



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **EDEMOST s.r.o.**, se sídlem Štítného 388/18, Praha 3, zast. JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2016, č. j. 27691/16/5100-41458-711929, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 11. 2019, č. j. 8 Af 58/2016 - 81,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 11. 2019, č. j. 8 Af 58/2016 - 81, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 6. 2016, č. j. 27691/16/5100-41458-711929, a zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 ze dne 19. 4. 2016, č. j. 3323693/16/2003-00540-107455, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti částku **8000 Kč**, a to do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- V. Ustanovenému zástupci, advokátovi JUDr. Ondřeji Trubačovi, Ph.D., LL.M., **se přiznává** odměna za zastupování žalobkyně v řízení o kasační stížnosti v částce **12 342 Kč**, která bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu ve lhůtě do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 6. 2016, č. j. 27691/16/5100-41458-711929 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 ze dne 19. 4. 2016, č. j. 3323693/16/2003-00540-107455, kterým bylo žalobkyni uloženo, aby podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) složením na depozitní účet finančního úřadu zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, a to ve výši 403 368 Kč (dále jen „zajišťovací příkaz“). V odůvodnění zajišťovacího příkazu Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“) uvedl, že zajišťovací příkaz vydal na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 ve výši 403 368 Kč, neboť získal odůvodněnou obavu, že by daň v době její vymahatelnosti byla nedobytná nebo že by v této době bylo vybírání daně spojeno se značnými obtížemi.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji rozsudkem ze dne 7. 11. 2019, č. j. 8 Af 58/2016 - 81 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl.

[3] Městský soud uvedl, že předmětem přezkumu ze strany soudu u zajišťovacího příkazu je, zda byla naplněna existence odůvodněné obavy pro zajištění daně, a to jak ve vztahu k předpokladu jejího budoucího stanovení, tak ve vztahu k její budoucí dobytnosti. Zajišťovací příkaz tak může být za přistoupení dalších podmínek v případě šetření řetězce transakcí zatížených možným podvodem na DPH prostředkem přiměřeným, sledujícím legitimní cíl. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí náležitě věnoval posouzení první podmínky (přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně). Důvody, proč bylo přiměřeně pravděpodobné, že v budoucnu bude stanovena vyšší daň, než vykazala sama žalobkyně, založil na zjištění, že se žalobkyně účastnila transakcí v řetězci zatíženém podvodem na DPH. Posouzení otázek týkajících se dobré víry, zda se plátce daně (žalobkyně) účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, je vyhrazeno až samostatnému vyměřovacímu řízení. Míra obezřetnosti, kterou by měl dodržet každý podnikatelský subjekt, je závislá na konkrétních okolnostech. Úvaha žalovaného, že žalobkyně zřejmě nebyla v dobré víře, pokud neměla snahu vyvozovat jakékoliv důsledky ze skutečnosti, že její dodavatel je obchodní společnost se sídlem zapsaným na virtuální adrese, přičemž jediný jednatel a společník této společnosti měl trvalý pobyt na ohlašovně a působil v dalších dvanácti obchodních společnostech, a že tato společnost nezveřejňovala v rozporu s právním řádem účetní závěrky, a to za situace, kdy tomuto dodavateli měla žalobkyně v průběhu roku 2015 uhradit bez písemné smlouvy a v hotovosti částku převyšující 7 milionů korun, je zcela relevantní a logická. Bylo na žalobkyni, aby přijala odpovídající opatření, jimiž by se ujistila, že se nestane

pokračování

účastníkem podvodu. Žalobkyně však žádná taková opatření nepřijala; prověření, zda obchodní partner sídlí na virtuální adrese, případně zda jeho statutární orgán má trvalý pobyt na ohlašovně úřadu a působí v dalších korporacích, lze učinit i bez existence adresáře, jehož absenci žalobkyně namítala (dohledáním prostřednictvím údajů zveřejňovaných na internetu), údaj o množství společností, v nichž působí jedna osoba, je pak zjistitelný v rámci vyhledávání ve veřejném rejstříku na portálu justice. Městský soud vzhledem k výše uvedenému považoval popis podvodného řetězce v napadeném rozhodnutí za dostatečný k tomu, aby mohl být učiněn závěr o jeho existenci.

[4] Městský soud shledal naplnění i druhé podmínky – obava o budoucí nedobytnost daně, neboť žalobkyně disponovala pouze snadno převoditelným majetkem, na jejích bankovních účtech nebyly žádné významnější zůstatky, žalobkyně utlumovala svou ekonomickou činnost a k tomu dále přistoupilo silné podezření správce daně z účasti žalobkyně na daňovém podvodu. K tomu finanční úřad v prvostupňovém rozhodnutí uvedl, že výsledky daňové kontroly a poznatky z vyhledávací činnosti vytvořily důvodný předpoklad, že žalobkyně si neoprávněně uplatnila daňové zvýhodnění v podobě nároku na odpočet DPH také v jiných zdaňovacích obdobích, kdy dle zjištění finančního úřadu částka neoprávněně uplatněného nároku na odpočet DPH za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2015 dosáhla výše 1 295 635 Kč, a nejedná se tak o ojedinělý exces žalobkyně, ale o systematické a dlouhodobé porušování právních předpisů v oblasti daní.

[5] Městský soud dále vyhodnotil požadavek finančního úřadu na předložení konvertované plné moci jako zcela důvodný, neboť ze správního spisu nikterak nevyplývalo, že by žalobkyně udělila třetí osobě, byť advokátovi, plnou moc k zastupování. Vydáním této výzvy tak došlo ke stavení lhůty dle § 34 daňového řádu, a proto žalovaný rozhodl o odvolání v zákonné lhůtě.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadá rozsudek městského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), požaduje jej zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení městskému soudu.

[7] Stěžovatelka namítá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po lhůtě dle § 168 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem žalovaného, potvrzeným městským soudem v napadeném rozsudku, že výzva k odstranění vad podání ze dne 18. 5. 2016 stavěla lhůtu k rozhodnutí o odvolání dle § 34 daňového řádu. Správce daně vydal uvedenou výzvu nesprávně, neboť v ní nevyjádřil žádné pochybnosti o existenci nebo rozsahu zmocnění JUDr. P.H. k zastupování stěžovatelky v odvolacím řízení. Z textu plné moci, která je obsahem správního spisu, je evidentní, že zmocnění bylo uděleno k zastupování ve věci odvolání proti zajišťovacímu příkazu, který byl přesně označen i číslem jednacím. Plná moc byla podepsána statutárním orgánem stěžovatelky, obsahuje i podpis a razítko advokáta, potvrzující přijetí zmocnění. Nejedná se tedy o nepodepsaný dokument, proto jsou argumenty žalovaného směřující k „absenci podpisu“ liché. Správce daně tak neměl – a z okolností případu ani nemohl mít – žádné pochybnosti o existenci nebo rozsahu zmocnění. Jeho požadavek na dodání konvertované

plné moci tak byl nadbytečný a nemohl způsobit stavení lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání podle § 168 odst. 1 ve spojení s § 34 daňového řádu. Jelikož tuto otázku posoudil městský soud nesprávně, je třeba již proto napadený rozsudek zrušit jako nezákonný.

[8] Druhá stížní námitka se týká splnění, resp. nesplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Dle stěžovatelky správce daně i žalovaný vycházeli z nesprávného skutkového stavu, že v řetězci participovala i společnost EDECO coby mezičlánek mezi společnostmi GARDIAN a stěžovatelem. Městský soud sice v bodu 38 napadeného rozsudku tento argument odmítl projednat pro opožděnost, nicméně pro kontext případu jsou tyto skutečnosti důležité. Zjednodušeně řečeno, reklamní plnění objednané společností TONDINO bylo rozděleno na část přímo na stadionu fotbalového klubu 1. FC Slovácko (zajišťovala společnost EDECO) a na reklamních plochách v okolí stadionu a v okolí města Uherské Hradiště (zajišťoval stěžovatel). Správce daně i žalovaný však oba řetězce „smísili“ do jednoho a vytvořili absurdní konstrukci, že stěžovatel nakoupil plnění od společnosti GARDIAN za cca dvacetinásobnou částku, než za jakou společnost GARDIAN totéž plnění nakoupila od společnosti EDECO. Tento závěr je však v rozporu s realitou, neboť se nikdy o jeden řetězec nejednalo a jakékoliv závěry o nepřiměřené ceně jsou tudíž nesprávné.

[9] Další skutečností odůvodňující budoucí stanovení daně byla skutečnost, že společnost GARDIAN vykazovala podle žalovaného rizikové znaky a stěžovatelka údajně nepřijala odpovídající opatření, jimiž by se ujistila, že se nestane účastníkem podvodu. Mělo jít kromě jiného o skutečnost, že jednatel této společnosti má trvalý pobyt na ohlašovně a působí v dalších korporacích a že společnost GARDIAN sídlí na virtuální adrese. Podle stěžovatelky tyto skutečnosti nevypovídají o solidnosti nebo nesolidnosti obchodních partnerů vůbec nic, což potvrzuje i judikatura správních soudů (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017 - 49).

[10] Co se týče odůvodněné obavy o nevymahatelnosti daňové povinnosti, stěžovatelka zejména odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž nízký nebo nepatrný majetek daňového subjektu nemůže představovat jediný důvod pro vydání zajišťovacího příkazu (např. rozsudek ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, bod 55), dále na rozsudek ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 335/2016 - 38, dle něhož rozhodující není pouze okamžitý stav prostředků daňového subjektu, ale je třeba posuzovat celkovou ekonomickou situaci a její vývoj, který může ohrozit vybrání v budoucnu stanovené daně, ale může vést naopak i k získání prostředků k úhradě v budoucnu splatné daně (taktéž rozsudek ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66). Do ekonomických potíží se stěžovatelka dostala výhradně v důsledku zásahu správce daně formou zajišťovacího příkazu. Závěr o budoucí nedobytnosti daně byl nepodložený, neboť daň byla nakonec zaplacená. Jelikož u zajišťovacího příkazu více než jinde v daňovém řízení platí, že jeho cílem je uspokojení daňového dluhu, nikoliv ochromení činnosti daňového subjektu, měl správce daně vzít v úvahu, že stěžovatelka měla v úmyslu nadále podnikat, dosahovat zisku a své aktivity rozvíjet. Z ničeho nebylo možné usuzovat, že by podnikání ukončovala, zbavovala se majetku nebo že by hrozilo riziko úpadku. Stěžovatelka má vzhledem k uvedenému za to, že správce daně ani žalovaný neodůvodnili, proč nepostačoval obvyklý

pokračování

postup podle § 167 odst. 3 daňového řádu a proč bylo nutno postupovat podle zvláštního ustanovení o okamžité vykonatelnosti zajišťovacího příkazu podle § 103 zákona o DPH.

[11] Žalovaný uvedl, že v projednávané věci nebylo sporné, zda odvolání podepsal zmocněnec, ale to, zda byla plná moc podepsána zmocnitelem, neboť byla správci daně zaslána pouze v prosté kopii, a to nikoli z datové schránky zmocnitele (tj. žalobkyně), ale z datové schránky zmocněnce. Na takovou situaci právní fikce dle § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“), nedopadá. Za takového stavu nelze předpokládat, že podpis zmocnitele na plné moci je skutečně jeho podpisem.

[12] Žalovaný připustil, že zákon výslovně neukládá povinnost předložit plnou moc v originále či konvertované podobě, avšak je třeba prověřit, zda podpis zmocnitele na plné moci zaslané z datové schránky zmocněnce je skutečně podpisem zmocnitele. Plnou moc je však vždy nutno považovat za podání samotného daňového subjektu, kterým dává najevo, že je napříště oprávněn jej zastupovat určený zmocněnec. Pokud tuto plnou moc zasílá správci daně zmocněnec datovou zprávou, tato zpráva musí splňovat náležitosti dle § 71 daňového řádu. Musí být postaveno najisto, že je zmocněnec za daňový subjekt (stěžovatelku) oprávněn jednat, což lze učinit jedině předložením plné moci podepsané daňovým subjektem. To se v posuzovaném případě nestalo. Nejistotu o oprávnění zmocněnce jednat za stěžovatelku žalovaný dovozuje z toho, že zmocněnec neprovedl konverzi dokumentu – plné moci – dle § 22 odst. 1 písm. a) zákona o elektronických úkonech. Pouze konverzí je osvědčeno, že dokument obsažený v datové zprávě je shodný s dokumentem v listinné podobě a že plná moc opatřená podpisem žalobkyně splňuje náležitosti podání dle § 71 odst. 2 daňového řádu.

[13] Dle žalovaného nelze na projednávanou věc vztáhnout rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 As 171/2014 - 26, protože v něm soud posuzoval odlišnou situaci, na niž dopadala právní úprava správního řádu, a proto jej nelze vztáhnout na instituty daňového řádu. I kdyby však tento rozsudek na věc dopadal, správní orgán v judikované věci neměl pochybnosti, že plná moc skutečně byla subjektem udělena. V nynější věci však správce daně tyto pochybnosti měl, neboť dříve s daným advokátem jako zmocněncem stěžovatelky nejednal.

[14] Žalovaný podle zákona není povinen ohledně plné moci cokoli presumovat; nemůže se v případě „přeposlané“ plné moci ze strany zmocněnce – advokáta – na ni spoléhat proto, že by zmocněnec byl v případě zapojení do daňového řízení bez plné moci vystaven riziku kárného postihu. Z vlastní praxe je stěžovateli známo, že zmocněnci (advokáti) jsou prvními, kdo v daňovém řízení z nejrůznějších důvodů zpochybňují doručení výzvy, sdělení či rozhodnutí.

[15] Ke druhé stížní námitce žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžným, jehož vydání, jak je opakovaně judikováno ve správním soudnictví, je založeno na indiciích (nikoliv důkazech), které ve svém souhrnu jednak odůvodňují předpoklad, že u daňového subjektu dojde ke stanovení daně a jednak odůvodňují obavu, že tato daň bude v době své vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání

daně spojeno se značnými obtížemi. Zatímco ve vztahu k dosud nestanovené dani musí správce daně při jejím doměření splnit relativně obsáhlé podmínky vyplývající ze zákona či judikatury Evropského soudního dvora, v případě zajišťovacího příkazu postačí odůvodněný předpoklad, že k naplnění těchto podmínek v budoucnu dojde. Důvody tohoto předpokladu byly v zajišťovacím příkazu i v žalobou napadeném rozhodnutí přesvědčivě podány a měly oporu ve správním spise správce daně. Na odůvodněném závěru správce daně ohledně účasti stěžovatele v podvodu na DPH pak již nic nemění opožděná argumentace stěžovatelky, která až při ústním projednání žaloby před soudem začala tvrdit, že část reklamního plnění neproběhla na stadionu fotbalového klubu 1. FC Slovácko, ale na reklamních plochách mimo stadion a v okolí města Uherské Hradiště. Za tohoto skutkového a právního stavu tak nelze dovodit, že v daném případě absentovala zákonná podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu spočívající v existenci přiměřené pravděpodobnosti, že bude stěžovatelce v budoucnu stanovena daňová povinnost.

[16] K tvrzení stěžovatelky ohledně existence obavy z dobytosti v budoucnu stanovené daně v době vydání zajišťovacího příkazu žalovaný uvedl, že důvodem pro tuto obavu byla v posuzovaném případě zejména skutečnost, že stěžovatelka od roku 2014 postupně utlumovala ekonomickou činnost, dále absence stabilního dlouhodobého majetku, neboť stěžovatelka vlastnila pouze osobní automobil, nízké zůstatky na bankovních účtech, a také to, že podvodem zasažené příjmy stěžovatelky (od společnosti TONDINO SE) činily 90 % jejích celkových příjmů. Pokud za tohoto skutkového stavu stěžovatelka označuje závěr správce daně ohledně nedobytnosti daně za nepodložený, nelze jeho názoru přisvědčit, třebaže nakonec byla zajišťovaná povinnost uhrazena. Správce daně nemůže bez dalšího spoléhat na to, že daňový subjekt v budoucnu stanovenou daň uhradí, když za výše popsaného skutkového stavu shromáždí indicie svědčící závěru, že daň bude v budoucnu nedobytná či bude její vymožení spojeno se značnými obtížemi, tím spíše pokud navíc na svých bankovních účtech, ze kterých by primárně mohla být daňová povinnost hrazena, daňový subjekt ponechává velmi nízké zůstatky. Stejně tak zjištění stran majetku stěžovatelky, u níž zcela absentoval dlouhodobý stabilní majetek a správce daně dohledal pouze vlastnictví osobního automobilu a bankovních účtů s nízkými zůstatky, zcela legitimizuje závěr správce daně ohledně nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Podle § 168 odst. 1 daňového řádu platí, že *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.*

[20] Podle § 22 odst. 1 písm. a) zákona o elektronických úkonech se „konverzí“ rozumí *úplné převedení dokumentu v listinné podobě do dokumentu obsaženého v datové zprávě*

pokračování

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“).

[21] Včasné rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu je nezbytným předpokladem k tomu, aby správní soud vůbec mohl přistoupit k posouzení otázky, zda byly naplněny podmínky k vydání zajišťovacího příkazu. Důvodem je propadlý charakter lhůty k rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu (jejím marným uplynutím se zajišťovací příkaz automaticky, ze zákona, stává neúčinným a tento následek nelze zvrátit).

[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 propadlou 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 *lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty*. Podle § 34 daňového řádu, *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*. 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, ale správce daně přesto vyzve osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, nemůže takový postup mít obecně předvídaný účinek v podobě prodloužení lhůty k rozhodnutí o odvolání, jenž je zakotven v § 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] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že (a) orgánům finanční správy musí postačovat prostá kopie plné moci zástupce, ledaže vzniknou důvodné pochybnosti o jejích náležitostech či o její autenticitě; a (b) proces konverze podle § 22 zákona o elektronických úkonech slouží k ověření shody elektronického dokumentu s originálem (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2019, č. j. 4 Afs 353/2018 - 37, body 13 až 17 k první otázce a ze dne 17. 10. 2014, č. j. 4 As 171/2014 - 26 k oběma otázkám).

[28] Při aplikaci výše nastíněné právní úpravy a relevantní judikatury na nyní projednávanou věc je patrné, že proces konverze není způsobilý k tomu, aby ověřil autenticitu podpisu na plné moci, o níž vyjádřily pochybnosti správní orgány. Pokud by totiž měl správce daně pochybnosti o pravosti podpisu, musel by logicky požadovat nikoli konverzi plné moci, ale doručení plné moci s ověřeným podpisem (například legalizací dle § 74 notářského řádu). Takový požadavek však příslušná výzva správce daně neobsahovala.

[29] Ještě významnější však je, že správce daně v této výzvě nevyjádřil žádné pochybnosti o plné moci či o podpisu zmocnitele na ní a bez dalšího jen požadoval její konverzi. Jak plyne z výše citované judikatury, daňové orgány se musejí spokojit s prostou kopií plné moci, ledaže by k předložené kopii měly zcela konkrétní a důvodné pochybnosti. To se v projednávané věci nestalo, výzva správce daně byla nedůvodná a nezákonná, a nemohla mít tedy za účinek stavení lhůty pro vydání rozhodnutí žalovaného o odvolání. Nejvyšší správní soud dodává, že zde neexistuje výslovná zákonná úprava ani jiný objektivní důvod, proč by nároky na kvalitu listin předkládaných v daňových řízeních měly být podstatně přísnější než v řízení soudním. Jestliže advokát či daňový poradce jako příslušník úzce regulované profese, jenž je povinen se řídit příslušnými etickými pravidly, předloží orgánu finanční správy určitou listinu (zde plnou moc), tento orgán může oprávněně spoléhat na to, že takový zástupce – profesionál – jedná čestně, poctivě a předkládá pravou listinu (respektive její kopii), kterou mu klient řádně podepsal (viz k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 2 Afs 162/2005 - 66). Výzva k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu pak bude namísto pouze za situace, ve které bude předložená listina vykazovat jiné nedostatky (například na ní vůbec nebude podpis zmocnitele, nebude dostatečně určité stanoven rozsah zmocnění apod.).

pokračování

[30] Názor, že plná moc je „samostatným jednostranným právním jednáním zmocnitele“ a jako toto samostatné podání daňového subjektu vůči správci daně musí obsahovat náležitosti dle § 71 daňového řádu, proto není správný. Výzva správce daně ve smyslu § 28 daňového řádu je totiž spjata pouze s otázkou vady plné moci co do jejího rozsahu, nikoli s otázkou podpisu zmocnitele jako jedné ze základních náležitostí plné moci. K tomu je třeba předně uvést, že na tuto otázku judikatura Nejvyššího správního soudu rovněž již odpověděla. Optikou rozsudků sp. zn. 4 As 171/2014, 4 Afs 353/2018 a 2 Afs 162/2005 není plná moc podáním ve smyslu daňového řádu, nýbrž slouží jako průkaz existence smlouvy o zastoupení, tedy soukromoprávního vztahu mezi zmocnitelem a zmocněncem. Plná moc nebo též průkaz plné moci je jednostranným prohlášením zmocnitele. Zmocněnec, který činí podání za zmocnitele, s její pomocí dokládá (prokazuje), že je oprávněn za něj v určité věci jednat. V posuzovaném případě bylo podáním stěžovatelky, jako daňového subjektu a zmocnitele, odvolání proti zajišťovacím příkazům správce daně. Toto podání za ni učinil její zástupce (zmocněnec), který k němu přiložil dotčenou plnou moc, a to právě proto, aby prokázal své oprávnění za stěžovatelku jednat (zejména podat jejím jménem odvolání). Náležitosti podání ve smyslu § 71 daňového řádu se tedy logicky vztahovaly k odvolání stěžovatelky proti zajišťovacím příkazům správce daně, nikoli k přiložené plné moci.

[31] Jak již bylo výše uvedeno, v projednávané věci nebyly dány žádné důvody k vydání výzvy k odstranění pochybností ohledně vzniku vztahu zastoupení mezi stěžovatelkou a jejím zástupcem. Na plné moci též nechyběl podpis stěžovatelky jako zmocnitele, uplatněná argumentace žalovaného je proto zavádějící.

[32] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že na základě výzvy k odstranění vad odvolání ze dne 18. 5. 2016 nemohlo dojít ke stavení 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 13. 6. 2016. Žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání dne 20. 6. 2016, 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.

[33] Za této situace se již Nejvyšší správní soud pro nadbytečnost nezabýval ostatními námitkami stěžovatelky.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského 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.]. Již městský soud měl k namítané nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, resp. neúčinnosti zajišťovacích příkazů přihlédnout a zrušit je; Nejvyšší správní soud proto 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 namíste 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.

[35] Za této situace Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů v řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[36] Žalovaný v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti procesně neuspěl, a proto nemá právo na náhradu svých nákladů těchto řízení.

[37] Stěžovatelka měla v obou řízeních procesní úspěch, má proto právo na náhradu nákladů v plné výši. Stěžovatelka vynaložila soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen jí tyto vynaložené náklady nahradit.

[38] . Stěžovatelka nebyla v řízení před městským soudem zastoupena. Pro řízení o kasační stížnosti jí byl ustanoven advokát JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M. V takovém případě hradí náklady zastoupení stát (§ 35 odst. 10 s. ř. s.) Zástupce stěžovatelky učinil v řízení o kasační stížnosti tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání kasační stížnosti, replika k vyjádření žalovaného) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) po 3100 Kč za úkon [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) téže vyhlášky] a na náhradu hotových výdajů dle § 13 odst. 4 cit. vyhlášky ve výši 300 Kč za každý úkon. Advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, proto je třeba k nákladům právního zastoupení připočíst částku představující tuto daň ve výši 2142 Kč. Celkem tedy činí odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti částku 12 342 Kč.

[39] Náklady státu vynaložené na zastoupení stěžovatelky je obecně vzato povinen nahradit procesně neúspěšný žalovaný, ovšem s výjimkou případů, kdy je osvobozen od soudních poplatků (§ 60 odst. 4 s. ř. s.). Tak tomu je i v nynějším případě, kdy procesně neúspěšným žalovaným je správní orgán, jenž je součástí České republiky, která je od soudních poplatků osobně osvobozena [§ 11 odst. 2 písm. a) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích]. Proto soud žalovanému neuložil nahradit státu náklady na zastoupení stěžovatelky.

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

V Brně dne 21. prosince 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu

pokračování

2 Afs 389/2019 - 92