



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Moniky Javorové v právní věci žalobce **Central Europe Mark s. r. o.**, se sídlem Hlavní třída 87/2, Český Těšín, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava-Přívoz, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, ve věci zajištění daně,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou ze dne 9. 9. 2016 se žalobce domáhal ochrany před nečinností žalovaného. Uvedl, že dne 9. 6. 2015 byl vydán zajišťovací příkaz č. j. 4548600/15/2011-00540-105447 na částku 13 556 641 Kč, která byla následně částečně exekučně zajištěna. Podstatou odůvodněné obavy správce daně při vydání zajišťovacího příkazu bylo riziko, že žalobce nesplní podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU. Základním předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu je existence odůvodněné obavy, coby přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň v době její

vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „d. ř.“; rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7. 1. 2016, rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 30 Af 33/2012-152 ze dne 27. 4. 2016). Žalobce namítá, že předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu je správce daně povinen průběžně zkoumat po celou dobu trvání zajištění daně. Pokud v průběhu zajištění daně správce daně neprovádí úkony směřující k určení daně dostatečně svižně, je zde důvod pro snížení či zrušení zajištění ve smyslu § 168 odst. 3 d. ř. Dne 14. 7. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola. Při nahlížení do spisu dne 16. 12. 2015 žalobce zjistil, že z něj není zřejmý žádný úkon, jímž by správce daně prověřoval důvodnost svých obav, vyjevených v zajišťovacím příkazu. Faktor plynutí času dle žalobce způsobuje, že konkrétní skutečnosti, zakládající důvodnost zajištění daně mohou ztrácet na významu a přesvědčivosti a pro ospravedlnění dalšího trvání omezení nakládání s majetkem už nemusí postačovat. Žalobce brojil proti nečinnosti správce daně podnětem dle § 38 d. ř. ze dne 18. 12. 2015, který nadřízený správce daně odložil přípisem ze dne 13. 1. 2016. Protože se na základě bezmála 14 měsíců probíhající daňové kontroly neukázaly žádné skutečnosti, o něž by správce daně opřel vydání zajišťovacího příkazu, zesláblo oprávnění nadále blokovat majetek žalobce do té míry, že žalovaný by měl být soudem zavázán vydat rozhodnutí podle § 168 odst. 3 d. ř. do třiceti dnů od právní moci rozsudku.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 10. 11. 2016 uvedl, že pokud rozhodl o zajištění úhrady daně dle § 167 odst. 1 d. ř., mohou právní účinky tohoto zajištění skončit jednak vydáním rozhodnutí dle § 168 odst. 3 d. ř., jednak stanovením daně či uplynutím dne splatnosti daně (§ 168 odst. 4 a 5 d. ř.). Zákonodárce tedy nepředpokládá vydání rozhodnutí dle § 168 odst. 3 d. ř. jako jedinou variantu ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Proto žaloba na nečinnost domáhající se jedné v úvahu přicházející alternativy je nepřipustná, neboť žaloba ne ochranu proti nečinnosti je možná jen tam, kde je vedeno řízení, které žalobou požadovaným rozhodnutím být ukončeno musí. Navíc žalobce nevyužil prostředek na ochranu před nečinností dle § 38 d. ř., proto je jeho žaloba i předčasná. Mimoto průběh daňové kontroly nenasvědčuje tomu, že by důvodnost zajištění daně pominula. Proto žalovaný navrhoval odmítnutí, popř. zamítnutí žaloby.

Pokud se týče soudní ochrany před nečinností správního orgánu dle § 79 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soud zcela přisvědčuje žalovanému v tom, že taková ochrana je možná tam, kde je vedeno správní řízení, které musí být ukončeno právě požadovaným rozhodnutím. Přitom soud při rozhodování o žalobách na ochranu před nečinností nemůže předjímat ani jakkoli presumovat obsah požadovaného rozhodnutí správního orgánu či dokonce zavázat správní orgán k vydání rozhodnutí o určitém obsahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 33/2003-80 ze dne 30. 9. 2004 a č. j. 5 Ans 11/2010-104 ze dne 2. 12. 2010). Nárokovat vydání rozhodnutí dle § 168 odst. 3 d. ř. proto žalobou na ochranu proti nečinnosti nelze. Kdyby jí soud vyhověl, jednak by závazně vybral jednu z vícera možností, kterou

může celý proces zajištění daně skončit, jednak by předznamenal obsah přikázaného rozhodnutí. To ovšem ustanovení §79 a násl. s. ř. s. neumožňují.

Nicméně žalobu je vždy třeba posuzovat pro účely určení žalobního typu podle jejího obsahu, a nikoliv podle toho, jak ji žalobce označil; pro soud je přitom závazný její petit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 2/2009-197 ze dne 9. 7. 2009). Vzhledem k tomu, že žalobní tvrzení i žalobní žádání může obstát jako žaloba na ochranu před omisivním zásahem státního orgánu, přistoupil soud k jejímu posouzení jakožto právě takové žaloby.

Krajský soud posoudil namítaný nezákonný zásah na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „s. ř. s.“]).

Ze spisové dokumentace soud zjistil, že žalobce podal dne 29. 5. 2015 přiznání k DPH za 1. čtvrtletí roku 2015; daň byla vyměřena platebním výměrem dne 1. 6. 2015. Dne 9. 6. 2015 byl vydán zajišťovací příkaz č. j. 4548600/15/2011-00540-105447 na částku 13 556 641 Kč, která byla následně částečně exekučně zajištěna. Podstatou odůvodněné obavy správce daně při vydání zajišťovacího příkazu bylo riziko, že žalobce nesplní podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU a zároveň vykazuje značně nestandardní ekonomické chování. Žalobce napadl zajišťovací příkaz u Městského soudu v Praze, kde je o žalobě vedeno řízení pod sp. zn. 9 Af 75/2015. Dne 14. 7. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, která dosud trvá; její součástí jsou dožádání na Slovensko a do Polska. Žalobce brojil proti nečinnosti správce daně podnětem dle § 38 d. ř. ze dne 18. 12. 2015, kdy uváděl, že ze spisu nezjistil žádný úkon, jimiž by byla prověřována důvodnost obav, která vedla správce daně k vydání zajišťovacího příkazu. Nadřízený správce daně podnět odložil přípisem ze dne 13. 1. 2016.

Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle § 84 odst. 1 věty první s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.

Pokud se týče vyčerpání jiných prostředků ochrany v daňovém řízení, žalobce prokázal, že využil institutu podnětu dle § 38 d. ř.

Pokud se týče včasnosti žaloby, je třeba uvážit, jaký charakter má nekonání (opomenutí) žalovaného, v němž žalobce spatřuje nezákonný zásah. Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím vydávaným s výhradou změny poměrů (*cum clausula rebus sic standibus*), lze uzavřít, že po celou dobu jeho účinnosti je

zde – pokud k plynutí času přistoupí změna poměrů – povinnost správce daně rozhodnout (třeba i opakovaně) ve smyslu ustanovení § 168 odst. 3 d. ř. Tvrzeň zásah, že správce daně nerozhoduje, ačkoli podmínky pro rozhodnutí jsou splněny, má povahu trvajících zásahu. U takového zásahu subjektivní ani objektivní lhůta pro podání žaloby nemůže uplynout, dokud tento zásah trvá; proto i žaloba proti zásahu, který trvá v okamžiku podání žaloby, z povahy věci nemůže být opožděná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Aps 1/2013-51 ze dne 26. 6. 2013). Proto soud uzavřel, že i nyní posuzovaná žaloba je včasná, neboť tvrzené jednání žalovaného, v němž je spatřován nezákonný zásah, stále trvá.

Předtím, než bylo možno posoudit konkrétní žalobní body ve věci, vyvstala před soudem principiální otázka, zda je vůbec možno uvažovat o tom, že by vydání revizního rozhodnutí o zajištění daně bylo předmětem veřejného subjektivního práva žalobce. Dlouhodobá, bohatá a konstantní judikatura správních soudů setrval stojí na stanovisku, že na zahájení řízení z moci úřední (*ex offio*) nemá soukromá osoba veřejné subjektivní právo (srov. např. nález bývalého československého Nejvyššího správního soudu č. Boh. A 7229 ze dne 25. 9. 1922 či usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 586/02 ze dne 8. 10. 2002). Pokud se týče revizního rozhodnutí dle § 168 odst. 3 d. ř., jedná se o první úkon oficiálního řízení, a proto by mělo být principiálně vyloučeno ze soudního přezkumu. Nicméně na druhou stranu je třeba poukázat na to, že správní soudy dosud nevyslovily, že zásada nenárokovosti zahájení oficiálního řízení platí bezvýjimečně. Naopak Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 6 As 56/2016-38 ze dne 2. 6. 2016 uvedl: *„Judikatura přitom dosud neposkytla jednoznačnou odpověď na otázku, zda je (ne)zahájení řízení ex offio ze soudního přezkumu vyloučeno zcela a ve všech případech a nejen v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti, ale vůbec bez ohledu na žalobní typ (což by naznačoval jeden z důvodů uváděných ve výše citované judikatuře, tedy že na zahájení řízení z moci úřední nemá žalobce veřejné subjektivní právo), nebo zda lze de lege lata nalézt racionální důvody pro to, aby (alespoň u některých typů řízení zahajovaných ex offio, jako např. v dané věci) byla připuštěna obrana prostřednictvím „zbytkové“ žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.“* Specifické postupy při zajištění daní (§ 167 a násl. d. ř.) představují dle názoru soudu právě prostor pro ono výjimečné připuštění zásahové žaloby, jejíž petit se domáhá vydání rozhodnutí z moci úřední. Důvody jsou tyto: Předně rozhodnutí o zajištění daně je rozhodnutím předběžným, dočasně upravujícím práva a povinnosti daňového subjektu, kdy revizní rozhodnutí dle § 168 odst. 3 je jednou z možností, jak účinnost zajišťovacího příkazu končí či je modifikována. Fakticky (nikoli formálně) má tak celý proces nejbližší k situaci, kdy je z moci úřední zahájeno řízení a následně musí být o právech a povinnostech účastníků řízení rozhodnuto konečným způsobem. Vydáním zajišťovacího příkazu je zde navozen určitý prozatímní stav, jenž musí být některým ze zákonem předvídaných způsobů ukončen, a proto je třeba připustit, aby se mohl žalobce domáhat tohoto ukončení i takovým způsobem, který je formálně pojat jako vydání rozhodnutí z moci úřední. Za druhé je třeba uvážit, že hlavním důvodem, pro který je dovozováno, že na zahájení řízení z moci úřední není právní nárok, je skutečnost, že tato jsou zahajována výhradně ve veřejném (nikoli soukromém) zájmu. V případě revizního rozhodnutí o zajištění však zákon předpokládá pouze ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu či o snížení výše zajištění. Neumožňuje

však její zvýšení. Je tedy toto ustanovení koncipováno zjevně primárně k ochraně vlastnického práva daňového subjektu, tedy k ochraně soukromého práva, nikoli primárně k ochraně veřejného zájmu. Proto soud uzavřel, že principiálně se lze žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu domáhat vydání revizního rozhodnutí o zajištění daně dle § 168 odst. 3 d. ř.

Žalobce v žalobě dovozuje povinnost žalovaného vydat rozhodnutí o ukončení či snížení zajištění z toho, že zajištění daně a související daňová kontrola trvají příliš dlouho. Plynutí času má vliv na posouzení proporcionality mezi zásahem do vlastnického práva daňového subjektu a veřejným zájmem na vymožení jeho daňové povinnosti. S touto tezí se soud může v obecné rovině jistě ztotožnit, v žalobě ovšem pohříchu zcela scházejí jakékoli konkrétní skutečnosti, které by odůvodňovaly v dané věci právě postup podle § 168 odst. 3 d. ř. Žalobce netvrdí žádné konkrétní skutečnosti, které by ukazovaly na to, že pominuly některé z předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu či které by odůvodňovaly se zřetelem k jeho majetkovým poměrům na vznik disproportionality mezi shora uvedenými zákonem chráněnými zájmy. Jako zcela bez zákonné opory je třeba odmítnout představu žalobce, že by správce daně měl ve spise nějakým způsobem dokumentovat pravidelné přezkoumávání trvání podmínek původního zajištění daně. Pokud původní podmínky trvají, jsou „kryty“ původním zajišťovacím příkazem; nelze nijak nutit správce daně, aby ve spise dokumentoval negativní skutečnost – a to neexistenci změny poměrů. Protože v žalobě nebyly konkrétně přestřeny, natož prokázány, skutečnosti svědčící o změně poměrů, které byly podkladem pro vydání zajišťovacího příkazu, nelze jednání žalovaného, spočívající v nevydání revizního rozhodnutí o zajištění daně, pokládat za nezákonné. Proto byla žaloba zmínuta.

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně úspěšnému žalovanému nad rámec jeho běžné úřední činnosti žádné nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Krajský soud v Ostravě
dne 5. ledna 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu