



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **L. D.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Zítkova 677/9, 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 usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 7. 2006, č. j. 15 Ca 113/2006 - 16,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 7. 2006, č. j. 15Ca113/2006-16, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným usnesením krajský soud odmítl žalobu proti rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva pro opožděnost.

Finanční úřad v Litoměřicích svým rozhodnutím ze dne 1. 6. 2004 č. j. 62801/04/196940/6321 podle § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zřídil zástavní právo k určeným nemovitostem ve vlastnictví žalobce k zajištění daňových pohledávek v celkové výši 338 513 Kč a jejich příslušenství. Žalobce si rozhodnutí v úložní době nevyzvedl, a proto bylo doručeno veřejnou vyhláškou podle § 19 daňového řádu a nabylo právní moci dne 18. 8. 2004.

Dne 10. 9. 2004 podal žalobce proti tomuto rozhodnutí odvolání, v němž ohledně lhůty k jeho podání uvedl, že v rozhodnutí chybí poučení o odkladném účinku opravného prostředku ve smyslu ustanovení § 32 odst. 4 daňového řádu, přičemž důsledkem takové vady se odvolání podané do šesti měsíců považuje za podané včas (§ 32 odst. 4 daňového řádu). Finanční úřad v Litoměřicích rozhodnutím ze dne 21. 10. 2004 č. j. 97300/04/196940/6321 podle § 49 odst. 2 písm. b) daňového řádu zamítl odvolání žalobce jako podané po stanovené lhůtě. Uvedl, že základní náležitostí rozhodnutí je upozornění na vyloučení odkladného účinku; pokud opravný prostředek odkladný účinek má, jako je tomu v případě rozhodnutí

o zřízení zástavního práva (§ 160 odst.1 občanského zákoníku), poučení o odkladném účinku zástavního práva v rozhodnutí být nemusí.

Proti tomuto rozhodnutí se žalobce včas odvolal a požadoval jeho zrušení. Z ustanovení § 32 odst. 4 daňového řádu totiž nelze dovodit, že se vztahuje na upozornění na vyloučení odkladného účinku [§ 32 odst. 2 písm. f) daňového řádu]; daňový řád spojuje důsledky uvedené v § 32 odst. 4 s absencí nebo vadou poučení o odkladném účinku a takovou absencí je třeba rozumět i „nepoučení“ o odkladném účinku. Odvolání „po zákonné lhůtě“ je možné podat vždy, není-li v rozhodnutí uvedeno poučení o tom, zda opravný prostředek má nebo nemá odkladný účinek. Sama podstata poučení je v tom, aby daňový dlužník byl správcem daně řádně vyrozuměn o účincích rozhodnutí, nikoli aby si příjemce rozhodnutí takový účinek sám vyhledával.

Žalobce své odvolání dále doplnil tak, že doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva je nepřezkoumatelné, protože den doručení je zmatečný. Daňový řád neumožňuje dvojitý náhradní doručení, k čemuž v tomto případě došlo, protože finanční úřad doručoval též veřejnou vyhláškou podle § 19 daňového řádu. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva je nepravomocné, neboť není zřejmé, kdy a za jakých zákonných podmínek byla písemnost doručena a od kdy běží lhůta pro podání opravného prostředku. Rozhodnutí nemohlo nabyt právní moci dne 18. 8. 2004, jak tvrdí správce daně, který dne 21. 7. 2004 vydal žalobci oproti podpisu doručanky původní obálku s uvedenou písemností s upozorněním, že dne 18. 8. 2004 nabylo právní moci.

Žalovaný odvolání zamítl podle § 50 odst. 6 daňového řádu. K námitce žalobce ohledně důsledků „absence poučení o odkladném účinku“ se ztotožnil s názorem správce daně. Pokud jde o namítanou nejasnost dne doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva, žalovaný uvedl, že ze spisu zjistil, že po té, co se rozhodnutí vrátilo jako nevyzvednuté, bylo doručeno náhradním způsobem podle § 19 daňového řádu – veřejnou vyhláškou dne 17. 7. 2004. Dne 21. 7. 2004 byla písemnost při osobním jednání na finančním úřadu vydána žalobci včetně obálky. Na rozhodnutí bylo vyznačeno, že písemnost byla předána na vědomí a tato skutečnost odsouhlasena vlastnoručním podpisem žalobce. Pochybení finančního úřadu lze spatřovat jen v tom, že vydal listinu včetně její obálky, což však nemá za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Lhůta pro využití opravných prostředků počala běžet prvním dnem po dni vyvěšení oznámení dle § 19 daňového řádu, neboť poslední den vyvěšení se považuje za den doručení písemnosti. Posledním dnem lhůty tak mělo být 17. 8. 2004. Údajné sdělení správce daně žalobci, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva nabylo právní moci dne 18. 8. 2004, které měl učinit při fyzickém předávání rozhodnutí dne 21. 7. 2004, nelze věrohodným způsobem prokázat; dle vyjádření vyřizujícího pracovníka se jednalo pouze upozornění, že písemnost je předávána na vědomí.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu a požadoval, aby toto rozhodnutí a rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání bylo zrušeno pro nezákonnost a věc vrácena k dalšímu řízení. Nezákonnost rozhodnutí spatřoval v tom, že žalovaný nesprávně posoudil otázku důsledku absence poučení o odkladném účinku odvolání podle § 32 odst. 4 daňového řádu v rozhodnutí o zřízení zástavního práva, protože tímto důsledkem je, že adresát takového rozhodnutí může podat odvolání v šestiměsíční lhůtě. Žalovaný měl tedy odvolání žalobce do rozhodnutí o zřízení zástavního práva posoudit tak, že bylo podáno v zákonné lhůtě šesti měsíců podle § 32 odst. 4 daňového řádu. S námitkami žalobce v tomto směru se žalovaný nijak nevypořádal, což činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Krajský soud žalobu jako nepřipustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s odmítl a zároveň rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení a že žalobci se vrací zaplacený soudní poplatek, jelikož řízení skončilo před prvním jednáním. Dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je ze soudního přezkumu podle § 70 písm. b) a § 68 písm. e) s. ř. s. vyloučeno. Smyslem rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle § 72 daňového řádu je včasné zajištění daňové pohledávky k provedení budoucího konečného rozhodnutí. Jedná se proto o rozhodnutí předběžné povahy, které je pouze prozatímním dočasným opatřením, jehož platnost je zákonem omezena do úhrady daňové pohledávky. Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 162/2004 - 61, publikovaný pod č. 613/2005 Sb. NSS.

Usnesení krajského soudu, co do výroku o odmítnutí žaloby a o nákladech řízení, napadl žalobce včas podanou kasační stížností, v níž se domáhal jeho zrušení z důvodů nesprávného posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.]. Posouzení povahy rozhodnutí podle § 72 daňového řádu jako rozhodnutí prozatímního je nesprávné ve spojení s § 70 daňového řádu, který upravuje promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky. Žalobce se odvolal na ustanovení odst. 1, 2, 3 a 5 § 70 daňového řádu. Z dlužníkovy práva uplatnit námitku promlčení daňového nedoplatku, jakož i z povinnosti správce daně k této námitce přihlédnout, nemá rozhodnutí podle § 72 daňového řádu povahu prozatímní, ale věcnou. S tímto rozhodnutím je spojeno, příp. z něj odvozeno nebo na něm závislé, právo daňového dlužníka vznést námitku promlčení vymáhaného daňového nedoplatku. Obecně pak v soudním řízení, ve kterém bude tvrzeno zkrácení dlužníkovy práva namítat promlčení (k nepřihlédnutí k tomuto právu), již nebude možné rozhodovat o zákonnosti jakéhokoli rozhodnutí. Napadené rozhodnutí žalovaného proto podléhá přezkumu ve správním soudnictví.

Žalovaný navrhl kasační stížnost žalobce zamítnout, protože má zato, že jeho rozhodnutí je ze soudního přezkumu vyloučeno.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal, zda v daném případě nejsou dány důvody pro zrušení napadeného usnesení krajského soud, k nimž je třeba podle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlédnout z moci úřední.

Finanční úřad zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle § 49 odst. 2 písm. b) daňového řádu jakožto správce daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal. Podle ustanovení § 49 odst. 3 poslední věta daňového řádu v takovém případě v odůvodnění rozhodnutí uvede jen důvody, pro které bylo odvolání zamítnuto, a ostatními důvody ve věci samé se nezabývá. Finanční úřad se tedy v odůvodnění zabýval pouze námitkou důsledků absence poučení o odkladném účinku opravného prostředku, přičemž samotné rozhodnutí o zřízení zástavního práva nepřezkoumával.

Pokud o odvolání rozhoduje správce daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal, je proti jeho rozhodnutí (o odvolání) přípustné odvolání (§ 49 odst. 2 druhá věta daňového řádu). Vzhledem k tomu, že u tohoto „druhého“ odvolání již nebyly dány podmínky pro to, aby o něm rozhodl sám finanční úřad (§ 49 odst. 1 a 2 daňového řádu), bylo podle § 49 odst. 4 daňového řádu postoupeno odvolacímu orgánu – žalovanému.

Žalobce „druhým“ zmiňovaným odvoláním směřoval do rozhodnutí, jímž bylo

zamítnuto jeho odvolání finančním úřadem, tedy nikoli do rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Rozhodnutí žalovaného, jež žalobce napadl žalobou u krajského soudu, tak věcně spočívalo v tom, že byl potvrzen předchozí postup finančního úřadu – zamítnutí odvolání žalobce z důvodu podání po stanovené lhůtě.

Krajský soud však žalobu odmítl s tím, že rozhodnutí žalovaného je z přezkumu soudem vyloučeno, protože rozhodnutí vydané podle § 72 daňového řádu je (s odkazem na předchozí judikaturu Nejvyššího správního soudu) pouze opatřením prozatímní povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. Krajský soud tak posuzoval povahu rozhodnutí o zřízení zástavního práva, případně rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva, nikoli povahu rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti zamítnutí odvolání podaného po stanovené lhůtě podle § 49 odst. 2 písm. b) daňového řádu. V napadeném usnesení krajský soud ze soudního přezkoumání vyloučil jiné rozhodnutí, než to, které bylo žalobou napadeno. Takové rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost (obdobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2004, č. j. 1 Ads 12/2003 - 42, publikovaném pod č. 387/2004 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud proto napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud se tedy bude v novém řízení zabývat otázkou, zda soudnímu přezkumu podléhá rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu o zamítnutí odvolání z důvodu podání po stanovené lhůtě podle § 49 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Krajský soud musí 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.

K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, 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 účastníkovy 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.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s., zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 21. února 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu