



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Michala Mazance, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Petra Průchy a JUDr. Marie Turkové v právní věci žalobkyně: **J. D.**, zastoupena JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Mírové náměstí 157/30, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 7. 2006, č. j. 15 Ca 114/2006 - 17,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 114/2006 - 17 ze dne 24. 7. 2006 **se ruší** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Finanční úřad v Litoměřicích (dále jen „finanční úřad“) rozhodnutím ze dne 1. 6. 2004, č. j. 62816/04/196940/6321 zřídil podle § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“ nebo „d. ř.“) a podle § 152 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, zástavní právo k nemovitostem žalobkyně. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které finanční úřad svým rozhodnutím ze dne 21. 10. 2004, č. j. 99700/04/0196940/6321 podle § 49 odst. 2 písm. b) d. ř. (tedy pro jeho opožděnost) zamítl. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 3. 2006, č. j. 4837/06-1500, zamítl.

2. Dne 24. 7. 2006 rozhodl Krajský soud v Ústí nad Labem usnesením o odmítnutí žaloby, kterou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2006 a rozhodnutí finančního úřadu ze dne 21. 10. 2004. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud uvedl, že smyslem rozhodnutí vydaného podle § 72 d. ř. je včasné zajištění daňové pohledávky k provedení budoucího konečného rozhodnutí. Jedná se tak o rozhodnutí předběžné povahy, které je pouze prozatímním dočasným opatřením, jehož platnost je zákonem omezena do úhrady daňové pohledávky. Proto je rozhodnutí o zamítnutí opožděně podaného odvolání proti tomuto rozhodnutí ze soudního přezkumu vyloučeno [§ 70 písm. b) a § 68 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“]. V závěru odůvodnění krajský soud odkázal na stejný právní názor, vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 162/2004 - 61, publikovaném pod č. 613/2005 Sb. NSS.

3. Proti usnesení krajského soudu žalobkyně („stěžovatelka“) podala kasační stížnost, v níž namítala, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku povahy rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle § 72 d. ř. jako rozhodnutí předběžné povahy. Nesprávné posouzení této otázky stěžovatelka dovozuje z § 70 odst. 5 d. ř., který stanoví, že je-li daňový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku. Podle stěžovatelky tedy žalobou napadené rozhodnutí nemá prozatímní povahu. Dále uvádí, že toto rozhodnutí by mělo být přezkoumatelné ve správním soudnictví, neboť je s ním spojen zásah do veřejného subjektivního práva dlužníka namítat promlčení daňového nedoplatku. Konstatuje, že z těchto důvodů nemůže být předmětné rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkumu a že žaloba proti takovému rozhodnutí musí být přípustná.

4. Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil s právním názorem vyjádřeným v usnesení krajského soudu. Podle něj je předmětné rozhodnutí předběžné povahy, které je pouze prozatímním, dočasným opatřením, jehož platnost je zákonem omezena do úhrady daňové pohledávky. Žalovaný tedy uzavírá, že rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva je tak ze soudního přezkumu vyloučeno a žaloba proti němu není přípustná.

II.

Důvody předložení věci rozšířenému senátu

5. Poté, co sedmý senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že kasační stížnost je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a včasná a jsou v ní podle jejího obsahu namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., konstatoval, že stěžejní je pro danou věc posouzení otázky, zda je rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle § 72 d. ř. rozhodnutím předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s.

6. Sedmý senát při předběžném posouzení věci dospěl k opačnému závěru, než jaký byl vysloven v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 162/2004 - 61, publikovaném pod č. 613/2005 Sb. NSS. V tomto rozsudku pátý

senát uvedl, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění daňové pohledávky dle § 72 d. ř. je rozhodnutím předběžné povahy, neboť se jedná pouze o dočasné opatření, jehož platnost je zákonem omezena do splatnosti daňové pohledávky, a proto je ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučeno. Sedmý senát usnesením ze dne 21. 8. 2008, č. j. 2 Afs 186/2006 - 43 tedy věc postoupil rozšířenému senátu.

7. Sedmý senát zejména připomněl nálezný Ústavního soudu ze dne 3. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 8/99 (publikovaný pod č. 291/1999 Sb.) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64, publikovaný pod č. 886/2006 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud stanovil základní kritéria pro posouzení rozhodnutí jako rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s.: *„Rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. musí současně splňovat následující znaky: 1) musí jít o rozhodnutí správních orgánů ve věcech veřejnoprávních, upravující předběžně či dočasně poměry osob, zajišťující určité věci nebo osoby či zatímně fixující určitý stav (materiální znak); 2) proti tomuto rozhodnutí nebo proti jeho důsledkům musí mít každá osoba, jejíž subjektivní práva jím byla dotčena, možnost bránit se v řízení, jež musí nutně proběhnout (tj. musí být následně po vydání rozhodnutí zahájeno anebo v něm musí být pokračováno, došlo-li k jeho zahájení před vydáním rozhodnutí nebo současně s ním) před správním orgánem, který v dané věci rozhodne s konečnou platností (procesní znak).“*

8. Předkládající senát zdůraznil, že uvedené znaky předběžnosti musí správní rozhodnutí naplňovat ve všech procesních situacích. Uvedl zejména, že rozhodnutí podle § 72 d. ř. nenaplní materiální znak předběžnosti, když doba trvání zástavního práva není žádným způsobem omezena, neboť úhrada daňového nedoplatku nemusí nutně nastat, přičemž zaplacení daňového nedoplatku je pouze jeden z možných způsobů zániku zástavního práva. Specifickou skupinu případů pak zahrnují zástavní práva existující na majetku osob odlišných od daňových dlužníků. Předběžnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva pak nelze dovozovat ani z akcesorického charakteru zástavního práva, které je závislé na existenci daňového nedoplatku. Neobstojí ani argument, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva je spjato s daňovými pohledávkami, o kterých správce daně rozhodl rozhodnutími, která jsou soudně přezkoumatelná. Předkládající senát má zato, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle § 72 d. ř. zasahuje do veřejných subjektivních práv daňového subjektu. Takový zásah pak představuje nemožnost uplatnit u zajištěného daňového nedoplatku po třicet let námitku promlčení (§ 70 odst. 6 d. ř.).

9. Podle sedmého senátu není v případě daného rozhodnutí naplněn ani procesní znak předběžnosti, neboť po zřízení zástavního práva nemusí nutně proběhnout další řízení. Další řízení proběhne, pokud správce daně přikročí k realizaci zástavy. V případě zániku zástavního práva zaplacením daňového nedoplatku daňový řád pak správci daně ani nemožňuje vydat rozhodnutí o zániku zástavního práva.

III.

Posouzení věci rozšířeným senátem

10. Rozšířený senát se nejprve zabýval otázkou, zda je dána jeho pravomoc ve věci rozhodovat, a dospěl ke kladnému závěru, neboť předkládající sedmý senát dospěl

k právnímu názoru, jenž je odlišný od právního názoru vyjádřeného v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 162/2004 - 61, publikovaném pod č. 613/2005 Sb. NSS.

III. a)

Úvodní úvahy

11. V daném případě není pochybnost o tom, že rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva má po formální i obsahové stránce podobu rozhodnutí dle § 65 odst. 1 s. ř. s. Spornou otázkou zůstává, zda na takové rozhodnutí (s ohledem na jeho předběžnost) dopadá výluka bránící jeho soudnímu přezkumu. Kompetenční výluky uvedené v § 70 s. ř. s. musí být dle ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vykládány restriktivně a předvídatelně, v pochybnostech pak musí být zachováno právo na soudní přezkum (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/2004, rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publikovaný pod č. 792/2006 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64, publikovaný pod č. 886/2006 Sb. NSS).

12. Neumožnění soudního přezkumu v případě tvrzené nezákonnosti či vadného postupu v řízení, které mu předcházelo, může znamenat pro některé jeho adresáty značně nepříznivé důsledky, aniž by ti měli k dispozici jiné účinné prostředky ke včasné ochraně svých práv. Některá rozhodnutí správních orgánů, hodnocená dosud judikaturou správních soudů jako rozhodnutí předběžné povahy, mají totiž značný dopad do právní sféry jednotlivců a mohou jim způsobit značnou újmu, resp. i škodu vzniklou v důsledku takového případně nezákonného rozhodnutí. Podle § 8 odst. 1 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), „*Nárok na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím lze, není-li dále stanoveno jinak, uplatnit pouze tehdy, pokud pravomocné rozhodnutí bylo pro nezákonnost zrušeno nebo změněno příslušným orgánem. Rozhodnutím tohoto orgánu je soud rozhodující o náhradě škody vázán.*“ Aby jednotlivcům bylo zachováno právo na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím, je tedy třeba jejich zrušení či změna příslušným orgánem. Právo na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím je přitom zaručeno v čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Jakkoli výklad zákona č. 82/1998 Sb. spadá zásadně do kompetence obecných soudů na čele s Nejvyšším soudem, vychází rozšířený senát z toho, že konformní s ústavně zaručeným právem na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím může být pouze takový výklad § 70 písm. b) s. ř. s., který v zásadě vyloučí možnost odepření soudního přezkumu rozhodnutí, kterým jednotlivci může být způsobena škoda. V opačném případě by výluka soudního přezkumu dle § 70 písm. b) s. ř. s. překročila materiální omezení výluk vyplývající z čl. 36 odst. 2 poslední věta Listiny základních práv a svobod. Rozhodnutí správního orgánu, v důsledku jehož nezákonnosti může vzniknout jednotlivci škoda, je totiž třeba zásadně považovat za rozhodnutí, týkající se základních práv a svobod ve smyslu posledně citovaného ustanovení Listiny. Přímé přezkumné pravomoci soudů může být takové rozhodnutí odňato pouze výjimečně, a to pouze za předpokladu, že soudy je mají možnost přezkoumat alespoň zprostředkovaně v rámci soudního přezkumu

dotčenou osobou nárokovatelného následného správního rozhodnutí, které v sobě nutně zahrne revizi předběžného rozhodnutí vyloučeného ze správního přezkumu (tedy jeho zrušení či změnu).

13. Za těchto okolností shledal rozšířený senát užitečným shlédnout dosavadní judikaturu správních soudů k § 70 písm. b) s. ř. s. a stanovit obecná kritéria pro posouzení, zda určitá věc spadá pod výluky soudního přezkumu dle uvedeného ustanovení. Jedině tak totiž může být dosaženo jednotnosti aplikace procesního předpisu a její nezbytné předvídatelnosti pro strany, jakož i souladu této aplikační praxe s ústavním pořádkem České republiky.

III. b)

Vývoj právní úpravy výluky

14. Je třeba předeslat, že starší právní úprava správního soudnictví neobsahovala srovnatelnou výluky soudního přezkumu rozhodnutí předběžné povahy. Zákon č. 36/1876 ř. z., o zřízení správního soudu, podroboval soudnímu přezkumu *všechna rozhodnutí a opatření úřadu správního, o nichž kdo tvrdí, že jimi bylo mu ublíženo na jeho právech* (§ 2). Výjimky z přezkumu byly stanoveny taxativně v § 3, avšak žádná z nich svou povahou neodpovídá § 70 písm. b) s. ř. s. Tato úprava byl převzata i po vzniku samostatné ČSR (srov. zákon č. 3/1918 Sb. z. a n.). Tato právní úprava nebyla po obsahové stránce změněna ani zákonem č. 164/1937 Sb. z. a n., o nejvyšším správním soudě. Rovněž pohled do Bohuslavovy sbírky ukazuje, že prvorepublikový nejvyšší správní soud rozhodoval o stížnostech proti správním rozhodnutím, která jsou dnešní judikaturou považována za rozhodnutí předběžné povahy. To se týká především zajišťovacích příkazů vydaných v daňovém řízení podle úpravy obdobné dnešnímu § 71 d. ř. Takové zajišťovací příkazy nejvyšší správní soud zrušil např. nálezy publikovanými v Boh. F 385/1920, Boh. F 1302/1923, Boh. F 7217/1934. Rozhodnutí správního orgánu o vyloučení odkladného účinku odvolání nejvyšší správní soud zrušil nálezem publikovaným v Boh. A 11798/1935. Podle prvorepublikové právní úpravy správní orgány rozhodovaly i o odkladném účinku stížnosti proti jejich rozhodnutí ke správnímu soudu (§ 17 zákona č. 36/1876 ř. z.) a rovněž i takovéto rozhodnutí nejvyšší správní soud věcně přezkoumával (srov. např. nálezy v Boh. A 481/1940).

15. V rámci obnovy správního soudnictví po roce 1989 byly nejprve zákonem č. 519/1991 Sb. do občanského soudního řádu vtěleny i výluky z přezkumné činnosti soudů, mj. i § 248 odst. 2 písm. e): *„rozhodnutí správních orgánů předběžné, procesní nebo pořádkové povahy včetně rozhodnutí o pořádkových pokutách“*. Důvodová zpráva (tisk č. 679, FS 1990-1992) k ustanovení § 248 odst. 2 o. s. ř. uváděla toliko následující: *„V odst. 2 jsou uvedeny případy správních rozhodnutí, které by bylo možno zahrnout pod definici generální klauzule (např. by nebylo jednoznačné, zda se na ně vztahuje nebo ne), které však vzhledem ke své povaze nemají podléhat přezkoumávání soudem. Okruh těchto případů je stanoven tak, že jednotné výjimky jsou formulovány obecně a vztahují se proto na všechna rozhodnutí, která jim vyhovují bez ohledu na to, o jaký právní předpis se opírají.“* Nálezem Ústavního soudu č. 2/2002 Sb. byla v citovaném ustanovení zrušena slova *„včetně rozhodnutí o pořádkových pokutách“*. Novelou č. 30/2000 Sb. pak byla výluka dále omezena tím, že

namísto rozhodnutí procesní povahy byl uzákoněn text „rozhodnutí, jimiž se upravuje vedení správního řízení“. Důvodová zpráva k tomu uvedla (tisk č. 157, PSP 1998-2002): „Dosavadní znění § 248 odst.2 písm.e) vylučovalo ‚rozhodnutí procesní povahy‘ ze soudního přezkoumání. Četná judikatura soudů k dosavadnímu znění zákona dospěla v zásadě shodně k závěru, že ve správním soudnictví se přezkoumávají rozhodnutí, která přímo zasahují sféru materiálních subjektivních oprávnění a povinností a naopak se nepřezkoumávají ta rozhodnutí, jimiž se upravuje jen procesní postavení účastníka řízení. Rozhodovací praxe tak vyloučila z přezkumu například rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro opožděnost nebo proto, že bylo podáno osobou neoprávněnou, rozhodnutí, jímž byla povolena (nebo nepovolena) obnova řízení atd. Ústavní soud však některá taková rozhodnutí soudů zrušil s tím, že výklad pojmu ‚rozhodnutí procesní povahy‘ zaujatý soudy je příliš extenzivní (v jiných případech pak ale ústavní stížnost usnesením odmítl a s názorem soudů se ztotožnil). V zájmu odstranění této diskrepance se navrhuje dosavadní výluk zúžit a k přezkoumání tak právě zmíněná procesní rozhodnutí otevřít, což považují i obecné soudy za věcně žádoucí.“ Soudní řád správní pak převzal výluk obsaženou v § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2002 doslovně do svého § 70 písm. b) a c). V důvodové zprávě k návrhu soudního řádu správního (tisk č. 1080 PSP 1998-2002) není o výlukách uvedených v § 70 žádná zmínka.

16. Z uvedeného přehledu vývoje právní úpravy je zřejmé, že účelem zakotvení výluk soudního přezkumu některých správních rozhodnutí bylo vyloučení přezkumu rozhodnutí, která podle své povahy nejsou soudního přezkumu schopna. Smysl takové úpravy výluk je třeba vidět v procesní ekonomii. Správní řízení musí probíhat plynule, aby dospělo ke svému výsledku, nelze jej proto „atomizovat“ do řady dílčích etap s vlastním soudním přezkumem a paralyzovat tak jeho plynulý průběh tam, kde posléze soudní ochrana proti zásahu do veřejných subjektivních práv může vzápětí přijít proti finálnímu rozhodnutí. Vzhledem k výkladovým potížím při aplikaci výluk a vzhledem k pochybnostem o ústavnosti vyloučení některých rozhodnutí směřuje však vývoj právní úpravy jednoznačně k omezování a zužování ustanovení o kompetenčních výlukách. Právní úprava a aplikační praxe prvorepublikového Nejvyššího správního soudu dokonce svědčí o tom, že přinejmenším některá rozhodnutí správních orgánů považovaná současnou judikaturou za předběžné povahy nemají charakter, který by soudní přezkum neumožňoval.

III. c)

Shrnutí judikatury správních soudů k rozhodnutí předběžné povahy

17. Do kategorie rozhodnutí předběžné povahy vyloučených ze soudního přezkumu dle § 70 písm. b) s. ř. s. byla dosud s větší či menší důsledností zařazována následující rozhodnutí:

a) rozhodnutí typově odpovídající předběžnému opatření zatímne upravujícím poměry účastníků či odvrácení nebezpečí zmaření výkonu následného definitivního rozhodnutí [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 5 As 42/2008 - 42 (zadržení řidičského průkazu), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64 (zajištění lihovin a tabákových výrobků), usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004, č. j. 7 A 136/2002 - 67 (opatření k odvrácení škody),

usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2004, č. j. 6 A 119/2001 - 74 (předběžné opatření dle zákona o pojišťovnictví), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 5 As 29/2003 - 68 (zajištění zbrojního průkazu), usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2003, č. j. 7 A 43/2001 - 63 (předběžné opatření podle zákona o dohledu na kapitálovém trhu), usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2008, č. j. 29 Ca 140/2006 - 33 (zajištění neznačených tabákových výrobků), usnesení Městského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2004, č. j. 38 Ca 706/2002 - 34 (zastavení prací podle § 102 odst. 2 zákona č. 50/1976 Sb., stavebního zákona)].

b) rozhodnutí typově odpovídající rozhodnutí o předběžné otázce - typicky o otázce, jejíž řešení (spolu)určuje rozhodnutí v jiném řízení – [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 9 As 88/2007 - 49 (rozhodnutí o neprominutí zmeškání lhůty), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 As 46/2007 - 54 (rozhodnutí o výjimce z obecných technických požadavků na výstavbu dle starého stavebního zákona)],

c) rozhodnutí povahou spíše procesní [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 1 As 83/2008 - 36 (vyloučení odkladného účinku odvolání podle správního řádu), usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 16. 5. 2008, č. j. 30 Ca 74/2008 - 12 (zajištění důkazu podle správního řádu)].

18. Nejvyšší správní soud v jiných svých rozhodnutí odmítl aplikovat § 70 písm. b) s. ř. s. V rozsudku ze dne 23. 10. 2008, č. j. 2 As 73/2008 - 36 Nejvyšší správní soud uvedl, že rozhodnutí o vyloučení odkladného účinku odvolání je sice rozhodnutím předběžné povahy, nicméně v případě řízení o správním vyhoštění jsou jeho možné dopady natolik významné ve vztahu k jeho adresátovi, že je třeba soudní přezkum rozhodnutí o vyloučení odkladného účinku odvolání připustit. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2008, č. j. 1 Afs 77/2008 - 43 rozhodnutí celního úřadu o zajištění zástavy podle § 305 odst. 3 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, není rozhodnutím předběžné povahy, které by bylo vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. b) s. ř. s. Rozhodnutí o zajištění zástavy by sice mohlo být rozhodnutím předběžné povahy ve vztahu k rozhodnutí o prodeji zástavy, avšak toto soudně přezkoumatelné rozhodnutí o prodeji zástavy nemusí dle platné úpravy následovat vždy po rozhodnutí o zajištění zástavy. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2006, č. j. 2 Afs 198/2005 - 88, nelze výlukou danou § 70 písm. b) s. ř. s. aplikovat na rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku podle § 42 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Toto rozhodnutí sice má povahu rozhodnutí předběžné povahy, avšak aplikaci § 70 písm. b) s. ř. s. brání výslovné ustanovení § 42 odst. 6 uvedeného zákona podle něhož „*proti rozhodnutí o odvolání lze podat jen mimořádné opravné prostředky nebo podnět k soudnímu přezkoumání.*“

19. K otázce výluky soudního přezkumu rozhodnutí předběžné povahy se již vyjádřil rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS. Rozšířený senát došel k závěru, že závazné stanovisko, jako je kupříkladu souhlas (či nesouhlas) orgánu ochrany přírody a krajiny k povolení stavby vydaný podle § 44 zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s., které není vyloučeno ze soudního přezkumu jako

rozhodnutí předběžné povahy dle § 70 písm. b) s. ř. s. Rozšířený senát zde uvedl tyto charakteristiky správního rozhodnutí předběžné povahy vyloučeného ze soudního přezkumu:

- a) dočasnost, tj. věcné posouzení je vyhrazeno rozhodnutí konečnému, jehož vydáním předběžné rozhodnutí pozbývá účinků,
- b) konečné rozhodnutí musí být podrobeno soudnímu přezkumu (srov. nálezn Pl. ÚS 8/99): to v sobě zahrnuje požadavek, aby předběžné rozhodnutí svým obsahem odpovídalo rozhodnutí konečnému, aby tak soudní přezkum rozhodnutí konečného zahrnul i přezkum rozhodnutí předběžného,
- c) předběžné a konečné rozhodnutí musí mít obsahově stejný či alespoň částečně se překrývající předmět řízení: *„Subjektivní vymezení předmětu řízení je určeno hospodářským či společenským cílem, který subjekt vyvoláním řízení sleduje, (...) objektivní vymezení nalézá svůj odraz v systematické zákonné úpravě, která je vnitřně členěna dle jednotlivých okruhů chráněných zájmů.“*

20. Obecně charakterizoval Nejvyšší správní soud kritéria rozhodnutí předběžné povahy také v opakovaně citovaném rozsudku ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64, publ. pod č. 886/2006 Sb. NSS, takto: *„Rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. musí současně splňovat následující znaky: 1) musí jít o rozhodnutí správních orgánů ve věcech veřejnoprávních, upravující předběžně či dočasně poměry osob, zajišťující určité věci nebo osoby či zatímně fixující určitý stav (materiální znak); 2) proti tomuto rozhodnutí nebo proti jeho důsledkům musí mít každá osoba, jejíž subjektivní práva jím byla dotčena, možnost bránit se v řízení, jež musí nutně proběhnout (tj. musí být následně po vydání rozhodnutí zahájeno anebo v něm musí být pokračováno, došlo-li k jeho zahájení před vydáním rozhodnutí nebo současně s ním) před správním orgánem, který v dané věci rozhodne s konečnou platností (procesní znak).“*

21. Pozornosti jistě zaslouží i fakt, že rozšířenému senátu byly již postoupeny další čtyři věci týkající se výkladu výluky soudního přezkumu dle § 70 písm. b) s. ř. s. Rozšířenému senátu tak byla usnesením č. j. 9 Afs 13/2008 - 50 předložena otázka, zda zajišťovací příkaz vydaný dle § 71 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je rozhodnutí o daňové povinnosti nebo zda je nutno jej posoudit jako rozhodnutí předběžné povahy. Usnesením č. j. 1 As 89/2008 - 65 byla rozšířenému senátu položena otázka, zda je rozhodnutí v pochybnostech dle § 1 odst. 4 zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, rozhodnutím předběžné povahy. Usnesením č. j. 7 As 69/2008 - 37 byl rozšířený senát dotázán, zda rozhodnutí o zadržení řidičského průkazu je rozhodnutím předběžné povahy. Konečně usnesením č. j. 7 As 26/2009 - 45 bylo rozšířenému senátu postoupeno rozhodnutí o tom, zda je rozhodnutí o vyloučení odkladného účinku odvolání podle ustanovení § 85 odst. 2 písm. a) správního řádu rozhodnutím předběžné povahy.

22. Z uvedeného shrnutí početné judikatury správních soudů vyplývá, že aplikace kompetenční výluky přezkumné pravomoci správních soudů ve vztahu k rozhodnutím předběžné povahy je od počátku provázena pochybnostmi vyplývajícími z trvajících napětí mezi tendencí soudů nerozhodovat některé spory meritorně na jedné straně a vědomím problematičnosti samotného institutu kompetenční výluky ve vztahu k významu základního práva na přístup k soudu, k materiálnímu omezení kompetenčních

vyluk vyplývajícímu z čl. 36 odst. 2 poslední věty Listiny a z čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod (č. 209/1992 Sb.). Přitom je pochybné, zda zatížení soudů vyplývající ze složitých úvah spojených s určováním toho, která rozhodnutí do vyluky spadají a která nikoli, není srovnatelné se zatížením vyšším objemem agendy v důsledku žalob proti některým rozhodnutím dosud považovaným za rozhodnutí předběžné povahy.

III. d)

Shrnutí judikatury Ústavního soudu k rozhodnutí předběžné povahy

23. Ústavní soud zamítl návrh na úplné zrušení vyluky soudního přezkumu rozhodnutí předběžné povahy nálezem Pl. ÚS 8/99 ze dne 3. 11. 1999, v konkrétním případě odepření soudního přezkumu závazné informace o sazebním zařazení zboží. Ústavní soud v tomto nálezu dospěl k závěru, že čl. 36 odst. 2 věta poslední Listiny umožňuje zákonem stanovit meze základního práva na soudní přezkum správních rozhodnutí. Tato výhrada byla naplněna procesní úpravou obsaženou v § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř. [nyní § 70 písm. b) s. ř. s.]. Uvedená procesní úprava nepřesahuje ani meze materiální výhrady („nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod“) ani obecné ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny o mezích základních práv, neboť je zachována podstata a smysl práva, protože jednotlivci je zachován přístup k soudu při přezkumu konečného rozhodnutí správního orgánu.

24. V nálezu sp. zn. I. ÚS 412/01 ze dne 27. 5. 2003 rozhodl Ústavní soud, že vyměření daňové ztráty podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, není rozhodnutím předběžné povahy. Dle Ústavního soudu *„se v takovém případě proto jedná o rozhodnutí, které zasahuje do hmotněprávního postavení účastníka řízení, a nelze je považovat za pouhé rozhodnutí předběžné povahy. Názor krajského soudu, že k zásahu do subjektivních hmotných práv daňového subjektu může v daném případě dojít až v souvislosti s provedením odpočtu daňové ztráty od základu daně, kdy se do tohoto základu a výše daňové povinnosti promítne, Ústavní soud nesdílí. Nutno zopakovat, že daňový subjekt může odečítat jen tu výši daňové ztráty, o níž bylo příslušným orgánem veřejné moci závazně rozhodnuto. Odsunovat možnost přezkumu až do uvedené doby je podle Ústavního soudu nejen neústavní, ale z faktického hlediska i neefektivní. Každý, o jehož práva nebo závazky dotčené rozhodnutím orgánu veřejné správy se jedná, musí mít možnost včas a účinně svá práva hájit před nezávislým a nestranným soudem.“*

25. V nálezu II. ÚS 419/01 ze dne 3. 6. 2003 pak Ústavní soud odmítl možnost vyloučení přezkumu rozhodnutí o převedení přeplatků na dani podle § 64 odst. 2 d. ř. s odůvodněním, že rozhodnutí nezasahuje do hmotněprávní sféry jednotlivce. Rozhodnutím soudně přezkoumatelným by dle argumentace obecných soudů bylo teprve rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku na dani. Ústavní soud poukázal na vývoj procesní úpravy vyluk, z níž bylo vyňato vyloučení soudního přezkumu rozhodnutí procesní povahy. Soudy tak jsou povinny přezkoumávat i rozhodnutí dosud považovaná za rozhodnutí procesní povahy a nejsou oprávněny přezkum odmítnout na základě jiné vyluky. Soudní přezkum tak dle Ústavního soudu musí zahrnovat *„i procesní rozhodnutí, tudíž rozhodnutí, jež nezasahují do hmotných práv účastníků, ale do jejich práv ve sféře procesní“*.

26. Judikaturu Ústavního soudu lze shrnout tak, že ačkoli výluka soudního přezkumu správních rozhodnutí předběžné povahy není sama o sobě rozporná s ústavním pořádkem, při jejím výkladu a aplikaci je nutno postupovat nanejvýš obezřetně. Soulad této výluky s ústavou je podmíněn tím, že předběžné soudně nepřezkoumatelné rozhodnutí musí být následováno správním rozhodnutím konečným, v rámci jehož přezkumu se právům jednotlivce dostane soudní ochrany, a to i ve vztahu k účinkům rozhodnutí předběžného. Použitelnost této výluky je dále limitována i tím, že jednotlivec má právo na soudní ochranu, která však musí být včasná a účinná.

III. d)

Test rozhodnutí předběžné povahy

27. Při zohlednění výše uvedených úvah, dosavadního vývoje judikatury a právní úpravy kompetenčních výluk obecně přistoupil rozšířený senát k určení obecného testu, pomocí něhož by bylo možné u libovolného správního rozhodnutí předvídatelným způsobem určit, zda je rozhodnutím předběžné povahy, jehož soudní přezkum je dle § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučen, či nikoli. Přitom rozšířený senát vzal v úvahu ty požadavky na aplikaci výluky, které vyplývají zejména z judikatury Ústavního soudu. Těmi jsou nutnost následného „konečného“ rozhodnutí, soudně přezkoumatelného, které v sobě věcně zahrnuje i rozhodnutí předběžné, a dále zajištění včasnosti a účinnosti soudní ochrany.

28. Rozšířený senát má za to, že se nemusí již znovu zabývat povahou těchto rozhodnutí správních orgánů, která podmiňují rozhodnutí o právech účastníka v jiném řízení (typicky závazná stanoviska dotčených orgánů). Rozšířený senát se k povaze těchto aktů již jasně vyjádřil ve výše citovaném usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS, tak, že se jedná o rozhodnutí podléhající samostatnému soudnímu přezkumu. Rozšířený senát nevidí důvod, aby na tomto svém názoru cokoli měnil.

29. Rozšířený senát rovněž odkazuje na judikaturu Ústavního soudu, která jednoznačně určila, že soudní přezkum rozhodnutí procesní povahy [pokud je nelze zahrnout pod újeji formulovanou výlukou rozhodnutí, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem, nyní § 70 písm. c) s. ř. s.] nelze odpírat aplikací některé jiné kompetenční výluky obsažené v procesním předpisu (srov. náleží II. ÚS 419/01 ze dne 3. 6. 2003). Přezkum takových procesních rozhodnutí tedy není možno odpírat ani s poukazem na kompetenční výlukou přezkumu rozhodnutí předběžné povahy.

30. K posouzení tedy zbývá pouze otázka povahy rozhodnutí, jejichž účelem je zajištění výkonu budoucího konečného rozhodnutí ve věci samé nebo mezitímní úprava poměrů účastníků. Aby takové rozhodnutí mohlo být rozhodnutím předběžné povahy na něž dopadá výluka uvedená v § 70 písm. b) s. ř. s., musí kumulativně splňovat tři podmínky: časovou, věcnou a osobní.

31. Časová podmínka souvisí s dočasným charakterem rozhodnutí předběžné povahy, jak tento charakter vyplývá z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 8/99 ze dne 3. 11.

1999. Aby však tato dočasnost byla skutečná, vyžaduje tato podmínka bližší konkretizace. Rozhodnutí předběžné povahy musí předcházet rozhodnutí konečnému, na jehož vydání má osoba dotčená předběžným rozhodnutím nárok. Toto konečné rozhodnutí musí podléhat soudnímu přezkumu. Rozhodnutí předběžné povahy může být vydáno buď v rámci již zahájeného řízení před správním orgánem, v němž bude následně vydáno rozhodnutí konečné. V tomto případě je „dočasnost“ předběžného rozhodnutí zajištěna tím, že jednotlivec se může soudně domáhat ochrany před nečinností správního orgánu. Pokud je rozhodnutí předběžné vydáno mimo takové řízení před správním orgánem, musí být jeho „dočasnost“ garantována tím, že zákon jednoznačně stanoví lhůtu, v níž musí být zahájeno řízení a vydáno rozhodnutí konečné. Pokud by takováto lhůta pro zahájení řízení před správním orgánem a vydání konečného rozhodnutí (ovšem v délce odpovídající požadavku Ústavního soudu na včasnost soudní ochrany) zákonem stanovena nebyla, nelze takové zajišťovací či mezitímní rozhodnutí správního orgánu považovat za rozhodnutí předběžné povahy vyloučené ze soudního přezkumu ve smyslu § 70 píš. b) s. ř. s. Zákon dále musí omezovat účinky rozhodnutí předběžného pouze na období do vydání rozhodnutí konečného.

32. Neméně důležitá je podmínka věcné souvislosti mezi rozhodnutím předběžným a rozhodnutím konečným. Rozhodnutí konečné musí rozhodnout mj. o vztazích zatímne upravených rozhodnutím předběžným, tj. konečné rozhodnutí musí v sobě věcně zahrnout rozhodnutí předběžné. V opačném případě by totiž nebylo možné domoci se, alespoň zprostředkovaně, přezkumu předběžného rozhodnutí. To předpokládá i obdobné zákonem předvídané předpoklady pro vydání předběžného i konečného rozhodnutí.

33. Osobní podmínka znamená, že rozhodnutí konečné musí být adresováno (mimo jiné i) stejné osobě jako rozhodnutí předběžné. V opačném případě by totiž opět nebylo možné, aby se osoba dotčená rozhodnutím předběžné povahy domohla soudního přezkumu rozhodnutí předběžného, byť zprostředkovaně pomocí žaloby proti rozhodnutí konečnému.

IV.

Aplikace testu na posuzovaný případ

34. Jak již bylo výše uvedeno, předmětem sporu v tomto řízení o kasační stížnosti je, zda rozhodnutí o odvolání proti zřízení zástavního práva podle § 72 d. ř. je rozhodnutím předběžné povahy či nikoli. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu z 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 162/2004 - 61, publikovaného pod č. 613/2005 Sb. NSS, mělo být rozhodnutí o zřízení zástavního práva dle § 72 d. ř. rozhodnutím předběžné povahy, neboť se jedná pouze o dočasné opatření, jehož platnost je zákonem omezena do splatnosti daňové pohledávky. Rozšířený senát k tomu podotýká, že takto formulovaný názor je nepřesný, neboť splatností daňové pohledávky zástavní právo nezaniká, ani podle dříve platné úpravy nezanikalo. Pátý senát chtěl patrně vyjádřit myšlenku, že zástavní právo zaniká splacením daňové pohledávky a jejího příslušenství.

35. Rozšířený senát uvádí, že „dočasnost“ zřízení zástavního práva vymezená do splacení daňové pohledávky a jejího příslušenství nepostačuje pro kvalifikaci takového

rozhodnutí jako rozhodnutí předběžné povahy. Jak bylo výše uvedeno, předběžná povaha rozhodnutí musí být dána vůči jinému rozhodnutí konečnému, které podléhá soudnímu přezkumu. Nad rámec argumentace uvedené v citovaném rozsudku pátého senátu rozšířený senát poznamenává, že předběžná povaha rozhodnutí o zřízení zástavního práva není dána ani ve vztahu k případnému exekučnímu příkazu na prodej věci zatížené zástavním právem. Z žádného právního předpisu totiž nevyplývá, že by v určité lhůtě takové exekuční řízení muselo být zahájeno. Je ostatně obecně známou skutečností, že v mnoha případech taková exekuce po zřízení zástavního práva ve skutečnosti nenásleduje, neboť daňová pohledávka je uhrazena dobrovolně nebo se správce daně k exekuci neodhodlá z jiného důvodu. Ani lhůta třiceti let pro případnou exekuční realizaci zástavního práva na nemovitostech (§ 70 odst. 5 d. ř.) podléhající soudní kontrole nemůže být považována za lhůtu vyhovující požadavku včasné a účinné soudní ochrany.

36. Rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva dle § 72 d. ř. je nepochybně rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Takové rozhodnutí znamená podstatný zásah do právní sféry dotčeného jednotlivce. Jmenovitě je dotčeno jeho právo na ochranu vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Vlastníkovi věci, na níž bylo zřízeno zástavní právo, sice je umožněno věc užívat a požívat, dokonce může formálně s věcí i disponovat. Prakticky je ovšem jeho dispoziční právo omezeno či vyloučeno, neboť cena zastavené věci se sníží o hodnotu daňové pohledávky zajištěné zástavním právem, a to případně až na nulu. Rovněž účinky zřízení zástavního práva na promlčení daňového nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 4 a 5 d. ř., je nutno považovat za zásah do právní sféry jednotlivce. K tomu je třeba uvést, že lhůta 30 let od zápisu zástavního práva do katastru nemovitostí (§ 70 odst. 5 d. ř.) je jednou z nejdelších lhůt v našem právním řádu vůbec [pro srovnání: promlčení trestního stíhání pro trestný čin vraždy činí dvacet let, srov. § 67 odst. 1 písm. a) trestního zákona]. Promlčení daňového nedoplatku zajištěného zástavním právem na věcech movitých v držení správce daně je pak vyloučeno vůbec (§ 70 odst. 4 d. ř.). Rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce, jmenovitě exekučnímu příkazu. K tomu je třeba poznamenat, že i v rámci civilní exekuce, jejíž předpisy se při daňové exekuci použijí přiměřeně (§ 73 odst. 7 d. ř.), se zřízení soudcovského zástavního práva systematicky řadí k způsobům provedení výkonu rozhodnutí (srov. § 338b a násl. o. s. ř.). Rozšířený senát přitom již dříve rozhodl, že rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu v daňovém řízení podléhá soudnímu přezkumu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 2. 12. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, č. 791/2006 Sb. NSS).

37. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva, respektive rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí, není ani dle své povahy nezpůsobilé k soudnímu přezkumu. Právě naopak. Toto rozhodnutí obsahuje odůvodnění (§ 32 odst. 3 d. ř.), z něhož musí být zejména patrné, že jsou splněny podmínky pro zřízení správcovského zástavního práva vyplývající z § 72 d. ř., tedy především to, že je zde daňová pohledávka (její příslušenství) ve výši zajištěné zástavním právem a že se jedná o věc ve vlastnictví daňového dlužníka. Při zřízení správcovského zástavního práva by rovněž měly být respektovány základní zásady daňového řízení, zejména pak zásada proporcionality, popř. minimalizace zásahů do práv vyjádřená v § 2 odst. 2 d. ř. Všechny tyto zákonné předpoklady pro zřízení správcovského zástavního práva mohou, resp. mají být podrobeny soudnímu přezkumu.

V.

Závěr

38. V řízení o kasační stížnosti proti usnesení o odmítnutí žaloby pro nepřipustnost Nejvyšší správní soud zkoumá pouze to, zda krajský soud správně posoudil (ne)splnění podmínek řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65). Nejvyšší správní soud v posuzované věci tedy rozhoduje pouze o otázce, zda napadené rozhodnutí správního orgánu o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva podléhá soudnímu přezkumu či nikoli. V řízení před rozšířeným senátem proto byla sporná věc sama. V takovém případě je dle § 71 odst. 2 písm. a) jednacího řádu Nejvyššího správního soudu namístě, aby rozšířený senát rozhodl rozsudkem o kasační stížnosti samé.

39. Krajský soud v kasační stížnosti napadeném usnesení o odmítnutí žaloby stěžovatelky došel k závěru, že rozhodnutí o odvolání proti zřízení správcovského zástavního práva je rozhodnutím předběžné povahy vyloučeným ze soudního přezkumu dle § 70 písm. b) s. ř. s. Z výše uvedených úvah rozšířeného senátu vyplývá, že tento právní názor je nesprávný. Kasační stížnost je proto důvodná a Nejvyšší správní soud tedy napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

40. O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud nerozhodl, neboť toto rozhodnutí je vyhrazeno krajskému soudu (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. října 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného
senátu