

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně: **Central Europe Mark s. r. o.,** se sídlem Hlavní třída 87/2, Český Těšín, zastoupené Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj,** se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 A 131/2016 – 18,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal dne 29. 5. 2015 přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za 1. čtvrtletí roku 2015. Daň byla vyměřena platebním výměrem ze dne 1. 6. 2015, č. j. 4284915/15/2011-52521-108192. Dne 19. 6. 2015 Finanční úřad pro hlavní město Prahu uložil žalobkyni zajišťovacím příkazem č. j. 4548600/15/2011-00540-105447, aby zajistila úhradu DPH za 1. čtvrtletí 2015, která nebyla dosud dodatečně stanovena, složením jistoty

ve výši 13.556.641 Kč. Dne 14. 7. 2015 zahájil týž finanční úřad u žalobkyně daňovou kontrolu vztahující se k uvedenému období. V důsledku změny sídla žalobkyně se od 13. 1. 2016 stal místně příslušným správcem daně žalovaný. Žalobkyně podala několik podnětů namítajících nečinnost finančních úřadů při provádění daňové kontroly, nadřízený správce daně podněty odložil.

[2] Proti výše popsanému postupu finančních orgánů se žalobkyně bránila u správních soudů několika způsoby. Dne 19. 10. 2015 podala žalobu proti zajišťovacímu příkazu. Řízení o této žalobě je vedeno Městským soudem v Praze pod sp. zn. 9 Af 75/2015. Dne 9. 9. 2016 se domáhala ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, který měl spočívat v nezákonném prodlužování daňové kontroly. Řízení o této žalobě je vedeno Krajským soudem v Ostravě pod sp. zn. 22 A 132/2016 (Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 25/2017 – 25, zrušil usnesení krajského soudu ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 A 132/2016 – 16, o odmítnutí žaloby a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení).

[3] Dne 9. 9. 2016 žalobkyně podala u Krajského soudu v Ostravě také žalobu, v níž se domáhala, aby soud přikázal žalovanému vydat rozhodnutí podle § 168 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve vztahu k zajištění daně provedenému zajišťovacím příkazem ze dne 19. 6. 2015. Krajský soud žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem, který je předmětem tohoto řízení.

[4] Krajský soud předeslal, že není možné se domáhat vydání rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu prostřednictvím žaloby na ochranu proti nečinnosti. Taková ochrana je možná pouze tam, kde je vedeno správní řízení, které musí být ukončeno právě požadovaným rozhodnutím. Vydání rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu není jedinou možností ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Pokud by soud připustil nečinnostní žalobu, musel by závazně vybrat jednu z více možností ukončení zajištění daně, čímž by zároveň předznamenal obsah přikázaného rozhodnutí. Podaná žaloba však s ohledem na svůj obsah mohla obstát jako žaloba na ochranu před omisivním nezákonným zásahem.

[5] Dále krajský soud připustil, že podle ustálené judikatury správních soudů neexistuje veřejné subjektivní právo na zahájení řízení z moci úřední. Zároveň ovšem správní soudy nevyslovily, že zásada nenárokovosti zahájení řízení z moci úřední platí bezvýjimečně. Přestože je vydání rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu prvním úkonem v řízení zahájeném z moci úřední, zvláštnosti postupů při zajištění daně otevírají prostor pro výjimečné připuštění zásahové žaloby. Rozhodnutí o zajištění daně je rozhodnutím předběžným. Je zde navozen prozatímní stav, který musí být ukončen některým ze způsobů předvídaných v zákoně. Proto je třeba připustit, aby se daňový subjekt mohl domáhat ukončení daného stavu i takovým způsobem, který je formálně pojat jako vydání rozhodnutí z moci úřední. Dále je třeba vzít v úvahu, že hlavním důvodem pro závěr o nenárokovosti zahájení řízení z moci úřední je skutečnost, že tato řízení jsou zahajována výhradně ve veřejném (nikoliv soukromém) zájmu. V případě revizního rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu zákon předpokládá pouze ukončení zajišťovacího příkazu nebo snížení výše zajištění. Dané ustanovení je tedy koncipováno zjevně primárně k ochraně vlastnického práva daňového subjektu. Podle krajského soudu je tedy obecně

možné domáhat se vydání rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu prostřednictvím zásahové žaloby.

[6] Důvodnosti žaloby však krajský soud nepřisvědčil. Žalobkyně dovodila povinnost žalovaného vydat rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu ze skutečnosti, že zajištění daně a související daňová kontrola trvají příliš dlouho. Krajský soud souhlasil s žalobkyní potud, že plynutí času může mít vliv na posouzení proporcionality mezi zásahem do vlastnického práva daňového subjektu a veřejným zájmem na vymožení jeho daňové povinnosti. Žalobkyně však netvrdila žádné konkrétní skutečnosti, které by poukazovaly na to, že pominuly některé z předpokladů pro zajištění daně, nebo které by se zřetelem k jejím majetkovým poměrům svědčily o vzniku disproporcionality mezi shora uvedenými zákonem chráněnými zájmy. S ohledem na neexistenci zákonné opory krajský soud odmítl představu žalobkyně, že by měl správce daně ve spisu dokumentovat pravidelné přezkoumávání trvání podmínek původního zajištění daně. Pokud původní podmínky trvají, jsou „*kryty*“ zajišťovacím příkazem. Správce daně nelze nutit, aby zaznamenával neexistující skutečnost – neexistenci změny poměrů. Krajský soud uzavřel, že jednání žalovaného spočívající v nevydání revizního rozhodnutí o zajištění daně nelze považovat za nezákonné, protože žalobkyně nepředestřela, ani neprokázala, konkrétní skutečnosti svědčící o změně poměrů, které byly podkladem pro vydání zajišťovacího příkazu.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s“).

[8] Stěžovatelka namítla, že zajišťovacím příkazem bylo paralyzováno veškeré její podnikání. V průběhu daňové kontroly finanční orgány nesdělily stěžovatelce žádné pochybnosti, nevyzvaly ji k součinnosti ani s ní jinak nekomunikovaly. Na podněty k odstranění nečinnosti reagovaly pouze tak, že čekají na vyřízení žádostí o poskytnutí informací ze strany jiných členských států. Stěžovatelka je trvajícím zajištěním daně ekonomicky ruinována. Přestože předložila všechny doklady požadované finančními orgány, daňová kontrola trvá již déle než 19 měsíců. Proti zajišťovacímu příkazu i délce daňové kontroly se stěžovatelka bránila samostatnými žalobami.

[9] Podle krajského soudu měla stěžovatelka doložit, že „*pominuly některé z předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu či které by odůvodňovaly se zřetelem k jeho majetkovým poměrům na vznik disproporcionality mezi shora uvedenými zákonem chráněnými zájmy*“. K pravděpodobnosti budoucího doměření daně stěžovatelka uvedla již v odvolání proti zajišťovacímu příkazu konkrétní důvody, proč nepovažuje zajištění daně za správné. V průběhu daňové kontroly stěžovatelka předložila veškeré doklady, a unesla tak důkazní břemeno ve smyslu § 92 daňového řádu, správce daně však nedokázal za více než 19 měsíců správnost stanovení daně zpochybnit. Stěžovatelka nemá žádný nástroj, pomocí něhož by krajskému soudu doložila, že jí tvrzené skutečnosti jsou po právu. Mohla by nanejvýš

zopakovat výhrady ke vzniku zajištění daně, ale v takovém případě by byla jistě následně obviněna, že se snaží namítat důvody nezákonnosti zajištění daně v řízení, které k jeho nápravě neslouží. Stěžovatelka nemůže prokázat, že pochybnosti správce daně byly neodůvodněné, jinak, než poukazem na skutečnost, že je správce daně nebyl schopen za více než 19 měsíců přetavit v kontrolní zjištění a doměření daně.

[10] Krajský soud nevěnoval žádnou pozornost tvrzení, že zajištění daně stěžovatelku ekonomicky zruinovalo, přestože se jednalo o tvrzení, kterého se krajský soud dožadoval, když správně konstatoval, že „[p]*lynutí času má vliv na posouzení proporcionality mezi zásahem do vlastnického práva daňového subjektu a veřejným zájmem na vymožení jeho daňové povinnosti*“. Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud provedl důkaz přiloženou účetní závěrkou a ověřil tak, že částka 13.556.641 Kč je šestinásobně větší než vlastní kapitál stěžovatelky (2.227.000 Kč). V řízení o kasační stížnosti navazující na řízení o zásahové žalobě rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dokazování připustil (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98, č. 2206/2011 Sb. NSS).

[11] K posouzení následků dlouhotrvajícího zajištění daně by se mělo přistupovat obdobně, jako činí § 156 odst. 1 písm. c) daňového řádu, který upřednostňuje další ekonomické trvání daňového subjektu, pokud by výnos z ukončeného podnikání byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období.

[12] Již v žalobě stěžovatelka zdůraznila faktor plynutí času. Konkrétní skutečnosti zakládající důvodnost zajištění daně mohou ztrácet na významu a přesvědčivosti, nemusí tak již postačovat pro ospravedlnění dalšího trvání omezení nakládání s majetkem. Dlouhodobost zajištění daně snižuje postupem času konkrétní relevanci jejího skutkového základu. Jinými slovy, po uplynutí delšího času je zapotřebí zvažovat, zda jsou okolnosti zajištění daně aktuální a dostatečné pro ospravedlnění zásahu do práva pokojně užívat svůj majetek. Krajský soud této úvaze přisvědčil, požadoval však, aby stěžovatelka prokázala skutečnosti svědčící o změně poměrů. Podle stěžovatelky jsou tyto závěry protichůdné. Pokud soud připouští vliv plynutí času na posouzení proporcionality zásahu, nemůže zároveň tvrdit, že samotné plynutí času nepostačuje pro vydání revizního rozhodnutí o zajištění daně. Dlouhotrvající zajištění daně je možno srovnat s povinností orgánů činných v trestním řízení průběžně přezkoumávat, zda důvody útěkové vazby trvají. Stěžovatelka byla proto přesvědčena, že samotné dlouhotrvající zajištění daně je důvodem pro jeho zrušení.

III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasil s názorem stěžovatelky, že po ní nelze požadovat, aby doložila pominutí důvodů zajištění daně. Daňový subjekt nemůže pouze zopakovat výhrady vůči vzniku zajištění daně. Měřítkem zákonnosti trvání zajištění je otázka, zda oproti stavu k okamžiku vzniku zajištění došlo k takové změně skutkových okolností, z níž lze usuzovat, že daň stanovena nebude (příp. že bude nižší),

nebo že předpoklad stanovení daně sice trvá, ale již neexistuje odůvodněná obava o její úhradu.

[14] Ustanovení § 156 odst. 1 písm. c) daňového řádu, jehož se stěžovatelka dovolávala, představuje jednu ze skutkových podstat posečkání a není pro zajištění daně aplikovatelné. Na rozdíl od posečkání, které se použije za účelem překlenutí dočasně nepříznivé ekonomické situace daňového subjektu, je podstatou zajištění daně předpoklad, že ekonomická situace daňového subjektu v budoucnu (tj. v době splatnosti daně) bude natolik problematická, že úhradu daně znemožní nebo závažně ztíží. Nadto, i kdyby mělo být stěžovatelkou navrhované východisko použito, nezměnilo by závěr o tom, že důkazní břemeno tíží daňový subjekt.

[15] Závěry krajského soudu týkající se plynutí času nebyly podle žalovaného rozporné. Otázku, zda je zajištění daně ještě přípustné, je třeba hodnotit ve vztahu ke skutkovým okolnostem daného případu. Je proto na daňovém subjektu, aby změnu okolností doložil. Poukaz na zkoumání trvání důvodů vazby v trestním řízení není podle žalovaného případný, protože v trestním řízení neexistuje dělba důkazního břemene.

[16] Závěrem žalovaný podotkl, že existují dvě varianty ukončení režimu zajištění daně (vydání rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu a stanovení daně podle odstavce 4 téhož ustanovení). Lze-li trvající zajištění daně kvalifikovat jako nezákonný zásah, není možné se zásahovou žalobou domáhat pouze určité varianty. Pokud stěžovatelka požadovala v žalobním petitu vydání rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu, nikoliv ukončení režimu zajištění (lhostejno, jakým způsobem), je otázkou, zda měl krajský soud žalobu (podanou na ochranu proti nečinnosti) „*překvalifikovat*“.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Podstata kasační stížnosti stěžovatelky spočívá v tvrzení, že již samotná délka zajištění daně (v posuzované věci 19 měsíců v době podání kasační stížnosti) oslabuje důvodnost použití tohoto institutu natolik, že by správce daně měl z úřední povinnosti rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu podle § 168 odst. 3 daňového řádu.

[20] Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil a souhlasí naopak s krajským soudem, že plynutí času může mít sice vliv pro posouzení odůvodněnosti dlouhotrvajícího zajištění daně, samo o sobě však nepostačuje pro závěr, že zajištění již není opodstatněné. Délka zajištění daně může být dána různými skutkovými okolnostmi. Prověřování tvrzení daňového subjektu může v některých případech vyžadovat delší čas s ohledem na složitost a komplexnost daného případu. Jakkoliv se doba 19 měsíců jeví nestandardně dlouhá a

může vyvolávat pochybnosti o řádném postupu správce daně při provádění daňové kontroly, tato okolnost sama o sobě nezakládá povinnost správce daně vydat rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu. Pochybnosti o řádném průběhu daňové kontroly mohou být posuzovány v samostatném soudním řízení. Této možnosti ostatně stěžovatelka využila. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v neukončení zajištění daně však nelze opřít pouze o tvrzení, že neprokázal-li správce daně odůvodněnost svých pochybností vyjádřených v zajišťovacím příkazu v průběhu 19 měsíců, je třeba považovat tyto pochybnosti za liché a režim zajištění ukončit. K takovému tvrzení by musely přistoupit další okolnosti svědčící ve prospěch závěru, že podmínky pro zajištění daně v době podání žaloby (již) neexistují.

[21] Soud neshledal opodstatněnou námitku, že stěžovatelka není schopna prokázat neodůvodněnost pochybností správce daně jinak, než poukazem na délku daňové kontroly, která pochybnosti vyjádřené v zajišťovacím příkazu nebyla s to dosud prokázat.

[22] Argumentaci daňového subjektu, který chce dosáhnout ukončení zajištění daně prostřednictvím rozhodnutí podle § 168 odst. 3 daňového řádu, je třeba odvíjet od konkrétních důvodů zajišťovacího příkazu. Nikoliv ovšem tak, že by daňový subjekt zpochybňoval jejich zákonnost (k tomu slouží žaloba proti zajišťovacímu příkazu samotnému), ale měl by svou argumentaci zaměřit na skutkový stav v době podání zásahové žaloby a dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že jednotlivé důvody zajištění daně již netrvají nebo že se vlivem změny okolností či plynutí času jejich váha oslabila. Pokud např. správce daně uvedl mezi důvody vyvolávajícími pochybnosti o budoucí dobytnosti daně fiktivní sídlo na hromadné adrese a neexistenci žádných prostor, kde by společnost reálně vykonávala ekonomickou činnost, stěžovatelka mohla tvrdit a prokázat (odpovídalo-li by takové tvrzení skutečnosti), své skutečné aktuální sídlo a místo faktického výkonu své ekonomické činnosti. Pokud správce daně dále vytkl stěžovatelce, že s účtem společnosti disponovala osoba bez vazby na stěžovatelku, mohla doložit, která osoba má nyní dispoziční práva k jejímu účtu a jakou má tato osoba ke stěžovatelce vazbu. Pokud správce daně poukázal na skutečnost, že od svého založení do konce roku 2014 stěžovatelka neplnila své daňové povinnosti, mohla tvrdit a prokázat, že své daňové povinnosti přinejmenším od doby změny vlastníka v roce 2014 řádně plní a podává daňová přiznání. To jsou jen některé z příkladů tvrzení, která stěžovatelka mohla uplatnit, a prokázat tak, že dříve vytčené nedostatky v současné době neexistují, a to bez ohledu na její přesvědčení, zda existovaly v době vydání zajišťovacího příkazu. Ať již byly důvody pro vydání zajišťovacího příkazu opodstatněné či nikoliv, stěžovatelka měla možnost dostatečně určitě tvrdit a prokázat, že v době podání žaloby (již) nebyla vymahatelnost daně ohrožena.

[23] Nejvyšší správní soud proto sdílí názor krajského soudu, podle kterého lze po daňových subjektech požadovat, aby v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem dostatečně konkrétně tvrdily aktuální skutkové okolnosti, které věrohodně zpochybňují naplnění zákonných podmínek pro trvání zajištění daně. Bez uvedení konkrétní argumentace nemohla být žaloba stěžovatelky úspěšná.

[24] Obdobný závěr platí pro námitku stěžovatelky o ekonomických dopadech trvání zajištění. Jakkoliv lze obecně souhlasit, že plynutí času může zvyšovat ekonomickou zátěž, kterou zajištění daně představuje pro daňový subjekt, i v tomto ohledu zůstala žalobní argumentace stěžovatelky pouze v obecné rovině. Stěžovatelka krajskému soudu nedoložila, jaké konkrétní dopady má trvání zajištění na její ekonomickou činnost. Krajský soud proto nebyl povinen, a konec konců to nebylo ani v jeho možnostech, se danou otázkou podrobněji zabývat. Důkaz přiloženou účetní závěrkou stěžovatelka navrhla až v kasační stížnosti. Úkolem Nejvyššího správního soudu je však přezkum rozhodnutí krajských soudů. Krajský soud proto musí dostat příležitost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, pokud stěžovatel nemohl důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně opřít kasační stížnost. To platí i tehdy, pokud se jedná o zásahovou žalobu. Z usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Aps 3/2008 – 98, jehož se stěžovatelka dovolávala, opačný závěr nevyplývá. Navržení důkazu až v řízení před Nejvyšším správním soudem nemůže proto napravit nedostatečnost žalobních tvrzení a zpochybnit zákonnost napadeného rozsudku.

[25] S podstatou odůvodnění krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožnil, považuje ovšem za nezbytné korigovat dílčí závěr krajského soudu, podle kterého nelze po správci daně požadovat, aby činil ve spisu záznamy o pravidelném přezkumu trvání podmínek zajištění daně.

[26] Přestože daňový řád neobsahuje výslovnou úpravu povinnosti činit do spisu záznamy o přezkumu trvání důvodů pro zajištění daně, je třeba mít na paměti, že zajišťovací příkaz představuje mimořádně silný institut, který může velmi výrazně zasáhnout do majetkové sféry daňového subjektu a v některých případech ovlivnit i jeho samotnou existenci. Zákon stanoví pro jeho využití přísné podmínky [musí existovat přiměřená 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; naplnění odůvodněné obavy o budoucí dobytnost daně je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu, blíže viz např. rozsudky ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, nebo ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 335/2016 – 38]. Tyto podmínky musí být splněny po celou dobu zajištění daně a správce daně je povinen z úřední činnosti zkoumat, zda nadále trvají. Byť se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu i při zkoumání podmínek pro jeho trvání pohybuje v rovině hypotetického předpokladu (odůvodněné obavy), neznamená to, že by mohl postupovat libovolně.

[27] Pokud důvody pro trvání zajištění daně pominou, je správce daně povinen bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Tuto povinnost ukládá správci daně § 168 odst. 3 daňového řádu, podle kterého „[p]*ominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu*“. Aby mohl správce daně této povinnosti dostát, je nezbytné, aby trvání podmínek zajištění daně podrobil pravidelnému přezkumu, a to v přiměřených intervalech, které odpovídají jednak závažnosti zásahu do práv daňového subjektu zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné

daně, jednak konkrétním okolnostem případu, např. pokud jde o důvody zajištění daně. Výsledek takového přezkumu správcem daně pak musí být zřejmý ze správního spisu. Jen takový postup totiž umožní správním soudům přezkoumat, zda správce daně výše uvedenou povinnost skutečně plní, a zároveň umožní konfrontovat konkrétní tvrzení žalobce uplatněné v žalobě se skutkovým stavem, o nějž správce daně opírá nutnost trvání zajištění daně. Krajský soud se mylně domníval, že takovou povinnost nelze správci daně uložit, protože by vyžadovala zaznamenávání negativní skutečnosti – neexistenci změny poměrů. Správce daně však může pravidelný přezkum trvání důvodů zajištění odůvodnit i pozitivně – tím, že uvede konkrétní skutečnosti, které svědčí pro trvání důvodů zajištění daně.

[28] Je samozřejmě i na daňovém subjektu, aby se ve vlastním zájmu svými podněty domáhal ukončení účinnosti rozhodnutí o zajištění daně a aby správci daně poskytl relevantní tvrzení a nabídl důkazy.

[29] K námitce žalovaného, že krajský soud nesprávně *„překvalifikoval“* žalobu stěžovatelky na žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, Nejvyšší správní soud doplňuje, že postup krajského soudu považuje za správný a řádně odůvodněný.

V této souvislosti soud připomíná závěry rozšířeného senátu, který v usnesení č. j. 7 Aps 3/2008 – 98 zdůraznil, že: *„[15] Smyslem a účelem soudní ochrany před nezákonným jednáním veřejné správy je poskytnout jednotlivci účinný prostředek obrany, a to zásadně bez ohledu na formu, kterou veřejná správa jedná. Takový právní prostředek musí dokázat nezákonnému jednání či postupu zabránit, děje-li se, včetně toho, aby veřejnou správu donutil konat tam, kde konat má (k tomu směřuje čl. 36 odst. 1 Listiny), anebo nezákonné jednání odstranit, událo-li se již (k tomu směřuje zejména čl. 36 odst. 2 Listiny).* […] *[16] Výše uvedené ústavněprávní důvody proto vedou rozšířený senát k názoru, že věcný rozsah tří základních typů žalob v řízení podle s. ř. s. je nutno v pochybnostech vykládat tak, aby pokud možno každý úkon veřejné správy směřující vůči jednotlivci a zasahující do sféry jeho práv nebo povinností (tj. stanovící mu nové povinnosti, které dosud neměl, anebo odmítající jej zbavit určitých povinností, které již má; přiznávající, anebo odmítající mu přiznat určitá jednotlivcem nárokovaná práva; jinak zasahující do jeho právem chráněné sféry konáním, anebo opomenutím, tedy mj. i nekonáním v případě, že právo stanovuje povinnost veřejné správy za stanovených podmínek konat, ať již předepsanou formou, anebo fakticky) byl podroben účinné soudní kontrole.*“

[30] Nesplní-li správce daně povinnost, kterou mu daňový řád ukládá v § 168 odst. 3, ačkoliv jsou pro to splněny podmínky, postupuje protiprávně a zasahuje do práv daňového subjektu, neboť odmítá zbavit daňový subjekt povinnosti (tj. povinnosti strpět zajištění dosud nesplatné nebo dosud nestanovené daně), kterou již podle zákona nemá. V souladu s výše uvedenými zásadami vyslovenými rozšířeným senátem je nezbytné, aby měl daňový subjekt k dispozici účinný prostředek ochrany, který bude pojistkou proti případné svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů. Vzhledem k absenci zákonné úpravy přezkumu trvání důvodů zajištění daně na žádost daňového subjektu (ve srovnání např. s obdobnými instituty trestního či cizineckého práva), o níž by byl správce daně povinen rozhodnout, nepřipadá v úvahu

žaloba na ochranu proti nečinnosti správce daně. Proto je jediným dostupným prostředkem soudní ochrany žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 s. ř. s.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[31] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. května 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu