



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Central Europe Mark s. r. o.**  
sídlem Hlavní třída 87/2, 737 01 Český Těšín  
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem,  
sídlem Sluneční nám. 14/2588, 158 00 Praha 5

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 26748/20/5100-41456-711233 ze dne 20. 7. 2020,

takto:

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

### Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou ze dne 25. 9. 2020 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 26748/20/5100-41456-711233 ze dne 20. 7. 2020, a to v části výroku „se snižuje na částku 7 472 479 Kč a zároveň“.
2. Napadeným rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 4034925/19/3212-80541-806069 ze dne 5. 12. 2019. Prvostupňovým rozhodnutím bylo rozhodnuto o změně zajištěné částky tak, že původní výše zajištěné částky byla snížena o částku 6 084 162 Kč, ve vztahu k níž odpadl důvodný předpoklad doměření daně, a zároveň byla původní částka zvýšena o 1 316 670 Kč, kde správce daně na základě nových zjištění v rámci daňové kontroly shledal důvodný předpoklad doměření daně. Celkově tak došlo ke snížení zajištěné částky z 13 556 641 Kč na 8 789 149 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že správce daně nepřipustně spojil snížení a zvýšení zajištění daně; nová skutková zjištění, s nimiž původní zajišťovací příkaz nepočítal, mohou být dle žalovaného důvodem pro vydání zcela nového zajišťovacího příkazu. Proto žalovaný prvostupňové rozhodnutí změnil tak, že zajištěnou částku snížil o 1 316 670 Kč na částku 7 472 479 Kč.
3. Žalobce v žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Poukázal na to, že bylo vydáno po více jak pěti letech od vydání původního zajišťovacího příkazu, kdy po celou dobu probíhá daňová kontrola. Dle žalobce byl žalovaný povinen rozvést důvody zajištění daně, protože došlo ke změně okolností. Žalovaný se měl zabývat otázkou existence důvodů pro zajištění v částce, kterou ponechal, tj. 7 472 479 Kč. Žalobce dále namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí, a to s ohledem na dosavadní délku a průběh daňové kontroly a s ohledem na to, že důvody pro zajištění ve výši 7 472 479 Kč nejsou dány. Žalobce dále spatřuje porušení základních zásad daňového řízení v prodlužování „provizorního stavu“, trvajícího od roku 2015, kdy byl vydán původní zajišťovací příkaz. Dále žalobce namítal, že v případě zajištění ve výši 7 472 479 Kč již není důvodná obava o dobytost daně s ohledem na pohledávku žalobce za správcem daně ve výši zhruba 7,6 milionů Kč. Žalobce je proto přesvědčen, že napadeným rozhodnutím mělo být rozhodnuto o ukončení účinnosti celého původního zajišťovacího příkazu, resp. jeho faktické snížení na 0 Kč.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 4. 11. 2020 zrekapituloval průběh řízení. K námitkám žalobce zdůraznil, že předmětem soudního přezkumu je v daném případě rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o odvolání proti rozhodnutí o změně zajištěné částky. Předmětem řízení nebyl zajišťovací příkaz, postup správce daně v průběhu daňové kontroly, otázka úplného ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu či nový zajišťovací příkaz. Námitky týkající se těchto věcí, které nejsou předmětem přezkumu, jsou tudíž irelevantní. Žalovaný odmítl názor žalobce, že by z pouhého plynutí doby měl vznikat nárok na ukončení či snížení zajištění daně. Rovněž tak odmítl námitku absence obavy o budoucí dobytost daně, neboť žalobce argumentuje (poprvé až v žalobce) hypotetickým majetkem, který by měl teprve v budoucnu vzniknout. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.
5. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobní námitky žalobce a jeho petit nekorelují. Usnesením č. j. 25 Af 129/2020-33 ze dne 23. 9. 2021 proto žalobce vyzval ke změně žaloby. V citovaném usnesení soud předestřel žalobci svůj právní názor na věc takto: „*V nyní*

*projednávané věci se naskýtá otázka, jak má daňový subjekt postupovat, je-li ve věci vydáno rozhodnutí o změně zajištěné částky, s nímž není žalobce spokojen. Pro zodpovězení uvedené otázky pokládá soud za klíčové, že povinnost správce daně ukončit účinnost zajišťovacího příkazu či snížit částku v něm je navázána na „důvody“, pro které bylo zajištění uplatněno. Pro obranu daňového subjektu je proto klíčové, jaké důvody uplatňuje. Jestliže jeho námitky směřují k důvodům, které vedly správce daně ke snížení zajištěné částky, může se žalobou domáhat přezkumu rozhodnutí o snížení zajištěné částky. Může například tvrdit, že správcem daně uvedený důvod pro snížení zajištění daně ve skutečnosti odůvodňoval snížení ve větším rozsahu. Jestliže však námitky daňového subjektu uvádějí důvody jiné, než které vedly správce daně ke snížení zajištění, pak se jedná o skutečnosti, které stojí mimo předmět rozhodnutí o snížení zajištěné částky. Tuto skutečnost ostatně přilehavě akcentuje i žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 4. 11. 2020, kde uvádí, že »předmětem soudního přezkumu je v daném případě rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání proti rozhodnutí o změně zajištěné částky. Předmětem odvolacího řízení tedy nebyl zajišťovací příkaz, postup správce daně v průběhu daňové kontroly ani otázka úplného ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, jak by se z uplatněných žalobních námitek mohlo zdát.«* Vzhledem k tomu, že v projednávané věci nesměřovala žádná žalobní námitka do důvodů pro snížení zajištění daně napadeného rozhodnutí, ale žalobce uplatňoval důvody jiné, které dle jeho přesvědčení mají vést k naprostému ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu, soud poučil žalobce o rozporu mezi jeho žalobními tvrzeními a použitým žalobním typem a poskytl mu lhůtu k úpravě žaloby. Žalobce v podání ze dne 20. 10. 2021 vyslovil s právním názorem soudu svůj nesouhlas a žalobu nezměnil.

6. U jednání dne 26. 1. 2022 setrval žalovaný na svém stanovisku; strana žalující se jednání nezúčastnila.
7. Krajský soud rozsudkem č. j. 25 Af 129/2020-52 ze dne 26. 1. 2022 žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce byl uvedený rozsudek Nejvyšším správním soudem zrušen. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 85/2022-27 ze dne 13. 1. 2023 přisvědčil žalobci, že mu bylo krajským soudem upřeno právo na veřejné projednání věci v jeho přítomnosti. K věci samé se nevyjádřil.
8. U jednání dne 7. 6. 2023 setrval žalovaný na svém stanovisku. Žalobce u jednání argumentoval, že ve věci došlo k tzv. zprocesnění zásahu, kdy v důsledku použití prostředku nápravy je o původně bezformálním zásahu vydáno formalizované rozhodnutí. V takovém případě dle žalobce nelze rozhodnutí žalovaného dělit na část, o níž bylo rozhodnuto, a na část, o níž nebylo rozhodnuto.
9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Ze správního spisu soud zjistil, že Finanční úřad pro Hlavní město Prahu zajišťovacím příkazem č. j. 4548600/15/2011-00540-105447 ze dne 19. 6. 2015 uložil žalobci, aby zajistil úhradu DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 složením jistoty ve výši 13 556 641 Kč. Daňová kontrola byla zahájena 14. 7. 2015; v jejím průběhu došlo ke změně sídla žalobce. Protože Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj zjistil v průběhu daňové kontroly skutečnosti, pro které předpoklad doměření daně z titulu neprokázání naplnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu zčásti již netrvá (úřední

záznam č. j. 4034716/19/3212-80541-806069 ze dne 4. 12. 2019), vydal rozhodnutí o změně zajištěné částky č. j. 4034925/19/3212-80541-86069 ze dne 5. 12. 2019, jímž bylo rozhodnuto o snížení původní výše zajištění o částku 6 084 162 Kč, u které již netrval důvodný předpoklad doměření daně. Současně správce daně v rámci téhož rozhodnutí zvýšil původní výši o částku 1 316 670 Kč. Rozhodnutí o změně zajištěné částky bylo změněno napadeným rozhodnutím žalovaného č. j. 26748/20/5100-41456-711233 ze dne 20. 7. 2020. Uvedeným odvolacím rozhodnutím bylo aprobováno snížení původní výše zajištění, nikoli však zvýšení původní výše zajištění.

11. Podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo 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.
12. Podle § 168 odst. 3 d. ř., pominou-li před pravomocným stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Zjistí-li správce daně před pravomocným stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního.
13. Uvedená úprava reflektuje skutečnost, že zajišťovací příkaz je nejzazším a operativním prostředkem při správě daní a poplatků, jehož využití je nutno striktně omezit na případy, kdy se nedostává jiných efektivních prostředků, které jsou s to zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 101/2013–26 ze dne 28. 11. 2013).
14. Pokud se týče možnosti domáhat se rozhodnutí správce daně o snížení výše zajištění dle § 168 odst. 3 d. ř., k tomu se jak podepsaný soud, tak Nejvyšší správní soud obsáhle vyjádřily v předchozích řízeních sp. zn. 22 A 131/2016, resp. 1 Afs 88/2017. Soudy dospěly shodně k závěru, že nesplní-li správce daně povinnost ukončit účinnost rozhodnutí o zajištění daně podle § 168 odst. 3 d. ř., ačkoliv jsou pro to splněny podmínky, postupuje protiprávně a zasahuje do práv daňového subjektu, neboť jej odmítá zbavit povinnosti (strpět zajištění dosud nesplatné nebo dosud nestanovené daně), kterou již podle zákona nemá. Prostředkem obrany proti takovému jednání správce daně je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 s. ř. s. V nyní projednávané věci se soud k možnosti obrany daňového subjektu vyslovil již v usnesení č. j. 25 Af 129/2020-33 ze dne 23. 9. 2021, jehož podstatná část je rekapitulována výše v odst. 5.
15. Předmětem nyní přezkoumávaného rozhodnutí a řízení jemu předcházejícího je snížení částky zajištění daně o částku 6 084 162 Kč z důvodu odpadnutí předpokladu doměření daně z titulu neprokázání naplnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu odběratelům uvedeným v úředním záznamu č. j. 4034716/19/3212-80541-806069 ze dne 4. 12. 2019. Pro soudní přezkum tak mohou být relevantní pouze námitky směřující k důvodům, které vedly správce daně ke snížení zajištěné částky. Všechny námitky žalobce však směřují k tomu, že pro jiné důvody, než uvádí žalovaný, mělo být zajištění sníženo až na nulu, resp. zrušeno. Žalobce se tak se všemi svými námitkami ocitá mimo předmět řízení, a proto jsou jeho námitky nedůvodné. Tyto námitky bylo možno uplatnit v zásahové žalobě v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu, uvedenými v rozsudku

č. j. 1 Afs 88/2017-39 ze dne 4. 5. 2017, publ. pod č. 3582/2017 Sb. r. NSS. Žalobce však tímto způsobem – přes poučení soudu – uvedené námitky neuplatnil.

16. K žalobcovým námitkám soud akcentuje, že řízení podle § 168 odst. 3 d. ř. je řízením zahajovaným z moci úřední (*ex officio*). Toto řízení je zahájeno ve smyslu § 91 odst. 1 d. ř. prvním úkonem správce daně ve věci. Je to správce daně, a nikoli podněcovatel, kdo rozhodne o zahájení řízení a jeho rozsahu. Jak plyne ze shora citované judikatury, jestliže správce daně nesníží zajištění, ač jsou pro to splněny podmínky, jedná se o nezákonný zásah. Nastane-li následně ta skutečnost, že správce daně zajištění sníží, jedná se o odstranění (případně částečné odstranění) tohoto zásahu, které je však procesně zcela nezávislé na vůli či případných podnětech daňového subjektu. Postupem prvostupňového orgánu je určen předmět řízení. V odvolacím řízení, případně v řízení před soudem lze namítat, že napadeným rozhodnutím nebyl vyčerpán celý předmět řízení. Avšak žalobce namítá, že předmět řízení měl být žalovaným rozšířen. To je však námitka, kterou lze ve vztahu k řízení zahajovaném *ex officio* uplatnit jen žalobou proti omisivnímu zásahu, a to ani ne ve všech případech. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009-541, publikovaném pod č. 2119/2010 Sb. r. NSS, „*správní orgán může v průběhu řízení zahájeného z moci úřední upřesnit jeho předmět (...) upřesněním předmětu řízení nesmí dojít k jeho zásadnímu rozšíření nebo změně oproti jeho vymezení v oznámení o zahájení správního řízení.*“ Námitka žalobce by mohla mít úspěch jen tehdy, pokud by to byl žalobce, kdo by svým návrhem určoval předmět řízení. V projednávané věci však zákonodárce takovýto postup neuzákonil.
17. Žalobní body se tak zcela míjejí s důvody napadeného rozhodnutí, nejsou proto způsobilé jím otrást. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
18. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy procesně úspěšnému žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku **není** kasační stížnost přípustná. To **neplatí**, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Kasační stížnost **je možno** podat ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 7. června 2023

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu

