



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **Workpress Aviation s.r.o.**, IČO 29160715, se sídlem Folmavská 2980/2, 301 00 Plzeň
*zastoupená: JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem,
se sídlem Plaská 614/10, 150 00 Praha,*

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**,
se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, který měl dle žalobkyně spočívat v neoprávněném zadržování finančních prostředků na základě vydaných zajišťovacích příkazů žalovaného, které se měly dle žalobkyně stát neúčinnými v důsledku nerozhodnutí o jejím odvolání ze dne 20. 2. 2017 směřujícího vůči nim, a to až do dne nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného o vyměření daně z přidané hodnoty ze dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Klíčovou otázkou tohoto řízení je, zda je správce daně ve světle zásady posuzování podání dle jeho skutečného obsahu bez ohledu na jeho označení, povinen posoudit určité podání i proti přímému vyjádření daňového subjektu ohledně toho, co tímto podáním zamýšlí a co je jeho smyslem.
2. Dne 26. 1. 2017 vydal správce daně I. stupně v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou DPH vůči žalobkyni celkem 22 zajišťovacích příkazů (zajišťovací příkazy ze dne 25. ledna 2017, č. j. 71855/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2014 na částku 232 570 Kč, č. j. 71876/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období únor 2014 na částku 313 734 Kč, č. j. 71883/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2014 na částku 439 042 Kč, č. j. 71893/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období duben 2014 na částku 1 188 397 Kč, č. j. 71906/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2014 na částku 867 415 Kč, č. j. 71916/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červen 2014 na částku 448 013 Kč, č. j. 71925/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červenec 2014 na částku 556 628 Kč, č. j. 71940/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2014 na částku 1 662 303 Kč, č. j. 71951/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2014 na částku 839 888 Kč, č. j. 71960/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2014 na částku 1 020 673 Kč, č. j. 71969/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2014 na částku 1 333 023 Kč, č. j. 71981/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2014 na částku 507 285 Kč, č. j. 71987/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období leden 2015 na částku 1 680 901 Kč, č. j. 71995/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období březen 2015 na částku 540 841 Kč, č. j. 72021/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období duben 2015 na částku 1 102 029 Kč, č. j. 72034/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období květen 2015 na částku 1 336 948 Kč, č. j. 72037/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období červen 2015 na částku 1 139 023 Kč, č. j. 72046/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období srpen 2015 na částku 1 385 974 Kč, č. j. 72049/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období září 2015 na částku 1 174 084 Kč, č. j. 72054/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období říjen 2015 na částku 1 810 614 Kč, č. j. 72056/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období listopad 2015 na částku 420 000 Kč, č. j. 72061/17/2301-51521-402857 na zdaňovací období prosinec 2015 na částku 1 061 535 Kč), na jejichž základě byla zajištěna daň ve výši celkem 21 060 920 Kč (kromě nich byl vůči žalobkyni ve stejné souvislosti vydán ještě zajišťovací příkaz ze dne 25. 1. 2017, č. j. 72040/17/2301-51521-402857, na zdaňovací období červenec 2015 a znějící na částku 713 761 Kč, ten však není dle výslovného vyjádření žalobkyně předmětem žalobních tvrzení). Část zajištěné daně ve výši 14 489 690 Kč byla uhrazena dne 27. 1. 2017, část ve výši 7 283 991 Kč byla vymožena v rámci daňové exekuce.

Žaloba a vyjádření k žalobě

3. Nynější spor se vede v zásadě o to, kdy a v důsledku které právní skutečnosti se tyto zajišťovací příkazy staly neúčinnými, totiž zda se tak stalo v důsledku toho, že žalovaný nerozhodl v zákonné třicetidenní lhůtě o jí podaném odvolání, o němž žalobkyně tvrdí, že jej podala v rámci svého vyjádření ze dne 20. 2. 2017, nebo až v důsledku nabytí právní moci rozhodnutí o vyměření daně. Citované vyjádření žalobkyně předložila žalovanému v rámci ústního jednání uskutečněného dne 20. 2. 2017. Toto vyjádření dle jejího názoru obsahuje všechny náležitosti zákonem předepsané pro odvolání a směřovalo právě proti uvedeným zajišťovacím příkazům. Obsahuje tak označení správce daně, který je vydal, označení žalobkyně, označení konkrétních zajišťovacích příkazů, vyjádření žalobkyně o

tom, že zajišťovací příkazy považuje za nezákonné včetně uvedení důvodů tohoto svého přesvědčení, návrh na jejich zrušení a podpis oprávněné osoby. Správce daně ale na toto vyjádření nijak procesně nereagoval. Přitom podle žalobkyně měl správce daně toto vyjádření posoudit právě dle jeho obsahu coby odvolání proti uvedeným zajišťovacím příkazům a o tomto odvolání také řádně rozhodnout. Jelikož tak ovšem neučinil, byla naplněna hypotéza ustanovení § 168 odst. 1 daňového řádu a uvedené zajišťovací příkazy se uplynutím třicetidenní lhůty staly dne 22. 3. 2017 neúčinnými. Až dne 21. 7. 2020, kdy bylo žalobkyni doručeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084, kterým byla pravomocně ukončena daňová řízení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2014 a leden, březen – červen a srpen – prosinec 2015, a došlo tedy k pravomocnému vyměření daně. Žalobkyně má na podkladě těchto skutečností za to, že v období od 22. 3. 2017 do 21. 7. 2020 jí byly prostředky zadržovány neoprávněně. Proto se domáhá určení, že zadržování finančních prostředků ve výši 21 060 920 Kč žalovaným na základě uvedených zajišťovacích příkazů v období od 23. 3. 2017 do 21. 7. 2020 bylo nezákonným zásahem.

4. Žalovaný tuto interpretaci žalobkyně odmítá. Poukazuje přitom na to, že v rámci jednání uskutečněného u něj dne 20. 2. 2017 sice skutečně bylo tehdejším zástupcem žalobkyně JUDr. Filipem Behenským, advokátem, předloženo vyjádření, na které žalobkyně nyní v žalobě poukazuje, současně ale jmenovaný zástupce žalobkyně výslovně správci daně sdělil, že toto vyjádření nemá být považováno za odvolání proti uvedeným zajišťovacím příkazům. Žalovaný dále poukazuje na to, že toto podání ostatně ani není jako odvolání označeno, takže vůle daňového subjektu, co svým podáním zamýšlí, byla jednoznačně projevna. Současně žalovaný připomíná i širší kontext celé věci, když zmiňuje to, že ústnímu jednání dne 20. 2. 2017 předcházela téhož dne i neformální schůzka, jíž se za správce daně zúčastnilo 5 osob, za žalobkyni pak její tehdejší jednatel B. D., tehdejší výrobní ředitel J. H., daňový poradci Ing. Golán a Ing. Hejduk, advokát Mgr. Behenský a Ing. Žežulka. Předmětem této schůzky bylo objasnění dalšího postupu správce daně v probíhající daňové kontrole, přičemž se žalobkyně dotazovala, zda správce daně uvažuje i o zajištění daně z příjmů právnických osob, což by pro ni bylo v dané situaci likvidační. Žalobkyně poukázala na to, že uhradila daň zajištěnou citovanými zajišťovacími příkazy, které akceptuje, byť svůj nesouhlas s nimi hodlá vyjádřit právě svým písemným vyjádřením, které ovšem nemá být posuzováno jako odvolání. V rámci vstřícného přístupu by pak žalobkyně uvítala, aby nebyla zajištěna daň z příjmů právnických osob. Úřední záznam z tohoto neformálního jednání byl vyhotoven dne 13. 4. 2018. K zajištění daně z příjmů právnických osob v souvislosti s paralelně probíhající kontrolou tak nedošlo. Kromě toho pak žalovaný odkazuje i na následné vystupování žalobkyně v rámci daňových řízení, v jejichž rámci ve svých podáních, jimiž se domáhala splátek či posečkání úhrady daně, vždy zdůrazňovala, že jí byla zajištěna daň ve výši 21 773 681 Kč, o vrácení této částky tedy žalobkyně nikdy neusilovala, naopak se ve svých podáních jevila být srozuměna se zajištěním uvedené částky.
5. Ve svém vyjádření k podané žalobě pak žalovaný dále polemizoval se žalobkyní uvedeným časovým rozpětím, kdy mělo dle žalobních tvrzení docházet k nezákonnému zadržování zajištěné finanční částky, a to s odkazem na způsob vyřízení podání žalobkyně ze dne 11. 4. 2018 nazvaného jako „Žádost o vrácení zajištěné daně včetně příslušenství“ podaného v zastoupení žalobkyně již JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem. Toto podání bylo žalovaným dle svého obsahu posouzeno jako tři podání, a sice jako námitka proti přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně (zamítnuto rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018),

žádost o vrácení přeplatku dle § 155 odst. 2 daňového řádu (zamítnuto rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018) a jako námitka podle § 159 daňového řádu ve věci přiznání úroku z vratitelného přeplatku (zamítnuto dne 15. 6. 2018). Proti dvěma prve uvedeným rozhodnutím přitom žalobkyně mohla brojit řádným opravným prostředkem, což ale neučinila. Těmito rozhodnutími bylo o nárocích žalobkyně již pravomocně rozhodnuto, a proto se dle žalovaného nelze nyní domáhat určení nezákonného zásahu i v období následujícím. Dle žalovaného by rovněž mělo být posuzováno plynutí subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby právě ode dne právní moci citovaných rozhodnutí o nárocích žalobkyně, nikoli až ode dne právní moci rozhodnutí o stanovení daně, neboť o jí tvrzeném nezákonném zásahu žalobkyně musela prokazatelně vědět o dva a čtvrt roku dříve, než žalobu podala.

6. Konečně žalovaný ve svém vyjádření k žalobě rekapituloval průběh daňového řízení po skončení daňové kontroly, tedy vydané dodatečné platební výměry ze dne 27. 5. 2019 doručené žalobkyni dne 28. 5. 2019, které byly žalobkyní napadeny odvoláním, přičemž v důsledku dalšího postupu Finanční správy bylo nakonec žalovaným rozhodnuto ve 14 případech o změně výše zajištěné částky ve prospěch žalobkyně. Žalovaný také konstatoval, že po celou dobu platnosti zajišťovacích příkazů zjišťoval, zda nadále trvají důvody pro zajištění. Své vyjádření uzavřel konstatováním, že žalobkyně jednoznačně a nespochybnitelně projevila svou vůli ohledně svého podání ze dne 20. 2. 2017, žalovaný tedy nemusel vůbec postupovat podle § 70 odst. 2 daňového řádu.

Jednání před krajským soudem

7. Zástupce žalobkyně setrval na podané žalobě a argumentaci v ní uvedené. Mimo jiné pak uvedl, že protokol o ústním jednání ze dne 20. 2. 2017 byl podepsán JUDr. Behenským, tehdejší zástupcem žalobkyně, který však byl oprávněn pouze k zastupování ve věcech daňové kontroly, nikoliv k úkonům spojeným s odvolacím řízením či k samotnému odvolání, zatímco vyjádření ze dne 20. 2. 2017 bylo podepsáno panem B. D., tehdejší jednatelem žalobkyně. Tyto dva projevy vůle bylo tedy nutno posuzovat každý zvlášť. K důkazu navrhl provést protokol o ústním jednání při správě daně finančního úřadu ze dne 20. 2. 2017, vyjádření žalobkyně z téhož dne a úplný výpis z obchodního rejstříku společnosti Wordpress Aviation s.r.o.
8. Pověřená zaměstnankyně žalovaného správního orgánu odkázala na obsah písemného vyjádření k žalobě a uvedla, že setrává na názoru, že vyjádření žalobkyně ze dne 20. 2. 2017 nebylo svou povahou odvolání. Na podporu tohoto názoru předložila krajskému soudu k důkazu usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 3. 2021, č. j. III. ÚS 226/21, ve kterém je řešena otázka, jak posuzovat listinu, ohledně níž zástupce sdělí, že se nejedná o odvolání, a posléze, po výměně zástupce, tento nový zástupce sdělí, že se o odvolání jednalo. Správní orgán tedy předmětné vyjádření stále považuje pouze za vyjádření daňového subjektu, a nikoli za odvolání. Zajištění tak probíhalo v souladu se zákonem a zajišťovací příkazy se staly neúčinnými až pravomocným stanovením daně, tzn. dne 21. 7. 2020, které z důvodu nepodání relevantního opravného prostředku nabyly právní moci dne 28. 2. 2017.
9. Závěrem zástupce žalobkyně navrhl, aby soud žalobě vyhověl a přiznal žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení. Zaměstnankyně žalovaného navrhla, aby soud žalobu zamítl a žádné ze stran nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

Posouzení věci krajským soudem

10. Podle § 87odst. 1 soudního řádu správního „*Soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.*“
11. Soud shledal žalobu nedůvodnou.
12. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 20. 2. 2017 se konalo u žalovaného jednání, jehož se účastnil za žalobkyni její zástupce JUDr. Filip Behenský a za žalovaného čtyři úřední osoby; byl o něm pořízen protokol č. j. 283369/17/2301-61050-403201, z něhož vyplývá, že jeho účel se týkal probíhajících daňových kontrol daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 u žalobkyně, a to především současného stavu těchto kontrol a dalšího postupu ve věci zajištění daně a exekuce. Z tohoto protokolu vyplývá, že v rámci uvedeného jednání bylo žalobkyní žalovanému předáno písemné vyjádření k vydaným zajišťovacím příkazům, „*které však nemá být považováno za odvolání. Daňový subjekt rovněž upozorňuje správce daně, že s ohledem na výše uvedené požádal o umožnění úhrady DPH za leden 2017 ve splátkách a zdvořile žádá správce daně o vstřícný přístup.*“
13. Samotné vyjádření žalobkyně není nijak konkrétně nazváno, ve svém záhlaví vyjmenovaná vydané zajišťovací příkazy. Na ty poukazuje a vymezuje se vůči nim s tím, že „*daňový subjekt je přesvědčen, že předmětné zajišťovací příkazy byly vydány v rozporu s právním řádem České republiky, a to především v rozporu s daňovým řádem, neboť: - správce daně uvádí v odůvodnění zajišťovacích příkazů zcela nepravdivé informace; - nedošlo ze strany správce daně k náležitému zdůvodnění odůvodněné obavy, že by případně doměřená daň byla v době její splatnosti nedobytná nebo by její vymáhání bylo spojeno se značnými obtížemi.*“ Tyto dvě námitky pak žalobkyně podrobněji skutkově i právně odůvodňuje. Následně dospívá k závěru, že „*správce daně a) uvedl ve zdůvodnění zajišťovacích příkazů nepravdivé informace b) zneužil institutu vydání zajišťovacího příkazu k jiným než zákonem stanoveným účelům, kterým je zajištění existujícího majetku z důvodu odůvodněné obavy, že doměřená daň bude v době její splatnosti nevymahatelná, a to z důvodu neexistence majetku v budoucnu, neboť správce daně nevzal v úvahu celkovou ekonomickou situaci daňového subjektu.*“ Své podání žalobkyně uzavírá tímto konstatováním: „*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.*“ Vyjádření je podepsáno (tehdejším) jednatelem žalobkyně, panem B. D.
14. Z úředního záznamu žalovaného ze dne 13. 4. 2018, č. j. 830533/18/2301-61050-403201, se podává, že shora uvedenému formálnímu jednání dne 20. 2. 2017 předcházela téhož dne i neformální schůzka uskutečněná na žádost žalobkyně, které se za žalobkyni zúčastnil jednatel B. D., výrobní ředitel J. H., daňový poradce Ing. Tomáš Golán, Ing. Hejduk, advokát JUDr. Filip Behenský a Ing. Jiří Žežulka. Předmětem schůzky mělo být objasnění dalšího postupu správce daně v probíhající daňové kontrole s tím, že případné zajištění daně z příjmů právnických osob by pro žalobkyni bylo likvidační. Žalovanému bylo předloženo písemné vyjádření, v němž žalobkyně nesouhlasí s vydanými zajišťovacími příkazy. Všechny osoby zúčastněné na správě daní včetně jednatele žalobkyně B. D. se shodly, že toto vyjádření nemá být považováno za odvolání proti zajišťovacím příkazům. Na dotaz správce daně, co je tedy důvodem jeho předložení, uvedly tyto osoby, že jde o vyjádření nesouhlasu s vydáním zajišťovacích příkazů, nicméně rozhodnutí správce daně akceptují a požadované částky byly uhrazeny. Žalobkyně přivítala vstřícný přístup správce

daně ve věci její žádosti o povolení splátek při úhradě daňových povinností, jež byla podána dne 7. 2. 2017. Dalšího jednání se již za žalobkyni zúčastnil jen JUDr. Behenský.

15. Nejprve se soud zabýval otázkou včasnosti žaloby, neboť žalovaný ve svém vyjádření k ní vyslovil pochybnosti o tom, zda byla podána včas, přičemž tyto pochybnosti vyvozuje od svých rozhodnutí ze dne 15. 6. 2018 vydaných na základě podání žalobkyně ze dne 11. 4. 2018, které bylo posouzeno jako tři různé návrhy (viz odst. 5 tohoto rozsudku).
16. Soud dospěl k závěru, že nebyl dán důvod pro odmítnutí žaloby z důvodu její opožděnosti.
17. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s.: *„Žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.“* Dle druhého odstavce téhož ustanovení: *„Zmeškání lhůty nelze prominout.“*
18. Klíčové pro projednávanou věc je, že finanční prostředky žalobkyně byly zajištěny na základě vydaných zajišťovacích příkazů. Konec jejich účinnosti je obecně upraven v § 168 daňového řádu, v projednávané věci se naplnil důvod dle § 168 odst. 4 daňového řádu, podle něhož: *„Dojde-li k pravomocnému stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího pravomocného stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.“* K pravomocnému stanovení daně došlo dne 21. 7. 2020. Žaloba byla podána dne 11. 9. 2020. Je zřejmé, že z tohoto pohledu byla žaloba podána v intencích citovaného § 84 odst. 1 s. ř. s. včas. Až do uvedeného dne byly žalobkyni prostředky žalovaným zadržovány na základě zajišťovacích příkazů, jejichž účinnost ode dne 23. 3. 2017 žalobkyně zpochybňuje. Pokud pak jde o rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018, jedná se o argumentaci, která může mít dopady na meritorní výsledek rozhodování soudu (proto o nich bude zmínka ještě níže), ale nikoli o akty, které by způsobily počátek běhu subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby, neboť i nadále byly prostředky žalobkyně zajištěny na základě vydaných zajišťovacích příkazů a žalobkyní tvrzený zásah tak nadále trval. Proto soud přikročil k meritornímu přezkumu tvrzeného nezákonného zásahu.
19. Ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu, jehož se žalobkyně ve své žalobě domáhá, zní: *„Podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.“*
20. Při posuzování tohoto případu je třeba vyjít z toho, že každý procesní úkon není ničím jiným než projevem určité vůle příslušného účastníka. V procesním právu se přitom uplatní tzv. teorie projevu, podle níž je namíste zkoumat právě jen vůli účastníkem skutečně fakticky projevenou, popřípadě zda takto projevená vůle odpovídá nebo neodpovídá zákonným předpokladům stanoveným pro ten který procesní úkon. Oproti hmotnému právu tedy odpadá zkoumání, zda projevená vůle rovněž odpovídá skutečné vůli dotčeného účastníka.
21. Pro procesní právo jsou tedy v naznačeném smyslu relevantní jen případné vady samotného projevu vůle. Ty mohou spočívat jak v tom, že z určitého podání účastníkově nebude vůbec možné zjistit, jakou vůli měl ten v úmyslu projevit, bude-li obsah podání vnitřně rozporný, tak v tom, že bude obsahovat nedostatky z hlediska požadavků zákona, např. pokud jde o obsahové náležitosti žádosti, odvolání, návrhu na povolení obnovy řízení apod.
22. Na tyto možné vady pak reaguje procesní předpis mj. pravidlem, které je obsaženo v § 70 odst. 2 daňového řádu, které upravuje situaci, kdy 1) z obsahu určitého podání je evidentně odvoditelná vůle účastníka řízení, jinými slovy řečeno, je zřejmé, co účastník zamýšlel, nicméně 2) tento zřejmý úmysl vyplývající z obsahu podání, nekoresponduje, popřípadě je

přímo v rozporu s tím, jak je tento úkon označen. Za takové situace daňový řád logicky preferuje obsah vůle účastníka vyplývající z obsahu samotného podání. Nejde přitom o pravidlo specifické pro oblast daňového práva, naopak, stejné pravidlo je obecné a jako takové je lze nalézt v každém procesním předpise (k tomu srovnej např. § 37 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, § 41 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu apod.).

23. Na podkladě zjištění plynoucích z obsahu správního spisu je třeba připustit, že izolovaně a toliko samo o sobě posuzováno by skutečně vyjádření žalobkyně mohlo být za určitých podmínek považováno za odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům. Jeho obsah, smysl a účel je však nutno vykládat v kontextu celé věci. Krajský soud v Plzni je přesvědčen, že při náležitém posouzení všech relevantních skutkových a právních okolností projednávaného případu, nebylo v dané věci vůbec namístě ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu používat, jinak řečeno, že žalovaný postupoval správně, pokud se v intencích citovaného pravidla nezabýval možností, že by vyjádření žalobkyně ze dne 20. 2. 2017 mohlo být odvoláním proti vydaným zajišťovacím příkazům. K tomuto závěru jej vedou dvě podstatné skutečnosti, které jsou ovšem obě samy o sobě aspektem vůle žalobkyně, respektive jejího projevu, který nevedl k zahájení odvolacího řízení a ani k němu vést neměl.
24. V první řadě jde o vyjádření tehdejšího zástupce žalobkyně, JUDr. Behenského, který výslovně při předání tohoto vyjádření žalovanému uvedl, že nemá být považováno za odvolání. Za takové situace byla vůle žalobkyně jednoznačně projevena. Žalobkyně vůči žalovanému nezpochybnitelně učinila takový projev vůle, který polemizoval s důvody vydaných zajišťovacích příkazů, ale který současně neměl zahájit odvolací řízení o nich. Dovolávání se v této procesní situaci pravidla obsaženého ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu, obrací celou jeho logiku naruby, neboť by ve svém důsledku znamenalo, že žalovaný by měl povinnost i přes jednoznačně projevenou vůli žalobkyně tuto vyzývat, aby svým (dalším) vyjádřením postavila najisto, zda skutečně o zahájení odvolacího řízení usiluje čili nic, respektive dokonce snad považovat předmětné vyjádření automaticky za odvolání, a to přímo proti tomu, co výslovně uvedl tehdejší zástupce žalobkyně JUDr. Behenský žalovanému a co předtím sdělily i další osoby, které žalobkyni zastupovaly na předchozí neformální schůzce se zástupci žalovaného, včetně tehdejšího jednatele žalobkyně, pana B. D.
25. Pravidlo upravené v § 70 odst. 2 daňového řádu není samoúčelné, jeho smysl tkví v zajištění ochrana účastníků před možným přepjatým formalismem ze strany správců daně, nikoli v umožnění vytváření pomyslné „procesní mlhy“ ze strany samotných účastníků. Takový postup by byl ukázkovým případem zneužití procesního práva a nebylo by mu možno poskytnout soudní ochranu. Soud se nicméně nedomnívá, že by k takové situaci došlo v projednávaném případě, neboť ostatně mezi žalobkyní a žalovanou nebyl ohledně interpretace podání ze dne 20. 2. 2017 žádný spor až do okamžiku, kdy žalobkyni začal zastupovat její současný zástupce JUDr. Jakub Hlína. Ani tato změna v zastoupení však nemůže odůvodnit zpětnou revizi interpretace určitého podání. Navíc, jak správně žalovaný poukázal, i Ústavní soud se již k této problematice v projednávané věci vyjádřil, když ve svém usnesení ze dne 23. 3. 2021, č. j. III. ÚS 226/21, k nynějšímu postupu žalobkyně konstatoval: „*Tehdejší právní zástupce stěžovatelky (tj. žalobkyně, pozn. soudu) totiž při ústním jednání v únoru 2017 výslovně do protokolu prohlásil, že vyjádření stěžovatelky nemá být vnímáno jako odvolání. Tuto okolnost nepopírá ani stěžovatelka. Její nyní ex post zastávanou konstrukci, že materiálně o odvolání šlo a bylo zákonnou povinností*

žalovaného jej takto materiálně posoudit, lze považovat za čistě účelovou a až absurdní.“ S tímto hodnocením stavu věci se Krajský soud v Plzni ztotožňuje.

26. Na těchto závěrech pak nemůže změnit nic ani poukaz žalobkyně, že JUDr. Behenský nebyl oprávněn podávat odvolání proti zajišťovacím příkazům, jelikož byl zmocněn pouze k zastupování ve věcech daňové kontroly a nikoli k úkonům souvisejícím s podáním odvolání a odvolacím řízením. Tato argumentační linka totiž pomíjí, že před formálním jednáním, které je zachyceno v citovaném protokolu, se uskutečnila ještě neformální schůzka, jíž byl přítomen mj. i tehdejší jednatel žalobkyně, přičemž i on, včetně dalších osob, které se za žalobkyni této schůzky zúčastnily, rovněž uvedl, že nemá v úmyslu podávat proti zajišťovacím příkazům opravný prostředek, ale chce toliko upozornit na svůj nesouhlas s nimi. Vůle projevená žalobkyní, že její podání nemá být posuzováno jako odvolání, pak byla jednoznačná a vycházela zcela evidentně z jejího vedení, nikoli z rozhodnutí o procesním postupu jejího tehdejšího zástupce.
27. Druhým důvodem, který vede zdejší soud k závěru, že v dané věci ani nebylo na místě aplikovat § 70 odst. 2 daňového řádu, je pak procesní postup samotné žalobkyně, která ani v dalším průběhu řízení vedeném žalovaným nikdy neučinila žádný úkon, ze kterého by vyplývalo, že sama považovala své vyjádření ze dne 20. 2. 2017 za odvolání. Učinila tak poprvé právě až po změně svého zastoupení podáním ze dne 11. 4. 2018, tedy více než jeden rok po předložení svého vyjádření ze dne 20. 2. 2017. Přitom nyní žalobkyně zcela správně poukazuje na § 168 odst. 1 daňového řádu, který spojuje s nerozhodnutím o podaném odvolání proti zajišťovacímu příkazu ve lhůtě 30 dní pozbytí jeho účinnosti. S ohledem na to, jak vysoká částka byla žalobkyni vydanými zajišťovacími příkazy zajištěna (přes 21 000 000 Kč) a významu této částky pro žalobkyni (sama žalovaného informovala, že další zajištění daně by pro ni mohlo být ekonomicky likvidační a požádala o možnost úhrady některých daní splátkami) by bylo spíše očekávatelné, že by se žalobkyně o osud těchto prostředků zajímala. To se však po celý jeden rok nestalo.
28. Soud tedy shrnuje shora uvedené argumenty tak, že v projednávané věci nevyvstala potřeba zkoumat obsah podání žalobkyně ze dne 20. 2. 2017 prostřednictvím § 70 odst. 2 daňového řádu, neboť z kontextu věci bylo jednoznačně zřejmé, že žalobkyně nemínila proti vydaným zajišťovacím příkazům brojit prostřednictvím odvolání. Jelikož pak žalobkyně odvolání proti těmto zajišťovacím příkazům vůbec nepodala, nevznikla ani povinnost správce daně o nich rozhodnout; nemohla být proto naplněna ani hypotéza § 168 odst. 1 daňového řádu a vydané zajišťovací příkazy v důsledku nerozhodnutí o odvolání nepozbyly platnosti. Zajištěné finanční prostředky tedy nebyly zajištěny nezákonně. Z toho důvodu pak nebylo již důvodné se zabývat ani otázkou, zda v důsledku rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018 je či není v žalobě vymezeno správné období, po které mělo docházet k nezákonnému zadržování finančních prostředků žalobkyně.
29. Jelikož soud neshledal žádnou žalobní námitku důvodnou, žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

30. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec výkonu jeho činnosti nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 12. května 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu