ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **L. D.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Mírové nám. 157/30, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2006, č. j. 4835/06-1500, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 4. 2011, č. j. 15 Ca 73/2007 - 20,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

[1] Napadeným rozsudkem krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného, který zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích; tímto rozhodnutím úřad zamítl pro opožděnost odvolání žalobce proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

[2] O žalobě rozhodoval krajský soud opakovaně, neboť ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 2. 2007, č. j. 1 Afs 126/2006 - 45, jeho dřívější

rozhodnutí (usnesení o odmítnutí žaloby) zrušil a zavázal krajský soud zabývat se otázkou, zda soudnímu přezkumu podléhá rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu o zamítnutí odvolání pro opožděnost podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Krajský soud byl zavázán zhodnotit, zda takové rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., tzn. zda se jím zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti žalovaného. Nejvyšší správní soud k dané věci poznamenal, že odvolání jako řádný opravný prostředek je charakterizováno tím, že účastník má subjektivní procesní právo na to, aby bylo projednáno v zákonem předpokládaném procesním postupu. Nestane-li se tak, dochází k porušení účastníkova subjektivního procesního práva. Podání odvolání je omezeno zákonnou lhůtou, jejíž zmeškání má za následek ztrátu takového práva. Rozhodnutím o tom, zda účastník podal odvolání včas či nikoli, pak dochází ke konstatování, zda účastník měl nebo neměl právo na přezkoumání odvoláním napadeného rozhodnutí v řádném odvolacím řízení. V nezodpovězení této otázky spočívala nepřezkoumatelnost předchozího rozsudku krajského soudu, pro kterou byl Nejvyšším správním soudem zrušen.

[3] V odůvodnění kasační stížností nyní napadeného rozsudku krajský soud odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, který prakticky ve shodné věci, týkající se zřízení zástavního práva k nemovitostem ve vlastnictví jiné osoby z rodiny žalobce uvedl, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle § 72 zákona o správě daní a poplatků není vyloučeno ze soudního přezkumu.

[4] K žalobcově námitce zachování lhůty pro odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva z důvodu nesprávného poučení o odkladném účinku soud zdůraznil, že podle § 32 zákona o správě daní a poplatků, má správce daně povinnost upozornit v poučení rozhodnutí na případné vyloučení odkladného účinku. Ten však v tomto případě vyloučen nebyl, neboť v případě podání odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva je odkladný účinek zákonem přiznán (není vyloučen). To proto, že zástavní právo vzniká až nabytím právní moci rozhodnutí o něm; odvolá-li se tedy příjemce takového rozhodnutí, vzniká zástavní právo až vydáním rozhodnutí o odvolání. V takovém případě výslovné upozornění na vyloučení odkladného účinku v poučení rozhodnutí nemá své místo. V tomto ohledu odkázal krajský soud též na shodnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, rozsudek ze dne 3. 12. 2010, č. j. 7 Afs 80/2010 - 110.

[5] Jako nedůvodnou označil soud rovněž námitku absence odůvodnění rozhodnutí o zřízení zástavního práva; soud shledal odůvodnění dostatečné.

[6] K námitce včasnosti podání odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva soud uzavřel, že vzhledem k aplikaci § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., bylo rozhodnutí žalobci doručeno 22. 6. 2004, od tohoto data mu začala běžet lhůta pro podání odvolání, která uplynula dne 22. 7. 2004. Žalobce podal odvolání proti tomuto rozhodnutí až dne 10. 9. 2004 a soud se proto ztotožnil se žalovaným, že odvolání bylo podáno pozdě a proto jej správce daně správně zamítl pro opožděnost.

Kasační stížnost a vyjádření žalovaného k ní

[7] Žalobce (dále též i „stěžovatel“) se ve včas podané kasační stížnosti domáhá zrušení rozsudku krajského soudu z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a nepřezkoumatelnosti rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s], neboť se soud nezabýval jeho námitkou důsledků opomenutí poučení o odkladném účinku. Podstata jeho žaloby totiž spočívala v tvrzení, že absence poučení způsobila prodloužení lhůty pro odvolání a žalobou napadené rozhodnutí bylo proto nesprávné (jeho odvolání bylo podáno včas a nemělo být proto zamítnuto pro opožděnost).

[8] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že absence poučení o odkladném účinku nezakládá nezákonnost rozhodnutí. Toto poučení musí být v rozhodnutí přítomno vždy - i když odvolání proti rozhodnutí má odkladný účinek. V důsledku výkladu této problematiky krajským soudem nemůže opravný prostředek zabránit vykonatelnosti rozhodnutí, na rozdíl od včas podaného opravného prostředku při absenci správného poučení o odkladném účinku, neboť včas podané odvolání by vykonatelnosti zabránilo. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení

[9] Žalovaný přes výzvu soudu vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

Právní hodnocení Nejvyšším správním soudem

[10] Soud nejprve posoudí námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s]; podle navrhovatele se soud nezabýval jeho námitkou důsledků opomenutí poučení o odkladném účinku. Dospěje-li k závěru, že v tomto ohledu je rozsudek krajského soudu přezkoumatelný, posoudí druhou z kasačních námitek - nesprávné posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; podle stěžovatele absence poučení o odkladném účinku vždy působí prodloužení lhůty pro podání opravného prostředku ve shodě s § 32 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a v takovém případě by bylo odvolání podáno včas.

[11] Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud není z jeho odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě a proč žalobní námitky považuje za nedůvodné nebo vyvrácené zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Krajský soud ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že se krajský soud vůbec nezabýval § 32 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, a tedy tím, že stěžovatel nebyl poučen o odkladném účinku.

[12] Stěžovatelovu námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu však neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Krajský soud se velmi podrobně zabýval náležitostmi rozhodnutí finančního úřadu podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, zejména jeho písm. f). Tímto způsobem tak dostatečně reagoval na stěžovatelovy žalobní námitky. Krajský soud zdůraznil, že má-li opravný prostředek odkladný účinek, jako je tomu v případě rozhodnutí o zřízení zástavního práva, pak v poučení o opravném prostředku upozornění na případné vyloučení odkladného účinku být nemusí. Přitom to bylo podle tvrzení stěžovatele právě nesprávné poučení, od něhož odvozoval včasnost podaného odvolání.

[13] Nejvyšší správní soud se ztotožnil rovněž se závěrem krajského soudu, vztahujícím se k tvrzené nutnosti poučit příjemce rozhodnutí vždy o odkladném účinku odvolání a vlivu absence takového poučení na včasnost podání odvolání.

[14] Nejvyšší správní soud se předně neztotožňuje se stěžovatelem v tom, že z § 32 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jeho odvolání bylo podáno včas, protože nebyl poučen o odkladném účinku. Stěžovatel přitom nijak nezpochybnil argumentaci krajského soudu týkající se základních náležitostí rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ani jeho závěr, že odvolání proti rozhodnutí správce daně podle § 72 zákona o správě daní a poplatků má odkladný účinek.

[15] Podle § 32 odst. 2 písm. f) zákona o správě daní a poplatků jsou základní náležitosti rozhodnutí poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. To tedy znamená, že adresát rozhodnutí musí být upozorněn v poučení na odkladný účinek pouze tehdy, je-li vyloučen. Jen tehdy totiž hrozí bezprostřední účinek rozhodnutí, jež poučení obsahuje. Není-li odkladný účinek vyloučen, zmínka o něm v poučení být nemusí a zásadně ani nemá místo, neboť správní orgán by zde jednal nad rámec zákonem stanovené povinnosti, byť zpravidla bez negativních důsledků pro adresáta rozhodnutí. Právě vyloučení odkladného účinku odvolání a nevědomost o této skutečnosti může vyvolat oslabení důraznosti v obraně daňového subjektu a naopak jeho existence nemůže do oslabení stěžovatelovy obrany negativně zasáhnout. V tomto ohledu se tak Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil se závěrem krajského soudu.

[16] Existenci odkladného účinku odvolání koriguje § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků; podle něho odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Je tak nutno zkoumat, zda tento (či jiný) zákon nestanoví pro užití určitých institutů výjimku.

[17] Možnost zřízení zástavního práva k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství je upravena v § 72 zákona o správě daní a poplatků; ke zjištění předmětu zástavy má správce daně oprávnění podle § 16 tohoto zákona, v ostatním však platí ustanovení občanského zákoníku o zástavním právu. Podle § 160 odst. 1 občanského zákoníku vzniká zástavní právo na základě rozhodnutí soudu nebo správního úřadu dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

[18] Rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci (§ 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků). V případě stěžovatele tak právní účinky rozhodnutí nastaly marným uplynutím třicetidenní lhůty pro podání odvolání. Vzhledem k tomu, že zástavní právo vzniká až na základě právní moci rozhodnutí o zřízení zástavního práva (neboť § 72 zákona o správě daní a poplatků v tomto plně odkazuje na občanský zákoník), není zákonnou náležitostí tohoto rozhodnutí poučení o odkladném účinku v tom smyslu, že podané odvolání nemá odkladný účinek. To právě proto, že v tomto případě odvolání odkladný účinek má, a to na základě „zvláštního" zákona, jak normuje § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků.

[19] Za těchto okolností pak nelze na odvolání stěžovatele podané dne 9. 9. 2004 (proti rozhodnutí doručenému dne 22. 6. 2004) nahlížet jako na včas podané, neboť nelze dovodit důsledek uvedený v § 32 odst. 4 pro případ nesprávného či chybějícího poučení o odkladném účinku. Stěžovatel z dikce § 32 odst. 4 věty druhé zákona o správě daní a poplatků dovozuje další náležitost rozhodnutí, a to obecné poučení o odkladném účinku, tedy poučení jak pro případ, že je vyloučen, tak pro případ, že vyloučen není. Citované ustanovení však logicky a systematicky navazuje na předchozí odstavce § 32 cit. zákona stanovící základní zákonné náležitosti, které musí rozhodnutí obsahovat. Ustanovení § 32 odst. 4 pak upravuje následky nedostatků a chyb v některých základních náležitostech rozhodnutí, jak vyplývají z předchozích ustanovení. Výkladem provedeným stěžovatelem by byla zcela popřena dikce i smysl § 32 odst. 2 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, který zcela jednoznačně stanoví povinnost uvést upozornění týkající se pouze případu, kdy podání opravného prostředku nemá odkladný účinek, a kdy je proto třeba na tuto skutečnost daňový subjekt či jiné osoby upozornit. S ohledem na znění a smysl tohoto ustanovení je pak nutno interpretovat § 32 odst. 4 větu druhou zákona o správě daní poplatků. (K téže problematice též shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2010, č. j. 7 Afs 80/2010 - 110.)

[20] Jak soud již dříve vyslovil ve shora uvedeném rozsudku, tento výklad, na němž se Nejvyšší správní soud shoduje s krajským soudem, je s ohledem na dikci i smysl § 32 odst. 2 písm. f) zákona o správě daní a poplatků i dalších shora citovaných ustanovení jediný, který lze rozumně hájit. Srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy v daném případě neexistují, a proto zde není prostor pro uplatnění zásady *in dubio mitius* (k ní viz stálou judikaturu Ústavního i Nejvyššího správního soudu; souhrnně s odkazy na prejudikaturu viz např. body 60, 61 a 64 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS).

[21] Z důvodů výše uvedených tedy Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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 řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec

jeho běžné úřední činnosti vznikly; soud mu proto náklady řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 18. dubna 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu