



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **Workpress Aviation s.r.o.**, IČO 29160715,  
se sídlem Folmavská 2980/2, 301 00 Plzeň  
*zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem,  
se sídlem Plaská 614/10, 150 00 Praha,*

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**,  
se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, který měl dle žalobkyně spočívat v neoprávněném zadržování finančních prostředků na základě vydaných zajišťovacích příkazů žalovaného, které se měly dle žalobkyně stát neúčinnými v důsledku nerozhodnutí o jejím odvolání ze dne 20. 2. 2017 směřujícího vůči nim, a to až do dne nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného o vyměření daně z přidané hodnoty ze dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084,

takto:

- I. Zadržování finančních prostředků žalobkyně ve výši 21 060 920 Kč Finančním úřadem pro Plzeňský kraj na základě zajišťovacích příkazů ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71855/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2014 na částku 232 570 Kč, č. j. 71876/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období únor 2014 na částku 313 734 Kč, č. j. 71883/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2014 na částku 439 042 Kč, č. j. 71893/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období duben 2014 na částku 1 188 397 Kč, č. j. 71906/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2014 na částku 867 415 Kč, č. j. 71916/17/2301-51521-402857 na zdaňovací

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

období červen 2014 na částku 448 013 Kč, č. j. 71925/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červenec 2014 na částku 556 628 Kč, č. j. 71940/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2014 na částku 1 662 303 Kč, č. j. 71951/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2014 na částku 839 888 Kč, č. j. 71960/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2014 na částku 1 020 673 Kč, č. j. 71969/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2014 na částku 1 333 023 Kč, č. j. 71981/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2014 na částku 507 285 Kč, č. j. 71987/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2015 na částku 1 680 901 Kč, č. j. 71995/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2015 na částku 540 841 Kč, č. j. 72021/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období duben 2015 na částku 1 102 029 Kč, č. j. 72034/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2015 na částku 1 336 948 Kč, č. j. 72037/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červen 2015 na částku 1 139 023 Kč, č. j. 72046/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2015 na částku 1 385 974 Kč, č. j. 72049/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2015 na částku 1 174 084 Kč, č. j. 72054/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2015 na částku 1 810 614 Kč, č. j. 72056/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2015 na částku 420 000 Kč, č. j. 72061/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2015 na částku 1 061 535 Kč, bylo ode dne 23. 3. 2017 do dne 21. 7. 2020 nezákonným zásahem.

- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 31 684 Kč k rukám zástupce žalobkyně, JUDr. Jakuba Hlíny, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

#### Odůvodnění:

##### *Předmět řízení*

1. Žalobkyně se domáhá ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, který spatřuje v zadržování finančních prostředků ve výši 21 060 920 Kč žalovaným na základě jím vydaných zajišťovacích příkazů, přestože jejich účinnost dle tvrzení žalobkyně zanikla v důsledku toho, že žalovaný nerozhodl v zákonem stanovené 30denní lhůtě o jejím odvolání proti těmto zajišťovacím příkazům.
2. Dne 25. 1. 2017 vydal správce daně I. stupně v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou DPH vůči žalobkyni celkem 22 zajišťovacích příkazů (zajišťovací příkazy ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71855/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2014 na částku 232 570 Kč, č. j. 71876/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období únor 2014 na částku 313 734 Kč, č. j. 71883/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2014 na částku 439 042 Kč, č. j. 71893/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období duben 2014 na částku 1 188 397 Kč, č. j. 71906/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2014 na částku 867 415 Kč, č. j. 71916/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červen 2014 na částku 448 013 Kč, č. j. 71925/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červenec 2014 na částku 556 628 Kč, č. j. 71940/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2014 na částku 1 662 303 Kč, č. j. 71951/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2014 na částku 839 888 Kč, č. j. 71960/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2014 na částku 1 020 673 Kč, č. j. 71969/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2014 na částku 1 333 023 Kč, č. j. 71981/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2014 na částku 507 285 Kč).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Kč, č. j. 71987/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2015 na částku 1 680 901 Kč, č. j. 71995/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2015 na částku 540 841 Kč, č. j. 72021/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období duben 2015 na částku 1 102 029 Kč, č. j. 72034/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2015 na částku 1 336 948 Kč, č. j. 72037/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červen 2015 na částku 1 139 023 Kč, č. j. 72046/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2015 na částku 1 385 974 Kč, č. j. 72049/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2015 na částku 1 174 084 Kč, č. j. 72054/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2015 na částku 1 810 614 Kč, č. j. 72056/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2015 na částku 420 000 Kč, č. j. 72061/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2015 na částku 1 061 535 Kč), na jejichž základě byla zajištěna daň ve výši celkem 21 060 920 Kč (kromě nich byl vůči žalobkyni ve stejné souvislosti vydán ještě zajišťovací příkaz ze dne 25. 1. 2017, č. j. 72040/17/2301-51521-402857, na zdaňovací období červenec 2015 a znějící na částku 713 761 Kč, ten však není dle výslovného vyjádření žalobkyně předmětem žalobních tvrzení). Část zajištěné daně ve výši 14 489 690 Kč byla uhrazena dne 27. 1. 2017, část ve výši 7 283 991 Kč byla vymožena v rámci daňové exekuce.

3. Podstatou sporu je otázka, kdy a v důsledku které právní skutečnosti se tyto zajišťovací příkazy staly neúčinnými, totiž zda se tak stalo v důsledku toho, že žalovaný nerozhodl v zákonné třicetidenní lhůtě o odvolání, o němž žalobkyně tvrdí, že jej podala v rámci svého vyjádření ze dne 20. 2. 2017, které předala žalovanému během ústního jednání konaného dne 20. 2. 2017, nebo až v důsledku nabytí právní moci rozhodnutí o vyměření daně (jedná se o rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084, které bylo žalobkyni doručeno dne 21. 7. 2020). Citované vyjádření totiž dle jejího názoru obsahuje všechny náležitosti zákonem předepsané pro odvolání a směřovalo právě proti uvedeným zajišťovacím příkazům. Obsahuje tak označení správce daně, který je vydal, označení žalobkyně, označení konkrétních zajišťovacích příkazů, vyjádření žalobkyně o tom, že zajišťovací příkazy považuje za nezákonné včetně uvedení důvodů tohoto svého přesvědčení, návrh na jejich zrušení a podpis oprávněné osoby.
4. Správce daně ale na toto vyjádření nijak procesně nereagoval. Přitom podle žalobkyně měl správce daně toto vyjádření posoudit právě dle jeho obsahu coby odvolání proti uvedeným zajišťovacím příkazům a o tomto odvolání také řádně rozhodnout. Jelikož tak ovšem neučinil, byla naplněna hypotéza ustanovení § 168 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též jen „*daňový řád*“) a uvedené zajišťovací příkazy se uplynutím třicetidenní lhůty staly dne 22. 3. 2017 neúčinnými. Až dne 21. 7. 2020, kdy bylo žalobkyni doručeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084, kterým byla pravomocně ukončena daňová řízení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2014 a leden, březen – červen a srpen – prosinec 2015, došlo k pravomocnému vyměření daně a zajištěné prostředky byly použity na její úhradu v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně má na podkladě těchto skutečností za to, že v období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 jí byly prostředky zadržovány neoprávněně. Proto se domáhá určení, že zadržování finančních prostředků ve výši 21 060 920 Kč žalovaným na základě uvedených zajišťovacích příkazů v období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 bylo nezákonným zásahem.

#### *Žaloba a vyjádření k žalobě*

5. Žalovaný konstatoval, že nynější spor se vede v zásadě o to, kdy a v důsledku které právní skutečnosti se citované zajišťovací příkazy staly neúčinnými, totiž zda se tak stalo Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v důsledku toho, že žalovaný nerozhodl v zákonné třicetidenní lhůtě o žalobkyní podaném odvolání, o němž žalobkyně tvrdí, že jej podala v rámci svého vyjádření ze dne 20. 2. 2017, nebo až v důsledku nabytí právní moci rozhodnutí o vyměření daně. Jmenované vyjádření žalobkyně předložila žalovanému v rámci ústního jednání uskutečněného dne 20. 2. 2017. Toto vyjádření dle jejího názoru obsahuje všechny náležitosti zákonem předepsané pro odvolání a směřovalo právě proti uvedeným zajišťovacím příkazům. Obsahuje tak označení správce daně, který je vydal, označení žalobkyně, označení konkrétních zajišťovacích příkazů, vyjádření žalobkyně o tom, že zajišťovací příkazy považuje za nezákonné včetně uvedení důvodů tohoto svého přesvědčení, návrh na jejich zrušení a podpis oprávněné osoby. Správce daně ale na toto vyjádření nijak procesně nereagoval. Přitom podle žalobkyně měl správce daně toto vyjádření posoudit právě dle jeho obsahu coby odvolání proti uvedeným zajišťovacím příkazům a o tomto odvolání také řádně rozhodnout. Jelikož tak ovšem neučinil, byla naplněna hypotéza ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu a uvedené zajišťovací příkazy se uplynutím třicetidenní lhůty staly dne 22. 3. 2017 neúčinnými. Až dne 21. 7. 2020, kdy bylo žalobkyni doručeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084, kterým byla pravomocně ukončena daňová řízení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2014 a leden, březen – červen a srpen – prosinec 2015, a došlo tedy k pravomocnému vyměření daně. Žalobkyně má na podkladě těchto skutečností za to, že v období od 22. 3. 2017 do 21. 7. 2020 jí byly prostředky zadržovány neoprávněně. Proto se domáhá určení, že zadržování finančních prostředků ve výši 21 060 920 Kč žalovaným na základě uvedených zajišťovacích příkazů v období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 bylo nezákonným zásahem.

6. Žalovaný tuto interpretaci žalobkyně odmítá. Poukazuje přitom na to, že v rámci jednání uskutečněného u něj dne 20. 2. 2017 sice skutečně bylo tehdejším zástupcem žalobkyně JUDr. Filipem Behenským, advokátem, předloženo vyjádření, na které žalobkyně nyní v žalobě poukazuje, současně ale jmenovaný zástupce žalobkyně výslovně správci daně sdělil, že toto vyjádření nemá být považováno za odvolání proti uvedeným zajišťovacím příkazům. Žalovaný dále poukazuje na to, že toto podání ostatně ani není jako odvolání označeno, takže vůle daňového subjektu, co svým podáním zamýšlí, byla jednoznačně projevena. Současně žalovaný připomíná i širší kontext celé věci, když zmiňuje to, že ústnímu jednání dne 20. 2. 2017 předcházela téhož dne i neformální schůzka, jíž se za správce daně zúčastnilo 5 osob, za žalobkyni pak její tehdejší jednatel B. D., tehdejší výrobní ředitel J. H., daňový poradci Ing. Goláš a Ing. Hejduk, advokát Mgr. Behenský a Ing. Žežulka. Předmětem této schůzky bylo objasnění dalšího postupu správce daně v probíhající daňové kontrole, přičemž se žalobkyně dotazovala, zda správce daně uvažuje i o zajištění daně z příjmů právnických osob, což by pro ni bylo v dané situaci likvidační. Žalobkyně poukázala na to, že uhradila daň zajištěnou citovanými zajišťovacími příkazy, které akceptuje, byť svůj nesouhlas s nimi hodlá vyjádřit právě svým písemným vyjádřením, které ovšem nemá být posuzováno jako odvolání. V rámci vstřícného přístupu by pak žalobkyně uvítala, aby nebyla zajištěna daň z příjmů právnických osob. Úřední záznam z tohoto neformálního jednání byl vyhotoven dne 13. 4. 2018. K zajištění daně z příjmů právnických osob v souvislosti s paralelně probíhající kontrolou tak nedošlo. Kromě toho pak žalovaný odkazuje i na následné vystupování žalobkyně v rámci daňových řízení, v jejichž rámci ve svých podáních, jimiž se domáhala splátek či posečkáni úhrady daně, vždy zdůrazňovala, že jí byla zajištěna daň ve výši 21 773 681 Kč, o vrácení této částky tedy žalobkyně nikdy neusilovala, naopak se ve svých podáních jevila být srozuměna se zajištěním uvedené částky.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

7. Ve svém vyjádření k podané žalobě pak žalovaný dále polemizoval se žalobkyní uvedeným časovým rozpětím, kdy mělo dle žalobních tvrzení docházet k nezákonnému zadržování zajištěné finanční částky, a to s odkazem na způsob vyřízení podání žalobkyně ze dne 11. 4. 2018 nazvaného jako „Žádost o vrácení zajištěné daně včetně příslušenství“ podaného v zastoupení žalobkyně již JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem. Toto podání bylo žalovaným dle svého obsahu posouzeno jako tři podání, a sice jako námitka proti přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně (zamítnuto rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018), žádost o vrácení přeplatku dle § 155 odst. 2 daňového řádu (zamítnuto rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018) a jako námitka podle § 159 daňového řádu ve věci přiznání úroku z vratitelného přeplatku (zamítnuto dne 15. 6. 2018). Proti dvěma prve uvedeným rozhodnutím přitom žalobkyně mohla brojit řádným opravným prostředkem, což ale neučinila. Těmito rozhodnutími bylo o nárocích žalobkyně již pravomocně rozhodnuto, a proto se dle žalovaného nelze nyní domáhat určení nezákonného zásahu i v období následujícím. Dle žalovaného by rovněž mělo být posuzováno plynutí subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby právě ode dne právní moci citovaných rozhodnutí o nárocích žalobkyně, nikoli až ode dne právní moci rozhodnutí o stanovení daně, neboť o jí tvrzeném nezákonném zásahu žalobkyně musela prokazatelně vědět o dva a čtvrt roku dříve, než žalobu podala.
8. Konečně žalovaný ve svém vyjádření k žalobě rekapituloval průběh daňového řízení po skončení daňové kontroly, tedy vydané dodatečné platební výměry ze dne 27. 5. 2019 doručené žalobkyni dne 28. 5. 2019, které byly žalobkyní napadeny odvoláním, přičemž v důsledku dalšího postupu Finanční správy bylo nakonec žalovaným rozhodnuto ve 14 případech o změně výše zajištěné částky ve prospěch žalobkyně. Žalovaný také konstatoval, že po celou dobu platnosti zajišťovacích příkazů zjišťoval, zda nadále trvají důvody pro zajištění. Své vyjádření uzavřel konstatováním, že žalobkyně jednoznačně a nezpochybnitelně projevila svou vůli ohledně svého podání ze dne 20. 2. 2017, žalovaný tedy nemusel vůbec postupovat podle § 70 odst. 2 daňového řádu.

#### *Řízení po zrušení rozsudku soudu*

9. Krajský soud v Plzni se věcí zabývá podruhé. Jeho předchozí rozsudek ze dne 12. 5. 2021, č. j. 77 A 118/2020-198, kterým soud žalobu zamítl, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2022, č. j. 9 Afs 145/2021-54. V něm krajskému soudu uložil, aby postavil na jisto, v jakém rozsahu JUDr. Behenský za žalobkyni jednat. Kasační soud konstatoval: *„Jen vyřešením otázky rozsahu zmocnění je možno zjistit, zda během protokolovaného ústního jednání jednal JUDr. Behenský jako zástupce stěžovatelky, a tedy vyjadřoval její vůli, když vyrozuměl žalovaného, že písemné vyjádření nemá chápat jako podání odvolání. NSS zdůrazňuje, že je nutné, aby se zmocnění vztahovalo ke konkrétnímu úkonu, který JUDr. Behenský činil. Nepotřeboval zvláštní zmocnění pro to, aby listinu vůbec předal (v této roli by byl pouhým „doručovatelem“, kterému stěžovatelka svoje podání svěřila, aby je odevzdal adresátu). Ovšem ústní sdělení, že podání podepsané jednatelem navrhovatelky není odvoláním, představuje úkon odlišný. Pokud JUDr. Behenský nejprve krátkou cestou předal žalovanému písemné vyjádření, které bylo nutné považovat za odvolání, pak okamžikem, kdy se dostalo do sféry žalovaného jako příslušného správního orgánu (srov. § 109 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 73 odst. 1 téhož zákona), bylo doručeno a vyvolalo právní účinky – vedlo k zahájení řízení o odvolání. Podle § 91 odst. 1 daňového řádu je totiž řízení zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci. Avšak bezprostředně následujícím sdělením,*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

že na písemné podání nemá být nahlíženo jako na odvolání, se zástupce dovolával nenastoupení těchto účinků, tedy vzal zpět návrh, který předtím stěžovatelka podala. Pokud k takovému postupu byl zástupce stěžovatelkou zmocněn, o odvolání nemohlo být v důsledku účinného zpětvzetí rozhodnuto meritorně, protože došlo k zastavení odvolacího řízení, jak vyplývá z § 111 odst. 3 daňového řádu. V takovém případě nemohlo nerozhodnutí o odvolání vést k zániku účinnosti souboru zajišťovacích příkazů podle § 168 odst. 1 téhož zákona. Pokud ovšem JUDr. Behenský k zastupování stěžovatelky zmocněn nebyl, je nutno projev vůle připisovat pouze jemu, a v takovém případě by nemohlo obstát tvrzení, že vzal zpět stěžovatelkou podané odvolání.“ Současně Nejvyšší správní soud uvedl, že při zjišťování průběhu jednání uskutečněného dne 20. 2. 2017 nelze vycházet z úředního záznamu pořízeného pracovníky žalovaného dne 13. 4. 2018, č. j. 830533/18/2301-61050-403201, který konstatuje, že průběh ústního jednání dne 20. 2. 2017 byl v protokolu o tomto jednání zaznamenán pouze částečně. Za žalobkyni se vedle JUDr. Behenského jednání účastnily i další osoby – jednatel, výrobní ředitel a daňoví poradci. Předmětem schůzky mělo být objasnění dalšího postupu žalovaného v probíhající daňové kontrole, konkrétně přístup žalovaného k povolení splátek při úhradě daňových povinností žalobkyně a její obava, aby nebyly vydány zajišťovací příkazy též na daň z příjmů právnických osob. Všechny osoby účastníci se jednání za stěžovatelku se k předloženému písemnému vyjádření dle citovaného úředního záznamu shodly, že nemá být považováno za odvolání. K dotazu správce daně, proč toto vyjádření předkládají, uvedly, že jím žalobkyně chce vyjádřit svůj nesouhlas s vydáním zajišťovacích příkazů, nicméně rozhodnutí akceptuje a zajištěnou částku uhradila. Zástupci žalobkyně měli požadovat protokolování jednání, ale „vzájemně se dohodli, že v protokolu bude uveden a převezme ho jménem daňového subjektu pouze JUDr. Behenský, a z jednání odešli“. Právě tímto úředním záznamem žalovaný dokládá, že stěžovatelka jasně projevila vůli odvolání proti souboru zajišťovacích příkazů nepodat.

10. Účastníci řízení poskytli v návaznosti na kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci svá další vyjádření.
11. Žalovaný ve svém podání ze dne 10. 6. 2022 doplnil předložený spisový materiál o plné moci obsažené v registrační části spisu, jež byly u žalovaného uplatněny v průběhu doby před 20. 2. 2017. Jako podstatné pro projednávanou věc lze přitom vyhodnotit dvě z nich, jež byly právě uděleny JUDr. Behenskému, a sice ze dne 8. 7. 2016 a ze dne 12. 8. 2016. Ty soud provedl v rámci jednání konaného dne 26. 10. 2022 k důkazu (k tomu viz níže). Žalovaný dále ve věci uvedl, že době soupisu předmětného protokolu o ústním jednání ze dne 20. 2. 2017, které se konalo z podnětu žalobkyně, když dne 2. 2. 2017 obdržel správce daně v 14:54 e-mail od JUDr. Filipa Behenského, ve kterém žádal o: „osobní jednání ve věci probíhajících kontrol DP a DPH za roky 2014 a 2015 u Workpress Aviation s.r.o. a to především ve věci současného stavu kontrol a dalšího postupu. Jednání navrhujeme v termínu 20. 2. 2017 dopoledne. Rádi bychom opět jednali i s odpovědnými pracovníky příslušnými ve věci zajištění daně a exekuce, případně i s paní ředitelkou“, při posuzování oprávněnosti zastupování žalobkyně při jednání před správcem daně vycházel ze znění plné moci i ze sdělení žalobkyně samotné, že podání, které bylo přílohou protokolu, není odvoláním, a tudíž se na něj vztahovaly právě shora zmíněné plné moci udělené JUDr. Behenskému, když se dle žalovaného jednalo o vzdání se uplatněného nároku daňového subjektu, ke kterému tyto plné moci opravňovaly. Žalovaný proto s předmětným podáním zacházel jako s běžným vyjádřením daňového subjektu, nikoliv s odvoláním jako takovým, respektujíc vůli samotného daňového subjektu, která jím byla sdělena a pouze zopakována jeho zástupcem do protokolu: tj. zástupce se mohl tímto způsobem vyjádřit ve věci

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

předmětného podání žalobce.

12. Žalovaný respektuje nynější závěr kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu, který po více jak pěti letech od uskutečněního jednání u správce daně uzavřel, že písemné vyjádření, jež tvoří přílohu protokolu o ústním jednání ze dne 20. 2. 2017, je nutno v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu považovat za odvolání, když v dalším řízení je třeba posoudit, zda JUDr. Behenský jednal jako zmocněnec žalobce, když během předmětného jednání dne 20. 2. 2017 vzal zpět odvolání žalobce. K tomu žalovaný uvádí, že i na takové právní jednání, tj. dle NSS zpětvzetí odvolání, by se plná moc měla vztahovat. Toto žalovaný dovozuje jednak z vymezeného rozsahu uplatněných plných mocí udělených JUDr. Filipu Behenskému, advokátovi, a dále ze samotného faktického jednání zástupce. Tento zmocněný zástupce, advokát, tedy placený odborník na právo, jednající v zájmu klienta, měl mj. v souladu s § 16 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, povinnost chránit a prosazovat práva a oprávněné zájmy klienta a řídit se jeho pokyny a při výkonu své činnosti měl povinnost jednat čestně a svědomitě. Z hlediska posouzení oprávněnosti zmocněnce provést za zmocnitele určitý úkon je rozhodující obsah dohody o zastoupení, která předchází vystavení plné moci, která je jednostranným prohlášením zmocnitele o rozsahu zmocnění a osobě, která byla zmocněna. Obsah a rozsah dohody o zmocnění je nutno vykládat především z vůle zmocněnce a zmocnitele, a to nejen při uzavírání dohody o zastoupení, ale i z jejich následného jednání (např. rozsudek NSS 9 Afs 199/2018-35 ze dne 27. 9. 2018). Vůle účastníků dohody o zastoupení, tj. hájení práv a zájmů žalobkyně v souvislosti s probíhajícími daňovými kontrolami, když předmětné zajišťovací příkazy byly vydány právě na základě dosavadních výsledků těchto postupů při správě daní, byla žalovanému známa právě z jednání a prohlášení jednatele žalobkyně a zmocněnce. Žalovaný má za to, že žalobkyně projevila svou vůli ohledně svého vyjádření i navazujícího zastupování při jednání dne 20. 2. 2017 před několika svědky za přítomnosti mj. i JUDr. Behenského; je tedy nade vší pochybnost zřejmé, že uvedený zástupce byl jednak se zastupováním dostatečně seznámen i srozuměn a rovněž obeznámen i s detaily případu; mohl tedy prohlásit, že vyjádření žalobkyně nemá být považováno za odvolání (byl tedy oprávněn tímto krokem vzít ho fakticky zpět). Nad rámec výše uvedeného žalovaný uvádí, že úřední záznam č. j. 830533/18/2301- 61050-403201 ze dne 13. 4. 2018, nebyl vytvořen účelově s časovým odstupem od uskutečněního jednání, jak se mylně domnívá žalobkyně vedena snahou toto vyjasnění situace obrátit proti správci daně, ale právě proto, že teprve s časovým odstupem od uskutečněního jednání dne 20. 2. 2017 po převzetí zastupování novým zástupcem vyjádřil tento nový zástupce jiný názor ohledně interpretace podání. Navíc se žalovaný domnívá, že je nutné posuzovat učiněný závěr při jednání uskutečněném dne 20. 2. 2017 v kontextu s celým navazujícím jednáním u správce daně (do doby zastoupení novým zástupcem žalobce JUDr. Hlínou), s dalšími postupy i žádostmi o splátky a ne izolovaně, neboť má žalovaný za to, že vůle žalobkyně projevená zhruba rok po uskutečněním jednání u správce daně dne 20. 2. 2017 (tedy ještě v době před zastoupením novým zástupcem žalobkyně) jednoznačně korespondovala se závěry z tohoto jednání.
13. Žalobkyně ve svém vyjádření shrnula dosavadní průběh řízení a následně konstatovala, že daňové řízení není uceleným postupem vedoucím k vydání rozhodnutí, ale jedná se v zásadě o množinu dílčích řízení, jejichž podstatou je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Tato dílčí řízení je přitom od daňového řízení nutno striktně odlišovat. Daňový řád prostřednictvím § 28 odst. 1 nechává na zmocniteli, aby si rozsah zmocnění vymezil sám, jde o projev autonomie vůle zmocnitele, zda udělí zmocněnci speciální plnou moc určenou toliko na konkrétní úkon či dílčí řízení, nebo generální plnou Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

moc ke komplexnímu zastupování v rámci celé množiny dílčích řízení tvořících daňové řízení. Žalobkyně zdůraznila, že řízení o zajištění daně je dílčím, resp. samostatným řízením v oblasti placení daně, jež eventuálně vede k vydání zajišťovacích příkazů. Plné moci, kterými disponoval JUDr. Behenský, se však na řízení o zajištění daně nevztahují, neboť rozsah zmocnění je zcela evidentně vymezen toliko na kontrolní postupy v podobě daňových kontrol na tu kterou daň za předmětné zdaňovací období. Žalobkyně v těchto plných mocích projevila vůli být zastupována JUDr. Behenským toliko v rámci daňových kontrol a úkonů s nimi souvisejících, nikoliv v rámci celého daňového řízení týkajícího se toho kterého případu, resp. navazujících dílčích řízení. JUDr. Behenský nedisponoval oprávněním zastupovat žalobkyni v souvislosti s řízením o zajišťovacích příkazech, tím spíše v řízení o odvolání proti nim.

14. Dále se žalobkyně vymezila vůči tvrzení žalovaného, že jednání uskutečněné dne 20. 2. 2017 bylo svoláno z jejího podnětu, neboť z protokolu o něm vyplývá, že bylo svoláno z podnětu tehdejšího zástupce žalobkyně, JUDr. Behenského (nikoli z podnětu samotné žalobkyně). Navíc upozornila, že v protokolu chybí identifikace právního důvodu zastoupení žalobkyně JUDr. Behenským, když v příslušné kolonce je pouze uvedeno „advokát“. To je v rozporu s praxí žalovaného, který ve svých písemnostech jinak vždy přesně identifikuje titul, na jehož základě je žalobkyně zastoupena, tj. plnou moc včetně data zmocnění.
15. Následně žalobkyně poukázala na to, že dne 14. 9. 2018 v 10:00 hodin se u žalovaného uskutečnilo nahlížení do spisu souvisejícího s vydáním zajišťovacích příkazů, o čemž byl sepsán protokol. Jeho přílohou je i seznam písemností, ze kterého jasně vyplývá, že součástí spisu vedeného ve věci zajišťovacích příkazů nebyla až do dne 5. 4. 2017 žádná plná moc. Ta byla tedy do spisu založena až téměř s dvouměsíčním zpožděním po jednání uskutečněném dne 20. 2. 2017, při němž bylo žalovanému předáno podání žalobkyně z téhož dne k zajišťovacím příkazům podepsané tehdejším jednatelem žalobkyně, panem Bohumilem Doubkem. Plná moc tedy byla do spisu založena až po uplynutí 30denní lhůty k rozhodnutí o tomto podání coby odvolání proti zajišťovacím příkazům. Nemůže proto obstát tvrzení žalovaného, že při hodnocení oprávněnosti zastupování žalobkyně při ústním jednání dne 20. 2. 2017 vycházel ze znění plné moci i ze sdělení samotné žalobkyně, že podání, které bylo přílohou protokolu o tomto jednání, není odvoláním, a tudíž se na něj vztahovaly plné moci udělené JUDr. Behenskému. Tyto plné moci byly vystaveny v červenci, resp. srpnu 2016 v návaznosti na zahájení daňových kontrol, zatímco zajišťovací příkazy byly žalovaným vydány v lednu 2017. Vychází zde tedy otázka, jak by se mohly tyto plné moci vztahovat na dispozici s odvoláním proti zajišťovacím příkazům, když byly vystaveny bezmála půl roku před zajišťovacími příkazy, kdy žalobkyně nemohla disponovat vědomostí o tom, zda žalovaný přistoupí k zajištění daně či nikoliv.
16. Žalobkyně se rovněž ohradila proti tomu, že žalovaný „*respektoval vůli samotného daňového subjektu, která jím byla sdělena a pouze zopakována jeho zástupcem do protokolu*“. Pakliže by totiž žalovaný skutečně vůli žalobkyně respektoval, poté by musel nutně dospět k závěru, že zde existuje materiální odlišnost mezi protokolem o jednání ze dne 20. 2. 2017 a podáním, které tvoří jeho přílohu a jež mělo být posouzeno coby odvolání proti zajišťovacím příkazům, a to právě z hlediska zástupčího oprávnění, jak ostatně učinil Nejvyšší správní soud v rámci svého rozsudku. Žalobkyně zdůrazňuje, že vůle projevená tehdejším jednatelem žalobkyně, panem B. D., je zřetelně zachycena ve zmíněném podání, přičemž z žádné zákonně porízené dokumentace žalovaného nevyplývá, že by tehdejší jednatel žalobkyně, pan B. D., žalovanému sdělil, že na toto podání nemá být hleděno jako

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

na odvolání proti zajišťovacím příkazům, resp. že by toto odvolání vzal zpět. Jen stěží tak mohl JUDr. Behenský něco takového „zopakovat“ žalovanému, nota bene za situace, kdy tento nebyl předně ani oprávněn žalobkyni v řízení o odvolání proti zajišťovacím příkazům zastupovat.

17. Pro vyloučení všech pochybností žalobkyně uvádí, že na základě podání, jež tvoří přílohu protokolu o jednání ze dne 20. 2. 2017, došlo k zahájení odvolacího řízení proti zajišťovacím příkazům, jak ostatně konstatoval i Nejvyšší správní soud. V žádném případě však nebylo předmětné podání, resp. odvolání proti zajišťovacím příkazům, vzato žalobkyní zpět, neboť tato o této skutečnosti neprojevila svoji vůli, přičemž pakliže žalovaný odvozuje zpětvzetí odvolání od projevu vůle JUDr. Filipa Behenského, jedná se o exces žalovaného, neboť JUDr. Filip Behenský nebyl stran žalobkyně zmocněn k jejímu zastupování v rámci řízení o zajištění daně, tím spíše ke zpětvzetí odvolání proti zajišťovacím příkazům. Jinými slovy, byl to právě žalovaný, který si neoprávněně „nárokoval“ nezákonně zajištěnou daň, když v rozporu s ustanovením § 168 daňového řádu nerozhodl o odvolání proti zajišťovacím příkazům.
18. Žalobkyně se vymezila vůči tvrzení žalovaného, podle něhož by se plná moc, kterou JUDr. Behenský disponoval, měla vztahovat i na zpětvzetí odvolání proti zajišťovacím příkazům. K protokolu o jednání uskutečněném dne 20. 2. 2017 nebyla předně žádná plná moc opravňující JUDr. Filipa Behenského zastupovat žalobkyni ani označena, ani přiložena. Vyvozuje-li pak žalovaný oprávnění JUDr. Behenského žalobkyni zastupovat z plných mocí, které byly žalovaným předloženy soudu po kasačním rozsudku Nejvyššího správního soudu, pak se jedná zcela zřetelně o záměrnou dezinterpretaci popírající výklad jak jazykový, tak logický. Zjednodušeně řečeno, jen stěží se mohou plné moci udělené výlučně pro zastupování daňového subjektu v rámci daňové kontroly vztahovat na dílčí daňové řízení v podobě řízení o zajištění daně, tím spíše když zahájení předmětného řízení nelze z časového hlediska předjímat a správce daně zpravidla požaduje po zástupci daňového subjektu vykázaní zvláštní plné moci k zastupování daňového subjektu v rámci tohoto řízení. Pakliže žalovaný tvrdí, že rozsah zastoupení JUDr. Filipa Behenského, jakožto zástupce žalobkyně, vyvozuje z jeho faktického jednání, jedná se o zcela absurdní závěr, který popírá nejen ustanovení daňového řádu o zastoupení, ale rovněž ustálenou správní praxi orgánů finanční správy, jež dbají na přesné a jasné vymezení rozsahu zástupčího oprávnění. Je zcela nerozhodné, jakým způsobem zástupce daňového subjektu „fakticky“ jedná, pokud k tomuto jednání není stran daňového subjektu zmocněn, respektive se pohybuje mimo rámec mantinelů vymezených mu rozsahem zmocnění.
19. Zmiňuje-li pak žalovaný povinnosti advokáta vyplývající ze zákona o advokacii, konstatuje žalobkyně, že tyto povinnosti je advokát povinen plnit toliko v rozsahu, ve kterém je k tomu svým klientem zmocněn. Namísto toho, aby žalovaný respektoval projev autonomie vůle žalobkyně kým, a v jakém rozsahu bude v té které věci zastupována, snaží se jej dezinterpretovat, aby odpovídal jím zvolenému narativu, jenž nemá oporu ve skutkovém stavu. K odkazu žalovaného na obsah dohody o zastoupení, ze které dovozuje vůli žalobkyně a jejího tehdejšího zástupce, JUDr. Behenského, upozornila žalobkyně, že ji neoznačila k důkazu. Jedná se tak o pouhou spekulaci, jež zůstává jen v rovině tvrzení bez jakékoli relevance pro projednávanou věc. Žalobkyně dodává, že myšlenkovou konstrukci žalovaného spočívající v tom, že zajišťovací příkazy byly vydány na základě dosavadních zjištění plynoucích z výsledků kontrolních postupů, tj. daňové kontroly, pročez se plné moci udělené JUDr. Behenskému vztahují i na řízení o zajištění daně, považuje za principiálně chybnou popírající (i) smysl a účel zmocnění, (ii) definiční

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rozlišení pojmů „úkon“, „postup“ a „řízení“ v rámci daňového práva, jakož i (iii) autonomii vůle žalobkyně.

20. Žalovaný má dále za to, že: „žalobce projevil svou vůli ohledně svého vyjádření i navazujícího zastupování při jednání dne 20. 2. 2017 před několika svědky za přítomnosti mj. i JUDr. Behenského; je tedy nade vší pochybnost zřejmé, že uvedený zástupce byl jednak se zastupováním dostatečně seznámen i srozuměn a rovněž obeznámen i s detaily případu; mohl tedy prohlásit, že vyjádření žalobce nemá být považováno za odvolání (byl tedy oprávněn tímto krokem vzít ho fakticky zpět)“ a současně se vyjadřuje k úřednímu záznamu ze dne 13. 04. 2018, č. j. 830533/18/2301-61050-403201, o kterém je přesvědčen, že: „nebyl vytvořen účelově s časovým odstupem od uskutečněného jednání, jak se mylně domnívá stěžovatel veden snahou toto vyjasnění situace obrátit proti správci daně, ale právě proto, že teprve s časovým odstupem od uskutečněného jednání dne 20. 2. 2017 po převzetí zastupování novým zástupcem vyjádřil tento nový zástupce jiný názor ohledně interpretace podání“. Z procesní opatrnosti žalobkyně uvádí, že je zcela nepochybné, že se dne 20. 2. 2017 u žalovaného uskutečnilo ústní jednání ve věci probíhající daňové kontroly, a to především ve věci tehdejšího stavu kontrol a dalšího postupu ve věci zajištění daně a exekuce. Z předložených podkladů obsažených ve spise vyplývá, že předmětná schůzka měla mít dvě části: 1) neformální část, které se za žalovaného účastnily oprávněné úřední osoby a za žalobkyni pan B. D., pan J. H., Ing. Tomáš Goláň, Ing. Hejduk, Ing. Jiří Žezulka a JUDr. Filip Behenský O údajném průběhu neformálního jednání byl s odstupem bezmála 14 měsíců pořízen úřední záznam, jehož důkazní hodnotu vyloučil Nejvyšší správní soud. Úřední záznam je nezákonný a s ohledem na okolnosti předmětného případu i účelový, přičemž vyjádření žalovaného, jež se snaží tvrdit opak, je ve světle kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu irelevantní. 2) formální část, jež vzápětí navazovala na skončené neformální jednání, avšak toliko za přítomnosti oprávněných úředních osob žalovaného a JUDr. Filipa Behenského, jakožto tehdejšího zástupce žalobkyně. O průběhu formálního jednání byl sepsán protokol, ve kterém je zachyceno předání podání, jež bylo z hlediska své podstaty odvoláním proti zajišťovacím příkazům, což konstatoval i Nejvyšší správní soud, JUDr. Filipem Behenským žalovanému, přičemž k tomuto předání nepotřeboval tehdejší zástupce žalobkyně zvláštní zmocnění. JUDr. Filip Behenský však nedisponoval zmocněním k jednání v rámci řízení o zajištění daně, tím spíše k tomu, aby podání, respektive odvolání proti zajišťovacím příkazům, mohl vzít zpět. Jednoduše řečeno, vůli projevenou JUDr. Filipem Behenským lze přičítat maximálně jemu samému, v žádném případě však žalobkyni, natož pak aby tato byla schopná způsobit právně relevantní účinky ve sféře dispozice s odvoláním proti zajišťovacím příkazům. Pro úplnost žalobkyně opakuje, že daňový řád nezná nic takového jako institut „formálního“ a „neformálního“ jednání, přičemž zcela jasně ukládá správci dani pořídit o jakémkoliv relevantním ústním jednání mezi ním a daňovým subjektem písemný protokol. Úřední záznam je naproti tomu dokument sepsovaný správcem daně o skutečnostech vztahujících se k daňovým spisům či jednotlivým úkonům při správě daní, o kterých se neseписuje protokol a správce daně je považuje za významné (např. záznamy telefonických hovorů či poznámky správce daně z místního šetření). V případě odlišností mezi úředním záznamem a protokolem nutno vycházet z toho, že protokol má vyšší důkazní sílu, mj. právě proto, že je podepsán jednajícími osobami. Žalobkyně proto uzavírá, že shora popsání tvrzení žalovaného považuje za nepravdivé a zavádějící. V důsledku důkazní nouze způsobené vyloučením úředního záznamu, jakožto nezákonně pořízeného důkazního prostředku, se žalovaný toliko neurčitě odkazuje na to, že žalobkyně projevila svoji vůli před několika svědky, včetně JUDr. Filipa Behenského, byť toto své tvrzení nikterak neprokazuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

21. Závěrem poté žalovaný konstatoval, že: „je nutné posuzovat učiněný závěr při jednání uskutečněném dne 20. 2. 2017 v kontextu s celým navazujícím jednáním u správce daně (do doby zastoupení novým zástupcem žalobce JUDr. Hlínou), s dalšími postupy i žádostmi o splátky (viz jejich obsah – blíže: vyjádření k žalobě č. j. 1826656/20/2301- 80543-402050) a ne izolovaně, neboť má žalovaný za to, že vůle žalobce projevená zhruba 1 rok po uskutečněném jednání u správce daně dne 20. 2. 2017 (tedy ještě v době před zastoupením novým zástupcem žalobce) jednoznačně korespondovala se závěry z tohoto jednání“. K tomu žalobkyně podotýká, že žalovaný se opět snaží navodit dojem, že v okamžiku převzetí zastoupení žalobkyně JUDr. Jakubem Hlínou došlo k účelové změně její procesní strategie, jež je přičítána právě novému zástupci žalobkyně. Pro úplnost žalobkyně znovu opakuje, že není o sporu tom, že změnou jejího zastoupení došlo ke změně její procesní strategie, a to na základě analýzy skutkových a právních okolností nyní projednávané věci současným zástupcem žalobkyně. Jelikož v daném případě vyvstaly po právní analýze u nového zástupce žalobkyně pochyby, zda se žalovaný vypořádal řádným způsobem s podáním (které obsahovalo dle tvrzení žalobkyně odvolání proti zajišťovacím příkazům, pozn. soudu), jen stěží by mohl tuto skutečnost žalobkyni nesdělít a následně účinným způsobem hájit její práva a oprávněné zájmy (na jejich důležitost se žalovaný v rámci svého vyjádření opakovaně odkazuje). Lapidárně řečeno, pakliže ve skutečnosti došlo k pochybení žalovaného při zajištění daně, nemělo by být časové prodloužení s uplatněním procesní obrany (nota bene za situace kdy daňová kontrola stále probíhala) na překážku tomu, aby byl postup žalovaného deklarován ex post za nezákonný.
22. Žalobkyně shrnula své stanovisko, když uvedla, že vzhledem ke skutečnostem shora uvedeným je přesvědčena, že JUDr. Filip Behenský nejednal jako její zmocněnec ve věci zpětvzetí podání, respektive odvolání proti zajišťovacím příkazům, neboť zde (i) neexistuje žádná plná moc vymezující rozsah zmocnění JUDr. Filipa Behenského ve vztahu k řízení o zajištění daně a (ii) rozsah zmocnění formulovaný v plných mocích, jimiž JUDr. Behenský disponoval, se vztahuje toliko na kontrolní postupy ve formě daňové kontroly. Proto navrhla, aby soud vydal rozsudek, kterým určí, že žalovaný od 23. 03. 2017 do 21. 07. 2020 nezákonně a bez právního titulu zadržoval finanční prostředky žalobkyně ve výši 21 060 920 Kč zajištěné na základě zajišťovacích příkazů, které však v důsledku marného uplynutí zákonné 30denní lhůty pro vydání rozhodnutí o řádně a včasné podaném odvolání, tj. podání, ve smyslu ustanovení § 168 daňového řádu pozbyly účinnosti, v důsledku čehož byla žalobkyně přímo zkrácena na svých veřejných subjektivních právech.

#### *Jednání ve věci*

23. Soud ve věci uskutečnil dne 26. 10. 2022 jednání, jehož se zúčastnili za žalobkyni Mgr. Bc. Michal Pleskač, advokátní koncipient (zmocněný substituční plnou mocí založenou v soudním spisu) a za stranu žalovanou pověřená pracovnice žalovaného, JUDr. Jana Blahníková. Zástupce žalobkyně odkázal na podanou žalobu a na vyjádření, které žalobkyně předložila v návaznosti na kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu. Vyjádřil přesvědčení, že Nejvyšší správní soud postavil skutkový a právní stav věci najisto, přičemž zbývá posoudit poslední klíčovou otázku, jež se týká účinků projevu JUDr. Behenského po předání odvolání. Dle žalobkyně se nejednalo o úkon, k jehož provedení by byl JUDr. Behenský žalobkyní zmocněn, a proto je přičitatelný toliko jemu samotnému. Žalovaný sice v mezidobí založil do spisu sedm plných mocí, ale pět z nich je zcela irelevantních, pouze dvě jsou plné moci udělené JUDr. Behenskému. Ani z nich však nelze oprávnění JUDr. Behenského vzít zpět podané odvolání proti zajišťovacím příkazům dovodit. Proto žalobkyně trvá na žalobě, jak byla podána.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

24. Pověřená zaměstnankyně žalovaného odkázala na původní vyjádření k žalobě a na podání, které soudu předložila po doručení rozsudku Nejvyššího správního soudu. Pohled na věc byl v jeho důsledku zúžen na otázku rozsahu zmocnění JUDr. Behenského. Podle přesvědčení žalovaného koncepce plných mocí, jimiž byl JUDr. Behenský zmocněn, odpovídá úkonu, který provedl. Byl tedy oprávněn vzít podané odvolání zpět. Pověřená zaměstnankyně žalovaného upozornila, že formulace plných mocí neobsahuje jen jedno „aby“, na které upozorňuje žalobkyně, ale i druhé „aby“, v němž je obsaženo širší zmocnění, jež právě dopadá i na zpětvzetí odvolání proti zajišťovacím příkazům. Skutečnost, že v protokolu o jednání ze dne 20. 2. 2017 je u osoby zástupce žalobkyně JUDr. Behenského uvedeno jen „advokát-znám“, není ničemu na závadu, neboť jde o jeden z přípustných a žalovaným běžně užívaných způsobů identifikace zástupců daňových subjektů. Plné moci pak nemusely být vytištěny ve správním spise, neboť jednotlivé plné moci jsou součástí registrační části spisu, příslušnými registrátory jsou zpracovány do elektronické podoby a zpřístupněny v informačním systému daňové správy. Je pak věcí konkrétního pracovníka, zda se při své činnosti spokojí s elektronickým obrazem plné moci v informačním systému, nebo zda ji vytiskne a založí do spisu. Konečně pracovnice žalovaného upozornila, že nesouhlasí s hodnocením úředního záznamu ze dne 13. 4. 2018 Nejvyšším správním soudem coby nezákonného. Tento úřední záznam byl pracovníky žalovaného vytvořen zcela v souladu s § 63 daňového řádu a jako reakci na změnu procesní strategie žalobkyně související se změnou jejího zastoupení. Tento záznam byl vyhotoven právě proto až dne 13. 4. 2018, jelikož do té doby nebyl pochyb o tom, že žalobkyně neměla v úmyslu podávat odvolání proti zajišťovacím příkazům a až následně, když začala zastávat opačné stanovisko, vyvstala potřeba zachytit další skutečnosti, k nimž došlo dne 20. 2. 2017. Pověřená pracovnice žalovaného navrhla, aby soud žalobu zamítl.
25. Během jednání žádný z účastníků nenavrhл provedení žádných důkazů. Soud vyhodnotil jako potřebné provedení plných mocí ze dne 7. 7. 2016 a 10. 8. 2016 k důkazu. Jedná se totiž právě o ty plné moci, kterými byl žalobkyní zmocněn k jejímu zastupování JUDr. Behenský. Výsledky tohoto dokazování jsou shrnuty níže v příslušné části rozsudku (odst. 35 a násl.).

#### *Posouzení věci*

26. Je nepochybné, že klíčovými otázkami pro toto řízení jsou: 1) zda podání, které předal JUDr. Behenský zaměstnancům žalovaného na jednání dne 20. 2. 2017 a o němž žalobkyně tvrdí, že bylo odvoláním proti zajišťovacím příkazům, vykazovalo skutečně znaky odvolání, 2) právní kvalifikace úkonu JUDr. Behenského, který žalovanému sdělil, že dané podání nemá být za odvolání považováno, neboť je toliko vyjádřením, 3) zda JUDr. Behenský byl žalobkyní k takovému úkonu zmocněn.
27. Soud pouze podotýká, že příslušná skutková zjištění, která podléhají shora uvedené právní kvalifikaci, mohl soud v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu čerpat toliko z protokolu o jednání ze dne 20. 2. 2017, č. j. 283369/17/2301-61050-403201, respektive obsahu samotného podání žalobkyně z téhož dne, které je přílohou označeného protokolu o jednání. Tím soud současně konstatuje, že nepřihlížel k obsahu úředního záznamu ze dne 13. 4. 2018, č. j. 830533/18/2301-61050-403201, důvody jehož nezákonnosti a nepoužitelnosti ke skutkovým zjištěním v nyní projednávané věci shrnul Nejvyšší správní soud v odstavcích 31-33 svého kasacího rozsudku.
28. Pokud jde o prve uvedenou otázku, vyšel soud při jejím posuzování z § 112 odst. 1 daňového řádu, podle něhož: „*Odvolání musí mít tyto náležitosti a) označení správce daně,*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*který napadené rozhodnutí vydal, b) označení odvolatele, c) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, d) uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí, e) označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání, f) návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí. “ Citované ustanovení je komplementární k ustanovení § 70 odst. 3 daňového řádu, které vymezuje základní náležitosti jakéhokoli podání při správě daní takto: „Z podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. “ Podstatné pro projednávanou věc je nicméně i ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu, podle něhož: „Podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. “*

29. Z obsahu posuzovaného podání, jež je součástí správního spisu, je přitom patrné, že splňuje jak obecné náležitosti podání, tak i speciální náležitosti odvolání dle § 112 odst. 1 daňového řádu. Je z něj tak nejen patrné, kdo je činí (žalobkyně), čeho se týká (vydaných zajišťovacích příkazů), ale i co se navrhuje (jejich zrušení); současně je z podání zřejmé označení správce daně, který napadené zajišťovací příkazy vydal (žalovaný uvedený v jeho záhlaví), označení odvolatele (žalobkyně), jednoznačná identifikace zajišťovacích příkazů (je obsažena na první straně podání) i uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti zajišťovacích příkazů [podání je rozčleňuje do tří skupin: 1) pochybnosti správce daně, jež je však spíše rekapitulací jejich odůvodnění, 2) nesprávně posouzený skutkový stav, v němž se žalobkyně vymezuje vůči rekapitulovanému odůvodnění zajišťovacích příkazů, a 3) chybějící relevantní zdůvodnění odůvodněné obavy, že daň bude v době její splatnosti nedobytná (nebo její vymáhání bude spojeno s obtížemi)]. Podání obsahuje i důkazní návrh: výslovně zmiňuje účetní závěrku sestavenou k 31. 10. 2016. Konečně toto podání obsahuje i návrh na zrušení vydaných zajišťovacích příkazů. Ačkoliv tedy toto podání nebylo žalobkyní výslovně označeno jako odvolání, nemůže být s ohledem na pravidlo obsažené ve shora citovaném § 70 odst. 2 daňového řádu, podle něhož se podání posuzuje podle svého skutečného obsahu, a skutečnost, že, jak soud shora vyložil, splňuje všechny zákonem stanovené obsahové znaky odvolání ve smyslu § 112 odst. 1 daňového řádu, pochyb o tom, že o odvolání proti zajišťovacím příkazům skutečně jde.
30. Lze tedy konstatovat, jak už to naznačil Nejvyšší správní soud ve svém kasačním rozsudku, že předáním tohoto podání žalovanému, k němuž došlo v rámci jednání dne 20. 2. 2017 ze strany tehdejšího zástupce žalobkyně, JUDr. Behenského, došlo  *ex lege*  k zahájení odvolacího řízení ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu, podle něhož:  *„Řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci. “*
31. Dále se soud zabýval povahou úkonu, který mínil provést JUDr. Behenský tým, že při předání zmíněného podání sdělil zaměstnancům žalovaného, že je nemají považovat za odvolání. Dospěl-li soud shora k závěru, že obsahem podání bylo odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům, přichází dle § 111 odst. 2 daňového řádu do úvahy zpětvzetí odvolání. Zcela zjevně nemohlo jít o vzdání se práva na odvolání podle § 111 odst. 1 daňového řádu, neboť tomu nijak neodpovídá obsah vyjádření JUDr. Behenského. Pokud jde o časovou souslednost jednotlivých úkonů, vychází soud z toho, že nejprve došlo k předání daného podání JUDr. Behenským zaměstnancům žalovaného a teprve poté k tvrzení, že toto podání nemá být považováno za odvolání. Vyplyvá to především z textace samotného protokolu, podle níž:  *„Zároveň daňový subjekt předal své písemné*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*vyjádření k vydaným zajišťovacím příkazům, které však nemá být považováno za odvolání.“* Současně soud považuje za logické a odpovídající běžné zkušenosti, že nejprve je předáno podání a teprve následně, když se s jeho obsahem má možnost seznámit i druhá strana, dochází k případnému vyjasnění jeho obsahu či účelu. Konečně, pokud by snad situace měla ve skutečnosti proběhnout opačně, tj. nejprve by došlo k tvrzení ohledně podstaty daného podání a teprve následně by došlo k jeho předání, bylo by nutno uzavřít, že došlo i tak k zahájení odvolacího řízení, aniž by zde ovšem následně existoval jakýkoli důvod k polemikám, zda bylo odvolání následně vzato zpět. Je tomu tak proto, že, jak už soud konstatoval, vyjádření JUDr. Behenského ohledně podstaty tohoto podání nebylo možno v žádném případě chápat jako vzdání se práva na odvolání. Z povahy věci by ale ani nemohlo jít o zpětvzetí odvolání, protože to v danou dobu ještě vůbec nebylo podáno. Nelze přitom vzít zpět podání, které ještě nebylo učiněno. Tento vývoj událostí ovšem není ani žalobkyní tvrzen. Soud proto při svém právním hodnocení vycházel právě z té verze skutkových událostí, kterou popsal shora. Vyjádření JUDr. Behenského proto nelze považovat za nic jiného než právě za zpětvzetí odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům, které bylo obsahem jím předaného podání. Vyplývá z něj totiž vůle, aby nebylo o podaném odvolání meritorně rozhodováno.

32. Tím se soud dostává k řešení závěrečné otázky, totiž zda byl JUDr. Behenský ke zpětvzetí odvolání proti zajišťovacím příkazům žalobkyní zmocněn. Jak správně připomněl Nejvyšší správní soud, tuto otázku nebylo třeba řešit v souvislosti s podáním samotného odvolání: k němu JUDr. Behenský žádné zmocnění nepotřeboval, neboť vystupoval pouze v roli doručovatele příslušného podání podepsaného tehdejším jednatelem žalobkyně, Bohumilem Doubkem, učiněného tedy samotnou žalobkyní.
33. Podle § 27 odst. 1 daňového řádu: *„Osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat.“* Dle druhého odstavce téhož ustanovení: *„Plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.“*
34. Dle § 28 odst. 1 daňového řádu: *„Zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje.“*
35. Soud při jednání konaném dne 26. 10. 2022 provedl k důkazu plné moci, kterými žalobkyně zmocnila JUDr. Filipa Behenského ke svému zastupování před žalovaným. Zjistil z nich přitom následující skutečnosti.
36. Z plné moci datované 7. 7. 2016, která na sobě nese prezenční razítko žalovaného s datem 8. 7. 2016, vyplývá, že jí žalobkyně „zplnomocňuje“ JUDr. Behenského, aby ji zastupoval ve věci *„kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 (č. j. 1303666/16/2301-61564-404727), kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 a daně silniční za kalendářní rok 2014 a 2015 (č. j. 0128015916/2301-61562-401235), kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014-prosinec 2014, leden 2015, březen 2015-červen 2015, srpen 2015-prosinec 2015 (č. j. 1233166/16/2301-61563-403147) vedené u Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, ÚP v Plzni, nám. Českých bratří 8, 306 16 Plzeň, aby za ni vykonával veškeré úkony, zejména aby přijímal doručované písemnosti, podával návrhy a žádosti, uzavíral smíry a narovnání, uznával uplatněné nároky, vzdával se nároků, podával opravné prostředky, námítky nebo rozklad a vzdával se jich, vymáhal nároky, plnění nároků přijímal, jejich plnění potvrzoval, to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci. Bere na vědomí, že zmocněný advokát je oprávněn ustanovit si za sebe zástupce a pokud jich ustanoví více, souhlasí s tím, aby každý z nich jednal samostatně.*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*Tuto plnou moc uděluje rovněž v rozsahu práv a povinností podle občanského zákoníku, trestního řádu, občanského soudního řádu, správního řádu, správního řádu soudního a zákoníku práce.*“ Plná moc je podepsána B. D., tehdejším jednatelem žalobkyně.

37. Z plné moci datované 10. 8. 2016, která na sobě nese prezenční razítko žalovaného s datem 12. 8. 2016, vyplývá, že jí žalobkyně „zplnomocňuje“ JUDr. Behenského, aby ji zastupoval ve věci „kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 vedené u Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, ÚP v Plzni, nám. Českých bratří 8, 306 16 Plzeň, aby za ni vykonával veškeré úkony, zejména aby přijímal doručované písemnosti, podával návrhy a žádosti, uzavíral smíry a narovnání, uznával uplatněné nároky, vzdával se nároků, podával opravné prostředky, námitky nebo rozklad a vzdával se jich, vymáhal nároky, plnění nároků přijímal, jejich plnění potvrzoval, to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci. Bere na vědomí, že zmocněný advokát je oprávněn ustanovit si za sebe zástupce a pokud jich ustanoví více, souhlasí s tím, aby každý z nich jednal samostatně. Tuto plnou moc uděluje rovněž v rozsahu práv a povinností podle občanského zákoníku, trestního řádu, občanského soudního řádu, správního řádu, správního řádu soudního a zákoníku práce.“ Rovněž tato plná moc je podepsána B. D., tehdejším jednatelem žalobkyně.
38. Pro kontext věci soud připomíná, že zajišťovací příkazy byly žalovaným vydány 25. 1. 2017 v rámci daňové kontroly DPH za zdaňovací období leden-prosinec 2014 a leden, březen-červen, srpen-prosinec 2015 zahájené dne 25. 7. 2016, jak plyne z jejich odůvodnění. Jednotlivé zajišťovací příkazy byly vydány k zajištění úhrady DPH, která nebyla dosud stanovena za jednotlivá zdaňovací období odpovídající vymezené daňové kontrole.
39. Výkladem plné moci, resp. rozsahu zmocnění, se Nejvyšší správní soud zabýval například ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, v němž vyšel ze závěrů obsažených v usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007-158, č. 1811/2009 Sb. NSS. V citovaném rozsudku kasační soud mj. konstatoval: „*Daňový subjekt si může zvolit zmocněnce, a to dle § 27 odst. 1 daňového řádu. Toto zmocnění se prokazuje písemnou plnou mocí. Dle § 28 odst. 1 daňového řádu je zmocnitel povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením, nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že zmocnění může být uděleno v různém rozsahu – k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení, či pro celé řízení. Při posuzování rozsahu zmocnění je vždy namístě položit si otázku, jakým úmyslem byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci (...). Na úmysl smluvních stran je možné usuzovat z okolností o tomto úmyslu vypovídajících. Jednou z hlavních okolností v případě dohody o plné moci je text plné moci, listiny osvědčující její uzavření.*“
40. V této souvislosti soud konstatuje, že v projednávané věci musel při výkladu rozsahu zmocnění JUDr. Behenského vyjít právě z obsahu samotných plných mocí, které byly uplatněny u žalovaného. Jde-li pak o další okolnosti, které mohl vzít v úvahu o úmyslu smluvních stran při sepisování plné moci, nemohl naopak zejména vyjít z faktického jednání samotného JUDr. Behenského, jak navrhoval žalovaný, protože o rozsahu zmocnění nemůže z povahy věci vypovídat to, jak sám zmocněný skutečně jedná: pak by posuzování obsahu samotné plné moci bylo prakticky redundantní a určování rozsahu zmocnění by se odehrávalo v kruhu (zástupce je zmocněn k tomu, co činí, protože tak fakticky činí). Tento závěr není popřen ani tím, že JUDr. Behenský je advokát a je vázán zákonnými povinnostmi advokáta vyplývajícími ze zákona o advokacii, jak na ně žalovaný rovněž poukázal. Je tomu tak proto, že samotná skutečnost, že advokát je vázán určitými povinnostmi ve vztahu ke svému klientovi (např. dle § 16 odst. 1, 2 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii), nijak nemění rozsah, ve kterém je advokát těmito povinnostmi ke svému Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

klientovi vázán. Ten totiž vyplývá z jiné právní skutečnosti, např. právě z dohody o zastoupení, jejímž průkazem je plná moc, ustanovení advokáta zástupcem účastníka orgánem veřejné moci, určením advokáta Českou advokátní komorou k poskytnutí právní porady atd.). Poukazuje-li pak žalovaný na obsah samotné dohody o zastoupení (plná moc je jejím průkazem), je třeba dát za pravdu žalobkyni v tom, že tato dohoda nebyla žalovaným soudu předložena a ve správním spise rovněž obsažena není. Proto z ní vycházet není možno. Zohlednit by naopak bylo možno další chování samotného zastoupeného, tj. žalobkyně. Lze předpokládat, že zmocní-li zástupce k realizaci určitého úkonu, a tento úkon není proveden, případně nenastoupí-li ty následky, s jejichž předpokladem byl úkon zamýšlen, může se to projevit na dalších krocích zastoupeného. Je však současně zdůraznit, že tato z povahy věci vedlejší hlediska, mohou hrát při výkladu rozsahu zmocnění jen druhotnou roli. Klíčovým hlediskem je vždy obsah samotné plné moci, protože ta představuje nezprostředkovaný, přímý důkaz o rozsahu zmocnění.

41. Z plné moci datované dnem 7. 7. 2016 a uplatněné u žalovaného dne 8. 7. 2016 vyplývá, že žalobkyně zmocnila JUDr. Behenského ke svému zastupování z věcného hlediska při 1) kontrole DPH za zdaňovací období únor 2015 (č. j. 1303666/16/2301-61564-404727), 2) kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 a daně silniční za kalendářní rok 2014 a 2015 (č. j. 01280159/16/2301-61562-401235) a 3) kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 – prosinec 2014, leden 2015, březen 2015 – červen 2015, srpen 2015 – prosinec 2015 (č. j. 1233166/16/2301-61563-403147). Jde tedy o speciální plnou moc, nevztahuje se totiž na celé daňové řízení, ale jen na citované postupy správce daně (specifikované kontroly), ovšem neomezenou co do jednotlivých úkonů v rámci těchto shora vymezených postupů správce daně. O tom svědčí pasáž plné moci, v níž žalovaná uvádí, že v rámci vymezených postupů zmocňuje JUDr. Behenského k tomu, „*aby za ni vykonával veškeré úkony*“ s tím, že následuje demonstrativní výčet jednotlivých úkonů. Tomuto posouzení není podle názoru Krajského soudu v Plzni na překážku ani skutečnost, že v této pasáži plné moci jsou jmenovány i opravné prostředky, protože podle přesvědčení soudu je při výkladu obsahu plné moci nezbytné vyjít primárně z toho, že její věcné vymezení prostřednictvím jednoznačné identifikace konkrétních daňových kontrol je právě to, které žalobkyně se svým tehdejším zástupcem provedli jedinečně, přičemž ona druhá pasáž plné moci obsahující demonstrativní výčet jednotlivých úkonů je generická, použitá zjevně ve snaze jakkoli dále neomezovat rozsah zmocnění zvoleného zástupce. Ten je tak vymezen právě jen onou první částí plné moci, tj. jednoznačně identifikovanými daňovými kontrolami. Případný opačný výklad, tj. že by se v podstatě jednalo o plnou moc generální, by soud považoval za svévolný a nerespektující vůli žalobkyně a jejího tehdejšího zástupce, neboť by bylo sotva možno nalézt rozumnou odpověď na otázku, z jakého důvodu se tyto strany obtěžovaly vymezovat v plné moci konkrétní daňové kontroly, pakliže měly v úmyslu vybavit zástupce generální plnou mocí. Částečně plausibilní by takový výklad byl snad toliko v případě, že by samotný výčet uvedených věcí (tj. specifikovaných kontrol) byl demonstrativní, tj. byl uveden např. slovem „zejména“. To však není v projednávané věci ten případ.
42. Totožné hodnocení je pak nutno provést i ve vztahu ke druhé plné moci datované 10. 8. 2016 uplatněné žalobkyní u žalovaného ve prospěch JUDr. Behenského dne 12. 8. 2016, a to pouze s tím rozdílem, že její věcný rozsah je vymezen jen ve vztahu ke kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015. I tato plná moc je tedy speciální, nikoli generální, přičemž ani ona dále neomezuje okruh jednotlivých úkonů, ke kterým je JUDr. Behenský zmocněn v rámci uvedené kontroly. Pasáž plné moci, v níž žalovaná Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

uvádí, že v rámci kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015, zmocňuje JUDr. Behenského, „aby za ni vykonával veškeré úkony“ s tím, že následuje demonstrativní výčet jednotlivých úkonů, je totiž totožná s pasáží obsaženou v plné moci datované 7. 7. 2016.

43. Z hlediska merita projednávané věci shora uvedené znamená, že nadále je možné se zabývat pouze plnou mocí datovanou 7. 7. 2016, neboť ta přímo odkazuje na daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 – prosinec 2014, leden 2015, březen 2015 – červen 2015, srpen 2015 – prosinec 2015 zahájenou protokolem č. j. 1233166/16/2301-61563-403147, tedy právě na tu kontrolu, na kterou odkazují i vydané zajišťovací příkazy. Naopak, plná moc datovaná 10. 8. 2016 nepřináší z hlediska nyní projednávané věci nic podstatného, když je omezena na kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015, tedy za zdaňovací období, pro které nebyl vydán zajišťovací příkaz relevantní v tomto řízení, a nezmocňuje JUDr. Behenského k žádným úkonům, ke kterým by jej v souvislosti s daňovou kontrolou daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 – prosinec 2014, leden 2015, březen 2015 – červen 2015, srpen 2015 – prosinec 2015 nezmocňovala plná moc ze dne 7. 7. 2016, jmenovitě nikoli k podání či zpětvzetí případných odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům.
44. Tato skutečnost znamená, že optika posouzení rozsahu zmocnění JUDr. Behenského se zužuje na otázku, zda lze zpětvzetí odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům podřadit pod vymezení „veškeré úkony činěné za žalobkyni ve věci kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 – prosinec 2014, leden 2015, březen 2015 – červen 2015, srpen 2015 – prosinec 2015.“
45. Při zodpovídání této otázky je nutno vyjít z toho, že daňová kontrola upravená v § 85 a násl. daňového řádu je kontrolním postupem, který je podle § 87 odst. 1 daňového řádu zahájen doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, v němž je vymezen její předmět a rozsah, a jenž je podle § 88a odst. 1 daňového řádu ukončen doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou. Podstatné však je také to, v čem daňová kontrola spočívá: podle § 87 odst. 2 daňového řádu jde o postup sestávající ze zjišťování daňové povinnosti a prověřování tvrzení daňového subjektu či jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Právě za tím účelem je správce daně vybaven pravomocemi, resp. za tím účelem jsou stanoveny povinnosti daňového subjektu realizaci daňové kontroly umožňující (srov. úpravu obsaženou v § 86 daňového řádu). Z povahy věci je daňová kontrola spjata s nalézacím řízením ve smyslu § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu, potvrzuje to znění § 88a odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud k povaze daňové kontroly uvedl ve svém rozsudku ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 140/2014-44, že jde o institut prověřovacího a preventivního charakteru. „Zdejší soud konstatuje, že daňová kontrola je postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. Daňová kontrola je institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je mj. správné zjištění a stanovení daní. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků (srov. náleze Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11; publikovaný jako č. 368/2011 Sb. a jako ST 33/63 SbNU 567). S ohledem na prověřovací a preventivní charakter daňové kontroly je vhodné v obecnosti zdůraznit, že daňová kontrola prováděná zcela v souladu se zákonem může skončit jak výsledkem, že daňová povinnost přesně odpovídá té, kterou daňový subjekt vyčíslil ve svém daňovém tvrzení, tak zjištěním, že daňová povinnost se odchyluje od údajů v daňovém tvrzení.“ S ohledem na tento charakter daňové kontroly coby

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

kontrolního postupu není proti ní upraven žádný formální opravný prostředek, daňová kontrola ani její výsledek není rozhodnutím (rozhodnutí o stanovení daně toliko může být vydáno na základě kontrolního zjištění, jak plyne z § 88 odst. 2 daňového řádu).

46. Oproti tomu zajišťovací příkaz je předstižným rozhodnutím. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu může správce daně vydat zajišťovací příkaz, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Ve svém rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 4 Afs 129/2018-42, k povaze zajišťovacího příkazu uvedl Nejvyšší správní soud s odkazem na svou prejudikaturu a doktrinální závěry: *„Předmětem řízení o vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu je pouze otázka odůvodněných obav správce daně. Zajišťovací příkaz je předstižným rozhodnutím, často založeným na hypotetické úvaze správce daně, při jehož vydání správce daně vychází ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici.“* Samotné řízení o vydání zajišťovacího příkazu lze řadit mezi řízení při placení daní o zajištění daně ve smyslu § 134 odst. 3 písm. b) bod 2. daňového řádu. Proti vydanému zajišťovacímu příkazu lze brojit odvoláním, což vyplývá z § 168 odst. 1 daňového řádu.
47. Ze shora řečeného vyplývá, že zajišťovací příkaz není úkonem, který by byl součástí daňové kontroly. Jedná se o na sobě nezávislé instituty, jež mají odlišnou povahu a účel a které nelze směřovat již proto, že oba spadají do rozdílných kategorií řízení podle § 134 odst. 3 daňového řádu. Na tomto závěru nic nemění to, že zajišťovací příkaz může být správcem daně vydán v průběhu realizované daňové kontroly; to je logické, protože jej lze zdůvodnit skutečnostmi v rámci daňové kontroly zjištěnými, ostatně tak, jak tomu bylo i v projednávaném případě. Soud uzavírá, že zajišťovací příkaz je samostatným institutem. Proto tím spíše podání odvolání proti zajišťovacímu příkazu, resp. zpětvzetí již podaného odvolání proti zajišťovacímu příkazu nelze hodnotit jako úkon, ke kterému by zmocňovala plná moc udělená ve věci konkrétní daňové kontroly, jakkoli by snad důvody, které k vydání takových zajišťovacích příkazů vedly, byly v rámci daňové kontroly zjištěny. Je tedy třeba uzavřít, že JUDr. Behenský nebyl v projednávané věci oprávněn vzít zpět odvolání podané žalobkyní proti vydaným zajišťovacím příkazům (v podobě podání, jež tvořilo přílohu k protokolu o jednání ze dne 20. 2. 2017).
48. Pokud soud výše uvedl, že při výkladu vůle stran (tj. žalobkyně a jejího tehdejšího zástupce, JUDr. Behenského) při uzavírání smlouvy o zastoupení, resp. při formulaci plné moci, lze přihlídnout coby k vedlejšímu či doplňujícímu hledisku v podobě dalšího chování především žalobkyně, je třeba konstatovat, že toto hledisko vskutku může nasvědčovat závěru, že žalobkyně své podání za odvolání nepovažovala. V tomto duchu by bylo možno vysvětlit, že ve svých žádostech o povolení úhrady daňových povinností ve splátkách (ve správním spisu se nalézají tyto žádosti z 7. 2. 2017, 27. 2. 2017, 27. 3. 2017, 30. 3. 2017, 25. 4. 2017, 25. 5. 2017 a 26. 6. 2017, byly tedy podány až poté, co již byla žalovaným daň zajištěna, jak částečnou úhradou žalobkyně ze dne 27. 1. 2017, tak prostřednictvím exekučních příkazů ze dne 26. 1. 2017, stejně jako částečně i poté, co měla uplynout lhůta k rozhodnutí o podaném odvolání proti zajišťovacím příkazům, tj. po 22. 3. 2017) žalobkyně vůbec nehovoří o tom, že by jí měly být zajištěné prostředky žalovaným vráceny, přestože na jejich zajištění výslovně v některých z nich poukazuje. Je však třeba současně konstatovat, že tato skutečnost na právním posouzení věci nic nemění, neboť samotná skutečnost, že žalobkyně neuplatňovala právo na vrácení těchto zajištěných prostředků, ještě sama o sobě neznamená, že si tohoto práva nebyla vědoma (ale z různých důvodů se rozhodla je neuplatnit) a již vůbec nemůže taková skutečnost (byť by si

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

žalobkyně skutečně nebyla vědoma, že odvolání podala, ba že ani nezamýšlela je podat) zvrátit fakt, že ve skutečnosti k jeho podání přistoupila (tím, že žalovanému doručila své podání, které tvoří přílohu protokolu o jednání ze dne 20. 2. 2017) a že její tehdejší zástupce JUDr. Behenský nebyl oprávněn je vzít zpět.

49. Za situace, kdy je postaveno na jisto, že došlo k podání odvolání proti zajišťovacím příkazům a že k jejich zpětvzetí v podobě vyjádření tehdejšího zástupce žalobkyně, JUDr. Behenského, nebyl tento zástupce žalobkyní zmocněn, je nutno uzavřít, že žalovaný byl povinen o podaném odvolání rozhodnout. Není přitom sporu o tom, že tak žalovaný neučinil, neboť odvolání považoval, v souladu se sdělením JUDr. Behenského, pouze za negativní vyjádření žalobkyně ke skutečnosti, že došlo k vydání zajišťovacích příkazů. Z toho důvodu je v projednávané věci nutno uzavřít, že došlo k naplnění hypotézy § 168 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí: *„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.“*
50. Aplikováno na projednávanou věc, k podání odvolání proti zajišťovacím příkazům došlo dne 20. 2. 2017. Lhůta k rozhodnutí o odvolání v délce 30 dnů proto marně uplynula dne 22. 3. 2017 a ode dne následujícího se proto vydané zajišťovací příkazy staly neúčinnými. Finanční prostředky zajištěné původně na jejich základě tak byly nadále drženy žalovaným bez právního důvodu. Nesporný mezi stranami je také údaj o tom, že tyto prostředky byly následně ke dni 21. 7. 2020 použity na úhradu doměřené DPH za zdaňovací období leden-prosinec 2014 a leden, březen-červen a srpen-prosinec 2015 (žalovaný výslovně ve svém vyjádření k žalobě konstatuje, že zajišťovací příkazy byly účinné právě až do dne 21. 7. 2020, kdy bylo žalobkyni oznámeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, jímž byla pravomocně stanovena daň). Zbývá tedy posoudit, zda držení těchto finančních prostředků žalovaným ve vymezeném časovém období bylo nezákonným zásahem nebo ne.
51. Podle § 82 s. ř. s. platí: *„Každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.“* Nejvyšší správní soud již ve své rané judikatuře vypracoval pomyslný algoritmus, kterým je vhodné při rozhodování o zásahových žalobách postupovat. Stalo se tak rozsudkem ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, podle něhož: *„Ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením ("zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí brozit opakovaní „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“* Uvedená šestá podmínka vycházela z tehdy platné právní úpravy, která však byla změněna novelizací provedenou zákonem č. 303/2011 Sb., a proto se již nepoužije.
52. Z výčtu kroků tohoto pomyslného algoritmu je patrné, že některé z nich se vzájemně prolínají, takže je nelze pojednat zcela samostatně. Je to případ hned prvního kroku, který je spojen s krokem pátým. Jimi je vymezen požadavek přímosti zásahu. Jeho prostřednictvím se zajišťuje, aby zásah směřoval skutečně vůči žalobci, neboť jen ten, proti Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

komu zásah přímo směřoval (popř. směřuje), je oprávněn využít proti němu ochranu prostřednictvím zásahové žaloby. Ani zásahová žaloba tak nemůže plnit roli *actio popularis* (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012-20). Zásah musí žalobce zkracovat na jeho právech a nesmí jít o rozhodnutí, čímž se vyjadřuje subsidiarita zásahové žaloby. Konečně, zásah musí být nezákonný, tj. být v rozporu s objektivním právem.

53. Soud aplikoval výše uvedená hlediska na projednávaný případ a dospěl k těmto závěrům: Není pochyb o tom, že první a pátá podmínka jsou splněny: žalobkyně je tou osobou, jejíž finanční prostředky byly žalovaným zadržovány. Tvrzený zásah tak směřoval přímo proti ní. Tím, že byly zadržovány finanční prostředky žalobkyně bez právního důvodu, neboť zajišťovací příkazy, na jejichž základě byly tyto prostředky zadrženy původně, pozbyly účinnost v důsledku toho, že žalovaný nerozhodl včas o podaném odvolání proti nim, došlo ke zkrácení práv žalobkyně. Postupem žalovaného došlo k zasažení práva žalobkyně na ochranu jejího vlastnictví zakotvené v čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Tento zásah byl přitom jednoznačně nezákonný, neboť k zadržování prostředků žalobkyně nedisponoval žalovaný po zániku účinnosti vydaných zajišťovacích příkazů žádným právním titulem.
54. Všechny podmínky deklarace zadržování finančních prostředků žalobkyně ve výši 21 060 920 Kč na základě vydaných zajišťovacích příkazů ode dne 23. 3. 2017, tj. ode dne následujícího po dni, v němž tyto zajišťovací příkazy pozbyly v souladu s § 168 odst. 1 daňového řádu účinnosti, až do dne 21. 7. 2020, kdy byly tyto finanční prostředky použity žalovaným na úhradu vyměřené daně, coby nezákonného zásahu, tedy jsou splněny.
55. Nad rámec uvedeného soud považuje za nutné se vyjádřit ještě k tvrzení žalovaného, jež bylo obsaženo v jeho původním vyjádření k žalobě ze dne 13. 10. 2020. V něm žalovaný s odkazem na tři rozhodnutí, jež vydal na základě podání žalobkyně ze dne 11. 4. 2018 nazvaného „Žádost o vrácení zajištěné daně včetně příslušenství“ konstatuje, že během subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby by se v projednávaném případě měl odvíjet od data, kdy byla tato rozhodnutí žalovaného žalobkyni doručena. Konkrétně se jedná o rozhodnutí ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ze dne 15. 6. 2018, č. j. 1173008/18/2301-80543-404726, jež bylo žalobkyni doručeno rovněž dne 15. 6. 2018, dále o rozhodnutí ve věci žádosti o vrácení přeplatku ze dne 15. 6. 2018, č. j. 1222956/18/2301-51521-402857, jež bylo žalobkyni doručeno také 15. 6. 2018, a konečně rozhodnutí ve věci námítky týkající se přiznání úroku z vratitelného přeplatku ze dne 15. 6. 2018, č. j. 1222733/18/2301-51521-402857, jež bylo žalobkyni také doručeno 15. 6. 2018. Ačkoliv vůči prvním dvěma uvedeným rozhodnutím byla žalobkyně oprávněna brojit opravným prostředkem, tohoto práva nevyužila (proti posledně uvedenému rozhodnutí žalobkyně opravný prostředek nebyla oprávněna podat). Pokud by platil tento názor žalovaného, pak by žaloba podaná žalobkyní dne 11. 9. 2020 byla ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s. opožděná jak z hlediska subjektivní lhůty (dva měsíce ode dne, kdy se žalobkyně dozvěděla o nezákonném zásahu: tato lhůta by tedy uplynula nejpozději dne 15. 8. 2018), tak z hlediska objektivní lhůty (dva roky od okamžiku, kdy k zásahu došlo).
56. S tímto názorem ovšem nelze souhlasit. Zadržování finančních prostředků na základě vydaných zajišťovacích příkazů i poté, kdy se tyto staly neúčinnými, je nutno považovat za příklad trvajících zásahu. Ve smyslu závěrů, ke kterým dospěl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, je tedy třeba o něm uvažovat tak, že „o neukončeném trvajícím zásahu se dotčený jednotlivec znovu a znovu „dozvídá“. V souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva lhůta k podání žaloby proti neukončenému Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*trvajícímu zásahu ve skutečnosti začíná každý den znovu.*“ Žalovaným zmiňovaná rozhodnutí tedy nemohla mít na běh subjektivní ani objektivní lhůty k podání zásahové žaloby žádný vliv, neboť jak před jejich vydáním, tak po jejich vydání, zůstaly prostředky žalobkyně nadále zajištěny, nezákonný zásah žalovaného tak nadále trval. Nezměnil se přitom ani právní podklad jejich zajištění, kterým sám žalovaný zajištění finančních prostředků zdůvodňoval, tím i nadále zůstaly vydané zajišťovací příkazy, v dané době již však neúčinné. Se žalovaným nelze souhlasit, že by v době od 15. 8. 2018 snad byly předmětné finanční prostředky zadržovány na základě toho dne vydaných rozhodnutí a nikoli zajišťovacích příkazů. Ostatně, všechna tato rozhodnutí na vydané zajišťovací příkazy odkazují coby na právní důvod zajištění finančních prostředků žalobkyně, popř. včetně konstatování, že jsou stále účinné (srov. rozhodnutí o přeplatku ze dne 15. 6. 2018, č. j. 1222956/18/2301-51521-402857, předposlední odstavec na straně 2). To, že vskutku žalobkyně objektivně mohla zásahovou žalobu podat ještě dříve, než tak učinila, je sice pravda, ale je to jen důsledek dlouhodobosti nezákonného zásahu ze strany žalovaného, který se tak i ve světle shora citovaného nálezu Ústavního soudu nemůže této skutečnosti dovolávat ve vlastní prospěch (a omezovat tak lhůtu pro podání zásahové žaloby).

57. Změna v této situaci nastala vskutku až okamžikem pravomocně stanovené daně Odvolacím finančním ředitelstvím v rozhodnutí ze dne 21. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084. Tehdy skutečně nezákonný zásah odezněl, neboť zajištěné finanční prostředky byly použity na úhradu splatné daně. Jednalo se tak současně o počátek běhu subjektivní i objektivní lhůty k podání zásahové žaloby dle § 84 odst. 1 s. ř. s. Jak je současně patrné ze shora uvedených dat časové souslednosti, žaloba byla podána dne 11. 9. 2020, tedy v zachované subjektivní i objektivní lhůtě. Tuto námitku žalovaného tedy soud nepovažuje za důvodnou.
58. Lze tedy konstatovat, že soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že zásahová žaloba byla žalobkyní podána důvodně.

#### *Závěr a náklady řízení*

59. Jelikož soud shledal žalobu důvodnou, výrokem I. určil, že zajištění finančních prostředků žalobkyně v celkové výši 21 060 920 Kč na základě již neúčinných zajišťovacích příkazů bylo ode dne 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 nezákonným zásahem.
60. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: *„Nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.“* Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalobkyně, neboť soud došel k závěru, že zajištění finančních prostředků žalobkyně bylo ze strany žalovaného nezákonným zásahem, a vyhověl tak žalobnímu návrhu.
61. Při vyčíslení náhrady v souvislosti s řízením důvodně vynaložených nákladů žalobkyně soud rozhodoval i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Přiznaná náhrada nákladů řízení je tedy představována uhrazeným soudním poplatkem za podanou žalobu ve výši 2 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, dále odměnou za právní zastoupení žalobce za celkem 6 úkonů právní služby po 3 100 Kč; jde přitom o následující úkony právní služby: příprava a převzetí právního zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), sepis a podání žaloby dle § 11

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, účast na ústním jednání dne 12. 5. 2021 dle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu, sepis a podání kasační stížnosti dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, sepis repliky ze dne 12. 7. 2022 dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a účast na ústním jednání dne 26. 10. 2022 dle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu. Ke každému z těchto šesti úkonů právní služby náleží náhrada hotových výdajů po 300 Kč, celkem jde tedy o 1 800 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátce daně z přidané hodnoty, byla odměna zástupce za poskytnuté úkony právní služby a náhrada hotových výdajů navýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tedy o 4 284 Kč. Celková částka přiznané náhrady nákladů řízení tak činí 31 684 Kč.

62. Ke splnění povinnosti zaplatit žalobkyni přiznanou náhradu nákladů řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., tedy zástupce žalobkyně, advokát JUDr. Jakub Hlína, a stanovena přiměřená lhůta k její úhradě v délce jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., a to s přihlédnutím k možnostem žalované tuto platbu realizovat.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 26. října 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu