



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 Plaská 614/10, Praha 5, 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 žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 5. 2021, č. j. 77 A 118/2020 - 198,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 5. 2021, č. j. 77 A 118/2020 - 198, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V souvislosti s probíhající daňovou kontrolou u žalobkyně, zaměřenou 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 12. 5. 2021, č. j. 77 A 118/2020 - 198 (dále jen „soubor zajišťovacích příkazů“). Jejich účelem bylo v návaznosti na § 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 i zajišťovací příkaz na zajištění daně za zdaňovací období červenec 2015 na částku 713 761 Kč, 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 k 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 prostředky vrátit.

[3] Krajský soud 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 výše označeným rozsudkem. Jako klíčovou označil otázku, zda bylo možné považovat písemné vyjádření žalobkyně ze dne 20. 2. 2017 za odvolání, na něž měl žalovaný procesně reagovat. Dospěl k závěru, že nikoli. Žalobkyně vyjádření předložila v rámci ústního jednání s žalovaným, které se věnovalo průběhu daňových kontrol. 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.

[4] Krajský soud připomněl, že každé podání je projevem vůle účastníka řízení. Z pohledu tzv. teorie projevu je procesně relevantní vůle skutečně projevená, nezkoumá se soulad projevu vůle s účastníkovou skutečnou vůlí. Na vady projevu vůle reaguje § 70 odst. 2 daňového řádu, který dopadá na situaci, kdy je projevená vůle účastníka zřejmá, ale nekoresponduje s označením úkonu. Pak je rozhodující obsah daného podání. Účelem § 70 odst. 2 daňového řádu je chránit účastníky před přepjatým formalismem ze strany správců daně. Nemá naopak sloužit účastníkům k vytváření „procesní mlhy“, která by představovala zneužití práva. Při izolovaném posuzování vyjádření ze dne 20. 2. 2017 sice lze připustit, že mohlo být za určitých podmínek považováno za odvolání proti zajišťovacím příkazům. V kontextu celé věci však nebylo namístě § 70 odst. 2 daňového řádu použít. Obsahem projevené vůle žalobkyně totiž bylo odvolání nepodat. Zástupce žalobkyně JUDr. B. výslovně a jednoznačně prohlásil, že vyjádření nemá být považováno za odvolání. Žalobkyně začala zpochybňovat význam svého tehdejšího projevu vůle až po změně právního zástupce, což však nemůže vést k přehodnocení významu učiněného podání. Vyjádření JUDr. B. nelze zpochybnit ani rozsahem jeho zmocnění, neboť byl podle žalobkyně oprávněn jednat ve věcech souvisejících s daňovou kontrolou, nikoli však s podáním odvolání. I další osoby, které žalobkyni zastupovaly, se na neformální schůzce předcházející předání vyjádření vyjadřovaly ve smyslu, že žalobkyně nepodává odvolání. Žalobkyně se navíc až do změny svého zástupce dne 11. 4. 2018 nijak nedovolávala svého vyjádření jako odvolání. Pokud by se domnívala, že odvolání podala, jistě by se o osud svého odvolání zajímala dříve než po roce nečinnosti správce daně, neboť částka postižená zajišťovacími příkazy byla poměrně vysoká. I její následný postup tak nasvědčuje tomu, že o odvolání nešlo.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Krajský soud nesprávně posoudil klíčovou otázku právní povahy vyjádření ze dne 20. 2. 2017. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Podle zásady materiální pravdy měl být pro žalovaného směrodatný skutečný obsah podání. Správce daně tíží podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu důkazní břemeno při prokazování skutečností rozhodných pro posouzení skutečného obsahu právního jednání. Správce daně tedy musí prokázat, proč je podle něj skutečný obsah právního jednání odlišný. Proto nelze zkoumání skutečné vůle daňového subjektu omezit na použití § 70 odst. 2 daňového

pokračování

řádu, jak naznačoval krajský soud. Jeho závěry jsou navíc vnitřně rozporné, nejasné a nepřezkoumatelné. Na jedné straně uvedl, že v procesním právu dochází ke zkoumání vůle fakticky projevené, nikoli vůle skutečné, s výjimkou vad samotného projevu vůle. Na druhé straně uvedl, že v projednávaném případě nebylo namíste aplikovat § 70 odst. 2 daňového řádu, ale bylo třeba projev vůle stěžovatelky vykládat v kontextu celé věci.

[7] Správce daně má každé doručené podání právně kvalifikovat a v případě rozporu nebo pochybností vyzvat daňový subjekt k jeho opravě či upřesnění. Takto však žalovaný nepostupoval. Kdyby se žalovaný vyjádřením zabýval, musel by dojít k závěru, že se jedná o odvolání proti souboru zajišťovacích příkazů. Prohlášení, že se nemělo jednat o odvolání, žalovaný osvědčuje pouze *ex post* vytvořeným úředním záznamem. Z neformální části jednání dne 20. 2. 2017 nebyl pořízen protokol o jednání, a to v rozporu s § 60 daňového řádu. Úřední záznam, který jeho obsah zachycuje, žalovaný sepsal až s odstupem čtrnácti měsíců. Ohledně odvolání tak vedle sebe existovaly dva protichůdné projevy vůle a bylo na žalovaném, aby rozpor odstranil postupem podle § 74 odst. 1 daňového řádu.

[8] Žalovaný měl vyhodnotit, že protokol zachycující prohlášení JUDr. B. a písemné vyjádření stěžovatelky jsou dva materiálně odlišné, na sobě nezávislé projevy. Obsah vyjádření měl proto posoudit bez ohledu na obsah protokolu. Rozsahem zmocnění JUDr. B. se krajský soud blíže nezabýval s odkazem na průběh neformálního jednání, který údajně osvědčuje úmysl stěžovatelky nepodat odvolání. Krajský soud však nijak nezhodnotil nepřípustný a nestandardní postup žalovaného při sepsání úředního záznamu o neformálním jednání. Stěžovatelka pochybuje o jeho autenticitě, protože nebyl součástí spisové dokumentace žalovaného ke dni 18. 9. 2018, kdy nahlédla do spisu, což lze doložit spisovým přehledem, v němž žádná písemnost z dubna 2018 není s tímto úředním záznamem ztotožnitelná. Krajský soud jej jako důkazní prostředek přijal, přestože jde o účelovou listinu žalovaného, která není vůbec způsobilá dosvědčit v ní uvedené skutečnosti. Skutkové závěry krajského soudu proto nemají oporu v provedeném dokazování.

[9] Stěžovatelka se ohradila i proti tomu, že krajský soud nelogicky hodnotil její jednání prizmatem událostí po něm následujících. Stejně tak jí krajský soud přičetl k tíži údajnou účelovost změny její procesní strategie. Ta však byla zcela v souladu se zákonem. Upozornila, že právní povaha vyjádření nemohla být vyřešena v předcházejících soudních řízeních týkajících se souboru zajišťovacích příkazů, a to ani v usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 3. 2021, sp. zn. III. ÚS 226/21.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě. V rámci daňového řízení stěžovatelka zcela jasně a zřetelně projevila svou vůli nepovažovat vyjádření za odvolání proti souboru zajišťovacích příkazů, což plyne z úředního záznamu zachycujícího průběh neformálního jednání, jehož se za stěžovatelku účastnil vedle dalších osob i jednatel stěžovatelky. Panovala shoda na tom, že sepsání protokolu z jednání se zúčastní právě JUDr. B. Připustil, že úřední záznam o neformálním jednání byl vytvořen až poté, co stěžovatelka začala zpochybňovat právní povahu vyjádření. Na jeho obsahu se ale shodly všechny zúčastněné úřední osoby. Navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z pohledu, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Stěžovatelka sice v kasační stížnosti neoznačila jako její důvod výslovně § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., v jejím textu však označila závěry krajského soudu za „vnitřně rozporné, nejasné a nepřezkoumatelné“. Tím, zda je rozsudek ve smyslu uvedeného ustanovení přezkoumatelný, se navíc NSS zabývá z úřední povinnosti. Co se týče podstaty této vady, lze pro stručnost odkázat na ustálenou judikaturu (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS; či ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS). Rozsudek krajského soudu namítanou vadou netrpí. Jako celek rozsudek působí vnitřně konzistentním dojmem, z odůvodnění jsou zřejmé úvahy krajského soudu i to, jak posoudil žalobní námitky stěžovatelky.

[13] Stěžovatelka konkrétně spatřovala vnitřní rozpornost v závěrech krajského soudu, který uvedl, že v procesním právu je relevantní nikoli skutečná vůle účastníka řízení, ale jeho vůle projevená, přičemž až v případě vad tohoto projevu vůle je třeba zkoumat, jaká vůle byla skutečně projevena. Současně však uvedl, že je třeba neposuzovat vyjádření stěžovatelky izolovaně, ale nalézt jeho obsah, smysl a účel v kontextu celé věci. Ani tyto závěry nepovažuje NSS za vnitřně rozporné. Krajskému soudu v tomto ohledu zjevně šlo o posouzení významu vícera projevů vůle stěžovatelky v jejich vzájemné souvislosti, a právě proto odkázal na kontext věci. Z něj vyvozoval, že písemné vyjádření ze dne 20. 2. 2017 nebylo jediným projevem vůle, z něhož musí projevenou vůli stěžovatelky (nikoli její vůli skutečnou) dovodit. V těchto závěrech NSS vnitřní rozpornost nespatřuje.

[14] Přesto shledal, že co do správnosti těchto závěrů krajský soud opomněl zohlednit několik podstatných skutečností, které ve svém celku mohly mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Kasační stížnost je proto důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud připomíná, že k vyslovení závěru o důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu musí být kumulativně naplněny pojmové znaky nezákonného zásahu, vymezené např. v rozsudku NSS ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, č. 603/2005 Sb. NSS. Krajský soud se sice naplněním tohoto algoritmu v napadeném rozsudku výslovně nezabýval, z jeho odůvodnění však plyne závěr, že se žalovaný správní orgán nedopustil zásahu do stěžovatelčiných práv, který by byl nezákonný (třetí podmínka).

[16] Žalovaný zajistil na základě souboru zajišťovacích příkazů dle § 167 odst. 1 daňového řádu finanční prostředky stěžovatelky na úhradu dosud nestanovené daně. Podle tohoto ustanovení *je-li odůvodněná obava, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz*. Zajišťovací příkaz je institut předběžné povahy, s jehož uplatněním se pojí velmi silný zásah do práv daňového subjektu. Proto je možné jej vydat na dosud nestanovenou daň pouze tehdy, *„existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi“* (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS).

[17] Stěžovatelka odvíjí svá tvrzení od toho, že proti souboru zajišťovacích příkazů podala odvolání ve smyslu § 109 daňového řádu. V případě podání odvolání proti zajišťovacímu příkazu je třeba postupovat dle § 168 odst. 1 daňového řádu: *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*. Pokud tedy o odvolání není v této lhůtě rozhodnuto, účinnost zajišťovacích příkazů jejím marným uplynutím zaniká *ex lege* (rozsudek NSS ze dne 27. 8. 2020, č. j. 1 Afs 103/2019 - 87, bod 17).

pokračování

[18] Ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu upravuje jeden ze způsobů zániku účinnosti zajišťovacího příkazu (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Smysl takto krátké lhůty pro skončení odvolacího řízení NSS vyložil v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS, bodě 50, následovně: „*V popředí stojí nutnost zkrátit období právní nejistoty daňového subjektu na minimum. Důvodnost odvolání má být posouzena bezodkladně, zjevně bez většího doplňování podkladů, nepochybně i proto, aby se daňovému subjektu v rozumném čase otevřela cesta pro případný soudní přezkum. Lhůta zakotvená v § 168 odst. 1 daňového řádu je svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu.*“

[19] V případě stěžovatelky však žalovaný odvíjel zánik účinnosti souboru zajišťovacích příkazů až z pravomocného stanovení daně dnem nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům za jednotlivá zdaňovací období. Postupoval tedy podle § 168 odst. 4 daňového řádu.

[20] Stěžovatelka poukazuje na to, že účinnost zajišťovacích příkazů zanikla po právu již 30 dnů od podání údajného odvolání, tedy dne 22. 3. 2017. Následně až do doby pravomocného stanovení daně (rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům nabylo právní moci dne 21. 7. 2020) zdržoval žalovaný její finanční prostředky neoprávněně bez účinného právního titulu. V takovém postupu by bylo možné spatřovat nezákonný zásah podobně jako v situaci, kdy správce daně nepostupoval dle § 168 odst. 3 daňového řádu (takový postup NSS označil jako nezákonný zásah správního orgánu v rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017 - 39, č. 3582/2017 Sb. NSS, bodě 30).

[21] Jak správně určil již krajský soud, zásadní pro posouzení věci je, zda stěžovatelka odvolání proti souboru zajišťovacích příkazů skutečně podala. To přivádí NSS k posouzení povahy vyjádření stěžovatelky ze dne 20. 2. 2017.

[22] Vyjádření stěžovatelky ze dne 20. 2. 2017, které je součástí správního spisu a je připojeno k protokolu o ústním jednání ze dne 20. 2. 2017, č. j. 283369/17/2301-61050-403201, lze popsat následovně. Titulní strana obsahuje označení správce daně a daňového subjektu. Nadpis se skládá ze slov „Zajišťovací příkazy“ a čísel jednacích jednotlivých zajišťovacích příkazů. Následuje text „Předáno osobně – příloha k protokolu z ústního jednání č. j.“ (č. j. nedoplněno, pozn. NSS). V textu se mj. uvádí, že „[d]aňový subjekt je přesvědčen, že předmětné zajišťovací příkazy byly vydány v rozporu s právním řádem České republiky“, předestírá důvody, proč stěžovatelka považuje za mylný závěr správce daně, že „existuje nebezpečí z prodlení se zaplacením daně“, a ukončuje vyjádření slovy: „Daňový subjekt je toho názoru, že vydání zajišťovacích příkazů je nezákonným zásahem do práv daňového subjektu, a navrhuje, aby správce daně vydané zajišťovací příkazy zrušil“. (zvýraznil NSS) Písemné vyjádření podepsal tehdejší jednatel stěžovatelky.

[23] V protokolu o ústním jednání, k němuž je vyjádření připojeno, zůstala nevyplněna část formuláře „osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu“. Jako „zástupce daňového subjektu“ je v protokolu uveden JUDr. B. s poznámkou „zastupování na základě: advokát“. JUDr. B. také protokol spolu s úředními osobami podepsal. Předmět jednání je v protokolu označen slovy: „ústní jednání ve věci probíhajících daňových kontrol daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 u daňového subjektu Workpress Aviation s.r.o., a to především ve věci současného stavu kontrol a dalšího postupu a ve věci zajištění daní a exekuce“. Část formuláře „průběh jednání“ obsahuje informaci, že se k jednání dostavil na vlastní žádost JUDr. B. a během jednání předal písemné vyjádření. Protokol v části „vyjádření daňového subjektu“ uvádí: „Zároveň daňový subjekt předal své písemné vyjádření k vydaným zajišťovacím příkazům, které však nemá být považováno za odvolání.“ Zbytek zaznamenaného vyjádření se

věnuje dopadům zajišťovacích příkazů na činnost stěžovatelky a její žádosti o vstřícný přístup správce daně v souvislosti s povolením úhrady DPH za zdaňovací období leden 2017 ve splátkách.

[24] Žalovaný na výzvu krajského soudu k předložení správního spisu předložil i úřední záznam pořízený dne 13. 4. 2018, č. j. 830533/18/2301-61050-403201, podepsaný ředitelkou příslušného odboru a čtyřmi úředními osobami, které podepsaly i výše označený protokol. Tento úřední záznam uvádí, že průběh ústního jednání dne 20. 2. 2017 byl v daném protokolu pouze „částečně zaznamenán“. Za stěžovatelku se vedle JUDr. B. 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 stěžovatelky 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 shodly, že nemá být považováno za odvolání, uvádí dále úřední záznam. K dotazu správce daně, proč toto vyjádření předkládají, uvedly, že jím stěžovatelka chce vyjádřit svůj nesouhlas s vydáním zajišťovacích příkazů, nicméně rozhodnutí akceptuje a zajištěnou částku uhradila. Zástupci stěžovatelky měli požadovat protokolování jednání, ale „vzájemně se dohodli, že v protokolu bude uveden a převezme ho jménem daňového subjektu pouze JUDr. B., a z jednání odešli“. Právě tímto úředním záznamem žalovaný a po něm i krajský soud dokládali, že stěžovatelka jasně projevila vůli odvolání proti souboru zajišťovacích příkazů nepodat.

[25] Stěžovatelka namítá, že ačkoli nebylo její písemné vyjádření výslovně označeno jako odvolání, na základě jeho obsahu, kterým byl nesouhlas s údajně nezákonnými zajišťovacími příkazy a návrh na jejich zrušení, měl žalovaný seznat, že se o odvolání jedná. V případě rozporu mezi označením podání a jeho obsahem totiž měl převážet jeho obsah. Dovolává se tak aplikace § 70 odst. 2 daňového řádu, podle něhož se podání *posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno*.

[26] Nejvyšší správní soud připomíná, že podání ve smyslu § 70 odst. 1 daňového řádu je svou podstatou projevem vůle osoby zúčastněné na správě daní vůči správci daně. Procesní pravidla napříč různými druhy řízení jsou postavena na zásadě, že *„každý procesní úkon je nutno posuzovat podle toho, jak byl navenek projeven, nikoli podle toho, jestli mezi projeveným procesním úkonem a vnitřní vůlí jednatelů je skutečný souhlas“*, jak NSS uvedl v rozsudku ze dne 8. 11. 2018, č. j. 7 As 424/2018 - 21. Totéž lze vztáhnout k daňovému řízení. Cílem § 70 odst. 2 daňového řádu je dobrat se významu projevené vůle subjektu zúčastněného na správě daní, nikoli však materiálně zjistit jeho vůli skutečnou. Jak NSS uvedl v rozsudku ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013 - 31, *„smyslem § 70 odst. 2 daňového řádu je především to, aby podatel neutrpěl újmu jen v důsledku toho, že **podání nesprávně označil, tj. jedná-li se pouze o ryze formální vadu podání** (...). V této souvislosti je však nutno zdůraznit, že zásada materiálního posuzování podání platí pouze tehdy, pokud je podání osoby zúčastněné na správě daní určité a srozumitelné nebo má-li potřebné náležitosti. Pokud není z podání možno seznat, co jím podatel vyjádřil, je nutné nejprve dle § 74 odst. 1 daňového řádu vyzvat podatele k odstranění vad podání. Je přitom zcela logické, že jen srozumitelné a určité podání je možno dále hodnotit a posuzovat, a to i s ohledem na požadavky dle § 70 odst. 2 daňového řádu, dle něhož obsah převažuje nad nesprávným označením.“* (zvýraznění doplněno NSS) Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání „domýšlel“ nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplývající. Neumožňuje-li úkon jednoznačný závěr o tom, co jím účastník vyjádřil, je třeba jej vyzvat, aby odstranil vady podání (takto již rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 - 74, č. 819/2006 Sb. NSS).

pokračování

[27] Obsahem projevu vůle stěžovatelky zachyceného v písemném vyjádření ze dne 20. 2. 2017 bylo vyjádření nesouhlasu s vydáním souboru zajišťovacích příkazů, zdůvodnění, proč je považovala za nezákonné, a návrh na jejich zrušení, což je zcela jasné z formulace zvýrazněné NSS v bodě [22] tohoto rozsudku. Toto vyjádření splňovalo obecné obsahové náležitosti podání podle § 70 odst. 3 daňového řádu (bylo zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co navrhuje), ale především § 112 odst. 1 daňového řádu, specifikujícího náležitosti odvolání. Stěžovatelka jím jasně a bez rozporů vyjádřila svoji vůli – navrhla přezkoumání a zrušení zajišťovacích příkazů. Proto mělo být vyjádření materiálně, tzn. podle svého obsahu, chápáno jako odvolání, navzdory tomu, že nebylo jako odvolání výslovně označeno. Podle § 70 odst. 2 daňového řádu by totiž chybějící označení vyjádření jako odvolání muselo ustoupit obsahu vyjádření. Nebylo třeba, aby žalovaný vyzýval stěžovatelku k odstranění vad podání a vyjasnění jeho obsahu, neboť ten byl zřejmý.

[28] Tyto závěry ostatně připustil i krajský soud. Následně však přihlédl k obsahu protokolu z ústního jednání a úředního záznamu, z nichž dovodil, že nejen zástupce stěžovatelky JUDr. B., ale i její jednatel projevil stěžovatelčinu vůli, aby se na písemné vyjádření nepohlíželo jako na odvolání.

[29] K těmto závěrům stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že úřední záznam byl žalovaným pořízen v rozporu se zákonem jako účelově vytvořený důkazní prostředek.

[30] Nejvyšší správní soud s ní souhlasí, že krajský soud nijak nezhodnotil postup žalovaného, který pořídil protokol pouze z části ústního jednání a až následně, navíc s významným časovým odstupem čtrnácti měsíců, doplnil do spisu úřední záznam popisující průběh ústního jednání nad rámec toho, co je zachyceno v protokolu. K sepsání úředního záznamu navíc žalovaný přistoupil (i pokud listina skutečně vznikla v den, kterým je datována, což stěžovatelka zpochybňuje) až v době, kdy již stěžovatelka žádostí o vrácení zajištěné daně zpochybňovala povahu písemného vyjádření ze dne 20. 2. 2017.

[31] Krajský soud taktéž nezohlednil, že byl úřední záznam pořízen v rozporu se zákonem. Podle § 60 odst. 1 daňového řádu [o] *ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol*. Na protokol se vztahuje presumpce pravosti a správnosti, neboť má povahu veřejné listiny ve smyslu § 94 odst. 1 daňového řádu. Naproti tomu, jak stanoví § 63 odst. 1 daňového řádu, [o] *důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepíše správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů*.

[32] Důvodová zpráva k § 60 daňového řádu sice uvádí, že „[s]právce daně sepíše protokol v případech, kdy je činně podání do protokolu, dále pak přistoupí k protokolaci na základě vlastní úvahy, zejména jedná-li se o věcech majících vliv na zjištění daňové povinnosti, či je-li realizován jiný důležitý úkon, který představuje interakci mezi správcem daně a osobou zúčastněnou na správě daní.“ Nejvyšší správní soud ale již dříve v rozsudku ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79, judikoval, že správce daně nemá na výběr, zda protokol z ústního jednání pořídí, či nikoli; tuto povinnost má vždy ze zákona, bez ohledu na to, zda osoba zúčastněná na správě daní jeho vyhotovení žádá. Tento závěr citovaného rozsudku se vztahoval ještě k § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Důvodová zpráva k daňovému řádu sice naznačuje, že pořízení protokolu z ústního jednání spadá v určitých případech do diskrece správce daně, ale tento výklad nemá ve vlastním textu zákona oporu. K témuž závěru se přiklání i podstatná část komentářové literatury {srov. MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Leges, 2015, cit. dle ASPI; nebo DRÁB, Ondřej. § 60 (Rozsah a obsah protokolu). In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, cit. dle ASPI; pro opačný názor viz ONDRÝSEK, Roman. § 60 [Důvod sepsání a obsah

protokolu]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 242–243}. Povinnost sepsat protokol, tzn. vytvořit listinu, která věrně zachycuje obsah jednání, seznámit s ní účastníky jednání a nechat je protokol podepsat (viz § 60 a § 62 daňového řádu), je důležitá zejména proto, aby měl protokol výpovědní hodnotu ohledně obsahu a průběhu jednání. Domluva, že část jednání bude „neoficiální“, tudíž „nezaprotokolovaná“, může ve svém důsledku zpochybnit jakékoli pozdější zaznamenání průběhu a obsahu ústního jednání, které nemá povahu protokolu. Smyslem protokolace je právě zachytit ústní jednání, jak skutečně proběhlo. V opačném případě, kdy se na základě vzájemné dohody obou zúčastněných stran protokoluje něco jiného, než skutečný a úplný průběh jednání, se všichni účastníci ústního jednání vystavují ztížené situaci při budoucím prokazování obsahu jednání, ale především tím popírají samotný smysl protokolace.

[33] V napadeném rozsudku krajský soud bez dalšího vycházel ze skutkového děje, který žalovaný popsal v úředním záznamu. I když stěžovatelka netvrdí přímo, že úřední záznam obsahuje živý nebo zkreslený popis událostí, je třeba při soudním přezkumu zohlednit, že úřední záznam byl pořízen nezákonně, navíc s velkým časovým odstupem, což zpochybňuje jeho přesnost, a zachycuje popis jednání pouze z pohledu jedné ze stran, což je problematické obzvláště proto, že byl pořízen až v době, kdy již stěžovatelka byla s žalovaným ve sporu. Za této situace má NSS za to, že z úředního záznamu nemohl krajský soud vycházet.

[34] I kdyby navíc úřední záznam autenticky zachycoval vyjádření jednatele stěžovatelky, který během „neformální“ (neprotokolované) části jednání ještě před vlastním předáním písemného vyjádření prohlásil, že (až později předané) písemné vyjádření není odvoláním, nemohlo by mít takové vyjádření povahu platného úkonu daňového subjektu. Daňový řád připouští v § 71 odst. 1 dvě formy podání, písemnou (listinnou, nebo elektronickou), nebo ústní. Ústní podání však musí být zaznamenáno do protokolu (§ 71 odst. 1 daňového řádu) a podepsáno osobou, která je činí (§ 71 odst. 2 tamtéž). Vyjádření jednatele stěžovatelky v protokolu zachyceno není, a tudíž není ani podepsáno. Jeho uvedení v úředním záznamu je proto bezpředmětné z pohledu, zda mohlo představovat účinné vzdání se práva na odvolání, či případně jinou dispozici s písemně podaným odvoláním v závislosti na časové souslednosti událostí (bylo-li ve skutečnosti odvolání předloženo již během neformálního jednání, jak naznačuje úřední záznam, pak mohlo takové ústní vyjádření představovat zpětvzetí tohoto úkonu).

[35] Odhlédneme-li od obsahu úředního záznamu a závěrů, které z něj dovodil krajský soud, zbývající část jeho úvah samostatně neobstojí. Podle stěžovatelky krajský soud opomněl zohlednit rozsah zmocnění JUDr. B. k jejímu zastupování v průběhu daňové kontroly. Jeho ústní sdělení, uvedené v protokolu z ústního jednání dne 20. 2. 2017, podle ní nemohlo mít vypovídací hodnotu, kterou mu žalovaný a krajský soud přisoudili, protože nebyl zmocněn se za stěžovatelku vyjádřit k tomu, zda písemné vyjádření stěžovatelky odvoláním je, či není. Krajský soud se vyhnul řešení otázky rozsahu zmocnění JUDr. B. právě tím, že podle úředního záznamu i tehdejší jednatel stěžovatelky jednoznačně vyslovil, že písemné vyjádření není odvoláním. Z této konstrukce není možné vycházet, a je třeba se rozsahem zmocnění JUDr. B. zabývat.

[36] Podle § 27 odst. 1 daňového řádu si může osoba zúčastněná na správě daní zvolit zmocněnce. Podle § 28 odst. 1 téhož zákona *[z]mocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje.*

[37] Dosud nebylo v rámci soudního řízení postaveno na jisto, v jakém rozsahu mohl JUDr. B. za stěžovatelku jednat. Krajský soud se k této otázce nevyjádřil. Listiny, které žalovaný krajskému soudu předložil jako správní spis, podle zjištění NSS neobsahují plnou moc udělenou stěžovatelkou JUDr. B. NSS, jemuž krajský soud kopie listin ze správního spisu postoupil, v nich

pokračování

nalezl jen plné moci zmocňující k zastupování stěžovatelčina současného zástupce. Pro úplnost lze dodat, že plná moc nebyla udělena ani ústně do protokolu z ústního jednání ze dne 20. 2. 2017, což plyne už z toho, že se jej žádná jiná osoba jednající za stěžovatelku kromě JUDr. B. nezúčastnila. Z popisu předmětu jednání, který je uveden v protokolu (viz blíže bod [23] výše) nelze usuzovat, zda byl JUDr. B. oprávněn podávat, měnit nebo brát zpět podané opravné prostředky proti zajišťovacím příkazům. Ačkoli se jednání mělo týkat i dalšího postupu ohledně zajištění daně (nejen daňové kontroly), neznamená to, že stěžovatelka JUDr. B. skutečně zmocnila k jejímu zastupování a v jakém rozsahu.

[38] Jen vyřešením otázky rozsahu zmocnění je možno zjistit, zda během protokolovaného ústního jednání jednal JUDr. B. 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. B. činil. Nepotřeboval zvláštní zmocnění pro to, aby listinu vůbec předal (v této roli by byl pouhým „doručovatelem“, kterému stěžovatelka svoje podání světila, aby je odevzdal adresátu). Ovšem ústní sdělení, že podání podepsané jednatelem navrhovatelky není odvoláním, představuje úkon odlišný.

[39] Pokud JUDr. B. 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, 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. B. 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.

[40] Je třeba podotknout, že výše uvedenému se nepřičí ani dosavadní závěry, k nimž dospěl krajský soud, případně NSS a Ústavní soud, v jiných řízeních, která stěžovatelka v rámci své bohaté procesní aktivity zahájila. Co se týče rozsudku ze dne 23. 11. 2020, č. j. 10 Afs 45/2020 - 55, NSS v něm sice rekapituloval skutečnosti plynoucí z protokolu o ústním jednání i z úředního záznamu, vlastní posouzení věci se však věnovalo odlišné právní otázce (přípustnosti žaloby pro nečinnost v situaci, kdy se stěžovatelka fakticky nedomáhala vydání rozhodnutí v zahájeném řízení). Na toto rozhodnutí navazující usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 226/21 sice obsahuje obsáhlejší rozbor skutkového stavu včetně závěru, že bylo tvrzení stěžovatelky o podání odvolání dne 20. 2. 2017 čistě účelové. Ústavní soud však byl prvním, kdo se k právnímu posouzení v této otázky v dané linii soudních řízení vyslovil, aniž by se zabýval otázkou zákonnosti postupu žalovaného při porízení úředního záznamu. Jeho závěry je proto třeba vnímat omezeně ve vztahu k předmětu řízení, které vedl. Jím bylo posouzení naplnění ochrany ústavně zaručených práv v řízení o žalobě proti nečinnosti, v čemž Ústavní soud neměl proti závěrům NSS ani krajského soudu žádné připomínky a ústavní stížnost pro zjevnou neopodstatněnost odmítl. Jeho závěr, že z úředního záznamu plyne, že stěžovatelka prostřednictvím písemného vyjádření nepodala odvolání proti zajišťovacím příkazům, nelze považovat za závazné vyřešení této právní otázky ve smyslu čl. 89 odst. 2 Ústavy,

a to v kasačním, ani v precedenčním smyslu. Ústavní soud se totiž nezabývat ani se zabývat nemohl – argumentací, kterou stěžovatelka předložila v řízení nyníjším.

[41] Nejvyšší správní soud se naopak neztotožnil se stěžovatelčinou námitkou brojící proti tomu, že krajský soud poukázal na následný postup stěžovatelky a upozornil na časovou souvislost, že sama zpochybnila význam svého vyjádření ze dne 20. 2. 2017 až po změně právního zastoupení a s výrazným časovým odstupem po lhůtě, v níž mělo být o domnělém odvolání proti zajišťovacím příkazům rozhodnuto. Smysl projevené vůle není možné dovozovat toliko z následného postupu osoby zúčastněné na správě daní. Krajský soud ale na tyto skutečnosti odkázal v podstatě nad rámec věci s tím, že i následný postup stěžovatelky podporuje jeho závěry. Stejně tak NSS nemá za to, že by krajský soud stěžovatelce jakkoli kladl k tíži změnu její procesní strategie, která se odvíjela od změny právního zastoupení. Její argumentací se komplexně zabýval, nelze tvrdit, že by ji paušálně odmítl jako účelová tvrzení bez dalšího prověření.

[42] Nejvyšší správní soud svým právním závěrem nepředjímá úspěšnost žaloby. Odůvodnění, které pro svůj zamítavý rozsudek uvedl krajský soud, však z výše uvedených důvodů neobstojí. Lze shrnout, že úkolem krajského soudu v dalším řízení je posoudit, zda JUDr. B. jednal jako zmocněnec stěžovatelky, když během ústního jednání dne 20. 2. 2017 vzal zpět odvolání stěžovatelky, které bezprostředně předtím doručil žalovanému. Tímto způsobem krajský soud objasní, zda stěžovatelka v rozhodné době vzala zpět své písemné vyjádření, které je nutno v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu považovat za odvolání.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozsudku.

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. května 2022

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu