



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce W. H. s. r. o., práv. zast. JUDr. Janem Veselým Ph.D., advokátem, AK se sídlem Loutkářská 2404/2E, Praha 6, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 9. 7. 2004, čj. 9 Ca 273/2003 – 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 9. 2003 sp. zn. FŘ 8526/15/03 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti zajišťovacímu příkazu, který vydal Finanční úřad pro Prahu 3 dne 21. 2. 2003 pod čj. 31182/03/003940/6929, jímž byla zajištěna daň z přidané hodnoty za období prosinec 2003 - prosinec 2005 složením jistoty v částce 2.106.396 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce v zákonné lhůtě žalobu k Městskému soudu v Praze, o které bylo rozhodnuto usnesením ze dne 9. 7. 2004

čj. 9 Ca 273/2003 - 66 tak, že žaloba byla odmítnuta a žádnému z účastníků řízení nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení. Městský soud v Praze zdůraznil, že ve věci je nesporné, že žaloba směřuje proti úkonu správního orgánu v oblasti veřejné správy, kdy bylo zajišťovacím příkazem správce daně žalobci přikázáno, aby zajistil ve prospěch správního orgánu I. stupně daň ve výši 2.106.396 Kč. Zajišťovací příkaz byl vydán z obavy správce daně, že vybrání dosud nestanovené daně, v době její splatnosti, bude spojeno se značnými obtížemi, neboť bylo zjištěno, že žalobce pronajal výpočetní techniku společnosti D. s. r. o., která je v konkurzu. Žalobce rovněž podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, za období červen, červenec, září a prosinec 2002, ve kterých přiznal daňovou povinnost ve výši 695.706 Kč a tuto povinnost neuhradil a ani nezhájil se správcem daně jednání o úhradě vzniklého nedoplatku. Správce daně se proto domníval, že žalobce nedisponuje finančními prostředky k úhradě daňových nedoplatků a nebude jimi pravděpodobně disponovat ani v budoucnu. Městský soud v Praze dovodil, že smyslem platné právní úpravy zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, je ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé (tj. meritorního rozhodnutí o daňové povinnosti), zajistit ve prospěch správce daně finanční částku, uvedenou v zajišťovacím příkaze, k provedení budoucího konečného rozhodnutí. Zajišťovací příkaz není rozhodnutím o daňové povinnosti, nýbrž pouze prostředkem, který má v odůvodněných případech poskytnout záruku, že daňový poplatník svou povinnost uhradit daň splní. Uzavřel, že rozhodnutí podle ustanovení § 71 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších změn a doplňků (dále jen daňový řád) je rozhodnutím předběžné povahy, neboť jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení. Proto byla žaloba s odkazem na ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) a ustanovení § 68 písm. e) s. ř. s. odmítnuta jako žaloba směřující proti rozhodnutí, které nemůže být soudem přezkoumáno právě proto, že jde o rozhodnutí předběžné povahy.

Proti usnesení Městského soudu v Praze podal žalobce prostřednictvím právního zástupce v zákonné lhůtě kasační stížnost, ve které namítal naplnění kasačního důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. V kasační stížnosti uvedl, že je mu známo, že zajišťovací příkaz vydaný podle ustanovení § 71 daňového řádu je v zásadě rozhodnutím předběžné povahy, neboť jeho smyslem je, ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé, včas zajistit ve prospěch správce daně v příkaze uvedenou finanční částku k provedení budoucího konečného rozhodnutí. Splněním povinnosti uhradit daň nebo poplatky pozbývá zajišťovací příkaz smyslu své existence a je v tomto smyslu opatřením pouze dočasným a tedy rozhodnutím předběžným. Zdůraznil, že soud byl při rozhodování vedle zákona vázán rovněž Ústavou a Listinou základních práv a svobod. Ustanovení čl. 36 odst. 2 Listiny připouští možnost výjimek z obecné přezkumné správně soudní pravomoci jen s výhradou, že z pravomoci soudu nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkající se základních práv a svobod. Stát se vůči svým občanům nemůže chovat svévolně a může přistupovat k omezování základních práv nad nezbytně nutnou míru, a proto při omezení základních práv a svobod musí respektovat jak formální podmínky omezení (stanovené zákonem), tak také materiální podmínky (podstatu a smysl základních práv). Nebezpečí svévolnosti vyvstává obzvláště tam, kde je nějaká pravomoc výkonné moci

vykonávána, aniž jsou její meze dostatečně jednoznačně a předvídatelně vymezeny. Při ukládání a vymáhání daní dle zákona, tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod-tedy v případě pochybností postupovat mírněji. Nelze proto paušálně vyloučit jakékoliv rozhodnutí podle ustanovení § 71 daňového řádu ze soudního přezkumu. Městský soud v Praze se proto měl zabývat tím, zda zásah do právní sféry žalobce, lze současně považovat za zásah do ústavně zaručených práv a svobod žalobce. Rozhodnutí vydaná podle ustanovení § 71 daňového řádu mohou ukládat zajištění ohrožené daně ve výši zcela libovolně určené správcem daně. Jedná se o mimořádně závažný zásah do sféry práv individua, který může způsobit i ekonomickou likvidaci takového subjektu. Proto je třeba chápat možnost vyloučit takové rozhodnutí ze soudního přezkumu velmi restriktivně. Finanční orgány pak nesplňují požadavky nestranného orgánu, v odvolacím řízení je navíc posuzováno pouze to, zda jsou dány důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. Tím je daňovému subjektu znemožněno vyjádřit se ke všem prováděným důkazům, popř. i navrhnout i důkazy další. Proto má v tomto řízení vůči státu nerovné postavení. Žalobce zdůraznil, že není napadáno samotné pravidlo chování, které má zajistit ve prospěch správce daně částku ohrožené daně a tomu odpovídající pravomoc správce daně, ale jde o ústavnost rozhodnutí vydaných správcem daně dle ustanovení § 71 daňového řádu, jejich zvolený rozsah a přiměřenost zvolených prostředků v poměru k zajištěnému účelu. Soud měl proto jako předběžnou otázku posoudit, zda-li konkrétní napadené rozhodnutí s přihlédnutím ke všem okolnostem, nezasahuje do ústavně zaručených práv a svobod žalobce, především do základního práva dle čl. 11 odst. 1 a čl. 26 odst. 1 Listiny. Neomezené uvážení správce daně při stanovení výše částky na zajištění ohrožené daně, včetně neomezeného uvážení správce daně, za jak dlouhé období do budoucna bude částka ohrožené daně prozatímně stanovena, ve svém důsledku znamená neexistenci pravidel pro zohlednění ekonomické situace odpovědného subjektu. Zdůraznil, že je třeba vycházet z toho, že je vyloučen takový zásah do sféry majetku, v důsledku kterého by byla zničena jeho majetková základna pro další podnikatelskou činnost. Neomezená pravomoc stanovit výši budoucí daně, včetně volné správní úvahy o tom, zda je úhrada či výběr budoucí daně ohrožen a za jaké období, představuje natolik intenzivní zásah do majetkových poměrů jednotlivce, že to současně znamená zásah do vlastnického práva. Dojde-li při rozhodnutí správce daně k excesu, jako tomu bylo v souzené věci, musí takové rozhodnutí podléhat soudnímu přezkumu a jeho přezkum nelze vyloučit s odkazem na tvrzenou předběžnost takového rozhodnutí. V takovém případě bude již zpravidla pozdě a v mezidobí dojde k faktické ekonomické likvidaci daňového subjektu. Není vyloučeno, aby nařízení zajištění ohrožené daně zajišťovacím příkazem dle ustanovení § 71 daňového řádu, představovalo zásah do ústavně zaručeného práva. Soud je povinen zkoumat, zda se skutečně o takový zásah jedná a zda je tudíž dáno vyloučení rozhodnutí ze soudního přezkumu či nikoli. Žalobce přitom tvrdil a doložil v předmětném řízení o správní žalobě, že jeho ústavně zaručená práva napadenými rozhodnutími orgánů státní správy byla porušena. Částka na zajištění budoucí daně natolik přesáhla možné budoucí daně, že se podnikatelská činnost žalobce stala v podstatě bezúčelnou a směřuje pouze k úhradě uložené částky. Žalobce uhradil bezezbytku jak první DPH za celý rok 2002, tak i DPH za rok 2003 již v listopadu 2003.

Kasační stížnost se opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zák. č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního. Předmětné ustanovení se týká nesprávného právního posouzení

věci soudem v předcházejícím řízení, spočívajícího v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, nebo je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadené usnesení v mezích stěžovatelem uplatněného důvodu a kasační stížnost neshledal důvodnou.

Je vhodné konstatovat, že podaná kasační stížnost, namísto uvedení jednotlivých námitek, jimiž bývá dovozováno naplnění některého z důvodů pro podání kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., je koncipována tak, že sice primárně nenapadá důvod, o který Městský soud v Praze své rozhodnutí opřel, ale dovozuje, že v dané věci měl soud rovněž přihlížet k tomu, zda jeho rozhodnutím nebude zasaženo do základních práv a svobod žalobce. Podaná kasační stížnost tak má z hlediska obsahu rysy korespondující spíše stížnosti ústavní než stížnosti kasační. Takto koncipované kasační stížnosti pak musí odpovídat i odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o podané kasační stížnosti, když nebylo v tomto případě lze kasační stížnost rozčlenit na jednotlivé, obsahově samostatné, námitky a s nimi se postupně vypořádat.

Dosavadní soudní judikatura dospěla k závěru o tom, že zajišťovací příkaz vydaný podle ustanovení § 71 daňového řádu je rozhodnutím předběžné povahy. Oproti mínění žalobce, který uvádí, že soudní judikatura k uvedenému závěru dospěla *v zásadě*, je Nejvyšší správní soud toho názoru, že dosavadní soudní judikatura k této otázce je zcela konzistentní, pokud jde o závěr o tom, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy. Lze proto jen ve stručnosti zmínit, že k uvedenému závěru dospěl např. Městský soud v Praze v rozhodnutí čj. 28 Ca 218/2001 - 55 ze dne 15. 9. 2003 (Sb. NSS 3/2004, str. 254), který dovedl, že zajišťovací příkaz podle § 71 daňového řádu je rozhodnutím předběžné povahy, neboť jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení. K obdobnému závěru dospěly i Krajský soud v Ostravě v rozhodnutí sp.zn. 22 Ca 43/2003, či Krajský soud v Brně ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 253/2001. Naposledy uvedené rozhodnutí je vhodné vyzdvihnout rovněž proto, že navozuje otázku, zda lze a je přínosné, při úvahách o charakteru zajišťovacího příkazu, zkoumat, jaký charakter mají instituty, které mohou v některých případech vykazovat rysy zajišťovacímu příkazu obdobné, zejm. institut předběžného opatření podle ustanovení § 43 zákona č. 71/1967 Sb., či ustanovení § 102 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu a zda závěry tam učiněné lze použít, byť podpůrně, při úvahách o povaze zajišťovacího příkazu.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodu pro to, aby ze shora uvedené, ustálené judikatury, při svém rozhodování nevycházel. Pokud by jí totiž veden být neměl, musel by současně vyslovit, že zajišťovací příkaz dle ustanovení § 71 daňového řádu rozhodnutím předběžné povahy není. Pro takový závěr však nebylo shledáno žádného opodstatnění a ani žalobce v kasační stížnosti netvrdil, že by zajišťovací příkaz dočasnou povahu neměl. Podstatným pro posouzení, zda to které rozhodnutí nepodléhá soudnímu

přezkumu, je jeho charakter. V souzené věci to, že jde o rozhodnutí předběžné povahy. Soud je oprávněn v takovém případě pouze posuzovat, zda se o rozhodnutí předběžné povahy jedná či nikoli. Jestliže tomu tak je, nezbyvá než učinit závěr, že platná právní úprava neumožňuje taková rozhodnutí z věcného hlediska přezkoumat. Pokud by soud dovozoval případný zásah do ústavně zaručených práv adresáta rozhodnutí, nepochybně by tím rozhodnutí již věcně přezkoumával, což mu ustanovení § 68 písm.e) s. ř. s. a ustanovení § 70 písm. b) neumožňuje. Je třeba mít na paměti, že tvrzením o tom, že je třeba žalobu v těchto případech odmítnout, soud neuzavírá, že podaná žaloba byla shledána nedůvodnou či naopak důvodnou, ale tvrdí, že, vzhledem k platné právní úpravě, není oprávněn se žalobou napadeným rozhodnutím po věcné stránce zabývat.

Jedním z důvodů, proč rozhodnutí předběžné povahy nepodléhají soudnímu přezkumu, je to, aby nebylo řízení jako takové neúměrně prodlužováno, neboť se jedná o prostředky, jejichž účelem je zajištění poměrů po dobu řízení. Ústavní soud, v souvislosti s problematikou ústavních aspektů rozhodování o předběžných opatřeních (i v takových případech jde o rozhodnutí způsobilá podstatnou měrou zasáhnout do zejm. majetkových práv účastníků řízení), ve věci II. ÚS 221/98 uvedl, že „s ohledem na povahu předběžného opatření nelze stanovit takové prostředky ochrany, jako v případě rozsudků nebo závažných usnesení, neboť účelem je zde především co nejrychlejší zatímní úprava stran sporu“.

Judikatura Ústavního soudu k otázce povahy zajišťovacího příkazu, či ústavní konformity tohoto institutu jako takového, dosud chybí. Ústavní soud se této problematice dotkl věci IV. ÚS 15/02. Uvedené rozhodnutí problematiku týkající se ústavní přípustnosti institutu zajišťovacího příkazu meritorně neřeší, zmiňuje ji toliko na okraj při argumentaci o tom, proč nebyla ústavní stížnost v dané věci shledána důvodnou. V této věci však předmětem posouzení nebyl zajišťovací příkaz vydaný podle ustanovení § 71 daňového řádu, ale tvrzená nečinnost při vyřizování odvolání proti exekučnímu příkazu vydanému podle ustanovení § 73 odst. 6 písm.d) daňového řádu. Teprve v závěru uvedeného rozhodnutí Ústavní soud konstatoval, že meritorně ústavní stížnost směřuje spíše proti rozhodnutí exekučnímu příkazu předcházejícímu, tj. proti zajišťovacímu příkazu vydanému podle § 71 odst. 1 daňového řádu a na něj navazujícímu rozhodnutí odvolacího orgánu a správního soudu, kterým bylo řízení ve smyslu (pzn. tehdy účinného) § 250d odst. 3 o. s. ř. zastaveno s odůvodněním, že zajišťovací příkaz podle § 71 daňového řádu je rozhodnutím předběžné povahy. Ústavní soud uvedl, že měl-li stěžovatel za to, že plněním zajišťovacího příkazu bude či může být spáchána neodčinitelná újma, např. tím, že jeho nemovitosti budou k zajištění dosud nestanovené daně zpeněženy, tedy dříve, než bude vydáno konečné rozhodnutí ve věci, mohl ústavní stížností napadnout výše uvedené usnesení o zastavení řízení s poukazem na čl. 36 odst. 2 poslední věta Listiny.

Je třeba vždy důsledně rozlišovat mezi argumentací směřující k závěru, že to které ustanovení právního předpisu je v rozporu s ústavním pořádkem a situací, kdy v daném konkrétním případě došlo vzhledem ke konkrétním skutkovým podmínkám k excesu z jinak ústavně akceptovatelného postupu, upravujícího zajištění později splatné daňové

povinnosti. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobce podal dne 17. 4. 2004 Městskému soudu v Praze obsáhlý návrh na přerušlení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení ustanovení § 71 daňového řádu pro jeho rozpor s ústavním pořádkem, konkrétně s ustanovením čl. 11 odst. 1, čl. 26 odst. 1 a čl. 36 odst. 2 věta druhá Listiny a čl. 1, čl. 2 odst. 2 a 3 a čl. 4 odst. 1, 2 a 4 Listiny. Pro argumentaci k takovému stanovisku je příznačné, že nevychází primárně z konkrétních skutkových okolností dané věci, ale zaměřuje se na posouzení povahy toho kterého právního institutu jako takového a obecných dopadů, které jeho realizace má, resp. může mít.

Zcela odlišnou strukturu a způsob argumentace je třeba zvolit v případě, kdy již není namítána protiústavnost toho kterého ustanovení jako takového, ale je tvrzeno, že aplikací takového ustanovení došlo k excesu z jinak ústavně přijatelné právní úpravy. Na str. 7 odst. 2 kasační stížnosti žalobce výslovně uvádí, že v „tomto případě není napadáno samotné pravidlo chování, nýbrž jde o ústavnost rozhodnutí vydaných správcem daně podle ustanovení § 71 daňového řádu, jejich rozsah a přiměřenost zvolených prostředků v poměru k zamýšlenému účelu s přihlédnutím ke všem skutkovým a právním okolnostem“. V takovém případě je však nezbytné učinit těžištěm kasační stížnosti právě ony konkrétní skutkové okolnosti, ve vztahu ke kterým mělo dojít k zásahu do ústavně zaručených práv a svobod žalobce. To žalobce v kasační stížnosti nečiní. Svým rozsahem, obsáhlé kasační stížnosti žalobce toliko velmi stručně a útržkovitě uvádí skutkové okolnosti dané věci (např. str. 11 odst. 4 tvrzení o tom, že žalobce uhradil beze zbytku jak první DPH za celý rok 2002, tak i DPH za rok 2003 již v listopadu 2003, tak i DPH za prosinec. Dále, v úplném závěru kasační stížnosti, odkazuje na tvrzení a listiny, obsažené ve shora uvedené správní žalobě. Ve zbytku kasační stížnosti žalobce, přestože tvrdí, že nenapadá ustanovení § 71 daňového řádu z hlediska jeho ústavnosti jako takové, argumentuje zcela obecně, dovolává se zcela obecných podmínek a principů, za nichž lze přezkum rozhodnutí ve správním soudnictví vyloučit, požadavků na šetření podstaty a smyslu základních práv a svobod, práva na soudní ochranu, jakož i toho, že orgán, rozhodující o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, nemůže splňovat především požadavek nestranného orgánu, principem přiměřenosti, pravidel obecně zapovídajících likvidační charakter rozhodnutí dočasné povahy jako takových či tvrzených zásahů do vlastnického práva. Pokud hovoří o excesu při rozhodování podle ustanovení § 71 daňového řádu, činí tak zcela obecně, bez zřetele ke konkrétní věci, pouze v souvislosti s tvrzením o tom, že může nastat situace, kdy v době vydání konečného rozhodnutí bude již pozdě a v mezidobí dojde k faktické ekonomické likvidaci daňového subjektu. Takto koncipovat kasační stížnost s úspěchem nelze. I pokud by Nejvyšší správní soud přijal dílčí závěry obsažené v kasační stížnosti jako předpoklady, ke kterým došlo v případě žalobce (např. tvrzení o likvidačním charakteru rozhodnutí dočasné povahy, byť tuto námitku v podané žalobě neuplatňoval a uvádí ji poprvé až v kasační stížnosti), bylo třeba, aby uvedené východisko rovněž „naplnil“ skutkovým obsahem v dané konkrétní věci, tzn. aby podrobně a přesvědčivě zdůvodnil, proč k této situaci dochází právě v jeho případě. Taková tvrzení jeho kasační stížnost neobsahuje.

Jak již bylo shora uvedeno, platná právní úprava neumožňuje se jednotlivými dílčími okolnostmi vydání zajišťovacího příkazu, jako rozhodnutí předběžné povahy, zabývat. Přesto Nejvyšší správní soud považuje za vhodné, se zřetelem k tomu, že je povinen

se kasační stížností zabývat z hlediska tvrzení v kasační stížnosti učiněných (ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s.), aniž by tím jakkoli zpochybňoval správný závěr Městského soudu v Praze o tom, že žalobu je třeba odmítnout, k obecným tvrzením žalobce týkajícím se konkrétní situace v dané věci rovněž toliko v obecné rovině uvést, že odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je dostatečně podrobné a žalovaný se v něm vypořádal s námitkami uplatněnými v odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Je rovněž skutečností, že částka, která byla zajišťovacím příkazem zajištěna, není v nápadném nepoměru k částkám, které žalobce z titulu nadměrného odpočtu uplatňoval.

Z výše uvedených úvah tedy vyplývá, že Městský soud v Praze postupoval zcela správně, pokud žalobcem napadené správní rozhodnutí žalovaného nezrušil a žalobu usnesením odmítl. Nejvyšší správní soud proto nedůvodnou kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu