



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **B., spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Janem Vodičkou, advokátem se sídlem v Liberci, Valdštejnská 381/6, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 3. 5. 2006, č. j. 59 Ca 58/2006 – 17,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci usnesením ze dne 3. 5. 2006, č. j. 59 Ca 58/2006 - 17 odmítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 17. 2. 2006, č. j. 3474/06-1500, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti zajišťovacímu příkazu Finančního úřadu v Liberci ze dne 17. 1. 2006, č. j. 6621/06/192933/0228, jímž bylo stěžovatelce přikázáno, aby ve prospěch správce daně složila jistotu v částce 3 000 000 Kč nejdéle do tří dnů od doručení příkazu a zajistila tak dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty. Krajský soud odmítnutí žaloby odůvodnil tím, že napadené rozhodnutí je svým charakterem rozhodnutím předběžné povahy, které slouží k zajištění účelu vedeného správního řízení, a které je podle ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučeno. Je tomu tak proto, že zajišťovací příkaz představuje zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, který je vydáván před rozhodnutím o daňové povinnosti a jde jen o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení, jímž je i vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy. Předběžná povaha tohoto příkazu je dána i tím, že toto rozhodnutí sice omezuje

daňový subjekt v jeho dispozici s majetkem, který je určen jako předmět zajištění, ale jedná se o zajištění dočasné, jenž nijak nepředjímá konečné rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatelka v kasační stížnosti podané proti tomuto usnesení krajského soudu v zákonné lhůtě uplatnila důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítala tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem. Stěžovatelka má za to, že zajišťovací příkaz je sice dočasným opatřením, ale představuje také významný zásah do majetkových poměrů. S poukazem na ustanovení čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod proto musí takové rozhodnutí podléhat i soudnímu přezkumu. O správnosti tohoto právního názoru svědčí zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02 a ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004, ze dne 26. 10. 2005, sp. zn. 1 Afs 86/2004 a ze dne 30. 11. 2005, sp. zn. 6 A 69/2000. Z těchto důvodů je proto rozhodnutí předběžné povahy, je-li jím zasahováno do základních práv a svobod, způsobilé přezkoumání soudem. Nelze souhlasit ani se závěrem krajského soudu, že k naplnění požadavku práva na spravedlivý proces postačí soudní přezkum meritorního daňového rozhodnutí. Po ukončení daňové kontroly totiž nemusí nutně dojít k vydání dodatečného platebního výměru, a tím by de facto došlo k odložení soudního přezkoumání zajišťovacího příkazu. Navíc podle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. nemůže krajský soud při přezkoumání konečného rozhodnutí stanovit nezákonnost zajišťovacího příkazu, neboť toto rozhodnutí nepředstavuje závazný podklad přezkoumávaného konečného rozhodnutí.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že zajišťovací příkaz je svou povahou předběžné a dočasné opatření, neboť splněním povinnosti v něm uložené, pozbývá jeho existence smysl. Proto navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že v případě odmítnutí žaloby krajským soudem mohou stížní námítky uplatněné v kasační stížnosti směřovat pouze k nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu (§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.). Ačkoli stěžovatelka spatřuje důvod kasační stížnosti v porušení ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., Nejvyšší správní soud tvrzený důvod kasační stížnosti posuzoval podle obsahu a nikoliv podle formálního označení a dospěl k závěru, že je namítaná nezákonnost napadeného usnesení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj., zda napadené správní rozhodnutí má povahu rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s.

Podle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, „kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny základních práv a svobod“. Znamená to tedy, že zákonodárce může některá rozhodnutí orgánu veřejné správy, kterými je rozhodováno o subjektivních právech fyzických a právnických osob, vyloučit z přezkumu soudem, ovšem nesmí tak učinit u takových rozhodnutí, která se týkají základních práv a svobod, tj. těch, jimiž je rozhodováno o takových subjektivních právech, která buď nepřímo či jen zčásti mají povahu subjektivních základních

práv a svobod. Která správní rozhodnutí jsou z přezkumu soudem vyloučena stanoví taxativně ustanovení § 70 s. ř. s. Podle písm. b) citovaného ustanovení jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony, které materiálně jsou rozhodnutími, ale přitom jsou to úkony předběžné povahy. V této souvislosti je nutno poukázat na nález Ústavního soudu ze dne 3. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 8/99 (zveřejněn pod č. 153 ve svazku č. 16 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), kterým byl zamítnut návrh na zrušení ustanovení § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř., v tehdy platném znění, v němž byl v rámci této právní úpravy správního soudnictví, shodně jako v ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s., vyloučen soudní přezkum rozhodnutí předběžné povahy. Podle názoru Ústavního soudu vyloučením soudního přezkumu rozhodnutí předběžné povahy, čímž se vytváří mez základního práva na soudní ochranu podle čl. 36 Listiny základních práv a svobod, nejsou podstata a smysl tohoto základního práva dotčeny. Je tomu tak proto, že právo fyzické a právnické osoby na soudní ochranu je dostatečně zajištěno tím, že je v pravomoci soudů přezkoumávat rozhodnutí správních orgánů, která mají povahu rozhodnutí konečného. Tento právní názor vyjádřený v citovaném nálezu nebyl překonán ani pozdější judikaturou Ústavního soudu.

Zajišťovací příkaz vydává správce daně podle ustanovení § 71 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) je-li odůvodněná obava, že úhrada dosud nesplatné nebo nestanovené daně bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. V zajišťovacím příkazu správce daně uloží daňovému subjektu, aby nejdéle do tří dnů v příkazu uvedenou částku daně zajistil ve prospěch správce daně, a to způsobem v příkazu uvedeným, zejména složením jistoty na jeho účet, nebo do určené depozitní úschovy. Složí-li daňový subjekt dostatečnou jistotu, jiné zajištění se neprovede, a již provedené zajišťovací úkony správce daně zruší.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k uvedenému charakteru zajišťovacího příkazu vydaného podle citovaného ustanovení vycházel při právním posouzení projednávané věci z dosavadní judikatury, podle které zajišťovací příkaz je rozhodnutím předběžné povahy, neboť se jedná o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení (srov. usnesení Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2003, sp. zn. 28 Ca 218/2001, uveřejněné pod č. 143/2004 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 3 Afs 5/2004 - 63, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 8 Afs 37/2005 - 126, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Zajišťovací příkaz je specifický institut umožňující zajistit v budoucnu splatnou nebo v budoucnu stanovenou daň a předejít tak možným problémům při jejím vybrání. Smyslem rozhodnutí vydaného podle ustanovení § 71 zákona o správě daní a poplatků je proto zajistit, a to ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé (tj. meritorního rozhodnutí o daňové povinnosti), ve prospěch správce daně finanční částku uvedenou v zajišťovacím příkazu k provedení budoucího konečného rozhodnutí. Zajišťovací příkaz tedy není rozhodnutím o daňové povinnosti, nemá charakter konečného rozhodnutí, ale je pouze prostředkem, jenž má v odůvodněných případech poskytnout záruku, že daňový dlužník splní svoji zákonnou povinnost uhradit daň. Zajišťovací příkaz tak má nutně vztah pouze ke splnění daňových povinností vyplývajících ze zákona nebo uložených rozhodnutím finančního úřadu. V tomto smyslu je rozhodnutí podle ustanovení § 71 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutím předběžné povahy, neboť jde o dočasný a prozatímní prostředek k zajištění účelu daňového řízení, které nijak nepředurčuje rozhodnutí o stanovení daně. Zajišťovací příkaz sice postihuje daňový subjekt na dispozici s jeho majetkem, avšak děje se tak pouze dočasně

do doby, než bude daň splatná nebo než bude daň stanovena. Zajišťovací příkaz se proto netýká základních práv a svobod, neboť nejde o rozhodnutí o dani. Daňový subjekt má jinak k dispozici všechny prostředky ochrany proti meritornímu konečnému rozhodnutí.

Krajský soud proto opodstatněně dovodil, že napadené správní rozhodnutí je svým charakterem rozhodnutím předběžné povahy. Jde o rozhodnutí správního orgánu ve věcech veřejnoprávních, které upravuje předběžně a dočasně poměry stěžovatelky a zajišťuje určité finanční prostředky, jež slouží k zajištění účelu vedeného daňového řízení, a které je podle ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučeno.

Pokud by následně nedošlo k doměření daně, pak by s částkou uhrazeného zajištění daně naložil správce daně jako s přeplatkem ve smyslu ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 8. března 2007

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu