ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Workpress Aviation s.r.o.,** se sídlem Folmavská 2980/2, Plzeň, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj,** se sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020 - 279,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **8 228 Kč** k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Jakuba Hlíny, advokáta se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V průběhu daňové kontroly u žalobkyně, zaměřené na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a daň z příjmů právnických osob, vydal žalovaný dne 25. 1. 2017 celkem 22 zajišťovacích příkazů, jež jsou vyjmenované v bodě 2. rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 A 118/2020 - 279 (dále jen „soubor zajišťovacích příkazů“). Jejich účelem bylo podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zajištění úhrady na dosud nestanovenou DPH za vybraná zdaňovací období v letech 2014 a 2015. Na základě souboru zajišťovacích příkazů žalovaný zajistil daň v celkové výši 21 060 920 Kč. Žalobkyně zajištěnou částku částečně dobrovolně uhradila, částečně ji žalovaný vymohl v daňové exekuci. Vedle toho žalovaný vydal na zajištění daně za zdaňovací období červenec 2015 na částku 713 761 Kč

zajišťovací příkaz, který však není součástí souboru zajišťovacích příkazů, jenž je předmětem tohoto řízení.

[2] Dne 11. 9. 2020 se žalobkyně obrátila na Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“). Žalobou se domáhala určení, že se žalovaný dopustil nezákonného zásahu, když na základě souboru zajišťovacích příkazů protiprávně zadržoval její finanční prostředky v období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 (tj. do dne nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084, o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH za jednotlivá zdaňovací období). Jádrem její argumentace bylo, že dne 20. 2. 2017 podala proti souboru zajišťovacích příkazů odvolání, označené jako „vyjádření“. V důsledku marného uplynutí třicetidenní lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu pozbyly dne 22. 3. 2017 zajišťovací příkazy účinnosti, a žalovaný byl tedy povinen zajištěné finanční prostředky vrátit.

[3] Krajský soud nejprve v rozsudku ze dne 12. 5. 2021, č. j. 77 A 118/2020 - 198, posoudil zásahovou žalobu jako včasnou ve smyslu § 84 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ale nedůvodnou, a proto ji zamítl. Dospěl k závěru, že písemné vyjádření žalobkyně ze dne 20. 2. 2017 nebylo možno považovat za odvolání, na něž měl žalovaný procesně reagovat. Z protokolu o ústním jednání se zástupcem žalobkyně JUDr. F. B. plyne, že při předání písemného vyjádření výslovně prohlásil, že nemá být považováno za odvolání, ačkoli vyjadřovalo nesouhlas s vydáním souboru zajišťovacích příkazů. Navíc tomuto zaprotokolovanému jednání předcházelo téhož dne ještě jednání neformální, jak krajský soud zjistil z úředního záznamu ze dne 13. 4. 2018, zachycujícího zpětně jeho průběh. Během něj se jednatel žalobkyně a další osoby žalobkyni reprezentující také shodli, že její písemné vyjádření ohledně zajišťovacích příkazů, předané téhož dne, nemá být považováno za odvolání. V tomto svém prvém rozsudku tedy krajský soud uzavřel, že obsahem projevené vůle žalobkyně bylo odvolání nepodat.

[4] Uvedený rozsudek Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) zrušil rozsudkem ze dne 27. 5. 2022, č. j. 9 Afs 145/2021-54, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Podle názoru NSS nebylo možno vycházet z úředního záznamu ze dne 13. 4. 2018, č. j. 830533/18/2301-61050-403201, který byl pořízen v rozporu se zákonem. Samotné písemné vyjádření žalobkyně ze dne 20. 2. 2017 bylo nutno v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu považovat za odvolání. Bylo ovšem třeba posoudit, zda následné jednání JUDr. B. bylo možno chápat jako zpětvzetí tohoto odvolání. Uložil proto krajskému soudu, aby v dalším řízení posoudil, zda JUDr. B. jednal jako zmocněnec žalobkyně, když během ústního jednání dne 20. 2. 2017 vzal zpět její odvolání, které bezprostředně předtím doručil žalovanému, tedy zda žalobkyně v rozhodné době platně vzala zpět své písemné vyjádření, které je nutno považovat za odvolání.

[5] V dalším řízení před krajským soudem žalovaný doplnil předložený spisový materiál o plné moci obsažené v registrační části spisu, jež byly u žalovaného uplatněny před 20. 2. 2017. Krajský soud vyhodnotil jako podstatné pro projednávanou věc dvě z nich, jež byly uděleny právě JUDr. B., a to dne 7. 7. 2016 a dne 10. 8. 2016. Ty soud provedl v rámci jednání konaného dne 26. 10. 2022 jako důkaz.

[6] Následně krajský soud žalobě vyhověl výše označeným rozsudkem ze dne 26. 10. 2022, jímž konstatoval, že zadržování finančních prostředků žalobkyně na základě výše uvedených zajišťovacích příkazů bylo nezákonným zásahem. Krajský soud vyšel z toho, že podle právního názoru NSS nemůže přihlížet k obsahu úředního záznamu ze dne 13. 4. 2018. Podání ze dne 20. 2. 2017 splňuje všechny požadavky na odvolání, tedy jak obecné náležitosti podání dle § 70 odst. 3 daňového řádu, tak i speciální náležitosti odvolání dle § 112 odst. 1 daňového řádu, byť je žalobkyně výslovně neoznačila jako odvolání. Je z něj 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. Předáním tohoto podání žalovanému při jednání dne 20. 2. 2017 došlo k zahájení odvolacího řízení ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu.

[7] Jednání JUDr. B. zachycené v protokolu ze dne 20. 2. 2017 je třeba považovat za zpětvzetí odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům, které bylo obsahem jím předaného vyjádření. Vyplývá z něj totiž vůle, aby nebylo o podaném odvolání meritorně rozhodováno. K takovému úkonu však nebyl JUDr. B. zmocněn, neboť plné moci datované dnem 7. 7. 2016 a dnem 10. 8. 2016 jej zmocňovaly k zastupování v řízení pouze pro účely daňové kontroly. K tomuto závěru dospěl krajský soud na základě obsahu samotných plných mocí, které byly uplatněny u žalovaného. Odmítl naopak určit rozsah zmocnění na základě faktického jednání samotného JUDr. B., jak navrhoval žalovaný, protože o rozsahu zmocnění nemůže vypovídat to, jak sám zmocněnec skutečně jedná. Z plné moci datované dnem 7. 7. 2016 vyplývá, že žalobkyně zmocnila JUDr. B. ke svému zastupování při kontrole DPH za zdaňovací období únor 2015, kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 a daně silniční za kalendářní roky 2014 a 2015 a kontrole DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014, leden 2015, březen až červen 2015, srpen až prosinec 2015. Jde tedy o speciální plnou moc, která se nevztahuje na celé daňové řízení, ale jen na specifikované daňové kontroly, ovšem je neomezená co do jednotlivých úkonů v rámci těchto postupů správce daně.

[8] Krajský soud zdůraznil, že daňová kontrola je spjata s nalézacím řízením ve smyslu § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Naopak vydání zajišťovacího příkazu je řízením při placení daní ve smyslu § 134 odst. 3 písm. b) bod 2. daňového řádu. Zajišťovací příkaz tedy není úkonem, který by byl součástí daňové kontroly. Může být sice vydán v průběhu daňové kontroly, je však samostatným institutem. Krajský soud proto uzavřel, že JUDr. B. nebyl v projednávané věci oprávněn vzít zpět odvolání podané žalobkyní proti vydaným zajišťovacím příkazům, takže řízení o tomto odvolání mělo pokračovat.

[9] Na tom nic nemění skutečnost, že žalobkyně své podání za odvolání nepovažovala, ostatně ve svých žádostech o povolení úhrady daňových povinností ve splátkách vůbec nehovořila o tom, že by jí měl žalovaný zajištěné prostředky vrátit. Samotná skutečnost, že žalobkyně neuplatňovala právo na vrácení zajištěných prostředků, však nemění nic na tom, že podala platně odvolání proti zajišťovacím příkazům a že žalovaný byl povinen o něm rozhodnout. Pokud tak neučinil, pozbyly zajišťovací příkazy účinnosti poté, co dne 22. 3. 2017 marně uplynula třicetidenní lhůta k rozhodnutí o odvolání, takže zadržování zajištěných finančních prostředků pozbylo právního důvodu. Uvedené finanční prostředky

byly následně ke dni 21. 7. 2020 použity na úhradu doměřené DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014 a leden, březen až červen a srpen až prosinec 2015. V mezičase však bylo jejich zadržování nezákonným zásahem. Krajský soud proto deklaroval, že zadržování finančních prostředků žalobkyně 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, bylo nezákonným zásahem.

[10] Zásahová žaloba podaná dne 11. 9. 2020 zároveň nebyla opožděná, jak tvrdil žalovaný. Zadržování finančních prostředků na základě vydaných zajišťovacích příkazů i poté, kdy se staly neúčinnými, je totiž nutno považovat za příklad trvajícího zásahu ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18. Lhůtu k podání zásahové žaloby proto nebylo možno odvozovat již ode dne 15. 6. 2018, kdy byla žalobkyni doručena rozhodnutí z téhož dne ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, dále ve věci žádosti o vrácení přeplatku, a konečně ve věci námitky týkající se přiznání úroku z vratitelného přeplatku. Krajský soud odmítl názor žalovaného, že v době od 15. 6. 2018 byly finanční prostředky zadržovány na základě toho dne vydaných rozhodnutí a nikoli zajišťovacích příkazů.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření a replika

[11] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu nesprávného posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[12] Zdůraznil, že krajský soud v bodech 36. a 37. svého rozsudku ocitoval plné moci udělené žalobkyní JUDr. B., ovšem v citaci spojil vždy obě části plné moci v jednu, což navozuje dojem, že druhá část pouze rozvíjí část první. Podle judikatury NSS jsou ovšem relevantní všechny okolnosti plné moci, proto je dle stěžovatele třeba zohlednit i její grafické rozvržení. Z něj plyne, že část za prvním slovem „aby“ se vztahuje k daňovým kontrolám, ovšem část za druhým „aby“ představuje obecnou část plné moci. V této druhé části plné moci, kterou je možno označit za obecnou „advokátskou“ plnou moc, nedošlo k žádné úpravě ve smyslu usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007-158, č. 1811/2009 Sb. NSS. Navíc JUDr. B. jako advokát, tedy právní odborník, by nejednal za žalobkyni, pokud by jej patřičně nezmocnila. Stěžovatel proto nesouhlasí s názorem krajského soudu, že druhá část plné moci vymezuje neomezené jednání pouze ve vztahu k první části plné moci týkající se daňových kontrol. Poukazuje v tom na rozsudek NSS ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 365/2021-45, kde plnou moc k zastupování v daňovém řízení ve věci daňové kontroly vyhodnotil jako plnou moc pro celé daňové řízení, jehož se týká daňová kontrola. Právě k tomuto rozšíření směřuje v nyní posuzovaném případě ona druhá část plné moci. Těžko si lze ostatně představit, že by se v rámci samotné daňové kontroly vyskytly procesní situace, jež by bylo třeba řešit prostředky soudních řádů vyjmenovaných v této druhé části plné moci. Zajišťovací příkazy jsou navíc mnohdy vydávány právě i v souvislosti s daňovou kontrolou. Ze všech uvedených důvodů je třeba na rozsah plné moci nutno nahlížet kvůli její druhé části jako na neomezený. Nesouhlasí tedy se závěrem krajského soudu, že JUDr. B. nebyl oprávněn vzít odvolání zpět.

[13] Krajský soud navíc stěžovateli fakticky přisoudil odpovědnost za jednání a vůli projevenou žalobkyní při ústním jednání konaném dne 20. 2. 2017. Každý projev vůle je však třeba vykládat podle úmyslu jednajícího, jestliže jej druhá strana poznala nebo o něm musela vědět. K tomu stěžovatel poukázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 3. 2021, sp. zn. III. ÚS 226/21, týkající se nečinnosti ve věci téže žalobkyně. V jeho bodě 9 Ústavní soud odmítl *ex post* vytvořenou konstrukci žalobkyně, že její vyjádření ze dne 20. 2. 2017 bylo materiálně odvoláním, a označil tuto konstrukci za *„čistě účelovou a až absurdní“*. Stěžovateli je tak nyní fakticky přičítáno k tíži, že respektoval vůli projevenou žalobkyní při onom jednání.

[14] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Krom toho požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Tomuto návrhu NSS nevyhověl usnesením ze dne 15. 12. 2022, č. j. 9 Afs 206/2022-49.

[15] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla její zamítnutí. Ztotožnila se s názorem krajského soudu, že JUDr. B. nebyl zmocněn k disponování s odvoláním žalobkyně proti zajišťovacím příkazům. Skutečnost, že krajský soud přepsal znění plných mocí do jednolitého textu, nemůže ovlivnit to, že žádná z uvedených plných mocí neobsahuje zmocnění pro JUDr. B. na úrovni řízení o zajištění daně, nýbrž toliko na úrovni daňové kontroly. Plné moci mu žalobkyně udělila v návaznosti na probíhající daňovou kontrolu v létě 2016, kdy ještě nemohla tušit, že stěžovatel vydá v lednu 2017 zajišťovací příkazy. V době udělení plných mocí proto nemohla mít vůli udělit je i pro účely obrany proti zajišťovacím příkazům. Svými úvahami se stěžovatel snaží dezinterpretovat obsah plných mocí, aby odpovídal jeho vlastnímu narativu. Daňové řízení netvoří jeden ucelený postup, ale celou množinu dílčích řízení. Je na vůli daňového subjektu, zda se nechá zastoupit pro celou tuto množinu daňových řízení generální plnou mocí, nebo zda zmocněnci udělí speciální plnou moc pro určitý úkon, postup či dílčí řízení, což ostatně vyplývá i z důvodové zprávy k daňovému řádu. Řízení o zajištění daně je dílčím řízením v oblasti placení daně, jež může vést i k vydání zajišťovacích příkazů. Nyní posuzované plné moci se však vztahují pouze na kontrolní postupy v podobě daňových kontrol. Opačný názor stěžovatele popírá smysl a účel zmocnění, odlišnost mezi pojmy „úkon“, „postup“ a „řízení“ v rámci daňového práva, jakož i autonomii vůle žalobkyně. Ohrazuje se i proti stěžovatelovu tvrzení, že respektoval její vůli. Pokud by tomu tak bylo, musel by stěžovatel zejména zohlednit, že vůle žalobkyně projevená jejím tehdejším jednatelem je zřetelně zachycena ve vyjádření ze dne 20. 2. 2017, zatímco z žádné zákonně pořízené dokumentace nevyplývá, že na toto vyjádření nemá být nahlíženo jako na odvolání nebo že by je žalobkyně vzala zpět.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Dále dospěl k závěru, že napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Je třeba nejprve připomenout, že se jedná o druhou kasační stížnost v téže věci, byť odlišného účastníka řízení. S ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je opakovaná kasační

stížnost v téže věci přípustná jen za předpokladu, že je jako její důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem NSS. Ten se nemá znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). Nepřípustnost kasační stížnosti se dotýká především otázek, které NSS v téže věci již závazně posoudil, resp. mohl posoudit (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Judikatura Ústavního soudu a NSS dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky z aplikovatelnosti tohoto ustanovení. Přípustnost opětovné kasační stížnosti (včetně stížnosti podané druhým účastníkem řízení) je omezena na důvody, které NSS v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud v téže věci neřešil. Podá-li kasační stížnost v téže věci druhý účastník řízení, je § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. aplikovatelný zejména v případě, kdy tento účastník brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru NSS vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku (blíže viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2011, č. j. 6 As 1/2011-139).

[18] Nyní posuzovaná kasační stížnost není nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel totiž v kasační nepolemizuje s právními otázkami, které byly závazně vyřešeny již v předchozím rozsudku NSS v této věci ze dne 27. 5. 2022, tedy zejména s otázkami důkazní nepoužitelnosti úředního záznamu ze dne 13. 4. 2018 a povahy vyjádření ze dne 20. 2. 2017, které je nutno kvalifikovat jako odvolání. Kasační stížnost zpochybňuje již pouze závěr krajského soudu, že JUDr. B. nebyl na základě plných mocí, jež stěžovatel nově předložil krajskému soudu, oprávněn ke zpětvzetí tohoto odvolání. Taková kasační námitka je přípustná.

[19] Klíčovou právní otázkou tedy je, zda plná moc ze dne 7. 7. 2016 opravňovala JUDr. B., aby platně vzal zpět odvolání žalobkyně ze dne 20. 2. 2017. Kromě ní krajský soud citoval také plnou moc datovanou dnem 10. 8. 2016. Ta ovšem zmocňovala JUDr. B., aby žalobkyni zastupoval ve věci *„kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015“*, tedy za období, jehož se netýkal žádný ze zajišťovacích příkazů uvedených ve výroku nyní přezkoumávaného rozsudku.

[20] Zastupování v daňovém řízení upravuje § 27 a § 28 daňového řádu. 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 § 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.*

[21] Žalobkyně zdůrazňuje pro účely výkladu citovaných ustanovení důvodovou zprávu k § 28 odst. 1 daňového řádu, jež uvádí: *„Odstavec 1 vychází z toho, že zmocněnec je při svém jednání za daňový subjekt vázán rozsahem vymezeným v plné moci. Na zmocniteli proto je, aby tento rozsah vymezil dostatečně konkrétně, aby nemohlo dojít k nejasnostem. Zmocnění proto může být uděleno ke konkrétnímu úkonu, více úkonům, pro určité řízení (ať už dílčí - jako je např. odvolací řízení, nebo celý komplex, který představuje pojem daňové řízení), pro určitý postup (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností atd.), nebo pro více řízení předem určených či neurčených. Lze učinit i zmocnění generální (neomezené), které zmocněnci umožní činit za daňový subjekt všechny potřebné úkony u správce daně, kde je plná moc uplatněna.“*

[22] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, že plná moc datovaná dnem 7. 7. 2016, která na sobě nese prezenční razítko žalovaného s datem 8. 7. 2016, zjevně není plnou mocí generální, nýbrž plnou mocí pouze pro účely daňové kontroly vymezených daní za vymezená zdaňovací období. Z jejího textu jasně vyplývá, že jí žalobkyně zplnomocňuje JUDr. B., 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, 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.“ Plná moc je podepsána Bohumilem Doubkem, tehdejším jednatelem žalobkyně.

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti zdůrazňuje význam grafického oddělení dvou částí právě citované plné moci, z nichž každá je uvozena slovem „aby“, které krajský soud ve své citaci nezohlednil. Nejvyšší správní soud sice sám toto grafické oddělení v předchozím odstavci respektoval, zároveň mu však nemůže přiznat důležitost, kterou mu přisuzuje stěžovatel. Rozdělení do dvou částí zde má zjevně pouze ten smysl, že prvá část vymezuje rozsah zmocnění, ve smyslu toho, na jaké daně, ve vztahu k jakým zdaňovacím obdobím a k jakému postupu správce daně se vztahuje, zatímco druhá část, která je naformulována poněkud formulářově (včetně chybného označení s. ř. s.), uvádí druhy úkonů a právních jednání, jež může zmocněnec ve výše vymezeném rozsahu uskutečňovat.

[24] Je tak třeba odmítnout výklad stěžovatele, jenž naznačuje, jako by se fakticky jednalo o dvě plné moci na jednom papíře: jedna je omezená, zatímco druhá je generální, respektive, že by druhá část plné moci mohla jaksi rozšiřovat omezený rozsah uvedený v prvé části plné moci. Nebylo tedy ani třeba, aby byla „obecná advokátská plná moc“ zúžena nějakou úpravou ve smyslu usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Azs 16/2007-158, jak tvrdí stěžovatel, neboť tato druhá část plné moci nevytváří žádnou samostatnou obecnou plnou moc, existující nezávisle na první části téže plné moci a mimo její rozsah.

[25] V nyní posuzovaném případě nejde ani o plnou moc podobnou plné moci posuzované v rozsudku NSS ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, jež v jedné větě zmocňovala zmocněnce k tomu, aby žalobkyni „*zastupoval při daňové kontrole*“, a v druhé větě jej opravňovala „*podávat žaloby ke správnímu soudu a činit veškeré úkony s tím související.*“ Nejvyšší správní soud zde řešil otázku, zda se zmocnění vyplývající z této plné moci mohlo vztahovat i na doručování dodatečných platebních výměrů, k čemuž v bodě 54 rozsudku konstatoval, že pokud měl správce daně pochybnosti o rozsahu plné moci, neměl bez dalšího vycházet z předpokladu, že k jejich doručování zmocněnec zmocněn

není, nýbrž měl své pochybnosti odstranit výzvou zmocniteli podle § 28 odst. 2 daňového řádu: *Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci; ustanovení o vadách podání se použije obdobně. O nedostatcích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce.*

[26] Takovou výzvu stěžovatel v nynější věci žalobkyni nezaslal, přestože sám nyní namítá pochybnosti ohledně rozsahu zplnomocnění JUDr. B.. Takové pochybnosti však nemohl vyřešit tím, že tuto plnou moc bude bez dalšího pokládat fakticky za generální, neboť takový přístup odporuje konstrukci použité v § 28 odst. 2 daňového řádu, jak potvrzuje i důvodová zpráva k němu: „*Není-li rozsah zmocnění vymezen, nebo není-li vymezen přesně (nelze jednoznačně identifikovat projev vůle zmocnitele) a plná moc splňuje podmínky kladené na její účinné uplatnění, vyzve správce daně podle odstavce 2 zmocnitele, aby tyto vady ve stanovené lhůtě odstranil způsobem pro odstranění vad podání (§ 74). Účinky plné moci, tedy i faktické připuštění zmocněnce k jednání za daňový subjekt, však mohou nastat až po odstranění vytýkaných vad a nejasností.* ***Návrh tak opouští stávající konstrukci, podle níž nejasně vymezený rozsah zmocnění zakládal fikci neomezené (generální) plné moci.*** *Je tak apelováno na požadavek jednoznačného projevu vůle zastoupeného.*“ (zvýraznil nyní NSS)

[27] Výše citovaná plná moc tedy zmocňovala JUDr. B. k zastupování pouze ve věci daňové kontroly. Jak uvedl už krajský soud, 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 a ukončen podle § 88a odst. 1 daňového řádu doručením oznámení o ukončení daňové kontroly. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu jde o postup sestávající ze zjišťování daňové povinnosti a z prověřování tvrzení daňového subjektu či jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, je tedy spjata s nalézacím řízením ve smyslu § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu.

[28] Zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu je naopak předstižným rozhodnutím upraveným v části daňového řádu týkající se placení daně, což je dílčí řízení ve smyslu § 134 odst. 3 písm. b) bod 2. daňového řádu. Lze tedy přitakat krajskému soudu, že zajišťovací příkaz, jako součást dílčího řízení při placení daně, není úkonem, který by spadal do daňové kontroly jako součásti dílčího řízení nalézacího. Na tom nic nemění skutečnost, že k zajištění daně může docházet časově v době, kdy ještě probíhá daňová kontrola, jako tomu bylo i v nyní posuzovaném případě.

[29] Z ničeho zároveň nevyplývá, že by žalobkyně chtěla JUDr. B. zmocnit i k úkonům mimo rámec daňové kontroly, na nějž ji výslovně omezila textem udělené plné moci. Obsah a rozsah dohody o zmocnění je nutno vykládat především z vůle zmocněnce a zmocnitele. Jak uvedl NSS v bodech 19 a 20 rozsudku ze dne 27. 9. 2018, č. j. 9 Afs 199/2018-35: „*Plná moc (nebo také průkaz plné moci) je jednostranným prohlášením zmocnitele (účastníka správního řízení) především o rozsahu zmocnění a osobě, která byla zmocněna. Dokládá, že účastník správního řízení se dohodl na svém zastoupení s jinou osobou (zmocněncem) a že mezi zmocněncem a zmocnitelem byla o tomto zastoupení uzavřena smlouva (ať již ústní či písemná). (...) Plná moc tedy osvědčuje vůči třetím osobám (tj. zde správci daně) existenci a rozsah zmocněncova oprávnění jednat za zmocnitele. Z hlediska posouzení oprávněnosti zmocněnce provést za zmocnitele určitý úkon je rozhodující právě obsah dohody, která předchází vystavení plné moci. 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.*“

[30] Jak upozornila žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, zohlednění následného jednání nelze aplikovat způsobem, který provádí stěžovatel, tedy tvrdit, že pokud JUDr. B., jako právní odborník, provedl zpětvzetí odvolání, patrně k němu byl zmocněn. Žalobkyni je třeba přitakat, že oprávněnost k učinění samotného sporného procesního úkonu nelze dovozovat jen z toho, že byl učiněn. Naopak je třeba zohlednit, že samotné vyjádření ze dne 20. 2. 2017, jež je svým obsahem odvoláním proti vymezeným zajišťovacím příkazům, sice patrně fyzicky předal stěžovateli JUDr. B. při ústním jednání, ale v samotném vyjádření není uvedeno, že by je sepsal JUDr. B. jako zástupce žalobkyně, naopak je označeno jako podání samotné žalobkyně a je podepsáno přímo jejím tehdejším jednatelem Bohumilem Doubkem. Jde tak zjevně o úkon učiněný přímo žalobkyní a stěžovatele nic neopravňovalo k názoru, že jiná osoba, byť zmocněná k zastupování pro jiné dílčí řízení ve věci téže daně téže žalobkyně, měla zmocnění ke zpětvzetí tohoto úkonu učiněného přímo jednatelem žalobkyně.

[31] Stěžovatelova argumentace v kasační stížnosti ostatně neodpovídá ani jeho vlastnímu postupu v daňovém řízení. V kasační stížnosti totiž tvrdí, že plná moc opravňovala JUDr. B. i k úkonům mimo samotnou daňovou kontrolu, včetně dispozice s odvoláním proti zajišťovacím příkazům, sám však mimo rámec daňové kontroly jednal přímo s žalobkyní. Ze správního spisu, jak byl předložen NSS, vyplývá, že samotné zajišťovací příkazy ze dne 25. 1. 2017 doručoval stěžovatel přímo do datové schránky žalobkyně, nikoli na adresu JUDr. B., jenž byl v té době zmocněn toliko k jejímu zastupování ve věci daňové kontroly. Naopak poté, co žalobkyně zmocnila ke svému zastupování „ve všech právních věcech“ generální plnou mocí ze dne 25. 6. 2020 nynějšího zástupce JUDr. Hlínu (viz plná moc na č. l. 7 spisu krajského soudu), doručoval stěžovatel tomuto zástupci (viz např. doručenku rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na č. l. 65 spisu krajského soudu).

[32] Lze tedy shrnout, že z ničeho nevyplývá, že by JUDr. B. byl dne 20. 2. 2017 zástupcem zmocněným ke zpětvzetí odvolání proti zajišťovacím příkazům.

[33] Na tomto závěru nic nemění ani stěžovatelovy poukazy na judikaturu NSS. K jeho zmínce o rozsudku č. j. 7 Afs 365/2021-45 je třeba připomenout, že zde šlo o plnou moc zmocňující *„**k zastupování zmocnitele v daňovém řízení** vedeném před Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III, ve věci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2014, leden, duben a květen roku 2015, **zvláště pak k jednání s pracovníky správce daně, k podávání vysvětlení, odpovědí a žádostí, k podávání řádných a mimořádných opravných prostředků proti rozhodnutí správce daně,** a to v rozsahu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů a zák. č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů. Tato plná moc se vztahuje rovněž na doručování písemností souvisejících s předmětným řízením.*“ NSS v uvedeném rozsudku konstatoval, že *„z uvedeného textu plyne, že plná moc byla udělena pro celé daňové řízení týkající se kontrolované daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za vyjmenovaná zdaňovací období. **Plná moc nebyla omezena na ‚pouhou‘ daňovou kontrolu. Naopak byla výslovně uvedena tím, že se má jednat o zastupování v daňovém řízení; toto daňové řízení pak bylo specifikováno tak, že se jedná o daňové řízení, ve kterém byla prováděna předmětná daňová kontrola. Pro uvedený výklad ostatně svědčí i další text plné moci, kde je uvedeno, že zmocněnec je oprávněn k podávání řádných a mimořádných opravných prostředků.** Ačkoliv je pravdou, že i v rámci*

samotné daňové kontroly se mohou vyskytnout procesní rozhodnutí, proti kterým je možno se bránit řádnými nebo mimořádnými opravnými prostředky, bude tato situace spíš okrajová. Nejvýznamnějším rozhodnutím vydávaným v souvislosti s daňovou kontrolou, proti kterému lze uplatnit opravné prostředky, je rozhodnutí o stanovení daně, tj. v nynější věci dodatečné platební výměry. I touto optikou je nutno hledět na výše uvedený text plné moci." (zvýraznil nyní NSS) Uvedenou argumentaci nelze bez dalšího přenést i na nyní posuzovanou plnou moc. Jak zdůraznil NSS v citovaném rozsudku, nešlo tam o plnou moc pouze pro zastupování ve věci daňové kontroly, jako je tomu nyní, ale o plnou moc pro zastupování v celém daňovém řízení, v němž daňová kontrola probíhala, a to včetně výslovného zmocnění k podávání řádných a mimořádných opravných prostředků proti rozhodnutím správce daně. Šlo tedy o plnou moc s výrazně širším rozsahem, než tomu bylo u nyní posuzované plné moci pro JUDr. B.

[34] Nejvyšší správní soud závěrem souhlasí s krajským soudem, že si patrně ani sama žalobkyně nebyla během samotného zadržování finančních prostředků vědoma toho, že účinně podala odvolání, aniž by je účinně vzala zpět. Jak připomněl krajský soud, ani ve svých žádostech o povolení úhrady daňových povinností ve splátkách nehovořila o tom, že by jí měl stěžovatel zajištěné prostředky vrátit, protože nastaly důsledky předpokládané v § 168 odst. 1 daňového řádu, když o podaném odvolání nebylo rozhodnuto. Teprve v žádosti o vrácení zajištěné daně ze dne 11. 4. 2018 (a následné urgenci ze dne 24. 4. 2018) vyjádřila žalobkyně svůj názor, že šlo o odvolání, o němž stěžovatel nerozhodl. Uvedené skutečnosti, a to ani při vědomí důsledků, k nimž konstatování nezákonnosti zásahu v podobě zadržování finančních prostředků vede (sama žalobkyně ostatně ke svému vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku přiložila svou žádost o vyplacení úroků z neoprávněného jednání správce daně ze dne 16. 11. 2022, v níž se domáhá vyplacení úroků v celkové výši 21 060 920 Kč), však nemohou převážit nad zásadou legality, jež váže jak správce daně, tak správní soudy. Vyjádření ze dne 20. 2. 2017 bylo stěžovateli platně doručeno, splňovalo náležitosti odvolání a stěžovatel o něm v zákonné lhůtě nerozhodl, přestože je nikdo nevzal platně zpět. Za této situace nastaly nutně důsledky předpokládané v § 168 odst. 1 daňového řádu. Správním soudům pak nezbylo než rozhodnout výše uvedeným způsobem.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[36] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 a 5 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení o kasační stížnosti byla tímto plně úspěšným účastníkem řízení žalobkyně. Náklady žalobkyně v řízení o kasační stížnosti představuje odměna advokáta za zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 6 200 Kč za dva úkony právní služby, tj. za vyjádření ke kasační stížnosti a vyjádření k návrhu na odkladný účinek podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 600 Kč za dva úkony právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6 800 Kč. Zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem DPH, náhrada

nákladů za řízení o kasační stížnosti se proto zvyšuje o tuto daň ve výši 21 %, na 8 228 Kč. K výplatě této částky NSS stanovil přiměřenou lhůtu. Neúspěšný žalovaný nemá nárok na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 5. ledna 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu