



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce J. U., zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou v Českém Krumlově, Rooseveltova 37, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2005, čj. 5009/150/2005, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 2. 2006, čj. 10 Ca 180/2005 - 20,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 8. 2005, čj. 5009/150/2005, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (zajišťovacímu příkazu) Finančního úřadu (správce daně) ze dne 21. 6. 2005, čj. 108952/05/077930/3526, kterým byla zajištěna daň žalobce z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, 1998, 1999, 2000, 2001 a 2002 složením jistoty v částce 5 000 000 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji usnesením ze dne 15. 2. 2006, čj. 10 Ca 180/2005 - 20, odmítl.

Krajský soud konstatoval, že zajišťovací příkaz [§ 71 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“)] nepochybně není rozhodnutím, kterým by byla žalobci stanovena daňová povinnost, a je pouze prostředkem, který má poskytnout záruku, že žalobce (jenž dlouhodobě neplní své povinnosti úhrady daní), splní daňovou povinnost, která mu teprve bude stanovena. Zajišťovací příkaz je pouze předběžným rozhodnutím, jímž se rozhodnutí o vyměření daně nijak nepředurčuje a daňový subjekt se pouze dočasně, do doby, než bude konkrétní daňová povinnost stanovena, omezuje v dispozici s jeho majetkem. Jedná se tedy o dočasný prostředek k dosažení účelu daňového řízení. Z uvedených důvodů není případná argumentace žalobce, kterou zpochybňuje zákonnost postupu správce daně při daňové kontrole a skutečnost, že dodatečné platební výměry nebyly dosud vydány. Krajský soud uvedl, že předběžná povaha zajišťovacích příkazů podle § 71 daňového řádu ani dopad kompetenční výluky podle § 70 s. ř. s. na tato rozhodnutí nejsou judikaturou krajských soudů ani autory komentářů daňového řádu zpochybňovány. Krajský soud se nemohl žalobou věcně zabývat a musel ji podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnout, neboť soudní přezkum předběžných rozhodnutí je vyloučen ustanovením § 70 písm. b) s. ř. s.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti usnesení krajského soudu kasační stížností. Namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a neposoudil všechny námitky stěžovatele [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Uvedl, že má uhrazeny všechny daňové nedoplatky předcházející nyní vystaveným platebním výměrům. Namítl, že zajišťovací příkaz je jakési předběžné opatření, které umožňuje správci daně zajistit vybrání nesplatné nebo dosud nestanovené daně od daňového dlužníka v mezních situacích. V daném případě ovšem byla daň za roky 1996, 1998 a 1999 splatná, byla již jednou stěžovateli správcem daně doměřena a v doměřené výši plně uhrazena. Stěžovatel je přesvědčen, že v jeho případě nebyl dán žádný důvod pro vydání zajišťovacího příkazu a takový důvod ostatně v zajišťovacím příkazu nebyl správcem daně ani uveden. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že je žaloba proti zajišťovacímu příkazu, jako rozhodnutí předběžné povahy, z rozhodování soudu vyloučena a musí být odmítnuta. V posuzované věci došlo na základě zajišťovacího příkazu a následně realizované exekuce (ještě před vydáním platebních výměrů) k faktické likvidaci podnikatelské činnosti stěžovatele a tím i k zamezení získání peněžních prostředků pro eventuální úhradu daňových nedoplatků. Jedná se o natolik závažný zásah do hmotných práv stěžovatele, že není namístě, aby v právním řádu neexistovala možnost domáhat se u soudu posouzení postupu správce daně.

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem krajského soudu s tím, že na něm nic nemění ani skutečnost, že zajišťovací příkaz může být správcem daně použit

jako exekuční titul (§ 73 odst. 4 daňového řádu) pro daňovou exekuci (tzv. zajišťovací exekuci). Navrhl zamítnout kasační stížnost jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předem dalšího odůvodnění uvádí, že v posuzované věci může být dán pouze důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu), který je ve vztahu k ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) až d) s. ř. s. důvodem speciálním.

Je-li odůvodněná obava, že úhrada nesplatné nebo dosud nestanovené daně bude v době jejich splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně s uvedením důvodů, pro něž pokládá vybrání za ohrožené, vydat zajišťovací příkaz. Zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu, aby nejdéle do tří dnů zajistil ve prospěch správce daně částku daně uvedenou v příkazu, a to způsobem v příkazu uvedeným, zejména složením jistoty na účet nebo do určené depozitní úschovy (§ 71 odst. 1 daňového řádu). Složí-li daňový subjekt dostatečnou jistotu, jiné zajištění se neprovede a správce daně zruší již provedené zajišťovací úkony (§ 71 odst. 2 daňového řádu).

Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud usnesením odmítne návrh, jestliže je podle tohoto zákona nepřipustný. Podle § 68 písm. e) s. ř. s. je žaloba nepřipustná, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je ze soudního přezkumu podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno. Podle § 70 písm. b) s. ř. s. jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy.

Z ustanovení § 71 daňového řádu je zřejmé, že smyslem zajišťovacího příkazu je ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé (tj. meritorního rozhodnutí o daňové povinnosti) zajistit ve prospěch správce daně finanční částku k provedení budoucího konečného rozhodnutí. Zajišťovací příkaz není rozhodnutím o daňové povinnosti, je pouze prostředkem, který má v odůvodněných případech poskytnout záruku, že daňový poplatník svou povinnost uhradit daň splní. Zajišťovací příkaz má tedy vztah pouze ke splnění daňových povinností vyplývajících ze zákona nebo uložených rozhodnutím správce daně. V uvedeném smyslu je rozhodnutí podle § 71 daňového řádu rozhodnutím předběžné povahy, neboť jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení.

Pro posouzení, zda konkrétní správní rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu, je podstatný jeho charakter, např. to, zda se jedná o rozhodnutí

předběžné povahy. Soud je v takovém případě oprávněn pouze posuzovat, zda se o rozhodnutí předběžné povahy jedná či nikoliv. V případě pozitivního závěru nezbyvá než uzavřít, že platná právní úprava neumožňuje soudu takové rozhodnutí věcně přezkoumat [§ 68 písm. e) s. ř. s. ve spojení s § 70 písm. b) s. ř. s.]. Pokud by soud posuzoval případný zásah do hmotných práv stěžovatele (což stěžovatel namítá v kasační stížnosti), nepochybně by tím žalobou napadené rozhodnutí věcně přezkoumával. Současně je třeba připomenout, že výrokem o odmítnutí žaloby soud nepředjímá, zda by tato žaloba byla shledána důvodnou, ale pouze to, že vzhledem k platné právní úpravě není oprávněn se žalobou napadeným rozhodnutím věcně zabývat.

Jedním z důvodů, proč rozhodnutí předběžné povahy nepodléhají soudnímu přezkumu, je zájem na přiměřené délce řízení, neboť se jedná o prostředky, jejichž účelem je (pouze) zajištění poměrů po dobu řízení. Ústavní soud v souvislosti s problematikou ústavních aspektů rozhodování o předběžných opatřeních (neboť i v takových případech jde o rozhodnutí způsobila podstatnou měrou zasáhnout do zejména majetkových práv účastníků řízení) ve věci vedené pod sp. zn. II. ÚS 221/98 uvedl, že *„s ohledem na povahu předběžného opatření nelze stanovit takové prostředky ochrany, jako v případě rozsudků nebo závažných usnesení, neboť účelem je zde především co nejrychlejší zatímní úprava stran sporu“*.

Shora uvedené závěry odpovídají i ustálené judikatuře správních soudů (srov. např. usnesení Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2003, čj. 28 Ca 218/2001 - 55, č. 143/2004 Sb. NSS, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, čj. 8 Afs 37/2005 - 126, dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud neshledal důvodu pro to, aby se od této judikatury v nyní posuzované věci odchýlil.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu