



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka 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 rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 7. 2010, č. j. 15 Ca 114/2006 - 81,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 15. 7. 2010, č. j. 15 Ca 114/2006 - 81, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 10. 3. 2006, č. j. 4837/06-1500, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích (dále jen „finanční úřad“) ze dne 21. 10. 2004, č. j. 99700/04/196940/6321, o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 1. 6. 2004, č. j. 62816/04/196940/6321, jímž bylo zřízeno zástavní právo k nemovitostem stěžovatelky v k. ú. Litoměřice, zapsaným na listu vlastnictví č. 7319, za účelem zajištění daňových pohledávek v celkové výši 1 091 925 Kč a jejich příslušenství. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se primárně zabýval žalobní námitkou, že stěžovatelka byla nesprávně poučena o odkladném účinku rozhodnutí, resp. nebyla o něm poučena vůbec. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo vydáno podle ust. § 72 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a § 152 a násl. o. z. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva má povahu procesního rozhodnutí, které musí mít náležitosti podle ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který pod písm. f) jako základní náležitost stanoví poučení o místu,

době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Poučení o opravném prostředku se tedy skládá z poučení o místu podání (opravný prostředek se vždy podává u správce daně, jehož rozhodnutí je opravným prostředkem napadeno), o době podání (podle obecné úpravy platné pro odvolání do 30 dnů ode dne následujícího po doručení rozhodnutí), o formě podání (písemně nebo ústně do protokolu) a z upozornění na případné vyloučení odkladného účinku odvolání. Proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva může daňový dlužník uplatnit odvolání, a to v třicetidenní lhůtě podle ust. § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Zástavní právo vzniká až nabytím právní moci rozhodnutí o jeho zřízení. Jestliže se tedy daňový dlužník proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva odvolá, zástavní právo vzniká až vydáním rozhodnutí o tomto odvolání (pokud není odvolání vyhověno). Jde tedy o výjimečný případ, kdy má odvolání proti rozhodnutí správce daně odkladný účinek, i když to není v ust. § 72 zákona o správě daní a poplatků výslovně uvedeno. Mezi základní náležitosti rozhodnutí podle ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků sice patří upozornění na vyloučení odkladného účinku, ale pokud opravný prostředek odkladný účinek má, jako je tomu v případě rozhodnutí o zřízení zástavního práva, pak v poučení o opravném prostředku upozornění na případné vyloučení odkladného účinku být nemusí, když podle ust. § 160 odst. 1 o. z. zástavní právo na základě rozhodnutí soudu nebo správního úřadu vzniká dnem nabytí právní moci rozhodnutí. Námitku stěžovatelky, že odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu podala včas, když byla vadně poučena o odkladném účinku rozhodnutí o zřízení zástavního práva, resp. nebyla poučena vůbec, krajský soud důvodnou neshledal. Rozhodnutí finančního úřadu bylo stěžovatelce zasláno do vlastních rukou a stěžovatelka i finanční ředitelství shodně uvedly, že si stěžovatelka v úložní době zásilku nevyzvedla a zásilka se vrátila správci daně. Na tuto situaci dopadá ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a při aplikaci tohoto ustanovení bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva stěžovatelce doručeno dne 22. 6. 2004. Od tohoto data začala běžet lhůta pro podání odvolání proti rozhodnutí, která uplynula dne 22. 7. 2004. Správce daně rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručoval stěžovatelce ještě i veřejnou vyhláškou podle ust. § 19 zákona o správě daní a poplatků. Ze správního spisu vyplývá, že oznámení o uložení písemnosti určené do vlastních rukou stěžovatelky bylo řádně vyvěšeno jak v sídle finančního úřadu, tak v místě pobytu stěžovatelky, tedy v sídle Městského úřadu v Litoměřicích. Poslední den lhůty, tedy den doručení rozhodnutí tedy připadl na 17. 7. 2004. Stěžovatelka podala odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva až dne 4. 10. 2004, tedy po marném uplynutí 30 denní lhůty pro podání odvolání, a to v obou případech. Správce daně tedy podle krajského soudu rozhodnutím zcela správně odvolání stěžovatelky zamítl pro opožděnost podle ust. § 49 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti poukázala na to, že krajský soud se podrobně zabýval doručením předmětného rozhodnutí, ale vůbec se nezabýval ust. § 32 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého, chybí-li v rozhodnutí poučení o opravných prostředcích nebo došlo k jejich záměně nebo byla-li v poučení odňata možnost opravného prostředku, popřípadě zkrácena lhůta k podání opravného prostředku nebo není-li v poučení stanovena lhůta vůbec a připouští-li zákon ohledně předmětného rozhodnutí opravný prostředek, uzná správce daně opravný prostředek podaný do šesti měsíců po doručení za včas podaný. Stejně důsledky má i chybějící nebo vadné poučení o formě podání opravného prostředku nebo o jeho odkladném účinku. Sporné nebylo, zda bylo řádně doručeno, ale to, že příjemce nebyl poučen o odkladném účinku, a tedy zda odvolání podané v šestiměsíční lhůtě po doručení bylo podáno včas. V tom byla podstata žaloby. Krajský soud však se základní náležitostí rozhodnutí (upozornění v poučení na případné vyloučení odkladného účinku podle ust. § 32 odst. 2 písm. f) zákona o správě daní a poplatků) spojuje pouze třicetidenní lhůtu pro podání opravného prostředku. Podle ust. § 32 odst. 4 citovaného zákona však důsledkem

chybějícího nebo vadného poučení o odkladném účinku je lhůta pro podání včasného odvolání šestiměsíční. V daném případě tato lhůta byla zachována, když odvolání bylo podáno 4. 10. 2004. Pokud by se krajský soud ust. § 32 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků zabýval, jak bylo namítáno v žalobě, nepochybně by dospěl k závěru (ve vztahu k tomu, že předmětné rozhodnutí má odkladný účinek a v poučení toto není uvedeno), že odvolání bylo podáno v šestiměsíční lhůtě, tedy včas. Vzhledem k uvedenému proto stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo nesouhlas s argumentací stěžovatelky, protože pro ni nemůže nalézt oporu v zákonné úpravě ani ve spisové dokumentaci. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka, přičemž neshledal vady uvedené v odstavci 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že finanční úřad rozhodnutím ze dne 1. 6. 2004, č. j. 62816/04/196940/6321, zřídil podle ust. § 72 zákona o správě daní a poplatků a podle ust. § 152 a násl. o. z. zástavní právo k nemovitostem stěžovatelky. Toto rozhodnutí doručoval finanční úřad několika způsoby. Nejprve je zaslal prostřednictvím držitele poštovní licence do vlastních rukou, což se nepodařilo. O doručení uložením ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků však není ve správním spise kompletní doklad. Poté je doručoval veřejnou vyhláškou. V tomto rozhodnutí finančního úřadu byla stěžovatelka poučena, že „podle § 163 občanského zákoníku je daňový dlužník povinen se zdržet všeobecně, čím se zástava zhoršuje na újmu správce daně. Podle § 164 občanského zákoníku působí zástavní právo vůči každému pozdějšímu vlastníku zástavy. Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním. Za porušení této povinnosti lze uložit pokutu (§ 24, 25 zákona o správě daní a poplatků). Proti tomuto rozhodnutí lze podat odvolání ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po jeho doručení. Odvolání lze podat písemně nebo ústně do protokolu u podepsaného správce daně (§ 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků).“ Lhůta pro podání odvolání tedy začala běžet nejpozději dnem 22. 7. 2004, kdy si stěžovatelka osobně od pracovníka finančního úřadu (který pochybil, pokud stěžovatelce vydal obálku prokazující doručení rozhodnutí fikcí uložením a nechal ji podepsat doručenkou z této obálky, ovšem toto pochybení nemůže být stěžovatelce kladeno k tíži) rozhodnutí ze správního spisu převzala. Stěžovatelka podala proti rozhodnutí finančního úřadu odvolání dne 4. 10. 2004.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spočívající v tom, že se krajský soud nevypořádal se žalobní námitkou stěžovatelky. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný ve smyslu ust. § 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 stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v tom, že se krajský soud vůbec nezabýval ust. § 32 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, a tedy tím, že stěžovatelka nebyla poučena o odkladném účinku.

Tuto stížní námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Krajský soud se sice výslovně nezabýval ust. § 32 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, na které stěžovatelka odkazovala v žalobě z důvodu, že byla v rozhodnutí finančního úřadu nesprávně poučena o odkladném účinku, ale velmi podrobně se zabýval náležitostmi rozhodnutí finančního úřadu podle ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, zejména jeho písm. f). Tímto způsobem tak dostatečně reagoval na žalobní námitky stěžovatelky. 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 stěžovatelky právě nesprávné poučení, od něhož odvozovala včasnost podaného odvolání.

Nejvyšší správní soud se také neztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že z ust. § 32 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že její odvolání bylo podáno včas, protože nebyla poučena o odkladném účinku. Stěžovatelka přitom nijak nezpochybnila argumentaci krajského soudu týkající se základních náležitostí rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ani jeho závěr, že odvolání proti rozhodnutí správce daně podle ust. § 72 zákona o správě daní a poplatků má odkladný účinek.

Podle ust. § 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 odkladném účinku v poučení být nemusí a zásadně ani nemá místo, neboť orgán by zde jednal nad rámec zákonem stanovené povinnosti, byť zpravidla bez negativních důsledků pro adresáta rozhodnutí.

Podle ust. § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle § 160 odst. 1 o. z. vzniká zástavní právo na základě rozhodnutí soudu nebo správního úřadu dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci (§ 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků). V případě stěžovatelky tak nastalo 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 o. z., není zákonnou náležitostí tohoto rozhodnutí poučení o odkladném účinku v tom smyslu, že podané odvolání nemá odkladný účinek, jelikož v tomto případě odvolání odkladný účinek má, a to na základě „zvláštního“ zákona ve smyslu ust. § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků. Za těchto okolností pak nelze na odvolání stěžovatelky podané dne 4. 10. 2004 nahlížet jako na včas podané, neboť nelze dovést následky spojené s nesprávným či chybějícím poučením o odkladném účinku. Stěžovatelka z dikce ust. § 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 ust. § 32 zákona o správě daní a poplatků stanovící základní zákonné náležitosti, které musí rozhodnutí podle zákona o správě daní a poplatků obsahovat. Ust. § 32 odst. 4 pak upravuje následky nedostatků a chyb v některých základních náležitostech rozhodnutí, jak vyplývají z předchozích ustanovení. Výkladem stěžovatelky by byla zcela popřena dikce i smysl ust. § 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 ust. § 32 odst. 4 větu druhou zákona o správě daní poplatků.

Tento výklad, na němž se Nejvyšší správní soud shoduje s krajským soudem, je s ohledem na dikci i smysl ust. § 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).

Proto z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 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. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 3. prosince 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu