



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **K. N.**, zastoupeného JUDr. Vladimírem Kracíkem, advokátem se sídlem Piaristická 8, 370 01 České Budějovice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, 370 01 České Budějovice, proti rozhodnutí ze dne 27. 6. 2005, č. j. 3847/150/2005, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 11. 2005, č. j. 10 Ca 128/2005 - 33,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 27. 6. 2005 rozhodl žalovaný o zamítnutí odvolání žalobce proti zajišťovacímu příkazu vydanému Finančním úřadem v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) dne 1. 6. 2005, č. j. 151614/05/077910/4652, kterým bylo žalobci přikázáno, aby do tří dnů od jeho doručení zajistil ve prospěch správce daně dosud nestanovenou daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1996, 1997, 1998, 1999 a 2000, a to složením jistoty v částce 6 765 231 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke krajskému soudu; ten ji však odmítl s odůvodněním, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím o daňové povinnosti, ale jedná se o rozhodnutí předběžné povahy, které je podle § 70 s. ř. s. vyloučeno ze soudního přezkumu.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobce napadl usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. Žalobce uvedl, že zajišťovací příkaz dle § 71 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) sice není formálně rozhodnutím o dani, avšak krajský soud měl přihlídnout k ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu, z něž dle názoru žalobce vyplývá, že povinnost uložená zajišťovacím příkazem je vůči daňovému subjektu vymahatelná zcela stejným způsobem jako povinnost plynoucí z rozhodnutí o vyměření či doměření daně ve smyslu § 46 daňového řádu. Dopady zajišťovacího příkazu a rozhodnutí o povinnosti zaplatit daň jsou tak zcela srovnatelné, a proto nelze dovozovat, že zajišťovací příkaz má pouze povahu předběžného rozhodnutí.

S odkazem na § 71 odst. 3 daňového řádu se pak žalobce domnívá, že zajišťovací příkaz splňuje znaky nutné pro žalobní legitimaci dle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. potencionální způsobilost rozhodnutí, které je napadáno správní žalobou, v níž žalobce tvrdí, že byl na svých právech zkrácen tímto rozhodnutím, takové zkrácení práv vyvolat.

Dále žalobce namítá, že předběžnost zajišťovacího příkazu musí být posuzována z toho hlediska, zda daňový řád výslovně nebo alespoň nepřímo upravuje a zaručuje tuto předběžnost nebo alespoň omezenost platnosti příkazu. Žalobce se domnívá, že z dikce § 71 daňového řádu předběžnost daňového příkazu nevyplývá, neboť jediné časové omezení platnosti a účinnosti zajišťovacího příkazu je dáno v § 71 odst. 3 daňového řádu, podle něž pokud odvolací orgán nerozhodne o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do třiceti dnů od jeho podání, zajišťovací příkaz pozbývá platnosti. Navíc dle názoru žalobce je třeba pasivitu odvolacího orgánu chápat jako právní fikci vyhovění podanému odvolání, nikoli parametr časové omezení platnosti zajišťovacího příkazu. V tomto smyslu je zajišťovací příkaz rovnocenný s rozhodnutím o povinnosti zaplatit daň, a pokud není vyhověno odvolání, je i rozhodnutím nezrušitelným. Předběžnost je totiž nutno chápat jako zákonem danou a zaručenou omezenost rozhodnutí správního orgánu, a to i jinými právními úkony či skutečnostmi než jsou úkony samotného správního orgánu, zejména pak uplynutím času, či výslovným spojením existence platnosti zajišťovacího příkazu s rozhodnutím ve věci samé, či existencí možnosti vůbec zajišťovanou daňovou povinností vyměřit či doměřit.

Dále žalobce s odkazem na skutečnosti uvedené v žalobě vylučuje možnost správce daně vyměřit či doměřit daň za předmětná období, jakož i opakovat daňovou kontrolu. Pak ani nelze po žalobci požadovat zajištění úhrady daňové povinnosti, která mu nemůže vzniknout. Soud se proto měl žalobou zabývat věcně a odmítnutí správní žaloby je dle názoru žalobce odmítnutím práva na spravedlivý proces a soudní ochranu stěžovatele ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod; zajišťovacím příkazem byla dále negativně dotčena základní práva a svobody žalobce zakotvená v čl. 2 odst. 2 ve spojení s čl. 4 odst. 1 a dále čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Žalobce se domnívá, že by Nejvyšší správní soud měl krajskému soudu uložit, aby se zabýval otázkou splnění zákonných podmínek k vydání samotného platebního výměru, neboť zajišťovat lze dle § 71 daňového řádu pouze daň, která je potencionálně složitelná.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval ve svém postoji a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Na úvod je nutné poznamenat, že předmětná kasační stížnost napadá usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby, a proto přichází pro žalobce v úvahu z povahy věci pouze kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem. Nejvyšší správní soud může podrobit přezkumu pouze postup krajského soudu a jeho úvahy, tedy posoudit správnost závěrů krajského soudu, které jej vedly k odmítnutí žaloby; nemůže se však zabývat námitkami žalobce směřujícími k nemožnosti vyměřit daň zajišťovanou předmětným zajišťovacím příkazem či k neoprávněnosti opakování daňové kontroly. Takové námitky jsou nepřijatelné.

Žalobce v kasační stížnosti nesouhlasí s názorem krajského soudu, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy, které nepodléhá soudnímu přezkumu. Svůj názor přitom opírá o ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu. Ačkoliv tento odstavec skutečně odkazuje na použití ustanovení o vymáhání daňových nedoplatků při plnění zajišťovacího příkazu, je toto použití pouze přiměřené, a navíc nelze toto ustanovení vykládat samostatně a izolovaně bez návaznosti na další ustanovení daňového řádu. Podstata zajišťovacího příkazu záleží v tom, že slouží k zajištění úhrady dosud nesplacené nebo nestanovené daně (§ 71 odst. 1 daňového řádu). Účelem zajišťovacího příkazu proto není rozhodnutí o dani, nýbrž zajištění možnosti uspokojit případně později stanovenou daň. Ta se přitom stanovuje, resp. je splatná na základě rozhodnutí správce daně (platebního výměru). Pokud žalobce tvrdí, že zajišťovací příkaz není „formálně“ rozhodnutím o dani, ale je jím proto, že se při jeho plnění použije procesní úprava vymáhání daňových nedoplatků, nelze s ním souhlasit, neboť takový výklad nelze považovat za logický ani systematický, ale extenzivně účelový. Předmětné ustanovení totiž není vnitřně rozporné, neboť určujícím pro povahu zajišťovacího příkazu je první odstavec, zatímco v odstavci třetím jsou řešeny pouze otázky procesní povahy. Je totiž zcela logické, že u zajišťovacího příkazu zákonodárce odkázal na přiměřené použití ustanovení o vymáhání daňových nedoplatků, neboť jinak by musel zvlášť upravovat postup správce daně při plnění zajišťovacího příkazu. Pouhý odkaz na procesní postup nemůže z rozhodnutí předběžné povahy učinit rozhodnutí meritorní. Nejvyšší správní soud v této souvislosti také upozorňuje na čtvrtý odstavec předmětného ustanovení, podle nějž výši dosud nestanovené ohrožené daně (tj. právě případ žalobce) určí správce daně prozatímně podle vlastních pomůcek. Zajišťovací příkaz má prozatímní, předběžnou povahu a jeho účelem není konečné stanovení daňové povinnosti. Zajišťovací příkaz proto není rozhodnutím o daňové povinnosti, je pouze prostředkem, který má v odůvodněných případech poskytnout záruku, že daňový poplatník svou povinnost uhradit daň splní. Na základě výše uvedené argumentace nelze uznat za důvodnou ani námitku žalobce, podle níž lze dovozovat žalobcovu legitimaci k podání žaloby podle § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť z tohoto obecného ustanovení je dána kompetenční vylouka v § 70 písm. b) s. ř. s., podle níž jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy.

Žalobce dále namítá, že pro to, aby byl zajišťovací příkaz předběžný, musí být omezena jeho platnost. Jelikož však takové omezení daňový řád neobsahuje, je zajišťovací příkaz rovnocenný s rozhodnutím o povinnosti zaplatit daň, a pokud není vyhověno odvolání podle § 71 odst. 3 daňového řádu, je i rozhodnutím nezrušitelným.

Ani tento názor žalobce však není správný. Zajišťovací příkaz je omezen právě rozhodnutím správce daně o povinnosti zaplatit daň, neboť okamžikem splatnosti této daně pozbývá platnosti, a stává se tak neúčinným ve smyslu § 268 odst. 1 písm. b) o. s. ř. Konečným rozhodnutím o dani je definitivně stanovena daňová povinnost a daňový subjekt musí uhradit daň v něm uvedenou. Zajišťovací příkaz proto předchází vlastnímu rozhodnutí o daňové povinnosti, je tudíž pouze rozhodnutím předběžným; jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení. Stejný názor zastává konstantní judikatura krajských soudů, jak již uvedl Krajský soud v Českých Budějovicích v odůvodnění svého usnesení (viz např. usnesení Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2003, sp. zn. 28 Ca 218/2001, publikované pod č. 143/2004 Sb. NSS, nebo usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, sp. zn. 22 Ca 44/2003, publikované v systému ASPI), jakož i judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 31. 3. 2005, č. j. 2 Afs 154/2004 – 96, www.nssoud.cz.

Podle § 68 písm. e) s. ř. s. je žaloba nepřipustná, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je ze soudního přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno. Podle § 70 písm. b) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy. Ačkoliv se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s argumentací krajského soudu, že vydání zajišťovacího příkazu je na volném správním uvážení správce daně, neboť v daném případě daňový řád používá neurčitých právních pojmů („odůvodněná obava“, „značné obtíže“), avšak žádný prostor pro volné správní uvážení správce daně neposkytuje, žalobou napadené rozhodnutí je nicméně rozhodnutím předběžné povahy, a proto postupoval krajský soud v souladu se zákonem, když žalobu odmítl.

Pokud by totiž soud přezkoumával takové rozhodnutí, de facto by předurčoval, jak má následně správní orgán rozhodnout v meritů věci, tj. uložit či neuložit daň, popř. v jaké výši. Takový postup by však byl v rozporu se základními principy právního státu; jednalo by se o nepřipustné zasahování soudní moci do sféry moci výkonné. Soudy ve správním soudnictví jsou oprávněny přezkoumávat pouze konečná rozhodnutí správních orgánů; nejsou však, a ani nemohou být, oprávněny ingerovat do samotného důkazního či rozhodovacího procesu správních orgánů před vydáním takového konečného rozhodnutí.

K námitce porušení základních práv žalobce poukazuje Nejvyšší správní soud na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 8/99 (Sbírka nálezů a usnesení, sv. 16, str. 135 a násl.). Tímto nálezem byl zamítnut návrh na zrušení tehdy platného ustanovení § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř., podle něhož soudy nepřezkoumávaly „rozhodnutí správních orgánů předběžné povahy“, tzn. jednalo se o obdobnou zákonnou dikci jako u stávajícího ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s. Argumentace Ústavního soudu byla založena na myšlence, že vyloučením soudního přezkumu správních rozhodnutí předběžné povahy nedochází k dotčení podstaty čl. 36 odst. 2 Listiny, jelikož „*právo fyzické a právnické osoby na soudní ochranu je dostatečně zajištěno tím, že je v pravomoci soudů přezkoumávat rozhodnutí správních orgánů, které mají povahu rozhodnutí konečného.*“ Dále je v dané věci významné usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 4. 2006, sp. zn. I. ÚS 374/05, které zcela shodně s Nejvyšším správním soudem konstatuje, že zajišťovací příkaz „*svou povahou (jedná se o úkon procesní povahy a nejde tedy o rozhodnutí konečné) nemůže být považován za rozhodnutí, jímž by byla ukládána daň, neboť pak by pochopitelně soudnímu přezkumu podléhalo*“. Proto zajišťovací příkaz žádným způsobem neporušuje stěžovatelem zmiňovaná ustanovení Listiny základních práv a svobod (čl. 2 odst. 2 ve spojení s čl. 4 odst. 1 a čl. 11). I tyto námitky žalobce tudíž postrádají důvodnosti.

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 14. února 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu