



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Manta Ray spol. s r.o.**, IČ 28529413, se sídlem Šaldova 219/1, Praha 8, zast. Mgr. Danielem Čekalem, advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2017, č. j. 37151/17/5100-41453-711845, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 11. 2018, č. j. 11 Af 39/2017 - 49,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku ve výši 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Daniela Čekala, advokáta, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Dosavadní průběh řízení**

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 9. 2017, č. j. 37151/17/5100-41453-711845, zamítl odvolání a potvrdil zajišťovací příkaz ze dne 26. 6. 2017, č. j. 5462817/17/2008-80541-108868, kterým Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty složením jistoty ve výši 8.585.376 Kč na účet správce daně.

[2] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 7. 11. 2018, č. j. 11 Af 39/2017 - 49, zrušil rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkaz vydaný správcem daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud v odůvodnění rozsudku konstatoval, že neexistovaly pochybnosti ohledně udělení plné moci zástupci žalobkyně, neboť plná moc obsahovala všechny potřebné náležitosti vyžadované zákonem i judikaturou správních soudů. Nadto plná moc obsahovala, byť v kopii, doložku prohlášení o pravosti podpisu na listině sepsané advokátem osvědčující vlastnoruční podpis jednatele žalobkyně na písemné plné moci. Navzdory tomu, že plná moc nebyla předložena v originále, resp. opatřena uznávaným elektronickým podpisem, nebyly zde dány důvody pro zpochybnění existence vztahu zastoupení. Podle soudu bylo odvolání odesláno

z datové schránky zástupce žalobkyně (advokáta), jehož zmocnění bylo podle soudu řádně prokázáno. Proto zde nebyl důvod žalobkyni vyzývat k odstranění vad podání. Jestliže tato výzva nebyla vydána v situaci, pro kterou ji zákon předpokládá, nemohl mít tento úkon za následek stavění lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Zákonná lhůta pro vydání rozhodnutí proto začala žalovanému běžet ode dne následujícího po podání odvolání, tj. 27. 7. 2017, a uplynula proto 25. 8. 2017. Žalovaný přitom rozhodnutí o odvolání vydal až dne 6. 9. 2017, v důsledku čehož se stal zajišťovací příkaz dne 26. 8. 2017 neúčinným.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[3] Proti uvedenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní namítl, že soud nesprávně vyšel ze závěrů judikatury věnující se otázce plné moci podle správního řádu. Upozornil, že i správní řád pro plnou moc udělenou pro neurčitý počet řízení s určitým předmětem, která budou v určité době nebo bez omezení v budoucnu zahájena (tzv. prezidiální plná moc), předpokládá úřední ověření podpisu a uložení plné moci samotné u daného správního orgánu ještě před zahájením řízení. Přitom plná moc udělená podle § 27 a § 28 daňového řádu má častokrát širší rozsah, než nastíněná prezidiální plná moc ve smyslu správního řádu. Proto se v případě správy daní musí u generální plné moci uplatnit ještě přísnější kritéria, než v případě tzv. prezidiální plné moci podle správního řádu. Podle stěžovatele nepostačí, aby generální plná moc byla zaslána v kopii, ledaže by byla odeslána z datové schránky zmocnitele. Správce daně musí mít vždy postavené na jisto, že komunikuje s oprávněnou osobou. Stěžovatel upozornil, že uplatnění plné moci je samostatné podání, které musí splnit požadované náležitosti ve smyslu § 71 daňového řádu. Nelze přitom klást k tíži správce daně, že při pochybnostech o tom, zda odvolání podala oprávněná osoba, vyzval k odstranění vad podání. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2014, č. j. 4 As 171/2014 - 26, není přílehlavý, neboť se v dané věci jednalo o plnou moc ve smyslu správního řádu. Stěžovatel odmítl názor soudu, že výzvu k odstranění vad podání vydal správce daně pouze se záměrem prodloužit lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání. Doplnil zároveň, že k odstranění vad stanovil patnáctidenní lhůtu, kterou výslovně předpokládá daňový řád. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 11. 2018, č. j. 11 Af 39/2017 - 49, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že odvolání proti zajišťovacímu příkazu podal její zástupce prostřednictvím datové schránky. Upozornila, že pro zpochybnění vztahu zastoupení musí existovat důvodné pochybnosti, které však správce daně ve výzvě nespécifikoval. Upozornila, že podpis na plné moci byl ověřen advokátem, nadto z podání odeslaného z datové schránky advokáta bylo zřejmé, že je advokát s věcí seznámen, a je proto zřejmé, že vztah zastoupení zde vznikl. Podle žalobkyně daňový řád neukládá daňovým subjektům, aby s daňovým orgánem komunikovaly jen za pomoci konvertovaného dokumentu obsahujícího ověřovací doložku. Podotkla přitom, že pro stavění lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu musí existovat závažné důvody, přičemž nelze lhůtu prodloužovat nedůvodnými výzvami správce daně. V opačném případě by daňové orgány postupovaly v rozporu s principem rychlosti a hospodárnosti. Nadto ke stavění lhůty může dojít, jen pokud má výzva vztah k věcnému posouzení předmětu řízení, a výzva adresovaná žalobkyni proto nemohla lhůtu k vydání rozhodnutí o odvolání stavět.

## III. Posouzení kasační stížnosti

[5] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s.,

pokračování

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že ji stěžovatel podal z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] 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.“

[9] Podle § 28 odst. 1 a 2 daňového řádu „zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnítele k úpravě plné moci; ustanovení o vadách podání se použije obdobně. O nedostacích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce.“

[10] Podle § 70 odst. 1 až 3 daňového řádu „podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně. Podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. Z podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje.“

[11] Podle § 71 odst. 1 „podání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.“

[12] Podle § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, „úkon učiněný osobou uvedenou v § 8 odst. 1 až 4 nebo pověřenou osobou, pokud k tomu byla pověřena, prostřednictvím datové schránky má stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný, ledaže jiný právní předpis nebo vnitřní předpis požaduje společný úkon více z uvedených osob.“

[13] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s názorem stěžovatele, že by plná moc, kterou zaslal zástupce žalobkyně společně s odvoláním do datové schránky správce daně, obsahovala takové vady, aby nebylo zřejmé, že vztah zastoupení mezi žalobkyní a jejím zástupcem pro dané řízení vznikl, resp. existoval. V rozsudku ze dne 17. 10. 2014, č. j. 4 As 171/2014 - 26, Nejvyšší správní soud uvedl, že „plná moc (nebo také průkaz plné moci) je jednostranným prohlášením zmocnítele (účastníka správního řízení) především o rozsahu zmocnění a osobě, která byla zmocněna, a dokládá, že se účastník správního řízení 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). Ta má soukromoprávní povahu, typicky se jedná o smlouvu příkazní. Obsahem průkazu plné moci musí být konkrétní rozsah zmocnění (srovnej § 33 odst. 2 správního řádu), uvedení osoby, která je k zastupování účastníka zmocněna, podpis zmocnítele a je také třeba, aby plná moc obsahovala datum, není-li její časové omezení vyjádřeno ve vlastním textu, aby bylo zřejmé, od kterého konkrétního okamžiku je zmocněnce oprávněn úkony za zastoupeného činit.“ V rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 As 96/2015 - 32, přitom Nejvyšší správní soud uvedl, že „správní řád nestanoví povinnost, aby písemná plná moc byla předložena v originále nebo v ověřené kopii, a ani nespojuje účinky zastoupení teprve s předložením plné moci v této podobě.“

[14] Jakkoliv se výše uvedené závěry vztahují primárně k úpravě podle správního řádu, daňový řád v dané otázce neobsahuje odlišnou úpravu, a tudíž jsou i v nyní projednávané věci uvedené závěry použitelné. Správce daně a žalovaný měli přihlédnout k tomu, že plná moc (jakkoliv je formulována jako generální) prokazuje oprávnění zástupce žalobkyně k jednání za její osobu v daném daňovém řízení. Nejvyšší správní soud přihlédl i k tomu, že zástupce žalobkyně

správci daně zaslal i podání (odvolání), z jehož obsahu je zřejmé, že je s danou věcí seznámen. Podle Nejvyššího správního soudu je podstatná též skutečnost, že zástupce žalobkyně je advokát, který by se v případě aktivního zapojení do daňového řízení bez zmocnění ze strany žalobkyně vystavil riziku kárného postihu. Nastíněné skutečnosti jednoznačně svědčí tomu, že o vzniku vztahu zastoupení mezi žalobkyní a jejím zástupcem nevznikly důvodné pochybnosti.

[15] Nejvyšší správní soud dále neshledal jako důvodný požadavek stěžovatele, aby žalobkyně generální plnou moc předložila s úředně ověřeným podpisem. Takový požadavek daňový řád pro daný případ nestanovuje, a proto i v tomto případě stačila plná moc bez ověřeného podpisu. Nejvyšší správní soud nad rámec uvedeného doplňuje, že z obsahu plné moci, jak byla správci daně předložena, plyne, že podpis na plné moci byl pravděpodobně ověřen, neboť je plná moc opatřena prohlášením o pravosti podpisu na listině sepsané advokátem. Jakkoliv sice nebyla plná moc řádně konvertována do elektronické podoby, rozhodující v dané věci je, že s přihlédnutím k uvedeným okolnostem vztah zastoupení mezi žalobkyní a jejím zástupcem nepochybně existoval.

[16] Za situace, kdy z obsahu plné moci jednoznačně plyne, že byl zástupce žalobkyně oprávněn k jejímu zastupování v daňovém řízení, nebyly naplněny podmínky pro postup podle § 28 odst. 2 daňového řádu, aby správce daně vyzval zástupce žalobkyně k nápravě vad plné moci, resp. informoval žalobkyni o svých pochybnostech. Byť stěžovatel uváděl v obecnosti legitimní důvody, pro které je v obecnosti nezbytné odstranit pochybnosti o vzniku vztahu zastoupení (např. ochrana citlivých informací), musí být pro takový postup dány konkrétní důvody, které však Nejvyšší správní soud neshledal.

[17] Nejvyšší správní soudu konstatuje, že spojuje-li daňový řád náležitosti plné moci s náležitostmi podání ve smyslu § 71 daňového řádu, činí tak výlučně jen v souvislosti s výzvou k odstranění vad plné moci. Jinými slovy, zákonodárce přepokládá přísnější nároky na plnou moc až v situaci, kdy o vzniku vztahu zastoupení existují pochybnosti, a proto je potřebné následně doložit existenci vztahu zastoupení. Pokud však takové pochybnosti neexistují, jako tomu bylo i v nyní projednávané věci, nároky plynoucí z § 71 daňového řádu se na náležitosti plné moci neuplatní. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že odvolání samotné nároky plynoucí z § 70 a § 71 daňového řádu naplnilo.

[18] V projednávané věci tak nebyly dány důvody k vydání výzvy k odstranění pochybností ohledně vzniku vztahu zastoupení mezi žalobkyní a jejím zástupcem. Protože výzva samotná byla vydána nesprávně, nemohla způsobit stavění lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 168 odst. 1 ve spojení s § 34 daňového řádu. Zákonná lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání proto začala stěžovateli běžet dne 27. 7. 2018 a uplynula dne 25. 8. 2017. Jelikož bylo rozhodnutí o odvolání vydáno až dne 6. 9. 2017, stal se zajišťovací příkaz dne 26. 8. 2017 neúčinným. Za této situace se již Nejvyšší správní soud nemusel k stížnostní námitce zabývat správností závěru napadeného rozsudku, podle něhož správce daně vydal výzvu k odstranění vad plné moci se záměrem prodloužit lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání.

#### IV. Závěr

[19] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[20] Žalobkyně byla v řízení o kasační stížnosti zcela úspěšná, proto jí Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení v plné výši. Zástupce žalobkyně učinil v řízení před Nejvyšším správním soudem jeden úkon právní služby, kterým bylo písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.,

pokračování

o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „advokátní tarif“), spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti. Za tento úkon právní služby náleží zástupci žalobkyně mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Náhrada nákladů řízení se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Zástupce žalobkyně je plátcem DPH, proto součástí nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 714 Kč, tj. 21 % z částky 3.400 Kč. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o povinnosti žalovaného zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 4.114 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího právního zástupce.

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

V Brně dne 18. února 2019

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu