



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele **L. P.**, zastoupeného JUDr. Ladislavem Sádlikem, advokátem se sídlem v Praze 5, Holečkova 31, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti podané proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 8. 2006, č. j. 15 Ca 158/2006 - 14,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel se včasnou kasační stížností podanou k poštovní přepravě dne 25. 9. 2006, postoupenou Nejvyššímu správnímu soudu dne 3. 1. 2007, domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým soud odmítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „správní orgán“), kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti zajišťovacímu příkazu. Zajišťovacím příkazem ze dne 14. 3. 2006, č.j. 6884/06/202970/5448, vydaným Finančním úřadem v Podbořanech (dále jen „správce daně“) bylo stěžovateli přikázáno, aby ve prospěch správce daně nejdéle do tří dnů od doručení příkazu složil jistotu v částce 13 411 825 Kč a zajistil tak daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1999 do 31. 12. 2002.

Krajský soud žalobu odmítl, neboť dospěl k názoru, že rozhodnutí, které bylo žalobou napadeno, je svým charakterem rozhodnutím předběžné povahy, které slouží k zajištění účelu vedeného správního řízení a které je dle ustanovení § 70 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), ze soudního přezkumu vyloučeno.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky Krajským soudem v Ústí nad Labem a také nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Dle názoru stěžovatele ustanovení § 78, věta druhá, s. ř. s., dává možnost podání žaloby s odkazem na § 65 s. ř. s. v těch případech, kdy ze strany orgánu veřejné moci došlo ke zneužití veřejného práva a současně k překročení mezi správního uvážení. Dle právního názoru stěžovatele lze z dostupné literatury dovodit, že předmětem soudního přezkumu musí být vždy, a to bez ohledu na § 70 s. ř. s., správní úvaha, ke které je namítáno zneužití správního uvážení. Samotným předmětem žaloby není rozhodnutí předběžné povahy, ale nezákonná správní úvaha, kterou jako samostatný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí předpokládá věta druhá § 78 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel opírá svoji argumentaci o rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 154/2004, ze kterého lze dovodit, že samotné vydání zajišťovacího příkazu je úkonem, který má předběžnou povahu, avšak správní úvaha, která vydání takového příkazu předchází, nikoli. S ohledem na skutečnost, že pracovník správce daně do protokolu neuvedl žádné racionální důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, je předmětem žaloby právní úkon, který vydání vlastního rozhodnutí předchází. Stěžovatel dále argumentuje rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42, ze kterého cituje: *„Absolutní či neomezené správní uvážení v moderním právním státě neexistuje. Každé správní uvážení má své meze, vyplývající v první řadě z ústavních principů zákazu libovůle, principu rovnosti, zákazu diskriminace, příkazu zachovávat lidskou důstojnost, principu proporcionality atd. Dodržení těchto mezí podléhá soudnímu přezkumu“*.

Při řádně doloženém tvrzení obsaženém v žalobním návrhu, spočívajícím v absenci správního uvážení nebo zneužití správního uvážení, by dle názoru stěžovatele mělo být takové žalobní tvrzení posouzeno věcně, nikoliv odmítnuto z důvodu kompetenční výluky. Porušení zákazu libovůle jako ústavního principu ani nelze z přezkumné činnosti soudu, byť z důvodu kompetenční výluky, vyloučit. Musí totiž existovat cesta, jak nezákonné „dočasné“ rozhodnutí odstranit. Závěrem stěžovatel rekapituluje podstatnou část žalobních bodů.

S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje napadené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Správní orgán ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že krajský soud nepochybil, neboť k přezkoumávání správního rozhodnutí může přistoupit pouze za předpokladu, že není dána překážka, která by mu bránila věc rozhodnout. Takovou překážkou jsou právě kompetenční výluky stanovené v § 70 s. ř. s. Správní orgán odmítá tvrzení stěžovatele o bezdůvodnosti vydání zajišťovacího příkazu, neboť stěžovatel činil právní úkony s úmyslem znemožnit správci daně vymožení vyměřené daňové povinnosti, když správce daně svým šetřením zjistil, že stěžovatel má na účtech u bank peněžní prostředky v částkách, které zdaleka nedosahují výše doměřené daně, a svůj nemovitý a movitý majetek společně s manželkou vložil do nově založené společnosti. Ze všech výše uvedených důvodů správní orgán navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s.] a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen [§ 105 odst. 2 s. ř. s.].

Zajišťovací příkaz vydá správce daně v těch případech, kdy má odůvodněnou obavu, že úhrada nesplatné nebo dosud nestanovené daně bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi - § 71 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V zajišťovacím příkazu 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.

Zajišťovací příkaz je tedy specifický institut umožňující zajistit v budoucnu splatnou nebo v budoucnu stanovenou daň a předejít tak možným problémům při jejím vybrání. Zajišťovací příkaz tak nemá charakter konečného rozhodnutí, ale je prostředkem, který má v odůvodněných případech poskytnout záruku, že daňový dlužník svoji zákonnou povinnost uhradit daň splní. Jedná se tedy o prostředek dočasný.

Při právním posouzení projednávané věci Nejvyšší správní soud vycházel zejména z ustanovení § 68 s. ř. s. a z ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s., která byla v daném případě krajským soudem aplikována. Podle § 68 písm. e) s. ř. s. je žaloba nepřípustná, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je ze soudního přezkoumání vyloučeno, podle § 70 písm. b) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy. Pro stručnost je přitom nutno odkázat na dosavadní správní judikaturu, podle které zajišťovací příkaz podle ustanovení § 71 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím předběžné povahy, neboť jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení (viz judikát publikovaný pod č. 143/2004 Sb. NSS). Od tohoto právního názoru Nejvyšší správní soud neshledal racionální důvod se v této věci odchýlit. S výše uvedeným ostatně souhlasí i stěžovatel, neboť ten se v kasační stížnosti domáhá přezkoumání úvahy, která vydání zajišťovacího příkazu předcházela.

Pokud stěžovatel argumentuje tím, že přezkoumána má být úvaha předcházející vydání zajišťovacího příkazu, nezbývá než poukázat na předběžnou povahu zajišťovacího institutu jako celku. Účelem této úpravy je umožnit správcům daně reagovat na nebezpečí možné nedobytnosti vyměřené daně v budoucnu, tj. ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé (meritorního rozhodnutí o daňové povinnosti), a včas zajistit ve prospěch správce daně v příkaze uvedenou finanční částku k provedení budoucího konečného rozhodnutí. Zajišťovací příkaz není rozhodnutím o daňové povinnosti. Jsou-li v hypotéze § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků použity podmínky jako „odůvodněná obava“, „vybrání daně bude spojeno se značnými obtížemi“ nebo „vybrání lze považovat za ohrožené“, je zřejmé, že úvahu o tom, zda jsou či nejsou splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu jako instrumentu majícího dočasný charakter, nelze oddělit od vydání samotného zajišťovacího příkazu. Bez této úvahy by totiž zajišťovací příkaz vůbec nemohl být vydán. Je-li ze soudního přezkumu zajišťovací příkaz pro svůj předběžný charakter bez dalšího vyloučen, pak musí být logicky z tohoto přezkumu vyloučena i úvaha správce daně, která jeho vydání předcházela.

Soud v případě rozhodnutí vyloučeného ze soudního přezkumu nezjišťuje, zda pro jeho vydání byly splněny zákonem stanovené podmínky, ani zda rozhodnutí obsahuje všechny zákonem požadované náležitosti.

Namítaná možnost libovůle správce daně v jednání a v rozhodování ve věci zajištění daně je vyloučena právě tím, že jde jen o úpravu prozatímní a stěžovatel má k dispozici všechny prostředky ochrany proti meritornímu konečnému rozhodnutí. Podmínky, za nichž může správce daně vydat zajišťovací příkaz (tj. odůvodněná obava, značné obtíže při vybrání daně, ohrožené vybrání), by zcela jistě byly v případném přezkumném řízení konečného rozhodnutí o uložení daně předmětem posouzení správního soudu, pokud by je daňový subjekt v rámci svého dispozičního oprávnění uplatnil (srovnej nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 374/05).

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, správnímu orgánu náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 24. ledna 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

