



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **L., s. r. o.**, zast. JUDr. Hanou Havlínovou, advokátkou se sídlem v Uherském Ostrohu, Jiráskova 543, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2005, č. j. 15 Ca 197/2004 – 28,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Shora uvedeným usnesením odmítl Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2004, č. j. 3136/150/2004, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích ze dne 2. 1. 2004, č. j. 91/04/210940/6160 o zřízení zástavního práva na základě ustanovení § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Proti výše uvedenému usnesení podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že v odůvodnění usnesení krajský soud odkazuje na nepublikovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu spis.zn. 5 Afs 162/2004 ze dne 28. 4. 2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu měl pro usnesení krajského soudu zásadní význam. Potvrzuje to průběh řízení před krajským soudem, kdy krajský soud nejprve podle § 74 zákona č. 150/2002 Sb. správního řádu právního, (dále jen „s. ř. s.“) vyzval žalovaného k podání vyjádření a žalobce vyzval k podání repliky, a teprve následně, poté co Nejvyšší správní soud rozhodl ve věci sp. zn. 5 Afs 162/2004, shledal krajský soud absolutní, neodstranitelný nedostatek podmínky řízení ve smyslu § 46 s. ř. s., bránící projednání návrhu.

Stěžovatel pak cituje a srovnává text napadeného usnesení s textem výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu a dochází k závěru, že krajský soud zpracoval odůvodnění usnesení formálním způsobem a bez okolků opsal celé části odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu. Z toho vyplývá, že krajský soud považuje rozdíly ve skutkových okolnostech věci spis.zn. 15 Ca 197/2004 a věci 5 Afs 162/2004 pro výrok usnesení za zcela nerozhodné, tzn. že krajský soud je toho názoru, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) je rozhodnutím předběžné povahy, a proto je z přezkumu ve správním soudnictví vyloučeno za všech skutkových okolností. Stěžovatel podotýká, že rozdíly ve skutkových okolnostech existují a podle názoru stěžovatele nejde ani o věci podobné, není ale úkolem stěžovatele zabývat se skutkovou podstatou jiné než vlastní věci.

Součástí odůvodnění usnesení krajského soudu je věta, „jestliže žalobce vnímá existenci tohoto rozhodnutí s ohledem na veřejnou přístupnost záznamu o zřízení zástavního práva v katastru nemovitostí nepříznivě, je k tomu zapotřebí zmínit, že takový dopad vyplývá ze samotné existence veřejnoprávního charakteru katastru nemovitostí“, která nesouvisí s žádným žalobním bodem, ale je důsledkem nadměrného opisování z rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Ústavní soud opakovaně judikoval, že rozhodnutí, které neobsahuje náležitě a řádně odůvodnění svého výroku, je nepřezkoumatelné a protiústavní, porušující právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Řádné odůvodnění je přitom takové, ze kterého vyplývá vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry soudu na straně druhé.

Stěžovatel je toho názoru, že odůvodnění rozhodnutí, které se opírá o skutková zjištění, která v dané věci soudem učiněna nebyla ani být učiněna nemohla, není odůvodněním ve shora uvedeném smyslu náležitým a řádným. Z toho důvodu, že krajský soud v odůvodnění usnesení uvádí skutkové okolnosti, které v dané věci nenastaly, ani nebyly součástí žalobního návrhu ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zatížil tím krajský soud své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

K závěru krajského soudu o tom, „že v daňovém řízení lze zřídit pouze zákonné zástavní právo“, stěžovatel uvádí, že označení „zákonné zástavní právo“ vyjadřuje skutečnost, že zástavní právo vzniká přímo ze zákona. Stěžovatel zdůrazňuje, že institut zákonného zástavního práva ve smyslu § 72 daňového řádu byl zrušen zákonem č. 367/2000 Sb. s účinností od 1. 1. 2001. Od 1. 1. 2001 platí, že právní úprava zástavního práva zřizovaného

rozhodnutím správce daně podle § 72 daňového řádu podléhá příslušným ustanovením občanského zákoníku, vyjma oprávnění správce daně ke zjištění předmětu zástavy.

Rozhodnutí o zřízení zástavního práva č. j. 91/04/21094016160 bylo vydáno Finančním úřadem v Teplicích dne 2. 1. 2004, tzn. po nabytí účinnosti zákona č. 367/2000 Sb. Z toho vyplývá, že krajský soud aplikoval neplatnou právní normu, a tím své rozhodnutí zatížil vadou, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podle ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy.

Text zákona neuvádí, co se rozumí úkonem, resp. rozhodnutím předběžné povahy, tzn. pohledem právní teorie se jedná o „neurčitý pojem. Vymezením jeho obsahu je třeba respektovat zákaz vyloučení soudního přezkumu rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod (čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dále jen „Listina“), a příkaz šetřit podstatu a smysl těchto práv a svobod (čl. 4 odst. 4 Listiny). Stěžovatel odkazuje nález Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 393/2000 ze dne 17. 5. 2001 a komentář k § 70 písm. b) s. ř. s.

Z uvedeného vyplývá, že určující charakteristiky (definičních znaky) rozhodnutí předběžné povahy jsou dvě, a jsou následující:

a) Prozatímnost (provizornost) rozhodnutí předběžné povahy

Tzn. skutečnost, že v budoucnu bude rozhodnutí předběžné povahy nahrazeno rozhodnutím konečným, definitivně upravujícím shodný předmět zájmu jako rozhodnutí dočasné povahy, tzn. rozhodnutím ve věci samé.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je rozhodnutím předběžné povahy v daňovém řízení pouze takové rozhodnutí, které je prozatímním (provizorním) rozhodnutím ve vztahu k rozhodnutí ve věci samé: „Předběžné rozhodnutí je rozhodnutím předběžným (podkladovým), ve vztahu ke konečnému, rozhodnutí ve věci. Za předběžné lze tedy rozhodnutí označit jen tam, kde je vždy vydáno další konečné rozhodnutí.“ (z rozsudku sp. zn. 2 Afs 17/2003 ze dne 3. 6. 2004).

b) Přezkoumatelnost budoucího konečného rozhodnutí soudem

Tzn. skutečnost, že budoucí konečné rozhodnutí, nahrazující rozhodnutí předběžné povahy, bude přezkoumatelné soudem v souladu s čl. 36 odst. 2 Listiny.

Podle názoru stěžovatele je vyloučeno, aby orgán aplikující právo učinil kvalifikovaný závěr o tom, že správní rozhodnutí je rozhodnutím předběžné povahy, bez toho, aby se vypořádal s otázkou, zda posuzované rozhodnutí naplňuje současně obě shora uvedené určující charakteristiky (definiční znaky) rozhodnutí předběžné povahy. Odůvodnění kvalifikovaného závěru o povaze rozhodnutí jakožto rozhodnutí předběžné povahy se musí opírat o skutkové zjištění, že posuzované rozhodnutí shora uvedené určující charakteristiky (definičních znaky) skutečně naplňuje.

Závěr o tom, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva je rozhodnutím předběžné povahy, opírá krajský soud o tvrzení, že „smyslem rozhodnutí o zřízení zástavního práva

vydaného k zajištění daňové pohledávky je včas zajistit v tomto stádiu řízení ve prospěch správce daně finanční částku k provedení budoucího konečného rozhodnutí. Jedná se tak o rozhodnutí předběžné povahy, které je pouze prozatímním dočasným opatřením, jehož platnost je zákonem omezena do úhrady daňové pohledávky.“

Krajský soud se nezabýval otázkou obsahu budoucího konečného rozhodnutí následujícího po rozhodnutí o zřízení zástavního práva, ani se nezabýval otázkou, zda nějaké budoucí konečné rozhodnutí nutně po rozhodnutí o zřízení zástavního práva následovat musí. Odpověď na tyto otázky ukazuje, že rozhodnutí o zřízení zástavního není nositelem ani jedné ze dvou shora vymezených určujících charakteristik (definičních znaků) rozhodnutí předběžné povahy:

a) Otázka prozatímnosti (provizornosti) rozhodnutí předběžné povahy

Protože zástavní zaniká přímo ze zákona (některým ze způsobů podle § 170 odst. 1 občanského zákoníku), budoucím konečným rozhodnutím nemůže být nic jiného, než exekuční příkaz na prodej zástavy ve smyslu § 73 odst. 6 písm. c) nebo d) daňového řádu.

K výkonu rozhodnutí prodejem zástavy ale nutně dojít nemusí, a přesto ze zákona dojde k zániku zástavního práva. V těchto ostatních případech zániku zástavního práva (v daňové praxi připadá do úvahy zánik zástavního práva úhradou zajištěné pohledávky některým ze způsobů podle § 59 odst. 3 daňového řádu, nebo zánikem zástavy, nebo složí-li daňový dlužník obvyklou cenu zástavy) žádné budoucí konečné rozhodnutí nenásleduje. Budoucí konečné rozhodnutí nenásleduje ani v případě zřízení zástavního práva k neexistující pohledávce, tzn. v situaci, kdy v okamžiku vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva pohledávka neexistovala, např. proto, že již byla uhrazena některým ze způsobů podle § 59 odst. 3 daňového řádu. Ve všech shora uvedených případech nenásleduje žádné rozhodnutí konečné povahy, jímž je zasahováno do práv a povinností subjektu, tzn. že rozhodnutí o zřízení zástavního práva nesplňuje první ze shora uvedených určujících charakteristik (definičních znaků) rozhodnutí předběžné povahy. Z toho důvodu rozhodnutí o zřízení zástavního práva nelze považovat za rozhodnutí předběžné povahy.

K tvrzení krajského soudu, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva představuje rozhodnutí předběžné povahy, které je pouze prozatímním dočasným opatřením, jehož platnost je zákonem omezena do úhrady daňové pohledávky, stěžovatel uvádí, že dočasnost je pouze jedním z důsledků předběžné (provizorní) povahy rozhodnutí předběžné povahy. Sama o sobě dočasnost není určující charakteristikou rozhodnutí předběžné povahy, kterou je předběžnost (provizornost), tzn. vlastnost vyjadřující skutečnost, že v budoucnu bude rozhodnutí předběžné povahy nahrazeno rozhodnutím konečným, na jehož základě bude teprve bude rozhodnuto o právech a povinnostech příjemce rozhodnutí. Z toho, že se tak stane v budoucnu, vyplývá dočasnost rozhodnutí předběžné povahy jako důsledek jeho předběžnosti. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva je rozhodnutím dočasným, nikoliv ale nutně rozhodnutím předběžným (provizorním).

Podle názoru stěžovatele závěr o povaze rozhodnutí o zřízení zástavního práva jakožto rozhodnutí předběžné povahy nelze opírat o zjištění, že se jedná o „prozatímní dočasné opatření, jehož platnost je zákonem omezena do úhrady daňové pohledávky“ tak, jak to činí krajský soud. Tvrzením „Jedná se tak o rozhodnutí předběžné povahy, které je pouze prozatímním dočasným opatřením, jehož platnost je zákonem omezena do úhrady daňové

pohledávky“, krajský soud nesprávně ztotožnil předběžnou (provizorní) povahu rozhodnutí s jeho dočasností, tzn. časovým omezením jeho platnosti do úhrady daňové pohledávky.

Stěžovateli není známo publikované soudní rozhodnutí, které by dávalo za pravdu právnímu názoru, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva vydané ve správním řízení je rozhodnutím předběžné povahy. Právní názor vyjádřený v usnesení krajského soudu, potažmo v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 162/2004 ze dne 28. 4. 2005, je vybočením, nesouladným s principy spravedlivého očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodnutí, které jsou atributy právní jistoty jakožto definičního znaku materiálního právního státu. V citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud odchýlil od vlastního právního názoru na podstatu rozhodnutí předběžné povahy, jak jej vyjádřil v odůvodnění rozsudku 2 Afs 17/2003 ze dne 3. 6. 2004.

Ze shora uvedeného vyplývá, že tím, že krajský soud posoudil rozhodnutí o zřízení zástavního práva vydané v daňovém řízení jako rozhodnutí předběžné povahy, své rozhodnutí zatížil vadou, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

b) Otázka přezkoumatelnosti budoucího konečného rozhodnutí soudem

V případech, kdy po rozhodnutí o zřízení zástavního práva žádné budoucí konečné rozhodnutí nenásleduje, o přezkoumatelnosti takového neexistujícího rozhodnutí soudem není možné vůbec uvažovat.

Pokud by rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo rozhodnutím předběžné povahy vyloučeným ze soudního přezkoumání podle § 70 písm. b) s. ř. s., potom v případě zřízení zástavního práva k neexistující pohledávce (např. proto, že pohledávka byla již uhrazena některým ze způsobů podle § 59 odst. 3 daň. ř.) by zástavní dlužník zůstal bez soudní ochrany.

Podle ustanovení § 163 občanského zákoníku je zástavní dlužník povinen zdržet se všeho, čím se zástava zhoršuje na újmu zástavního věřitele. Tímto způsobem zástavní právo omezuje výkon vlastnictví, tzn. oprávnění vlastníka zástavu užívat a zástavou nakládat, která představují atributy subjektivního vlastnického práva ve smyslu čl. 11. Listiny. Rozhodnutí o zřízení práva je proto rozhodnutím, které ve svém důsledku znamená omezení vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny, a jako takové je proto podle druhé věty čl. 36 odst. 2 Listiny nelze vyloučit ze soudního přezkumu.

Tím, že krajský soud posoudil rozhodnutí o zřízení zástavního práva jako rozhodnutí vyloučené ze soudního přezkumu, rozhodl v rozporu s čl. 36 odst. 2 Listiny, a své rozhodnutí zatížil vadou, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za věcně nesprávnou považuje stěžovatel tu část odůvodnění usnesení, kde krajský soud uvádí, že „Vydáním rozhodnutí o zřízení zástavního práva, nedošlo k žádným změnám z hlediska práva hmotného, tj. ke změně stanovení výše daňové povinnosti neboť existence tohoto rozhodnutí je zcela závislá na splnění daňové povinnosti ze strany žalobkyně a jeho vydáním nedošlo ke stanovení žádné další povinnosti.“.

Citovaný výrok vychází z předpokladu, že v daňovém řízení se o hmotných právech daňových subjektů (nebo ručitelů) rozhoduje výlučně při stanovení výše jejich daňové povinnosti. Pohledem právní teorie znamená hmotné subjektivní právo oprávnění subjektu chovat se určitým způsobem, přiznané subjektu normami objektivního hmotného práva. Na hmotné a procesní se přitom právo dělí podle hlediska účelu právní úpravy. Zatímco právo hmotného slouží bezprostřednímu naplnění účelu právní úpravy, právo procesní slouží naplnění účelu právní úpravy zprostředkovaně.

Účel daňového práva se nevyčerpává stanovením daňových povinností v souladu se zákony, upravujícími jednotlivé druhy daní (zpravidla označovanými jako „hmotně právní daňové zákony“), ale zahrnuje i oblast placení daní. „Procesní daňový předpis“, tj. daňový řád, obsahuje řadu ustanovení upravující placení daní, která jsou obecně přijímána jako ustanovení hmotně právní. Předpoklad, že v daňovém řízení se o hmotných právech daňových subjektů (nebo ručitelů) rozhoduje výlučně při stanovení výše jejich daňové povinnosti, je z toho důvodu nepřipustně zjednodušující, a proto chybný.

Shora citované tvrzení krajského soudu navíc zcela opomíjí skutečnost, že s. ř. s. poskytuje ochranu nejen právům hmotným, ale i procesním, jak opakovaně potvrdil Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku spis.zn. 2 Afs 33/2004 ze dne 11. 8. 2004: „Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu nemůže ztotožnit s argumentací krajského soudu, obsaženou v odůvodnění napadeného usnesení a založenou na úvaze, že pokud nejsou zasažena práva žalobce vyplývající z práva hmotného, nejedná se o rozhodnutí o veřejném subjektivním právu a nepodléhá proto soudnímu přezkumu. Tato argumentace totiž v podstatě přenáší do interpretace stávající zákonné úpravy úpravu dřívější obsaženou v občanském soudním řádu ve znění do nabytí účinnosti novely provedené zákonem č. 30/2000 Sb. Podle tehdy platného ustanovení § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř. totiž soudnímu přezkumu nepodléhala - mimo jiné rozhodnutí procesní povahy. Jak však k tomu již judikoval Ústavní soud např. náleží sp. zn. II. ÚS 419/0, „pokud zákonodárce zcela jasně celou skupinu tzv. procesních rozhodnutí podrobil zákonem č. 30/2000 Sb. opětovně soudnímu přezkumu, nelze jeho vůli ignorovat cestou extenzivního výkladu, v jehož důsledku by rozhodnutí dříve výslovně považovaná ze rozhodnutí procení povahy byla opětovně vyloučena ze soudního přezkumu s odvoláním na skutečnost, že nezasahují do práv účastníka, která vyplývají z práva hmotného.“ ...V projednávané věci proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že jakkoliv se lze ztotožnit s tvrzením krajského soudu, že citovaná rozhodnutí finančních úřadů jsou rozhodnutí procesní povahy, nelze z této skutečnosti automaticky dovozovat, že nepodléhají soudnímu přezkumu. Soudním řádem správním, kterým bylo emancipováno správní soudnictví, totiž nedošlo k omezení správního přezkumu správních rozhodnutí v tom smyslu, že by byla z tohoto přezkumu opětovně vyloučena správní rozhodnutí procesní povahy.“

Z výše uvedeného vyplývá, pro posouzení nároku na soudní přezkoumání správního rozhodnutí je zcela nerozhodné, zda žalobcem tvrzená nezákonnost se týká rozhodnutí hmotné nebo procesní povahy, rozhodné je pouze to, zda žalobní návrh není nepřipustný podle § 68 s. ř. s. a zda přezkoumání rozhodnutí není vyloučeno podle § 70 s. ř. s.

Tím, že za součást odůvodnění usnesení krajský soud bez dalšího pojal tvrzení, že „vydáním rozhodnutí o zřízení zástavního práva, nedošlo k žádným změnám z hlediska práva hmotného tj. ke změně stanovení výše daňové povinnosti, neboť existence tohoto rozhodnutí je zcela závislá na splnění daňové povinnosti ze strany žalobkyně a jeho vydáním nedošlo ke stanovení žádné další povinnosti“ zatížil své rozhodnutí vadou, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podle názoru stěžovatele je závěr, že „nedošlo k žádným změnám z hlediska práva hmotného“ věcně nesprávný. Nadto bez ohledu na tuto skutečnost nemůže být obsah citovaného tvrzení důvodem pro závěr o vyloučení rozhodnutí ze soudního přezkoumání podle ustanovení § 70 s. ř. s. Zásah do veřejného subjektivního práva procesní povahy způsobený nezákonným rozhodnutím o zřízení zástavního práva shledává stěžovatel v tom, že podle ustanovení § 70 odst. 5 daňového řádu, je-li daňový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku.

Ze shora uvedených důvodů stěžovatel žádá Nejvyšší správní soud, aby podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudkem zrušil rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 13. 10. 2005. K důvodům uvedeným v kasační stížnosti žalovaný uvádí, že skutečnost, že soud vycházel z právního názoru vysloveného v jiné věci a obecně uvedl, že stěžovatel může vnímat existenci rozhodnutí o zřízení zástavního práva nepříznivě s ohledem na veřejnou přístupnost záznamu o zřízení zástavního práva v katastru nemovitostí, ačkoli to stěžovatel výslovně v žalobě nenamítal, neznamená, že soud uvedl skutkové okolnosti, které ve věci nenastaly. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 162/2004 - 61 se týká rozhodnutí finančního úřadu ze dne 18. 4. 2003, tedy rozhodnutí vydaného po změně právní úpravy obsažené v ustanovení § 72 daňového řádu. Nejvyšší správní soud tedy posuzoval rozhodnutí vydané podle právní úpravy účinné ode dne 1. 1. 2001, proto se soud mohl jeho právním názorem řídit při posouzení žalobou napadeného rozhodnutí (bylo vydáno na základě stejné právní úpravy). Pojmem zákonné zástavní právo je nutné rozumět nejen zástavní právo, které vzniká přímo ze zákona, ale také zástavní právo, které vzniká na základě zákona, a to ustanovení § 72 daňového řádu za podmínek v zákoně uvedených rozhodnutím orgánu, a to na rozdíl od smluvního zástavního práva, které vzniká na základě smlouvy a které nelze v daňovém řízení sjednat. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva je správně soudem považováno za rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu ustanovení § 70 písm. b) soudního řádu správního. Účelem tohoto rozhodnutí je zajistit finanční částku k provedení budoucího konečného rozhodnutí, kterým bude exekuční příkaz na prodej zastavených věcí. Skutečnost, že v případě zaplacení pohledávky zanikne zástavní právo, aniž dojde k vydání dalšího rozhodnutí, nemá z hlediska posouzení předběžnosti rozhodnutí význam, protože zánikem pohledávky před vydáním exekučního příkazu dojde ke změně okolností, za kterých bylo rozhodnutí vydáno, tedy odpadne důvod pro vydání konečného rozhodnutí. Na základě chování daňového subjektu dojde také k zániku důvodu pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva, tedy pro vydání předběžného rozhodnutí. Soud v usnesení uvedl, že rozhodnutím o zřízení zástavního práva nedošlo k žádným změnám z hlediska práva hmotného, a zároveň konstatoval, že nelze dovozovat, že tímto rozhodnutím došlo k zásahu do veřejných subjektivních práv stěžovatele. V souladu s ustanovením § 65 soudního řádu správního lze úspěšně podat žalobu pouze proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti žalobce a zároveň je žalobce tímto rozhodnutím zkrácen na svých právech. Rozhodnutím o zřízení zástavního práva nedošlo k založení, změně, zrušení nebo závaznému určení práv nebo povinností stěžovatele, a to nejen z hlediska práva hmotného, protože nedošlo ke změně daňové povinnosti, ale ani z hlediska práva procesního, protože nebyly stěžovateli uloženy žádné procesní povinnosti ani nebyla omezena žádná jeho procesní práva. Navíc rozhodnutí žalovaného č. j. 3136/150/2004 ze dne 21. července 2004 je vyloučeno ze soudního přezkumu také z toho důvodu, že na jeho základě nemohlo zástavní právo vzniknout, protože v době vydání rozhodnutí žalovaného již nebyly nemovitosti, ke kterým

bylo zástavní právo zřizováno, ve vlastnictví stěžovatele. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že správce daně vydal dne 2. 1. 2004 rozhodnutí č. j. 91/04/210940/6160, kterým dle ustanovení § 72 daňového řádu zřídil zástavní právo k nemovitostem stěžovatele vedených na LV 5598 Katastrálním úřadem v Teplicích, a to z důvodu zajištění neuhrazených daňových pohledávek a jejich příslušenství v celkové výši 197 954,92 Kč. Daňové pohledávky představovaly neuhrazenou daň z nemovitosti, z převodu nemovitostí, neuhrazenou daň z přidané hodnoty, daň silniční a daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Stěžovatel byl poučen, že proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva může podat ve lhůtě 30 dnů odvolání. Stěžovatel v souladu s poučením dne 4. 2. 2004 podal odvolání, ve které namítal, že měl v okamžiku zřízení zástavního práva přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 54 193 Kč a že správce daně před vydáním rozhodnutí o zřízení zástavního práva nevyměřil příslušenství daně. Dne 10. 9. 2004 bylo správcem daně Katastrálním úřadem pro Ústecký kraj sděleno, že stěžovatel již není vlastníkem v rozhodnutí o zřízení zástavního práva uvedených nemovitostí. Dne 21. 6. 2004 žalovaný odvolání stěžovatele zamítl. K tvrzenému přeplatku stěžovatele uvedl, že se v daném případě nejednalo o přeplatek dle ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu, a to s ohledem na skutečnost, že stěžovateli nebylo v rozhodné době předepsáno penále. Proti tomuto rozhodnutí o zamítnutí penále podal stěžovatel dne 23. 9. 2004 žalobu, kterou krajský soud kasační stížností napadeným usnesením ve smyslu ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) odmítl. Usnesení krajského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Podstata sporu v dané věci spočívá v posouzení otázky, zda krajský soud postupoval v souladu se zákonem, když odmítl žalobu stěžovatele meritorně projednat a tuto dle § 46 odst. 1 písm. d) jako nepřípustnou odmítl s odůvodněním, že napadené rozhodnutí o zřízení zástavního práva je rozhodnutím předběžné povahy a vztahuje se na něj výluka ve smyslu ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že stěžovatel chybně označil důvody kasační stížnosti jako důvody podřazené pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ačkoliv na projednávanou věc dopadá speciální důvod, zakotvený v písm. e) stejného zákonného ustanovení („Kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.“). Jak je totiž patrné ze shora uvedeného, v daném případě byl návrh (žaloba) odmítnut. Protože však každé podání

je posuzováno z hlediska jeho obsahu a nikoliv formy, zaměřil se Nejvyšší správní soud v dalším na naplnění kasačního důvodu obsaženého v citovaném ustanovení písm. e).

Nejprve Nejvyšší správní soud posuzoval námitku nedostatečného odůvodnění napadeného usnesení. V daném případě byla žaloba stěžovatele odmítnuta ve smyslu ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jako nepřipustná a z odůvodnění napadeného usnesení tak musí být zřejmé, zda byly pro tento postup splněny zákonné podmínky.

Stěžovatel předně namítá, že napadené rozhodnutí není dostatečně odůvodněno, když krajský soud „bez okolků opsal celé části odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu“, aniž by zohlednil rozdíly ve skutkových okolnostech věci stěžovatele a věci sp. zn. 5 Afs 162/2004. Stěžovatel podotýká, že rozdíly ve skutkových okolnostech existují a podle názoru stěžovatele nejde ani o věci podobné, není ale úkolem stěžovatele zabývat se skutkovou podstatou jiné než vlastní věci. Stěžovatel je toho názoru, že odůvodnění rozhodnutí, které se opírá o skutková zjištění, která v dané věci soudem učiněna nebyla ani být učiněna nemohla, není odůvodněním ve shora uvedeném smyslu náležitým a řádným.

S názorem stěžovatele se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Z odůvodnění napadeného usnesení je patrné, proč krajský soud odmítl žalobu stěžovatele jako nepřipustnou. Své závěry o nepřipustnosti žaloby krajský soud opřel o ustanovení § 65 odst. 1, § 68 písm. e) ve vazbě na ustanovení § 70 odst. b) s. ř. s. upravující kompetenční výluky. V odůvodnění napadeného rozhodnutí pak vymezil pojem a funkci zástavního práva. Z účelu a povahy rozhodnutí o zřízení zástavního práva v daňovém řízení dovodil, že se jedná o rozhodnutí předběžné povahy, přičemž použil závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 162/2004 - 61. Výše uvedené důvody jsou pro odmítnutí žaloby stěžovatele dostačující.

Nejvyšší správní soud neshledává taktéž nedostatek odůvodnění v konstatování krajského soudu, dle kterého „v daňovém řízení lze zřídit pouze zákonné zástavní právo“. Shodně s vyjádřením žalovaného je Nejvyšší správní soud toho názoru, že krajský soud na tomto místě zdůraznil, že na rozdíl od občanskoprávní úpravy, kde vzniká zástavní právo taktéž na základě smlouvy, tedy dvoustranného právního úkonu, daňový řád opravňuje správce daně zřídit zástavní právo jednostranně, a to rozhodnutím. Pojmem „zákonné zástavní právo“, lze označit nejen vznik zástavního práva ze zákona, tak, jak tomu bylo v předchozí úpravě daňového řádu, nýbrž taktéž vznik zástavního práva vydáním rozhodnutí správního orgánu na základě výslovného zákonného zmocnění. O tento případ v projednávané věci jde. Z výše uvedeného konstatování krajského soudu taktéž nelze dovodit, jak namítá stěžovatel, že by krajský soud aplikoval na projednávanou věc neplatnou právní normu, když z dalšího textu odůvodnění, kdy krajský soud vymezil smysl „rozhodnutí o zřízení zástavního práva“, je zřejmé, že posuzoval povahu stěžovatelem napadeného rozhodnutí dle účinné právní úpravy.

Obdobně nezákonnost napadeného usnesení nelze dovozovat z té části odůvodnění, kde krajský soud uvedl, „jestliže žalobce vnímá existenci tohoto rozhodnutí s ohledem na veřejnou přístupnost záznamu o zřízení zástavního práva v katastru nemovitostí nepříznivě, je k tomu zapotřebí zmínit, že takový dopad vyplývá ze samotné existence veřejnoprávního charakteru katastru nemovitostí“, pokud toto tvrzení nesouvisí s žádným žalobním bodem. Z napadeného usnesení je zřejmé, že krajský soud na tomto místě odůvodnění citoval závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 162/2004, nikoli popisoval skutkový

stav projednávané věci. Výtku k této části odůvodnění lze činit pouze k formě, jakou krajský soud zvolil, když v případě citace textu rozhodnutí v zájmu přehlednosti odůvodnění neoznačil příslušný text kurzívou či jiným obdobným způsobem.

Samotná skutečnost, že krajský soud vycházel a použil závěry výše uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nelze považovat za vadu odůvodnění. Skutečnost, že krajský soud respektuje judikaturu Nejvyššího správního soudu a cituje jeho závěry je běžnou a chtěnou praxí, když primárním úkolem Nejvyššího správního soudu je sjednocování judikatury, tj. sjednocování interpretace a aplikace jednoduchého práva nižšími soudy.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami stěžovatele brojícími proti závěru soudu o předběžnosti a dočasnosti rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

Stěžovatel vymezuje určující charakteristiky (definiční znaky) rozhodnutí předběžné povahy a to prozatímnost (provizornost) rozhodnutí a přezkoumatelnost budoucího konečného rozhodnutí soudem. Prozatímnost spatřuje ve skutečnosti, že v budoucnu bude rozhodnutí předběžné povahy nahrazeno rozhodnutím konečným, tzn. rozhodnutím ve věci samé. Přezkoumatelnost budoucího konečného rozhodnutí soudem bude dle stěžovatele naplněna v momentu, kdy budoucí konečné rozhodnutí, nahrazující rozhodnutí předběžné povahy, bude přezkoumatelné soudem v souladu s čl. 36 odst. 2 Listiny. Stěžovatel odkazuje na rozsudek sp. zn. 2 Afs 17/2003 ze dne 3. 6. 2004, dle kterého „Přeběžné rozhodnutí je rozhodnutím předběžným (podkladovým), ve vztahu ke konečnému, rozhodnutí ve věci. Za předběžné lze tedy rozhodnutí označit jen tam, kde je vždy vydáno další konečné rozhodnutí.“

V této souvislosti stěžovatel kritizuje krajský soud, který se nezabýval otázkou obsahu budoucího konečného rozhodnutí následujícího po rozhodnutí o zřízení zástavního práva, a taktéž se nezabýval otázkou, zda nějaké budoucí konečné rozhodnutí nutně po rozhodnutí o zřízení zástavního práva následovat musí. Stěžovatel nastiňuje případy, kdy dochází k zániku zástavního práva (v daňové praxi připadá do úvahy zánik zástavního práva úhradou zajištěné pohledávky některým ze způsobů podle § 59 odst. 3 daňového řádu, nebo zánikem zástavy, nebo složí-li daňový dlužník obvyklou cenu zástavy) a žádné budoucí konečné rozhodnutí nenásleduje.

K tvrzení krajského soudu, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva představuje rozhodnutí předběžné povahy, které je pouze prozatímním dočasným opatřením, jehož platnost je zákonem omezena do úhrady daňové pohledávky, stěžovatel uvádí, že dočasnost je pouze jedním z důsledků předběžné (provizorní) povahy rozhodnutí předběžné povahy. Sama o sobě dočasnost není určující charakteristikou rozhodnutí předběžné povahy, kterou je předběžnost (provizornost), tzn. vlastnost vyjadřující skutečnost, že v budoucnu bude rozhodnutí předběžné povahy nahrazeno rozhodnutím konečným, na jehož základě bude teprve bude rozhodnuto o právech a povinnostech příjemce rozhodnutí. Z toho, že se tak stane v budoucnu, vyplývá dočasnost rozhodnutí předběžné povahy jako důsledek jeho předběžnosti. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva je rozhodnutím dočasným, nikoliv ale nutně rozhodnutím předběžným (provizorním). Krajský soud nesprávně ztotožnil předběžnou (provizorní) povahu rozhodnutí s jeho dočasností, tzn. časovým omezením jeho platnosti do úhrady daňové pohledávky.

Námítky stěžovatele posuzoval Nejvyšší správní soud dle níže uvedených ustanovení.

Dle ustanovení § 72 daňového řádu k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství může správce daně zřídit rozhodnutím zástavní právo. Ke zjištění předmětu zástavy má správce daně oprávnění podle § 16. V ostatním platí ustanovení občanského zákoníku o zástavním právu.

Z pohledu teorie práva je se řadí zástavní právo do skupiny práv k věcem cizím. Funkcí zástavního práva je zajistit pohledávku a její příslušenství tím, že v případě prodlení dlužníka s plněním jeho závazku se může zástavní věřitel domáhat uspokojení ze zástavy. Pohledávce takto zajišťované odpovídá zpravidla již v době vzniku zástavního práva dlužníková povinnost k plnění. Pro právní úpravu zástavního práva je příznačný princip akcesority. To znamená, že vznik i trvání zástavního práva nerozlučně souvisí se zajišťovanou pohledávkou. Zástavní právo přistupuje k pohledávce jako prostředek jejího zajištění a posílení. Pohledávka a zástavní právo ji zajišťující jsou spolu natolik navzájem spjaté, že se žádným členem této dvojice nelze samostatně nakládat.

Zástavní právo v daňovém řízení vzniká na základě rozhodnutí správce daně. Pro využití tohoto zajišťovacího institutu ve smyslu daňového řádu je podstatná existence daňové pohledávky a dodržení zákonného postupu při jejím zajištění, přičemž existence daňové pohledávky vyplývá z pravomocných a vykonatelných dodatečných platebních výměrů. Akcesorietu zástavního práva je třeba chápat ve vztahu k zajištěné daňové pohledávce. V daném případě napadené rozhodnutí o zřízení zástavního práva zajišťovalo daňové pohledávky specifikované v rozhodnutí evidované za stěžovatelem z titulu neuhrazení daně z nemovitostí, daně z převodu nemovitostí, daně silniční, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daně z přidané hodnoty. Smyslem a funkcí zástavního práva bylo zajištění úhrady výše uvedených daňových pohledávek k případné budoucí exekuci. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva není meritorním rozhodnutím. Meritorními rozhodnutími jsou v daném případě platební výměry, jimiž správce daně vyměřil stěžovateli výše uvedené daně. Těmito bylo rozhodnuto o hmotných právech a povinnostech příjemce a s těmito je rozhodnutí o zřízení zástavního práva navzájem spjaté. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva není taktéž rozhodnutím konečným, a to ani přesto, jak stěžovatel v kasační stížnosti naznačil, že v některých případech nebude již na něj nebude navazovat vydání rozhodnutí následujícího. Nelze jej považovat za jeden ze způsobů výkonu rozhodnutí, protože nevede k uspokojení oprávněného (správce daně), neboť nedochází k přímému postižení majetku daňového dlužníka. Po zřízení zástavního práva, chce-li správce daně bezprostředně dosáhnout uspokojení jeho daňové pohledávky, musí učinit další právní úkony vedoucí k uspokojení pohledávky. Je rozhodnutím dočasným, které stimuluje stěžovatele k uhrazení daňové pohledávky a pro případ budoucího exekučního řízení usnadňuje správcí daně její provedení.

Pokud stěžovatel ze skutečnosti, že v budoucnu nebude rozhodnutí předběžné povahy vždy nahrazeno rozhodnutím konečným, dovozuje, že se nemůže jednat o rozhodnutí předběžné, nelze s ním souhlasit.

Stěžovatel vychází z přísně gramatického výkladu ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s. Dle citovaného ustanovení jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy.

Ustanovení § 70 písm. b) nelze interpretovat doslovným jazykovým výkladem, ale podle jeho smyslu a účelu tak, že žalobní legitimace je dána pro všechny případy, kdy se úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům,

dotýká právní sféry stěžovatele. Stěžejním je dle názoru Nejvyššího správního soudu posouzení, zda aplikací uvedené výluky nedojde k odmítnutí soudní ochrany v režimu daného zákona vůbec. V projednávané věci tomu tak není. Jak již bylo výše uvedeno, rozhodnutí o zřízení zástavního správce je spjato s daňovými pohledávkami, o kterých správce daně rozhodl platebními výměry. Proti těmto stěžovatel mohl brojit odvoláním a následně žalobou k soudu, neboť tato jsou rozhodnutími meritorními podléhajícími soudnímu přezkumu. Přesto, že citovaná rozhodnutí o vyměření daně, nejsou co se týká časové souslednosti vydávána následně, prvek soudní ochrany je zachován a stěžovateli bylo již v tomto stádiu daňového řízení garantováno právo domáhat se jejich přezkumu u nezávislého soudu. Taktéž Nejvyšší správní soud ve stěžovatelem rozporovaném rozhodnutí neodůvodnil aplikaci výluky ve smyslu ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s. pouze gramatickým výkladem, nýbrž dospěl k závěru, že předběžná povaha rozhodnutí vyplývá z jeho dočasnosti, když je jeho platnost zákonem omezena do splatnosti daňové pohledávky. Shodně s žalovaným je Nejvyšší správní soud toho názoru, že stěžovatelem namítané případy, kdy dojde např. k zaplacení pohledávky a zástavní právo tak zanikne bez vydání následného rozhodnutí, nemá z hlediska posouzení předběžnosti rozhodnutí o zřízení zástavního práva význam, protože zánikem pohledávky před vydáním exekučního příkazu dojde ke změně okolností, za kterých bylo rozhodnutí vydáno, tedy odpadne důvod pro vydání konečného rozhodnutí.

Stěžovatel v kasační stížnosti taktéž napadá závěr krajského soudu o tom, že „vydáním rozhodnutí o zřízení zástavního práva, nedošlo k žádným změnám z hlediska práva hmotného, tj. ke změně stanovení výše daňové povinnosti neboť existence tohoto rozhodnutí je zcela závislá na splnění daňové povinnosti ze strany žalobkyně a jeho vydáním nedošlo ke stanovení žádné další povinnosti.“ Stěžovatel jej považuje za věcně nesprávný. Je naopak přesvědčen, že zástavní právo omezuje výkon vlastnictví, tzn. oprávnění vlastníka zástavu užívat a zástavou nakládat, která představují atributy subjektivního vlastnického práva ve smyslu čl. 11. Listiny. Rozhodnutí o zřízení práva je proto rozhodnutím, které ve svém důsledku znamená omezení vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny, a jako takové je proto podle druhé věty čl. 36 odst. 2 Listiny nelze vyloučit ze soudního přezkumu.

Ani s touto námitkou stěžovatele nelze souhlasit.

V projednávané věci nelze odhlédnout od skutečnosti, že zástavní právo k nemovitostem specifikovaných v jeho výroku, na základě napadeného rozhodnutí o zřízení zástavního práva nevzniklo, když ze spisového materiálu je patrné, že dne 10. 9. 2004 bylo správcem daně Katastrálním úřadem pro Ústecký kraj sděleno, že stěžovatel již není vlastníkem v rozhodnutí uvedených nemovitostí. Za situace, kdy zástavní právo nevzniklo, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, jakým způsobem mohlo dojít k omezení vlastnického práva stěžovatele.

Nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 90/97 ze dne 2. 10. 1997, který se zabýval majetkovými dispozicemi vlastníka zastavené nemovitosti a dospěl k závěru, že „Zástavní právo, jak vyplývá z ustanovení § 151a a násl. o. z., je právem věcným, což znamená, že nepůsobí pouze vůči osobě, která s věřitelem uzavřela zástavní smlouvu, ale i vůči osobám třetím. To ale neznamená, že od vzniku zástavního práva by vlastník zastavenou věc nemohl zcizit, či jinak s ní disponovat, protože zástavní právo působí i vůči dalšímu nabyvateli. Jediným omezením vlastnického práva k nemovitosti, která je zatížena zástavním právem, je, že vlastník nemovitosti musí strpět, aby se zástavní věřitel v případě nesplnění zajištěné pohledávky uspokojil ze zástavy. Toto omezení však působí i na každého nového vlastníka.“

Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedené setrvává na závěru uvedeném v rozhodnutí č. j. 5 Afs 162/2004 - 61 ze dne 28. 4. 2005 - 61, dle kterého je rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění daňové pohledávky dle § 72 daňového řádu rozhodnutím předběžné povahy a proto je ve smyslu ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučeno.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že důvod kasační stížnosti podřazený pod ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nebyl prokázán, když pro odmítnutí žaloby stěžovatele směřující proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva ve smyslu ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. byly splněny zákonné podmínky. Proto Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 23. února 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu