

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Václava Novotného v právní věci žalobce: **E. M.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 8. 2004, č. j. 10 Ca 87/2004 - 35,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 8. 2004, č. j. 10 Ca 87/2004 – 35, **se zrušuje.**

II. Návrh na přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2004, č. j. 3500/150/2003, **se odmítá.**

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný, nyní stěžovatel se kasační stížností domáhá zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2004, č. j. 3500/150/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře ze dne 18. 4. 2003, č. j. 60202/03/110940/3457, o zřízení zástavního práva k zajištění daňové pohledávky ve výši 56 816 433 Kč. V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.) a namítá nezákonnost rozsudku. Krajský soud konstatoval, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitostem bylo vydáno na základě platebních výměrů, kterými bylo žalobci uloženo uhradit spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 56 928 960 Kč. Za situace, kdy soud rozhodnutí, které bylo podkladem pro uplatnění zástavního práva, bylo zrušeno, neshledal soud důvod pro zřízení zástavního práva k nemovitostem ve vlastnictví žalobce. Stěžovatel namítá, že v daném případě není dosud pravomocně skončeno řízení o odvolání proti platebnímu výměru č. j. 21620/03/110916/2588 ze dne 14. 2. 2003, kterým byla žalobci

vyměřena spotřební daň za zdaňovací obdobím červen 2002 veš výši 15 470 400 Kč, platebnímu výměru č. j. 21660/03/110916/2588 ze dne 14. 2. 2003, kterým byla vyměřena spotřební daň za zdaňovací období červenec 2002 ve výši 10 934 880 Kč, platebnímu výměru č. j. 21666/03/110916/2588 ze dne 14. 2. 2003, kterým byla vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období srpen 2002 ve výši 10 354 080 Kč, platebnímu výměru č. j. 21686/03/110916/2588 ze dne 14. 2. 2003, kterým byla vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období září 2002 ve výši 9 308 640 Kč, platebnímu výměru č. j. 21691/03/110916/2588 ze dne 14. 2. 2003, kterým byla vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období říjen 2002 ve výši 10 860 960 Kč. Na základě shora uvedených platebních výměrů vznikla zajišťovaná pohledávka, tato pohledávka dosud trvá, a proto není důvod pro zrušení rozhodnutí, kterým bylo zřízeno zástavní právo. V době rozhodování soudu nebylo postaveno najisto, zda platební výměry budou v odvolacím řízení zrušeny či nikoli, rozhodnutí, na základě kterých byla zástava zřízena jsou platná. Rozhodnutím soudu bylo zrušenou pouze rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství ze dne 3. 5. 2004, č. j. 3498/130/2003, nikoli však uvedené platební výměry Finančního úřadu v Táboře. Pohledávky platně existují a nebyl proto důvod rušit pro vady řízení a nezákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2004, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře, jímž bylo zřízeno zástavní právo k zajištění daňové pohledávky ve výši 56 816 433 Kč. Posouzení věci považuje stěžovatel za nesprávné, když soud zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v kontextu se zákonem č. 40/1964Sb občanský zákoník nesprávně vyložil a na daný skutkový stav nesprávně aplikoval. Stěžovatel na základě výše uvedeného požaduje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Českých Budějovicích k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření konstatuje, že při rozhodování finančních úřadů jsou tyto povinny vycházet nejenom z okolností a souvislostí případu, ale postupovat i v souladu s § 2 odst. 1 zákona č. 3337/1992 Sb. Správce daně musí chránit nejen zájmy státu, ale má dbát i na zachování práv a zájmů daňových subjektů. Jestliže krajský soud označil postup finančního úřadu, který z úřední moci zaregistroval žalobce jako plátce spotřební daně z tabákových výrobků a uložil mu uhradit daň ve výši 56 928 960 Kč, za nezákonný a jednoznačně důvody nezákonného postupu definoval, nelze ani rozhodnutí o uvalení zástavního práva považovat za zákonné. Po formální stránce lze stěžovateli přisvědčit, že platební výměry ještě zrušeny nebyly a že odvolání má odkladný účinek Nicméně uvalení zástavy na majetek v dané souvislosti není obligatorní a mělo by zde být bráno v úvahu, zda skutečně hrozí následek, který stěžovatel s takovým krokem spojuje. Žalobce poukazuje na to, že svou činnost prováděl vždy zcela v souladu se zákonem, a proto i podnikal zcela transparentně coby podnikatel – fyzická osoba, přičemž mu nic nebránilo v tom, aby svou činnost provozoval např. jako společnost s ručením omezeným, kdy by bylo snadné docílit toho, že rozsah uhrazovací povinnosti bude omezen na výši kapitálu. Žalobce nikdy neprojevil tendenci majetku se zbavovat, i kdyby tak učinil, což nemá ani nyní v úmyslu, mohlo by být takové jednání finančním úřadem v mezích zákona zpochybněno. Žalobce je přesvědčen, že soud postupoval v souladu se zákonem a že jeho postupem v žádném případě není stát krácen na svých právech. Navrhuje proto, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní nejprve musel zkoumat splnění procesních podmínek, za nichž může ve věci jednat. V této souvislosti se musel zabývat povahou napadeného rozhodnutí, zejména, zda se nejedná o rozhodnutí předběžné povahy a tudíž rozhodnutí, které je z přezkumné činnosti soudu vyloučeno.

Ve správním soudnictví jsou kontrole zákonnosti podrobena rozhodnutí orgánů veřejné správy, jimiž bylo rozhodnuto o právech a povinnostech fyzických a právnických osob ve smyslu generální klausule obsažené v čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky. Současně však uvedené ustanovení připouští možnost, aby na základě výjimek zákonem výslovně stanovených, byla některá rozhodnutí z přezkoumání vyloučena.

Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. může se ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva a povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti. S ohledem na použitou legislativní zkratku lze dovodit, že za rozhodnutí ve smyslu citovaného ustanovení lze považovat pouze takové úkony správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. Negativní enumerací obsaženou v § 70 s. ř. s. jsou uvedeny tzv. kompetenční výluky jimiž se zužuje rozsah rozhodnutí, která soud přezkoumává zásadním věcným hlediskem. Mezi jinými jsou na základě uvedeného ustanovení pod písm. b) vyloučeny ze soudního přezkoumání úkony správního orgánu předběžné povahy.

Ze spisu vyplynulo, že rozhodnutím Finančního úřadu v Táboře ze dne 18. 4. 2003, č. j. 60202/03/110940/3457, bylo zřízeno podle ust. § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a ust. § 152 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů k zajištění pohledávek v rozhodnutí uvedeným v celkové výši 56 816 433 Kč zástavní právo Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž bylo především zpochybňováno doměření daně a samotná registrace daňového subjektu ke spotřební dani z tabákových výrobků, přičemž tyto skutečnosti byly předmětem samostatného řízení. Žalobce odkazuje na nesprávnost těchto rozhodnutí, když odvolání zcela vyčerpalo svůj obsah pouze na těchto skutečnostech, jakkoli nezmiňovalo důvody svědčící pro nezákonnost samotného zřízení zástavního práva, např. neexistenci pohledávky, výluku vlastnictví, apod. Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 5. 2004, č. j. 3500/150/2003, bylo odvolání zamítnuto, stran odvolacích námitek postupoval žalovaný v souladu s ust. § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb.

Žalobě podané proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Českých Budějovicích vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil, když dospěl k závěru, že správce daně ani žalovaný nepostupovaly v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/192 Sb. ve vztahu k § 3 a § 10 zákona č. 587/1992 Sb.,o spotřební dani. Proto soud pro vady řízení a nezákonnost rozhodnutí žalovaného s odkazem na ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že věc, o kterou se v předmětném řízení jedná, je zřízení zástavního práva dle § 72 zákona č. 337/1992 Sb. Nepřísluší proto v tomto řízení posuzovat okolnosti, týkající se skutečností rozhodných pro závěry učiněné správcem daně v rozhodnutí o registraci žalobce ke spotřební dani z tabákových výrobků ani to, zda daň byla doměřena v souladu se zákonem. Tyto skutečnosti jsou předmětem samostatných rozhodnutí, o kterých bylo vedeno samostatné řízení žalovaným a proti těmto rozhodnutím byly vedeny samostatné žaloby u Krajského soudu v Českých Budějovicích. O těchto žalobách je nyní vedeno samostatné řízení u Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 5 Afs 160/2004, 5 Afs 161/2004) Krajský soud tak pochybil, když v řízení ve věci zástavního práva posuzoval skutečnosti týkající se jiného řízení, byť tyto mohou být pro rozhodnutí ve věci významné, a z faktu, že rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2004,

č. j. 3498/130/2003, které bylo podkladem pro napadené rozhodnutí o zřízení zástavního práva, bylo zrušeno dovodil, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva je bezpředmětné a zástavní právo nelze zřídit.

Podle ust. § 72 zákona č. 337/1992 Sb. 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.

Zástavní právo je věcné právo k věci cizí, které zvyšuje věřitelovu jistotu, že jeho pohledávka bude uspokojena. V daňovém řízení lze na rozdíl od řízení občanskoprávního zřídit pouze zákonné zástavní právo, a to na základě z ust. § 72 cit. zákona Vzniká ze zákona ke všem věcem a pohledávkám daňového dlužníka nebo věřitele a správce daně rozhodnutím podle § 72 pouze vymezuje jeho rozsah. Zástavou může být pouze věc způsobilá být předmětem vlastnictví, která je současně volně převoditelná na jiného. Jako zástava může být poskytnuta nejen věc celá, ale i spoluvlastnický podíl na věci. Pokud se jedná o uplatnění zástavního. práva na nemovitosti ve společném jmění manželů, pohledávka věřitele jen jednoho z manželů, která vznikla za trvání manželství, může být při výkonu rozhodnutí uspokojena i z majetku patřícího do společného jmění manželů. Zástavní právo plní funkci jednak zajišťovací tím, že zajišťuje daňovou pohledávku v době, kdy pohledávka není ještě splatná, jednak funkci uhrazovací, která vytváří správci daně podpůrný zdroj uspokojení daňového nároku v případě, že jím evidovaná, stanovená a zástavním právem zajištěná daňová pohledávka není řádně a včas daňovým subjektem splněna tak, aby správce daně mohl daňovou pohledávku uspokojit z výtěžku prodeje věci, která je předmětem jím vymezeného zástavního práva, např. v daňové exekuci. Na rozdíl od smluvního zástavního práva zákonné daňové zástavní právo pouze umožňuje, aby věřitel měl zastavenou movitou věc u sebe, předání věci není nutnou podmínkou pro jeho vznik. Věřitel může ponechat věc v dispozici dlužníka resp. věřitele, pouze ji označit pro každého zjevným způsobem, popř. nechat vyznačit zástavní právo v předepsané evidenci (v daném případě v katastru nemovitostí). Zajišťovací funkce končí splatností pohledávky, má tedy motivovat dlužníka, aby dobrovolně pohledávku splnil a věřiteli poskytovat jistotu, že se bude moci uspokojit ze zástavy, nebude-li jeho pohledávka řádně a včas splněna.

Smyslem rozhodnutí vydaného dle § 72 zákona č. 337/1992 Sb. k zajištění daňové pohledávky je včas zajistit v tomto stadiu 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, jeho platnost je zákonem omezena do úhrady daňové pohledávky.

Vydáním rozhodnutí o zřízení zástavního práva, v němž žalovaný vymezil, na které věci se zástavní právo uplatní, nedošlo k žádným změnám z hlediska práva hmotného, tj. stanovené výše daňové povinnosti. Existence takového rozhodnutí je zcela závislá na splnění daňové povinnosti ze strany žalobce a jeho vydáním nedošlo ke stanovení žádné další povinnosti. Vnímá-li žalobce z hlediska veřejné přístupnosti záznamu o zřízení zástavního práva v katastru nemovitostí nepříznivě, vyplývá takový dopad ze samotné podstaty existence veřejnoprávního charakteru katastru nemovitostí a nelze z této skutečnosti dovozovat zásah do jeho veřejnoprávních subjektivních práv.

Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud, že se v dané věci jedná o rozhodnutí, které soudnímu přezkumu ve smyslu ust. § 70 písm. b) s. ř. s. nepodléhá, a proto

postupem dle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a současně odmítl návrh na přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2004, č. j. 3500/150/2003.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ust. § 120 odst. 2 ve spojení s ust. § 60 odst. 3 s. ř. s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. dubna 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu