužití ze strany správce daně. Uvedené je třeba respektovat zejména tam, kde se jedná o rozhodnutí či úkon znamenající zásadní vpád do práva osoby zúčastněné na správě daní, jako je právě např. rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu (shodně viz Lichnovský, O.; Ondříšek, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. 2016. Praha: C. H. Beck. s. 134 - 136).

34. Soud ze správního spisu ověřil, že devět zajišťovacích příkazů, které vydal správce daně, bylo doručeno tehdejší zmocněnkyni žalobkyně, všechny dne 31. 1. 2018. Podle poučení bylo možno proti nim podat odvolání ve lhůtě 30 dnů ode dne jejich doručení. Dne 28. 2. 2018 žalobkyně podala proti devíti zajišťovacím příkazům devět odůvodněných odvolání prostřednictvím nově zvoleného zástupce JUDr. Ivo Panáka, advokáta, z jeho datové schránky „ev9gppd“, k nimž byla připojena prostá kopie plné moci pro jmenovaného zástupce podepsaná jednatelkou žalobkyně s razítkem žalobkyně ze dne 9. 2. 2018. Plnou mocí žalobkyně zmocňuje jmenovaného advokáta k zastupování ve věcech devíti zajišťovacích a devíti exekučních příkazů specifikovaných čísly jednacími, a vztahuje se na všechny úkony spojené s uplatněním řádných i mimořádných opravných prostředků. Lhůta stanovená § 168 odst. 1 DŘ k rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům tak měla uplynout dne 3. 4. 2018.
35. Dne 5. 3. 2018 správce daně vyzval žalobkyni k odstranění vad odvolání s tím, že odvolání byla „podána neoprávněnou osobou, neboť odvolání i plná moc udělená advokátovi JUDr. Ivo Panákovi byla zaslána z datové schránky zmocněnce a nejedná se o konvertovaný dokument (§ 22 a § 23 zákona č. 300/2008 Sb.). Lhůta pro odstranění vad odvolání se stanoví v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy“. Citovanou výzvu správce daně doručil dne 5. 3. 2018 do datové schránky jmenovaného zástupce JUDr. Ivo Panáka a současně ji doručil dne 8. 3. 2018 původní zmocněnkyni žalobkyně, již doručoval zajišťovací příkazy. Dne 16. 3. 2018 na výzvu správce daně reagoval jmenovaný advokát tak, že vytýkané vady odvolání odstranil a připojil originál plné moci. Dne 17. 4. 2018 žalovaný vydal napadená rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům.
36. Pro posouzení otázky účinnosti zajišťovacích příkazů je předně třeba zkoumat, zda výzva k odstranění vad odvolání proti zajišťovacím příkazům ze dne 5. 3. 2018 byla důvodná ve

vztahu k požadavku správce daně na předložení odvolání a plné moci ve formě konvertovaných dokumentů podle § 22 a § 23 ZEÚ.

37. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je plná moc jednostranným prohlášením zmocnitele (účastníka správního řízení) především o rozsahu zmocnění a osobě, která byla zmocněna, a která dokládá, že účastník správního řízení se dohodl na svém zastoupení s jinou osobou (zmocněncem), a že mezi zmocněncem a zmocnitelem byla o tomto zastoupení uzavřena smlouva. Tato smlouva má povahu soukromoprávní, typicky se jedná o smlouvu příkazní. Plná moc musí obsahovat rozsah zmocnění, uvedení osoby, která je k zastupování účastníka zmocněna, podpis zmocnitele a datum, není-li její časové omezení vyjádřeno ve vlastním textu, aby bylo zřejmé, od kterého konkrétního okamžiku je zmocněnec oprávněn úkony za zastupovaného činit (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2015 č. j. 9 As 261/2014-44, ze dne 16. 12. 2015 č. j. 1 As 96/2015-32, či ze dne 17. 10. 2014 č. j. 4 As 171/2014-26).
38. Nejvyšší správní soud se opakovaně zabýval také otázkou podoby plné moci, která má být správnímu orgánu předložena, přičemž dospěl k závěru, že povinnost předložit plnou moc v originále nebo v úředně ověřené kopii, není zákonem stanovena. Pro účinné zastoupení účastníka řízení je proto dostačující předložení plné moci v prosté kopii, případně v podobě nekonvertované písemnosti doručené prostřednictvím datové schránky či prostřednictvím emailu zmocněné osoby. Pouze má-li správní orgán pochybnosti, zda byla účastníkem řízení plná moc udělena, vyžádá si plnou moc v originále nebo její ověřenou kopii (tj. kvalitativně vyšší prokázání zmocnění), přičemž s ohledem na zákaz libovůle je žádoucí v odůvodnění výzvy uvést důvody, z jakého důvodu se správní orgán nespokojil s prokázáním zmocnění předložením prosté kopie plné moci. Ke zpochybnění vztahu zastoupení tedy nepostačuje pouhá skutečnost, že plná moc byla předložena v prosté kopii zaslané zmocněncem a nikoliv zmocnitelem. Nejsou-li předestřeny důvodné pochybnosti o zastoupení, požadavek předložení originálu plné moci či úředně ověřené kopie plné moci jde nad rámec povinností účastníka řízení, jakož i nad rámec zákona a judikatury správních soudů (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2015 č. j. 9 As 261/2014-44, ze dne 17. 10. 2014 č. j. 4 As 171/2014-26, či ze dne 16. 12. 2015 č. j. 1 As 96/2015-32). Ačkoli shora zmiňovaná judikatura se vztahuje výhradně k zastoupení účastníka ve správním řízení podle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*správní řád*“), (§ 33 správního řádu), jsou uvedené závěry použitelné také v řízení daňovém (§ 27 a § 28 DŘ).
39. Soud ze správního spisu ověřil, že plná moc tehdy aktuálně udělená JUDr. Ivo Panákovi dne 9. 2. 2018 obsahovala veškeré náležitosti plné moci, které jsou zákonem i judikaturou správních soudů vyžadovány. Jedinou „vadou“ plné moci bylo, že nebyla předložena v originále, ani v úředně ověřené kopii, a ani ve formě konvertovaného dokumentu podle § 22 a § 23 ZEÚ, z čehož správce daně dovodil, že nebylo prokázáno oprávnění zmocněnce advokáta JUDr. Panáka jednat za žalobkyni. Tato skutečnost sama o sobě bez dalšího nemůže být důvodem pro zpochybnění existence zastoupení. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 2. 2019 č. j. 4 Afs 353/2018-37 v obdobné věci dovodil, že *„[s]právce daně a žalovaný měli přihlédnout k tomu, že plná moc (jakkoliv je formulována jako generální) prokazuje oprávnění zástupce žalobkyně k jednání za její osobu v daném daňovém řízení. Nejvyšší správní soud přihlédl i k tomu, že zástupce žalobkyně správci daně zaslal i podání (odvolání), z jehož obsahu je zřejmé, že je s danou věcí seznámen. Podle Nejvyššího správního soudu je podstatná též skutečnost, že zástupce žalobkyně je advokát, který by se v případě*

aktivního zapojení do daňového řízení bez zmocnění ze strany žalobkyně vystavil riziku kárneho postihu. Nastíněné skutečnosti jednoznačně svědčí tomu, že o vzniku vztahu zastoupení mezi žalobkyní a jejím zástupcem nevznikly důvodné pochybnosti. Nejvyšší správní soud dále neshledal jako důvodný požadavek stěžovatele, aby žalobkyně generální plnou moc předložila s úředně ověřeným podpisem. Takový požadavek daňový řád pro daný případ nestanovuje, a proto i v tomto případě stačila plná moc bez ověřeného podpisu. Nejvyšší správní soud nad rámec uvedeného doplňuje, že z obsahu plné moci, jak byla správci daně předložena, plyne, že podpis na plné moci byl pravděpodobně ověřen, neboť je plná moc opatřena prohlášením o pravosti podpisu na listině sepsané advokátem. Jakkoliv sice nebyla plná moc řádně konvertována do elektronické podoby, rozhodující v dané věci je, že s přihlédnutím k uvedeným okolnostem vztah zastoupení mezi žalobkyní a jejím zástupcem nepochybně existoval. Uvedené závěry lze vztáhnout i na právě projednávanou věc, neboť i v daném případě připojená plná moc prokazovala oprávnění zástupce - advokáta jednat za žalobkyni. Z podaných odvolání je zřejmá znalost věci ze strany zástupce žalobkyně, tudíž i on by se v případě neoprávněného zastupování vystavil riziku kárneho postihu. Současně soud nezjistil, že by v právě projednávaném případě z něčeho vyplývaly důvodné pochybnosti o vzniku vztahu zastoupení mezi žalobkyní a jejím zástupcem advokátem. Ostatně ve výzvě k odstranění vad odvolání správce daně žádné konkrétní pochybnosti nevznsl, výzvu odůvodnil pouze tím, že „odvolání obsahuje vady, které brání řádnému projednání věci, proto správce daně vyzývá k jejich odstranění tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí. Vadu podání lze odstranit podáním ‚Zpřesnění rozsahu zastoupení‘ prostřednictvím datové schránky daňového subjektu nebo z datové schránky zmocněnce. Bude-li však toto podání činěno z datové schránky zmocněnce, musí se jednat o konvertovaný dokument podle § 22 a § 23“ ZEÚ.

40. Žádné důvodné pochybnosti o vztahu zastoupení ze strany správce daně či žalovaného nevyplývají ani z průběhu daňového řízení. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvádí, že uplatnění plné moci, byť je tato přílohou jiného podání, je samostatným podáním, a proto musí splňovat podmínky dle § 71 DŘ. Upozorňuje, že prostřednictvím datové schránky lze odeslat nejenom plnou moc vystavenou v elektronické podobě (opatřenou uznávaným elektronickým podpisem), ale i plnou moc vystavenou původně v tzv. materiální podobě (listinné plné moci) a do elektronické podoby převedenou následně, převod do elektronické podoby je však nutné provést formou autorizované konverze dokumentu. S takto prezentovaným stanoviskem žalovaného ve vyjádření k žalobě se soud ne zcela ztotožňuje, neboť v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu se požadavky plynoucí z § 71 DŘ na náležitosti plné moci uplatní jen tehdy, jsou-li o vzniku vztahu zastoupení pochybnosti. Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku ze dne 18. 2. 2019 č. j. 4 Afs 353/2018-37 uvedl, že „spojuje-li daňový řád náležitosti plné moci s náležitostmi podání ve smyslu § 71 daňového řádu, činí tak výlučně jen v souvislosti s výzvou k odstranění vad plné moci. Jinými slovy, zákonodárce přepokládá přísnější nároky na plnou moc až v situaci, kdy o vzniku vztahu zastoupení existují pochybnosti, a proto je potřebné následně doložit existenci vztahu zastoupení. Pokud však takové pochybnosti neexistují, jako tomu bylo i v nyní projednávané věci, nároky plynoucí z § 71 daňového řádu se na náležitosti plné moci neuplatní“. V právě projednávané věci soud z ničeho nezjistil pochybnosti ohledně vztahu zastoupení, žalovaný ani správce daně takové pochybnosti v průběhu daňového řízení nevznsl, ani nekonkretizovali v napadených rozhodnutích, nebyl proto odůvodněným požadavek formy plné moci podle § 71 DŘ a tudíž důvody k vydání výzvy k odstranění vad ve vztahu k doložené plné moci.

41. Soud se dále zabýval otázkou důvodnosti výzvy s ohledem na skutečnost, že samotné odvolání nebylo zasláno ve formě konvertovaného dokumentu podle § 22 a § 23 ZEÚ.
42. Podle ustanovení § 71 odst. 1 DŘ může být podání učiněno písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou (podání v elektronické podobě). Podání v elektronické podobě (formě) předpokládá využití tzv. datové zprávy. Má-li mít elektronické podání zamýšlené účinky, je třeba, aby bylo podáno tzv. kvalifikovanou formou elektronického podání, které nevyžaduje následné doplnění (§ 71 odst. 1 DŘ). Tím se liší elektronické podání uvedené v § 71 odst. 1 DŘ od podání učiněného podle § 71 odst. 3 DŘ, které vyžaduje dodatečné (sekundární) potvrzení do 5 dnů ode dne, kdy došlo podání správci daně. Kvalifikované elektronické podání je možné učinit prostřednictvím datové zprávy, která bude buďto podepsána tzv. uznávaným elektronickým podpisem, nebo bude odeslána pomocí tzv. datové schránky, což nahrazuje přítomnost uznávaného elektronického podpisu. Podrobnosti k tomuto způsobu podání obsahuje ZEÚ, jehož ustanovení § 18 odst. 2 zakládá tzv. právní fikci podpisu dokumentu podaného orgánu veřejné moci prostřednictvím datové schránky. Uvedené vyplývá také z důvodové zprávy k ZEÚ: „*Ke zprávám nebude nutné připojit zaručený elektronický podpis (přihlášení do informačního systému datových schránek jej v případě provádění úkonů vůči orgánům veřejné moci nahrazuje...)*“. Příloha datové zprávy nemusí být podepsána, tj. opatřena zaručeným elektronickým podpisem, neboť úkon učiněný prostřednictvím datových schránek osobou v tomto ustanovení uvedenou má stejné účinky jako podepsaný písemný úkon. Takovéto závěry vyplývají z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 17. 2. 2012 č. j. 8 As 89/2011-31), který dovodil, že „*[ú]kon učiněný prostřednictvím datové schránky osobou oprávněnou či osobou pověřenou, která doložila své pověření, má podle § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný, proto nemusí být podepsaný elektronickým podpisem ve smyslu zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ani jej není třeba potvrzovat písemným podáním shodného obsahu či předložením jeho originálu dle § 37 odst. 2 věty druhé s. ř. s.*“. Uvedené, byť se vztahuje k řízení správnímu, se nutně uplatní také v daňovém řízení, neboť není žádný legitimní důvod vykládat citované ustanovení v případě daňového řízení odchylně.
43. Odvolání byla odeslána z datové schránky „ev9gppd“ zástupce žalobkyně JUDr. Ivo Panáka, advokáta, jehož zmocnění bylo správnímu orgánu prokázáno plnou mocí, jak je uvedeno shora. Odvolání tedy bylo podáno oprávněnou osobou. Advokát je podnikající fyzickou osobou, pro kterou byla datová schránka zřízena, a tudíž je ve smyslu § 8 odst. 2 ZEÚ osobou oprávněnou k přístupu do datové schránky. U podaného odvolání tedy nastala podle § 18 odst. 2 ZEÚ přímo ze zákona fikce písemného a podepsaného úkonu. Nebylo proto třeba, aby odvolání bylo podepsáno současně elektronickým podpisem žalobkyně či opatřeno doložkou konverze, jak správce daně požadoval.
44. S ohledem na shora uvedené skutečnosti dospěl soud k dílčímu závěru, že výzva k odstranění vad odvolání byla nadbytečná a neměla vliv na běh lhůty.
45. Na základě nesprávně vydané výzvy nemohlo dojít ke stavení lhůty pro vydání rozhodnutí o odvoláních proti zajišťovacím příkazům podle § 34 DŘ.
46. Zákonná lhůta pro vydání rozhodnutí o podaných odvoláních tedy počala správnímu orgánu běžet ode dne následujícího po podání odvolání, tedy od 1. 3. 2018, a uplynula dne 3. 4. 2018. K uvedenému nelze nezmínit, že i když správce daně vydal shora zmiňovanou

výzvu (dne 5. 3. 2018), shora jmenovaný zástupce (který ji převzal také dne 5. 3. 2018) na ni reagoval přibližně ve dvou třetinách poskytnuté lhůty (která činila 15 dnů od doručení výzvy) a dne 16. 3. 2018 požadované správci daně předložil. Bylo to v době, kdy správci daně stále běžela původní 30 denní lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání. Správce daně taková rozhodnutí do dne 3. 4. 2018 (v následujících cca 14 dnech) nevydal, nýbrž až dne 17. 4. 2018, tedy po uplynutí zákonem stanovené lhůty, přičemž v tomto případě měl ještě dostatek času pro vydání rozhodnutí. Marné uplynutí lhůty pro rozhodnutí o podaných odvoláních tak má za následek, že od 4. 4. 2018 se zajišťovací příkazy vydané správcem daně dne 29. 1. 2018 (č. j. 580650/18/2009-80542-110717, č. j. 584137/18/2009-80542-110717, č. j. 587613/18/2009-80542-110717, č. j. 588798/18/2009-80542-110717, č. j. 590591/18/2009-80542-110717, č. j. 590841/18/2009-80542-110717, č. j. 591607/18/2009-80542-110717, č. j. 592373/18/2009-80542-110717 a č. j. 592550/18/2009-80542-110717) staly neúčinnými.

47. Námitky čtvrtého žalobního bodu soud shledal důvodnými.
48. Vzhledem ke skutečnosti, že zajišťovací příkazy soud shledal neúčinnými, nepovažoval za nezbytné se dále zabývat námitkami uplatněnými žalobkyní v dalších žalobních bodech.
49. Jelikož zajišťovací příkazy v důsledku marného uplynutí 30denní lhůty k vydání rozhodnutí o odvolání se staly podle § 168 odst. 1 DŘ ex lege neúčinným, soud žalobou napadená rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 31. 10. 2016 č. j. 2 Afs 239/2015-66) soud zrušil nejen napadená rozhodnutí žalovaného, ale také samotné zajišťovací příkazy vydané správcem daně a současně rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude namísto řízení o zajištění daně zastavit podle § 106 odst. 1 písm. e) DŘ, neboť v řízení nelze dále pokračovat.
50. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku.
51. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje za každé napadené rozhodnutí zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, tj. 15 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem za 2 úkony právní služby [příprava a převzetí zastoupení a podání žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] po 9 300 Kč [§ 7 bod 6 ve vazbě na § 9 odst. 4 písm. d) a 12 odst. 3 advokátního tarifu] a režijní paušál ve výši 2 x 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, částku 19 200 Kč. Vzhledem k tomu, že soud ověřil, že zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna za zastoupení se zvyšuje o 21 % na částku 23 232 Kč. Žalovaný je tak povinen zástupci žalobkyně uhradit na nákladech řízení částku 38 232 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 21. května 2021

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu