



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **SAFINA, a. s.**, se sídlem Vídeňská 104, Vestec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 22. 7. 2008, čj. 4340/08-1300-200121, čj. 4341/08-1300-200121 a čj. 4344/08-1300-200121, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2014, čj. 8 Af 30/2013 - 104,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Úvodem

Poté, co bylo nařízeno přezkoumání dodatečných platebních výměrů, vydal finanční úřad nové platební výměry; odvolání žalobkyně žalovaný zamítl. Podanou žalobu městský soud rovněž zamítl. Jeho rozsudek žalobkyně napadla kasační stížností.

Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti posuzoval otázky řešené již prejudikaturou: zkoumání podmínek pro nařízení přezkoumání daňových rozhodnutí, povaha rozhodnutí o nařízení přezkoumání ve vztahu k § 65 s. ř. s., opakované daňové kontrola v řízení přezkumném a otázku dobré víry stěžovatelky v tvrzený nárok na odpočet daně.

I.

[1] Bývalé Finanční ředitelství v Praze svými rozhodnutími ze dne 8. 8. 2005 nařídilo přezkoumání dodatečných platebních výměrů vydaných Finančním úřadem Praha – západ

(dále jen „finanční úřad“) dle § 55b zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“). Důvodem pro nařízení přezkoumání bylo pochybení finančního úřadu, který nesprávně vycházel z předpokladu, že plná moc, na níž je podpis ověřen notářem, je veřejnou listinou. Finanční úřad tak neověřil výpovědi osob, které popíraly uskutečnění dodávek zlata žalobkyni, ani to, zda plátcí daně z přidané hodnoty uvedení na fakturách skutečně provedli dodávky a zda na základě těchto dodávek žalobkyně řádně uplatnila odpočet daně.

[2] Finanční úřad poté vydal nová rozhodnutí, kterými změnil původní dodatečné platební výměry tak, že žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za březen 1999 ve výši 3 876 135 Kč, za květen 1999 ve výši 4 784 897 Kč a za listopad 1999 ve výši 4 007 911 Kč. Finanční ředitelství v Praze dne 22. 7. 2008 rozhodnutími označenými v záhlaví tohoto rozsudku zamítlo odvolání žalobkyně.

[3] Finanční ředitelství v Praze, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Praze, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Praze, tak i jeho kompetenční nástupce, Odvolací finanční ředitelství.

II.

[4] Žalobkyně rozhodnutí o odvolání napadla žalobami u Městského soudu v Praze. Městský soud nejprve usnesením spojil celkem tři žaloby ke společnému projednání. Následně rozsudkem ze dne 28. 2. 2012, čj. 8 Ca 360/2008 - 62, žaloby zamítl. Dospěl k závěru, že přezkoumání dodatečných platebních výměrů bylo nařízeno důvodně. Ve věci nevyšly najevo nové skutečnosti, nepřipadala tak v úvahu obnova řízení. Finanční úřad se ve svých prvních rozhodnutích nesprávně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, proto došlo k procesní vadě a zákonné podmínky pro nařízení přezkoumání byly splněny. Podpisy na plných mocích nebyly pravé, plnění tak nemohla být uskutečněna dle předložených faktur. Žalobkyně z těchto důvodů neuplatnila nárok na odpočet daně v souladu s § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Městský soud proto shrnul, že finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, když v rámci přezkumného řízení dodatečné platební výměry změnil.

[5] Žalobkyně napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012 - 50, zrušil rozsudek městského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Zhodnotil, že se městský soud vůbec nezabýval řadou žalobních námitek stěžovatelky. Rozhodnutí tedy považoval za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Také poukázal na to, že stěžovatelka se na jednání před soudem dožadovala zrušení i dalších rozhodnutí finančních orgánů oproti původnímu petitu v jednotlivých žalobách. Městský soud se touto změnou nezabýval. Přitom pokud by stěžovatelka petitem žádala i zrušení rozhodnutí o nařízení přezkoumání (viz odst. [1]), musel by městský soud posoudit, zda je nutné ve výroku rozhodnout o odmítnutí takové žaloby pro opožděnost. Tímto pochybením městský soud zatížil své rozhodnutí i jinou vadou řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. I z tohoto důvodu tedy Nejvyšší správní soud považoval rozhodnutí městského soudu za nepřezkoumatelné.

[6] Městský soud pak vydal dne 9. 12. 2014, nový rozsudek čj. 8 Af 30/2013 - 105, kterým žalobu opět zamítl. Zopakoval své předchozí závěry a následně vyvracel jednotlivé námitky žalobkyně, které předtím opomenul. Zejména poukázal na to, že dle rozsudku

Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 21/2006 - 52 je rozhodnutí o nařízení přezkoumání dle § 55b zákona o správě daní samostatně přezkoumatelné před správním soudem. V žalobě proti rozhodnutí, kterým bylo nově rozhodnuto o daňové povinnosti, již proto námitky proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání uplatnit nelze. Také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 85/2009 - 104, z něhož vyplývá, že i v přezkumném řízení je opakovaná daňová kontrola přípustná a nová zjištění mohou být použita i v neprospěch daňového subjektu. Městský soud poukázal na to, že zástupce žalobkyně na ústním jednání dne 9. 12. 2014 výslovně uvedl, že žaloba směřuje pouze proti rozhodnutím žalovaného o nové daňové povinnosti žalobkyně, vydaným dne 22. 7. 2008.

III.

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla nový rozsudek městského soudu v celém rozsahu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatelka namítla, že městský soud neustále zkresloval vyjádření stěžovatelky o tom, čeho se domáhá. Tvrdila, že v žalobě i při ústních jednáních žádala přezkoumání všech rozhodnutí žalovaného i předcházejících rozhodnutí žalovaného i finančního úřadu, ale v petitu žalob navrhovala pouze zrušení posledních rozhodnutí žalovaného.

[9] Dále namítla, že tvrzení soudu, žalovaného i finančního úřadu o údajných procesních vadách správce daně, které musely být napraveny v přezkumném řízení, není podpořeno žádným důkazem a je ryze účelové. Finančnímu úřadu bylo známo, že předmětné faktury nebyly vydány deklarovánými dodavateli a plné moci jsou zfalšované. Městský soud neuvedl, co plné moci dokazovaly. Plné moci nemohly být důkazem toho, že se dodávky zboží uskutečnily způsobem deklarováním fakturami, finanční úřad je však uznal za důkaz toho, že stěžovatelka byla v dobré víře. Dle stěžovatelky nelze uvěřit, že by správce daně nevěděl, co je to veřejná listina a že se její obsah považuje za pravdivý jen, pokud není prokázán opak. Stěžovatelka navrhla, aby byl před Nejvyšším správním soudem proveden důkaz listinami z daňového spisu stěžovatele, že tvrzené procesní vady finančního úřadu jsou skutečně zachyceny v listinách, které se týkají původní daňové kontroly, tedy že plné moci dokazovaly, že se dodávky zboží uskutečnily způsobem deklarováním fakturami.

[10] Stěžovatelka také namítla nesprávné posouzení otázky nároku na odpočet. Uvedla, že sice nárok na odpočet neuplatnila v souladu se zákonem, ale tento nárok jí vznikl z důvodu dobré víry v platnost plných mocí ověřených notářem.

[11] Domnívala se, že vady postupu městského soudu v předcházejícím řízení svědčí o tom, že městský soud nepostupoval v soudním řízení tak, jak mu to ukládají právní předpisy, a také svědčí o tom, že rozsudek městského soudu nebyl spravedlivý.

[12] Poukázala na to, že rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 21/2006 - 52, který se týkal samostatné přezkoumatelnosti rozhodnutí o nařízení přezkoumání, byl vydán až dne 19. 10. 2006. Rozhodnutí žalovaného o nařízení přezkoumání však byla vydána již dne 8. 8. 2005. Do zveřejnění právního názoru Nejvyššího správního soudu se dle stěžovatelky rozhodnutí o nařízení přezkoumání nepovažovalo za samostatně přezkoumatelné rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Soud se tedy předchozími rozhodnutími finančních orgánů měl zabývat dle § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s. I kdyby soud nebyl povinen přezkoumávat zákonnost rozhodnutí o nařízení přezkoumání, měl se zabývat postupem finančního úřadu, který nezkoumal, zda podmínky pro nařízení přezkoumání byly splněny, ač mu to ukládal § 55b odst. 1 zákona o správě daní. Námitky proti postupu finančního úřadu stěžovatelka uvedla

v odvoláních i žalobách, žalovaný i městský soud se jimi tedy měli zabývat. V tomto postupu soudu spatřovala stěžovatelka nepřezkoumatelnost i nezákonnost.

[13] Rovněž k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 85/2009 - 104, které se týká možnosti provádět opakovanou daňovou kontrolu, stěžovatelka namítla, že byl vydán až dne 17. 6. 2010. K opakované kontrole v jejím případě došlo v průběhu let 2006 a 2007, kdy Nejvyšší správní soud zastával právní názor, že opakovanou kontrolu lze provádět jenom při obnově řízení.

[14] Stěžovatelka považovala za účelové tvrzení soudu o tom, že o její dobré víře lze pochybovat, neboť sama tvrdila, že plné moci vykazovaly vady a že je nebylo možné považovat za spolehlivé důkazní prostředky. Stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost tohoto závěru i nesprávné posouzení otázky dobré víry. Není možné požadovat po stěžovatelce, aby odhalila padělky, neodhalil-li je notář. Sama stěžovatelka dala podnět k šetření policií, zda se nedopustili pochybení její zaměstnanci, kteří zfalšované doklady převzali.

[15] Městský soud se rovněž dle stěžovatelky nezabýval řádně námitkou, že rozhodnutí žalovaného nejsou dostatečně odůvodněná ve vztahu k tvrzení stěžovatelky, že se finanční úřad nezabýval nesrovnalostmi v plných mocích vzbuzujících dojem, že plné moci byly zfalšovány. Tvrzení soudu o tom, že se žalovaný vypořádal s otázkou pravosti listin a jejich zfalšování bylo prokázáno znaleckým zkoumáním, považovala stěžovatelka za účelové.

[16] Stěžovatelka také zopakovala svou námitku, že se finanční úřad v původním řízení žádných vad nedopustil, městský soud měl tedy zrušit rozhodnutí žalovaného z důvodu vad správního řízení. Shrnula, že dle jejího názoru byla žaloba důvodná ve všech bodech. Dále citovala pět stran své repliky ze dne 16. 9. 2009, v níž poukazovala na nezákonný a účelový postup žalovaného, výjimečnost opakované daňové kontroly, ochranu dobré víry a podmínky nařízení přezkoumání.

IV.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační námitky do značné míry odpovídají odvolacím důvodům i žalobním námitkám. Proto odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného i vyjádření k žalobě a replikám.

[18] Odmítl námitku stěžovatelky týkající se upřesnění petitu. Zástupce stěžovatelky na jednání před městským soudem dne 9. 12. 2014 sdělil, že žaloba směřuje proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 7. 2008. Výrok rozsudku městského soudu tak je dostačující.

[19] Žalovaný také shrnul důvody pro nařízení přezkoumání i průběh přezkumného řízení. Upozornil, že v dalších šesti případech, v nichž bylo rovněž nařízeno přezkoumání rozhodnutí, byly původní dodatečné platební výměry potvrzeny. Domníval se, že závěry v rozhodnutích žalovaného odpovídají provedenímu dokazování a mají oporu v předloženém spise. Poukázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Stěžovatelka měla prokázat, že jí uplatněný nadměrný odpočet byl uplatněn v souladu se zákonem, důkazní břemeno však neunesla.

[20] Stěžovatelka nakoupila ryzí zlato v hodnotě desítek milionů korun od osoby „J. L.“, údajného zmocněnce společností NEROLI s. r. o. a SYLVÁNO FRANCO s. r. o. ITALSKÁ MÓDA dle svého tvrzení v dobré víře v platnost plných mocí ověřených notářem. Přitom byly jmenované společnosti známé široké veřejnosti jako maloobchodníci s galanterií, bižuterií či prádlem, v rozhodné době však neobchodovaly se zlatem. Stěžovatelce byly při obchodních transakcích předloženy doklady obsahující vady, které mohla odhalit např. konfrontací s veřejně

dostupnými rejstříky. Z jednání stěžovatelky a jí předložených dokladů nelze dovodit žádný prvek aktivity, na jehož základě by se mohla dovolávat dobré víry. Mohla a měla vědět, že faktickými dodavateli zlata nejsou deklarovaní dodavatelé. Tvrzení, že finanční úřad uznal, že stěžovatelka jednala v dobré víře v platnost plných mocí, je liché a nemá oporu ve spise.

[21] Žalovaný poukázal na to, že při přezkoumání daňového rozhodnutí se v první fázi rozhoduje na vyšším stupni soustavy finančních orgánů o tom, zda přezkoumání bude povoleno či nařízeno. Ve druhé fázi, pokud je přezkoumání povoleno nebo nařízeno, rozhoduje orgán, který v původním řízení rozhodoval v posledním stupni, o tom, zda původní přezkoumávané rozhodnutí bude změněno, zrušeno, nahrazeno jiným, nebo potvrzeno. V opravných prostředcích se lze bránit proti obsahu meritorního rozhodnutí, nelze však již namítat nesplnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. Pokud stěžovatelka nepodala žalobu proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání, jde to k její tíži.

[22] Dále dle žalovaného i judikatura v době provádění přezkumného řízení připouštěla možnost opakování daňové kontroly za využití procesních prostředků upravených zákonem. Za ty pokládala mimořádné opravné prostředky, zejména obnovu řízení, nebylo ale vyloučeno ani přezkoumání.

[23] Žalovaný závěrem uvedl, že rozsudek městského soudu považuje za zákonný a odůvodněný přezkoumatelným způsobem. Uplatnil nárok na paušální náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč za sepsání vyjádření ke kasační stížnosti s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

V.1

[24] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval tím, zda je kasační stížnost přípustná, neboť byla v tomto řízení podána opakovaně. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. totiž není přípustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu po tom, co jeho původní rozhodnutí bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno. Je tomu tak proto, aby se Nejvyšší správní soud nezabýval opakovaně otázkou, k níž už v dané věci právní názor zaujal (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 136/05). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyslovil, že „*přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil*“ (srov. usnesení rozšířeného senátu čj. 9 Afs 59/2007 - 56; všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na stránkách www.nssoud.cz).

[25] To však neplatí, je-li namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Nad rámec doslovného znění tohoto ustanovení dovodila judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu další výjimky ze zákazu podání opakované kasační stížnosti, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká krajskému soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. Tyto výjimky je nutno vnímat tak, že námítky opakované kasační stížnosti musí být podávány v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, tj. v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že řešena být nemohla, zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu (srov. usnesení čj. 1 As 79/2009 - 165).

[26] Kasační stížnost stěžovatelky se týká otázek, které vyvstaly teprve v důsledku předchozího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v této věci. Nejvyšší správní soud považoval ve svém předchozím rozsudku (odst. [5]) první rozsudek městského soudu (odst. [4]) za nepřezkoumatelný a uložil městskému soudu, aby se zabýval body žaloby, které opomněl, a odstranil vadu řízení. Městský soud tedy ve svém novém rozhodnutí některé námitky stěžovatelky posuzoval poprvé, jiným se poprvé věnoval podrobněji. Nyní předloženými otázkami týkajícími se podstaty věci se tak Nejvyšší správní soud dosud nezabýval. Nepřipustit kasační stížnost stěžovatelky by se rovnalo odepření přístupu k soudu. Jde zde o kasační tvrzení nová, Nejvyšším správním soudem neřešená. Kasační stížnost tak je přípustná.

V.2

[27] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Nejvyšší správní soud proto posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost není důvodná.

a) K tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku

[29] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval nepřezkoumatelností rozsudku, a to jak z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), tak i k námitkám stěžovatelky. Pokud by totiž Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek v celém rozsahu nepřezkoumatelným, nemohl by posuzovat další kasační námitky stěžovatelky. Nepřezkoumatelnost měla spočívat v tom, že se městský soud měl zabývat postupem finančního úřadu, který dle stěžovatelky nezkoumal, zda podmínky pro nařízení přezkoumání byly splněny, ač mu to ukládal § 55b odst. 1 zákona o správě daní. Stěžovatelka dále namítla nepřezkoumatelnost závěrů městského soudu o tom, že o její dobré víře lze pochybovat a že se žalovaný vypořádal s otázkou pravosti (popřípadě paděláním) listin.

[30] Ke zkoumání podmínek pro nařízení přezkoumání městský soud uvedl (jedná se o vypořádání námitek 1, 2 a 4 na str. 11 – 12 rozsudku), že podání stěžovatelky jsou obecně spíše polemikou s rozhodnutími, jimiž byla nařízena přezkoumání, a nikoliv s rozhodnutími napadenými žalobami. Upozornil, že o tom, zda byly nebo nebyly důvody pro nařízení přezkoumání, se rozhodovalo v řízení jiném, a poukázal na možnost podání samostatné žaloby proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání. Tím dle Nejvyššího správního soudu přezkoumatelným a srozumitelným způsobem vyjádřil názor, že finanční orgány rozhodující poté, co bylo nařízeno přezkoumání, podmínky pro nařízení přezkoumání již hodnotit nemusely.

[31] Rovněž námitkou dobré víry stěžovatelky se městský soud zabýval. Vypořádal námitku stěžovatelky, zda se žalovaný zabýval dobrou vírou stěžovatelky, a s názorem žalovaného se ztotožnil. Přitom odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k otázce dobré víry. Odůvodnění městského soudu k této otázce je sice stručné, ale nelze je považovat za nepřezkoumatelné. Pokud by bylo nepřezkoumatelným, nemohla by se stěžovatelka proti závěrům městského soudu věcně vymezovat, jak v kasační stížnosti činí.

[32] U otázky pravosti plných mocí a jejich případného úmyslného zfalšování ze strany tvrzených dodavatelů, které namítala stěžovatelka, je nutné podotknout, že smyslem daňového řízení se stěžovatelkou není určení, kdo a s jakým záměrem plné moci padělal. Pro účely daňového řízení ve věci daně z přidané hodnoty zcela postačí, že finanční orgány vyvrátí tvrzení daňového subjektu o tom, že přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 6/2004 - 67). Městský soud tedy k námitce stěžovatelky

srozumitelně uvedl, že žalovaný sice výslovně nevypořádal příslušnou námitku stěžovatelky, ale že se pravostí plných mocí a pravostí podpisů na nich zabýval, mimo jiné s odkazem na závěry znaleckých posudků vyžádaných v daňovém řízení. Ani tento závěr městského soudu neshledal Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelným.

[33] Závěry městského soudu jsou z jeho rozhodnutí zřejmé. Stěžovatelka především nesouhlasí s věcným posouzením, které provedl městský soud. Tím se Nejvyšší správní soud zabývá níže při hodnocení zákonnosti rozsudku městského soudu. Rozsudek však považuje za přezkoumatelný a příslušnou kasační námitku za nedůvodnou.

b) K tvrzeným vadám řízení před správním orgánem a nezákonnosti rozsudku

[34] Stěžovatelka vadu řízení před správním orgánem shledávala především v tom, že vůbec nemělo být nařízeno přezkoumání platebních výměrů, v jeho rámci nemělo dojít k opakované daňové kontrole a finanční orgány měly po nařízení přezkoumání hodnotit, zda pro to byly splněny podmínky. Namítané vady se tedy věcně kryjí s námitkami nesprávného posouzení právní otázky městským soudem, tj. námitkami nezákonnosti rozsudku městského soudu. Nejvyšší správní soud tedy níže vypořádal námitky stěžovatelky podřaditelné pod § 103 odst. 1 a) a b) s. ř. s. společně podle jejich věcného zaměření.

[35] V úvodu kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že městský soud neustále zkresloval její vyjádření o tom, čeho se domáhá. Toto tvrzení nemůže mít žádné procesní vyústění, neboť stěžovatelka jen potvrdila, že se petitem domáhala pouze zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2008, kterými potvrdil nové platební výměry (viz odst. [2]). Právě to městský soud v nyní napadeném rozsudku také uvedl.

[36] Pokud dále stěžovatelka poukazovala na vady postupu městského soudu v předcházejícím soudním řízení, ani to nemůže Nejvyšší správní soud hodnotit jako kasační námitku proti novému rozsudku městského soudu. Předchozí rozsudek městského soudu Nejvyšší správní soud zrušil. Tím došlo k napravení nedostatků, kterých se dříve městský soud dopustil.

Námitky týkající se nařízení přezkoumání

[37] První podstatný okruh námitek stěžovatelky se týká otázky, zda byly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání původních dodatečných platebních výměrů, kdo se splněním podmínek pro nařízení přezkoumání měl zabývat a zda se proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání mohla stěžovatelka bránit samostatnou žalobou podle § 65 s. ř. s.

[38] Podle § 55b zákona o správě daní platilo, že:

(1) Na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Shledá-li správce daně po přezkoumání rozhodnutí, že podmínky pro povolení tohoto přezkoumání nebyly splněny, přezkoumávané rozhodnutí potvrdí.

(2) Toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

(3) Žádost o přezkoumání podává daňový subjekt u orgánu, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno. Podnět k přezkoumání z úřední povinnosti může dát kterýkoliv správce daně, jakmile zjistí, že pro přezkoumání jsou dány zákonné podmínky.

(4) Rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydává vždy instančně vyšší správce daně, a jde-li o povolení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí ministerstva, rozhoduje ministr financí České republiky na základě návrhu jím ustavené zvláštní komise.

(5) Rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání se doručuje daňovému subjektu, jež se napadené rozhodnutí týká. Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné. Rozhodnutí musí být odůvodněno, a je-li tímto rozhodnutím přezkoumání povoleno nebo nařízeno, má odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému.

(6) Přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Při tom je vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil. Proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání se lze odvolat do šedesáti dnů ode dne jeho doručení.

[39] Je-li přitom proti rozhodnutí o povolení či nařízení přezkoumání přípustná žaloba podle § 65 s. ř. s., nemůže se soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání zabývat podmínkami pro nařízení přezkoumání (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 7/2010 - 84).

[40] Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 21/2006 - 52, na nějž poukázal městský soud, rozlišil situace, za nichž je soudní přezkum ve věcech přezkoumání daňových rozhodnutí přípustný. Uvedl, že se řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní rozpadá do dvou fází: v první se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumání vůbec bude povoleno či nařízeno; ve druhé fázi – a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno či nařízeno a původní řízení znovu „otevřeno“ – rozhoduje orgán, který v původním řízení rozhodoval v posledním stupni, o tom, zda původní (přezkoumávané) rozhodnutí bude změněno, zrušeno či nahrazeno jiným. V rámci první fáze Nejvyšší správní soud rozlišil, zda správce daně rozhoduje podle § 55b zákona o správě daní z úřední povinnosti, nebo zda tak činí na základě žádosti daňového subjektu. Nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení a zároveň, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tímto právním názorem je vázán správce daně, který rozhodl v posledním stupni, a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu § 55b odst. 6 věty druhé zákona o správě daní vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému.

[41] Proto v uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokud instančně vyšší správce daně nařídí přezkoumání daňového rozhodnutí, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního, nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do práv a povinností daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí (podle § 55b odst. 5 zákona o správě daní má rozhodnutí o nařízení přezkoumání odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává u daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti). Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání soudní cestou.

[42] Jiná právní situace ovšem nastane tehdy, nevyhoví-li vyšší správce daně žádosti o povolení přezkoumání a nepovolí přezkoumání daňového rozhodnutí. Takové rozhodnutí pojmově nemůže znamenat zásah do práv a povinností daňového subjektu. Daňová povinnost žadatele o povolení přezkoumání již byla pravomocně stanovena dřívějším rozhodnutím finančního orgánu. Tím, že instančně vyšší správce daně nepovolí přezkoumání tohoto

rozhodnutí, se na původním rozhodnutí nic nemění, tj. nemění se ani práva a povinnosti daňového subjektu.

[43] Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 21/2006 - 52 nebylo vydáno rozšířeným senátem, nepopíralo tedy žádné předchozí závěry Nejvyššího správního soudu o tom, zda je rozhodnutí *o nařízení přezkoumání* podle § 55b zákona o správě daní rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Nejednalo se o názor, který by byl odchylný od předchozích názorů vyslovených v jiných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu. Předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkající se § 55b zákona o správě daní se vyslovovala k přípustnosti žalob proti rozhodnutím, jimiž instančně vyšší správce daně *nevybovél žádosti o povolení přezkoumání* (např. rozhodnutí čj. 5 A 143/2002 - 98, 6 A 153/2002 - 18 nebo 4 Afs 35/2003 - 71; odpovídají také názoru Ústavního soudu vyslovenému ve stanovisku pléna ze dne 19.12.2000, sp. zn. Pl. ÚS-st. 12/2000).

[44] Nelze proto dovodit, na čem stěžovatelka zakládá tvrzení, že do vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 21/2006 - 52 se „*rozhodnutí o nařízení přezkoumání nebo řízení obecně nepovažovalo za úkon, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují něčí práva nebo povinnosti*“ (tj. rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.). Citované tvrzení nepodpořila žádným odkazem na dřívější judikaturu nebo odbornou literaturu. Výše zmíněná judikatura tomuto tvrzení nenavědčuje. Nadto Nejvyšší správní soud (i Ústavní soud) projednával desítky věcí, v nichž žalobci napadali rozhodnutí vydané podle § 55b zákona o správě daní (např. podle webových stránek Ústavního soudu, <http://nalus.usoud.cz>, Ústavní soud rozhodl do konce roku 2005 přibližně padesát věcí týkajících se citovaného ustanovení). I z toho lze dovodit, že mezi žalobci nepanoval jednotný názor na možnost podání žaloby proti takovému rozhodnutí ve správním soudnictví. Bylo pak na vlastní úvaze stěžovatelky, jakou procesní obranu zvolila.

[45] Přitom je nutné podotknout, že ačkoliv Nejvyšší správní soud o věci čj. 1 Afs 21/2006 - 52 rozhodoval v roce 2006, rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno v roce 2003. Žaloba v dané věci tedy byla podána přibližně dva roky před tím, než ve věci stěžovatelky rozhodl žalovaný o nařízení přezkoumání. Ani stěžovatelce tedy nic nebránilo žalobu podat, její poukaz na pozdější datum rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na tom nic nemění.

[46] Konečně je třeba v této souvislosti poukázat i na obecnou vlastnost judikatury, která nepůsobí jen do budoucna, ale nově vyslovené judikatorní závěry je třeba aplikovat například také ve všech probíhajících řízeních (hovoří se o tzv. incidentní retrospektivě u působení judikatury). Výklad právní normy podaný soudem je tím, který je správným od okamžiku platnosti a účinnosti konkrétní právní normy, nikoli od okamžiku, kdy výklad soud podá. (Podrobněji viz například Kühn, Z. Prospektivní a retrospektivní působení judikatorních změn. *Právní rozhledy*. Praha : C. H. Beck, r. 2011, č. 6, s. 191 a násl. a také nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11.) To platí tím spíše v případech, v nichž judikatorní rozpory o výkladu určité právní normy nebyly a došlo pouze k potvrzení jejího výkladu jedním z vrcholných soudů.

[47] Městský soud tedy správně poukázal na to, že proti tomu, zda byly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání podle § 55b zákona o správě daní, se stěžovatelka mohla bránit samostatnou žalobou. V řízení o žalobě proti rozhodnutím vydaným na základě nařízeného přezkoumání již tyto podmínky zkoumat nelze.

[48] K posuzování podmínek již nařízeného přezkoumání je třeba ještě uvést, že již žalovaný v přešetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 16. 10. 2007 stěžovatelku upozorňoval na to, že přezkoumávání daňových rozhodnutí má dvě fáze. Tento výklad lze nalézt v judikatuře již před reformou správního soudnictví účinnou od 1. 1. 2003 (např. rozhodnutí Vrchního soudu

v Praze ze dne 8. 4. 1997, sp. zn. 6 A 109/95), později jej zopakoval i Nejvyšší správní soud. Například v již zmíněném rozhodnutí čj. 6 A 153/2002 - 18 uvedl, že „řízení se tu rozpadá do dvou fází: v první se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumání vůbec bude povoleno či nařízeno; ve druhé fázi, a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno či nařízeno a řízení tedy znovu 'otevřeno', o tom, zda původní, přezkoumávané rozhodnutí bude změněno či zrušeno (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni)“.

[49] Je tedy nutné rozlišovat samotné povolení či nařízení přezkoumání, které posuzuje instančně vyšší orgán, a jehož názorem je vázán správce daně, který předtím ve věci rozhodl v posledním stupni (§ 55b odst. 6 zákona o správě daní), a samotné přezkoumání rozhodnutí, které tento správce daně činí. Pouze tehdy, shledá-li „po přezkoumání rozhodnutí“, že podmínky pro povolení přezkoumání nebyly splněny, přezkoumávané rozhodnutí potvrdí (§ 55b odst. 1 zákona o správě daní).

[50] Již citované znění zákona tedy vyvrací námitku stěžovatelky, že se finanční úřad a následně žalovaný měli po nařízení přezkoumání rovnou znovu zabývat tím, zda byly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání, v ideálním případě shledat, že naplněny nebyly, a přímo předchozí platební výměry potvrdit. Zákon jasně hovoří o tom, že správce daně rozhodující po nařízení přezkoumání je nařízením přezkoumání vázán a teprve po provedení přezkoumání může zhodnotit, zda přezkoumání vedlo k novým závěrům nebo nikoliv.

[51] V předložené věci tedy byl finanční úřad i žalovaný vázán názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání, podle něhož nebylo vedeno důkazní řízení úplně, správce daně vycházel z nesprávného předpokladu, že udělená plná moc, na níž je podpis ověřen notářem, je veřejnou listinou, a proto se nezabýval výpověďmi dodavatelů stěžovatelky, kteří popřeli uskutečnění obchodních operací se zlatem. Podle rozhodnutí o nařízení přezkoumání správce daně nedostatečně prověřil, zda dodávky zlata uskutečnili plátcí daně z přidané hodnoty, kteří jsou na fakturách uvedeni jako dodavatelé. V přezkumném řízení měl prověřit, zda tvrzení dodavatelé dodávky zlata uskutečnili a zda stěžovatelka oprávněně uplatnila nárok na odpočet daně.

[52] Ve shodě s § 55b odst. 1 zákona o správě daní finanční úřad ve stanoviscích k vyjádření stěžovatelky k výsledkům přezkoumání ze dne 29. 10. 2007 stěžovatelce sděloval, že v šesti případech jako správce daně provádějící vlastní přezkumné řízení „ve druhé fázi (...) na základě výsledků provedeného šetření“ dospěl k závěru, že se nepotvrdily důvody či předpoklady, pro něž bylo přezkumné řízení nařízeno. V oněch šesti případech přezkoumávaná rozhodnutí potvrdil. V dalších třech případech, následně napadených žalobami v tomto soudním řízení, však zjistil skutečnosti nasvědčující tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši, a proto původní dodatečné platební výměry změnil. Popsanému postupu finančního úřadu nemůže Nejvyšší správní soud nic vytknout.

[53] Stejně tak žalovaný v rozhodnutích napadených žalobami stěžovatelce vysvětloval, že z § 55b odst. 1 zákona o správě daní jednoznačně vyplývá, že správce daně provádějící přezkumné řízení nemůže přezkoumávat to, zda byly nebo nebyly splněny podmínky pro povolení či nařízení přezkumného řízení, ale teprve „z výsledků provedeného šetření (...) po přezkoumání rozhodnutí“ může dospět k závěru, že se nepotvrdily důvody či předpoklady, pro něž bylo přezkumné řízení povoleno či nařízeno. I výklad žalovaného odpovídá citovanému § 55b odst. 1 zákona o správě daní.

[54] Stěžovatelka v průběhu celého správního a soudního řízení setrvala na svých předchozích stanoviscích v této otázce, tedy na tom, že finanční orgány měly po nařízení přezkoumání znovu hodnotit splnění podmínek pro nařízení přezkoumání, aniž by přezkumné řízení provedly. Níjak

v další argumentaci nezohlednila opakovaná sdělení finančních orgánů, v nichž poukazovaly na ustálený výklad § 55b zákona o správě daní. Podmínky pro nařízení přezkoumání přitom nemohly hodnotit ani soudy v tomto soudním řízení, neboť se stěžovatelka mohla proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání bránit samostatnou žalobou, jak je popsáno výše. Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že námitky stěžovatelky týkající se hodnocení podmínek pro nařízení přezkoumání původních dodatečných platebních výměrů nejsou důvodné.

Opakovaná daňová kontrola v přezkumném řízení

[55] Stěžovatelka dále namítala, že městský soud nesprávně posoudil otázku, zda je v přezkumném řízení přípustná opakovaná daňová kontrola. Městský soud poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 85/2009 - 104, stěžovatelka však namítala, že uvedené rozhodnutí bylo vydáno až poté, co u ní kontrola proběhla. Měla za to, že v době, kdy u ní kontrola proběhla, Nejvyšší správní soud zastával názor, že opakovanou kontrolu lze provádět jenom při obnově řízení.

[56] Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 85/2009 - 104 citované městským soudem přitom odkazuje na rozhodnutí, kterým opakovaně argumentovala samotná stěžovatelka, čj. 2 Afs 31/2005 - 57. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí čj. 2 Afs 31/2005 - 57 posuzoval opakovanou daňovou kontrolu při obnově řízení, jeho závěry jsou však obecné. Zmiňoval, že zákon o správě daní obecně nevylučuje, aby pravomocně vyměřená daň mohla být následně měněna, přičemž dodatečné platební výměry lze vydávat i opakovaně. Taková změna je však možná pouze způsobem v zákoně stanoveným, tedy za pomoci procesních nástrojů výslovně upravených zákonem, případně-li vzhledem ke své podstatě a funkci ve vztahu k zamýšlenému účelu v úvahu. Za tyto procesní nástroje Nejvyšší správní soud již ve zmiňovaném rozhodnutí čj. 2 Afs 31/2005 - 57 výslovně považoval mimořádné opravné prostředky, mezi nimi pak zmínil i konkrétně přezkoumání daňových rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní.

[57] Přestože přezkoumávání daňových rozhodnutí zpravidla nevyžaduje objasňování skutkových otázek, není ani zcela výjimečné, že je k odstranění předchozích pochybení správce daně podle § 55b odst. 1 zákona o správě daní nezbytné zopakovat či doplnit dokazování (srov. rozhodnutí čj. 1 Afs 85/2009 - 104), stejně jako tomu bylo v předložené věci. Ze starších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu lze poukázat na rozhodnutí čj. 5 A 4/2001 - 43, v němž Nejvyšší správní soud rovněž posuzoval nové zjišťování skutkového stavu v rámci řízení o přezkoumání daňových rozhodnutí a postup finančních orgánů shledal souladným se zákonem.

[58] Rovněž je třeba upozornit, že i na zde posuzovanou námitku stěžovatelky dopadá, co již Nejvyšší správní soud uvedl výše o použitelnosti judikatury (odst. [46]). Lze tedy shrnout, že finanční úřad byl oprávněn (a v důsledku závazného názoru žalovaného vysloveného v rozhodnutí o nařízení přezkoumání i povinen) zjišťovat skutkový stav a pro jeho zjištění opakovat daňovou kontrolu. Námitka stěžovatelky není důvodná.

Nárok na odpočet daně a dobrá víra stěžovatelky

[59] V posledním okruhu námitek se stěžovatelka dovolává své dobré víry v platnost plných mocí, na nichž byl podpis zmocnitele a zmocněnce notářsky ověřen. Výslovně uvádí (na str. 5 doplnění kasační stížnosti), že sice nárok na odpočet daně neuplatnila v souladu se zákonem, ale nárok na odpočet jí vznikl z důvodu dobré víry v platnost plných mocí. Namítá, že městský soud neposoudil její dobrou víru správně.

[60] Nárok na odpočet daně je stěžovatelka povinna prokázat, výjimkou jsou případy, v nichž stěžovatel v dobré víře získal zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

[61] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož *„důkaz daňovým dokladem (...) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* (Usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.)

[62] Prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 zákona o správě daní důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 31 zákona o správě daní prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2007 - 119).

[63] Stejně tak konkrétně o prokazování nároku na odpočet daně již Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil, že prokazování nároku na odpočet daně je sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. již rozsudek čj. 5 Afs 188/2004 - 63). To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.

[64] Stěžovatelka přitom jakkoliv nepopírá, že své důkazní břemeno neunesla, sama výslovně uvádí, že nárok na odpočet daně neuplatnila v souladu se zákonem (srov. odst. [59]). Pokud pak nárok na odpočet daně opírá pouze o svou dobrou víru v platnost plných mocí, musí se Nejvyšší správní soud ztotožnit s městským soudem i finančními orgány, že dobrou víru neosvědčila.

[65] Spornými plnými mocemi se stěžovatelce prokazovala osoba vystupující pod jménem J. L. jako zmocněnec dvou tvrzených dodavatelů stěžovatelky. Ačkoli byly podpisy na obou plných mocích notářsky ověřeny, ověřovací doložky na plných mocích výslovně uvádí, že *„notář provedením legalizace neodpovídá za obsah listiny“*.

[66] Nejvyšší soud již v roce 1997 vyslovil, že plná moc udělená mezi občany sama o sobě není veřejnou listinou, a to ani tehdy, byly-li podpisy na příslušné listině ověřeny notářem. Veřejnou listinou je plná moc jediné tehdy, byla-li pořízena formou notářského zápisu o právním úkonu podle § 62 odst. 1 a násl. zákona č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). (Rozhodnutí ze dne 20. 5. 1997, sp. zn. 2 Tzn 25/97.) Charakter veřejné listiny na plné moci s ověřenými podpisy má pouze samotná ověřovací doložka (rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 19. 5. 2010, sp. zn. 5 Tdo 473/2010; a ze dne 28. 7. 2011, sp. zn. 6 Tdo 198/2011).

[67] Pokud tedy § 6 notářského řádu zmiňuje, že listiny o ověření sepsané podle notářského řádu jsou veřejnými listinami, jsou tím míněny právě jen doložky o ověření. Jak plyne i z § 74 notářského řádu i z výše citované ověřovací doložky na sporných plných mocích, legalizací notář ověřuje, že fyzická osoba před ním v jeho přítomnosti listinu vlastnoručně podepsala nebo podpis na listině se již nacházející před ním uznala za vlastní, provedením legalizace však neodpovídá za obsah listiny (§ 74 odst. 3 notářského řádu).

[68] Stěžovatelka proto nemohla pouze na základě ověřených podpisů přepokládat, že plné moci jsou veřejnými listinami a že tím je i jejich obsah nepochybný. Sama přitom uváděla, že „v plných mocích jsou markantní chyby, které vzbuzují dojem, že byly způsobeny záměrně za účelem pozdější argumentace, že plné moci jsou zfalšované“ (poslední strana odvolání stěžovatelky). To si pak přímo protirečí s vyjádřením stěžovatelky v doplnění kasační stížnosti, v němž uvádí: „Jednalo se o nenápadné vady, kterých si nevšimla ani zkušená notářka.“ K tomu lze podotknout, že podle ověřovací doložky plné moci neověřovala samotná notářka, ale její zaměstnankyně bez vysokoškolského právního vzdělání, a že ověřovací doložka na jedné z plných mocí byla padělkem ověřovací doložky starší plné moci (srov. znalecký posudek ze dne 20. 11. 2006). Jednu z plných mocí tedy neviděla ani notářka ani její zaměstnankyně.

[69] Stěžovatelka také uváděla, že: „To, že ve vystavených plných mocích jsou drobné chyby není na závadu, protože to jenom nepřímo podporuje předpoklad, že plné moci byly vystaveny oprávněnými osobami, které tyto chyby udělaly, aby následně mohly tvrdit, že se nejedná o plné moci jimi vystavené. Kdyby totiž tyto listiny měly být skutečně zfalšované třetími osobami, lze naopak vycházet z předpokladu, že by byly zcela bezchybné, neboť k chybám není důvodů. Všechny použité údaje jsou totiž veřejně přístupné např. v Obchodním rejstříku a dalších evidencích. [sic]“ (Vyjádření ke kontrole daně z přidané hodnoty ze dne 27. 5. 2003). Zjevné nedostatky plných mocí tedy stěžovatelka přiznávala. Ačkoliv poukazovala na to, že údaje o tvrzených dodavatelích jsou dostupné ve veřejně přístupných rejstřících, dobrou víru se nijak nesnažila prokázat tím, že by uvedla, že si tyto údaje ověřovala.

[70] Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s názorem městského soudu, že vyjádření stěžovatelky vzbuzují pochybnost o tom, že byla v dobré víře.

[71] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů neshledal důvodnou žádnou z námitek stěžovatelky týkající se tvrzených vad řízení před správním orgánem a nezákonnosti rozsudku městského soudu.

VI.

[72] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným či nezákonným ani neshledal vadu řízení, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[73] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak

právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

[74] Žalovanému přitom nepřiznal ani náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále „advokátní tarif“) s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Nejvyšší správní soud posoudil v souladu s právním názorem Ústavního soudu, zda by bylo zjevně nespravedlivé nepřiznat žalovanému náhradu hotových výdajů, a dospěl k závěru, že tomu tak není. Postavení žalovaného správního orgánu jako účastníka v soudním řízení správním nelze bez dalšího přirovnávat k postavení žalovaného v bagatelním sporu v rámci občanského soudního řízení. Žalovaný je povolán k tomu, aby v řízení před soudem hájil správnost a zákonnost rozhodnutí, které vydal jako orgán moci veřejné na základě zákonného zmocnění. Takový úkol patří k jeho běžné úřední činnosti, k jejíž realizaci je personálně i finančně vybaven. Žalovaný netvrdil ani neprokázal, že důvodně vynaložil v souvislosti s vypracováním vyjádření ke kasační stížnosti zvláštní náklady či zvláštní hotové výdaje, které by přesahovaly rámec jeho běžné úřední činnosti, a na jejichž náhradu by měl právo podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud mu proto nepřiznal požadovanou náhradu hotových výdajů.

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

V Brně 15. října 2015

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu