



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **J. H.**, zastoupený JUDr. Jiřím Všetečkou, advokátem se sídlem Orlická 163, Hradec Králové, proti žalovaným: **1) Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, **2) Finanční úřad v Děčíně**, se sídlem Řetězová 1369/2a, Děčín, proti rozhodnutí 1) žalovaného ze dne 26. 4. 2006, čj. 7106/06-1500, na ochranu před nezákonným zásahem, a proti rozhodnutí 2) žalovaného (o zřízení zástavního práva) ze dne 4. 11. 2005, čj. 136984/05/178940/5672, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 4. 2008, čj. 15 Ca 149/2006 - 42,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (žalovaný I.) zamítlo rozhodnutím ze dne 26. 4. 2006, čj. 7106/06-1500, odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (žalovaný II.) ze dne 25. 10. 2005, čj. 131768/05/178940/5672, kterým bylo zřízeno zástavní právo k nemovitostem žalobce v k. ú. Mezná u Hřenska a v k. ú. Hřensko (specifikovaných v citovaném rozhodnutí) k zajištění daňových pohledávek za žalobcem ve výši 3 276 920 Kč a k jejich příslušenství.

Finanční úřad (žalovaný II.) zřídil rozhodnutím ze dne 4. 11. 2005, čj. 136984/05/178940/5672, k totožným nemovitostem žalobce zástavní právo k zajištění daňových pohledávek za žalobcem ve výši 925 397 Kč a k jejich příslušenství. Sám finanční úřad pak toto rozhodnutí zrušil rozhodnutím ze dne 6. 3. 2006, čj. 35601/06/178940/5672.

II.

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem domáhal zrušení rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 26. 4. 2006, čj. 7106/06-1500, a ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím v nezákonném zásahu do vlastnického práva rozhodnutími finančního úřadu ze dne 25. 10. 2005, čj. 131768/05/178940/5672 a ze dne 4. 11. 2005, čj. 136984/05/178940/5672.

Krajský soud usnesením ze dne 17. 4. 2008, čj. 15 Ca 149/2006 - 42, žalobu odmítl [§ 46 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.].

Ve vztahu k rozhodnutí finančního ředitelství je podle krajského soudu žaloba nepřipustná. Jedná se totiž o rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jehož platnost je omezena do úhrady daňové pohledávky. I s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 162/2004 - 61 (č. 613/2005 Sb. NSS), pak krajský soud uzavřel, že takové rozhodnutí je vyloučeno ze soudního přezkumu [§ 70 písm. b) a § 68 písm. e) s. ř. s.]. Krajský soud odmítl i námitku, že zástavní právo bylo zřízeno k zajištění neexistující pohledávky. Poukázal na skutečnost, že zástavní právo bylo zřízeno k zajištění neuhrazených daní z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2003 a 2004, které byly podle § 46 odst. 5 daňového řádu konkludentně vyměřeny na základě údajů uvedených v daňových přiznáních. Další pohledávka, k níž bylo zřízeno zástavní právo, vznikla dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 5. 1997, čj. 39672/97/178912/3397. Konečně pak má podle krajského soudu zřízené zástavní právo zajišťovat neuhrazené splatné zálohy na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Krajský soud poukázal na skutečnost, že žalobce tyto pohledávky nijak nezpochybnil, a proto nelze usuzovat na jejich neexistenci.

Dále krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, čj. 2 Afs 28/2003 - 48 (č. 187/2004 Sb. NSS) a připomněl, že námitku, podle níž nebyla žalobci doručena v souladu se zákonem výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, nelze meritorně projednat. Touto výzvou se totiž zahajuje vymáhací řízení, takže nemusí předcházet rozhodnutí o zřízení zástavního práva, a navíc je tato výzva rovněž vyloučena ze soudního přezkumu.

Krajský soud nepřítakal ani namítanému zkrácení práv žalobce nezákonným zásahem správního orgánu. Zde krajský soud uzavřel na nedostatek aktivní žalobní legitimace ve smyslu § 82 s. ř. s., podle kterého je k podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu legitimován pouze ten, kdo byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením, který byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku proti němu bylo přímo zasaženo, a který není rozhodnutím. V posuzované věci se však o rozhodnutí jednalo, žalobce namítal zkrácení svých práv zásahem správního orgánu, který je rozhodnutím (o zřízení zástavního práva nebo zákazu realizace právních účinků, které z tohoto rozhodnutí přímo vyplývají).

Ve vztahu k rozhodnutí finančního úřadu ze dne 4. 11. 2005, čj. 136984/05/178940/5672, krajský soud konstatoval neodstranitelný nedostatek

podmínek řízení. Toto rozhodnutí totiž bylo k odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 6. 3. 2006, čj. 35601/06/178940/5672, zrušeno.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti usnesení krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody výslovně podřadil § 103 odst. 1 písm. a), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vadám řízení spočívajícím v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit, § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí soudu, a § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu.

Stěžovatel namítl, že o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem nelze rozhodnout odmítnutím, tím méně v souvislostech podané žaloby, jejího odůvodnění a bez jednání. Dále uvedl, že skutkové a právní důvody, pro které se domáhá ochrany před nezákonným zásahem, uvedl v žalobě a v jejím doplnění, a na tato podání k odůvodnění stížných důvodů rovněž odkazuje.

Stěžovatel uvedl, že si je vědom judikatury vztahující se k soudnímu přezkumu rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle § 72 daňového řádu. Již v žalobě stěžovatel argumentoval rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110 (č. 735/2006 Sb. NSS), z něhož dovodil, že soudní ochrana před nezákonným zásahem správního orgánu musí být poskytnuta podle okolností věci i v případě zajišťovacích úkonů, jakým je zřízení zástavního práva. Stěžovatel namítl, že krajský soud se touto jeho argumentací nezabýval, zohlednil pouze, že správní orgán ve svém rozhodnutí vypočetl pohledávky, pro něž je zástavní právo zřízeno, ale přehlédl, že rozhodnutí ve výroku vymezuje pohledávky tak, že je správce daně „eviduje“. V této evidenci spatřuje stěžovatel nezákonnost postupu správního orgánu směřující k zajištění neexistující pohledávky, neboť v ní chybí materiální znaky existence oprávnění, spočívající v nepochybné existenci daňové pohledávky založené na pravomocném rozhodnutí, nikoliv na evidenci správce daně. Stěžovatel tvrdil, že daňová pohledávka neexistuje a pro svá tvrzení navrhoval provedení důkazu archivní sestavou plátců. Krajský soud tento důkaz neprovedl ani jej nevzal v úvahu, přestože by z něj vyplynulo, že pohledávky, pro které bylo zástavní právo zřízeno, neexistují pro zaplacení *„a jejich tvrzená existence se odráží jen ve virtuální evidenci správního orgánu, odrážející voluntaristický proces započítávání na domnělé daňové pohledávky, vůči čemuž nemá stěžovatel jiných prostředků účinné obrany“*. Výkon rozhodnutí se vůči stěžovateli nevede a stěžovatel je pouze zatížen omezením, proti kterému nemá možnost brojit. Stěžovatel se domnívá, že tento postup byl zvolen záměrně a poukázal na skutečnost, že evidenci reklamoval u správce daně, reklamace však byla odmítnuta bez věcného řešení jako nepřípustné podání. Toto rozhodnutí bylo Krajským soudem v Ústí nad Labem (řízení bylo vedeno pod sp. zn. 15 Ca 6/2007) zrušeno, a tedy i z úřední činnosti krajského soudu bylo zřetelné, že existují pochybnosti o správnosti vedené evidence a její validitě.

Stěžovatel také namítl, že „své žalobní žádání podával v alternativním a eventuálním petitu“, žádný z navrhovaných petitů nevzal zpět, ani jej nenahradil petitem jiným. Krajský soud pak podle stěžovatele pochybil, odmítl-li žalobu jako celek, aniž by se vypořádal se vznesenými návrhy, neboť nejsou dány důvody pro její odmítnutí podle § 46 odst. 1 písm. d), § 85 a § 68 s. ř. s.

Odmítnutí žaloby nelze podle stěžovatele připustit i s ohledem na ochranu, kterou mu dává článek 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) ve spojení s článkem 17 Úmluvy. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

III.2

Žalovaní se ztotožnili se závěry krajského soudu a navrhli zamítnutí kasační stížnosti.

III.3

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že byla-li žaloba odmítnuta, přichází pojmově v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jako zvláštní ustanovení ve vztahu k ostatním důvodům podle § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 3 Azs 33/2004 - 98, č. 625/2005 Sb. NSS).

Ochrany podle § 82 a násl. s. ř. s. se lze domáhat proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení, který není rozhodnutím. Citované ustanovení vychází ze subsidiární ochrany tohoto typu žaloby, neboť proti rozhodnutí je primárně určen jiný typ žaloby – podle § 65 a násl. s. ř. s. Jakkoliv jsou některá rozhodnutí, např. předběžné povahy, z přezkumu v rámci samostatné žaloby brojící jen proti takovému rozhodnutí vyloučena [§ 70 písm. b) s. ř. s.], neznamená to, že by jejich přezkum byl zcela vyloučen. Tento přezkum se pouze soustředí do jiné procesní fáze a tato rozhodnutí mohou být předmětem soudního přezkumu v rámci přezkumu konečného rozhodnutí. Výluka § 70 písm. b) s. ř. s. tedy nemůže vést k interpretaci, podle níž by proti tomuto typu rozhodnutí bylo možno brojit žalobou podle § 82 s. ř. s. Posledně citované ustanovení je proto třeba vyložit tak, že rozhodnutí správního orgánu předmětem žaloby na ochranu před nezákonným zásahem vůbec nemůže být. Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud připomíná, že se vymezením podmínek, za nichž lze ochranu před nezákonným zásahem poskytnout, podrobně zabýval v řadě svých rozhodnutí, na která pro stručnost rovněž odkazuje (srov. rozsudky ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, č. 603/2005 Sb. NSS, a ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 - 95, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud rovněž již dříve konstatoval, že účastník řízení nedisponuje volbou, zda považuje za výhodnější žalobu proti rozhodnutí nebo žalobu na ochranu před nezákonným zásahem a určujícím kritériem v tomto směru není procesní

taktika žalobce, ale povaha napadeného úkonu (srov. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004 - 42, č. 720/2005 Sb. NSS).

Krajský soud, který zkoumal, zda jsou splněny podmínky § 82 s. ř. s., správně shledal, že stěžovatel označil za nezákonný zásah správní rozhodnutí (o zřízení zástavního práva). Nejvyšší správní soud pak přisvědčil krajskému soudu, který v odůvodnění svého rozhodnutí dospěl k závěru, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro věcné projednání žaloby [§ 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť v případě stěžovatele se nejednalo o zásah správního orgánu, který by nebyl rozhodnutím.

Stěžovatel rovněž namítl, že závěr krajského soudu je v rozporu s právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (rozhodnutí ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS), kterým stěžovatel v žalobě argumentoval a k němuž krajský soud vůbec nepřihlédl.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí (č. 735/2006 Sb. NSS) dovodil, že proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí a zahájení i provádění daňové kontroly, která není samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem, může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. Nyní posuzovaná věc je ovšem skutkově i právně odlišná a právní názor vyslovený v citovaném rozhodnutí (č. 735/2006 Sb. NSS), na ni nelze aplikovat. Na rozdíl od daňové kontroly, jejímž posouzením se Nejvyšší správní soud zabýval v citovaném rozhodnutí a která měla povahu úkonu, nikoliv rozhodnutí, se stěžovatel v nyní posuzovaném případě domáhal ochrany před nezákonným zásahem, spočívajícím ve vydání rozhodnutí předběžné povahy, z nichž jedno bylo ostatně ještě před podáním žaloby zrušeno.

Stěžovatel přitom v žalobě připustil, že si je vědom závěrů, ke kterým judikatura ve vztahu k tomuto typu rozhodnutí dospěla (č. 613/2005 Sb. NSS). Poukázal však na skutečnost, že takové rozhodnutí postrádá svoji věcnou povahu, a proto je nutné pohlížet na něj jako na rozhodnutí podléhající soudnímu přezkumu podle § 82 s. ř. s. V tomto směru Nejvyšší správní soud odkazuje na svou argumentaci shora, podle níž je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem pojmově vyloučena v případech, kdy mělo být nezákonným zásahem vydání rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud dále připomíná (jak ostatně učinil i krajský soud), že se již zabýval i otázkou přípustnosti žaloby proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva (§ 72 daňového řádu) a dospěl k závěru, že se nejedná o meritorní ani konečné rozhodnutí. Nelze jej považovat za jeden ze způsobů výkonu rozhodnutí, protože nevede k uspokojení oprávněného (správce daně) a nedochází k přímému poškození majetku daňového dlužníka. Po zřízení zástavního práva, chce-li správce daně bezprostředně dosáhnout uspokojení jeho daňové pohledávky, musí učinit další právní úkony vedoucí k uspokojení pohledávky. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva je rozhodnutím dočasným, které pouze stimuluje stěžovatele k uhrazení daňové pohledávky a pro případ budoucího exekučního řízení usnadňuje správci daně její provedení. Předběžná povaha rozhodnutí vyplývá z jeho dočasnosti, jeho platnost je zákonem omezena do splatnosti daňové pohledávky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2007, čj. 5 Afs 159/2005 - 66,

www.nssoud.cz). V nyní posuzované věci neshledal Nejvyšší správní soud důvod, aby se od svého právního názoru odchýlil.

V tomto ohledu není důvodná ani námitka dovolávající se ochrany podle článku 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě ve spojení s článkem 17 Úmluvy. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva (§ 72 daňového řádu) je rozhodnutím předběžné povahy, ale soudní ochrana stěžovatele zůstává zachována, byť teprve ve fázi exekučního řízení. V daném případě napadené rozhodnutí o zřízení zástavního práva zajišťovalo daňové pohledávky specifikované v rozhodnutí evidované za stěžovatelem z titulu neuhrazení daně z příjmu fyzických osob a příslušenství. Smyslem a funkcí zástavního práva tedy bylo zajištění úhrady těchto daňových pohledávek k případné budoucí exekuci.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v námitce, že žalobu podal „v alternativním a eventuálním petitu“ a krajský soud pochybil, odmítl-li žalobu jako celek. Jak Nejvyšší správní soud již shora uvedl, volba žalobního typu není otázkou dispozice účastníka řízení, ale odvíjí se od napadeného aktu či úkonu správního orgánu. Brojil-li stěžovatel žalobou proti rozhodnutí, které nemohlo být napadeno žalobou na ochranu před nezákonným zásahem a pro svou předběžnou povahu ani žalobou proti rozhodnutí, krajský soud správně žalobu jako celek odmítl a s jednotlivými aspekty a argumentací podání se vypořádal až v odůvodnění svého rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud nepřitakal také námitce nezákonnosti evidence daňových pohledávek za daňovým dlužníkem. Správce daně vede pro každý daňový subjekt osobní účet, na kterém eviduje jeho daňové a platební povinnosti, jejich úhrady nebo zánik, aby tak měl přehled o jeho daňových nedoplatecích nebo vratitelném přeplatku. Tato evidence slouží správci daně k tomu, aby mohl provádět opatření potřebná ke správnému a úplnému splnění daňových povinností daňovým subjektem (§ 1 odst. 2, věta první, daňového řádu) a její vedení je upraveno v § 62 daňového řádu.

Stěžovateli lze přisvědčit, že podkladem pro zaplacení a následné vymáhání daně může být pouze daň, která byla pravomocně vyměřena, přičemž daňový nedoplatek vzniká pouze tehdy, nebyla-li daň zaplacená v zákonné výši. Nejvyšší správní soud připomíná, že k vyměření daně může dojít konkludentně podle § 46 odst. 5 daňového řádu, nebo platebním výměrem podle § 46 odst. 4 daňového řádu. V případě stěžovatele byla daň za jednotlivá zdaňovací období (roky 2004 a 2005) vyměřena konkludentně podle § 46 odst. 5 daňového řádu. Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí podle citovaného ustanovení správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. V této souvislosti nelze opomenout, že existence takového rozhodnutí je v daňovém řízení odůvodněna zejména hospodárností řízení, přičemž § 46 odst. 5 daňového řádu konstruuje nejen fikci vyměření daně ale rovněž jako fikci doručení tohoto rozhodnutí s tím, že za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006,

čj. 7 Afs 49/2004 - 59, www.nssoud.cz). Stěžovateli proto nelze přisvědčit v názoru, že zástavní právo bylo zřízeno na základě virtuální účelové evidence.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, v řízení před krajským soudem byly splněny podmínky pro odmítnutí žaloby směřující proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva [§ 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a s ohledem na neexistenci podmínek pro aplikaci § 82 s. ř. s. byly ve vztahu k namítanému nezákonnému zásahu splněny i podmínky pro odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaným, kterým by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jejich běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. srpna 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu