



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Ing. M. V.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Šmrhou, advokátem se sídlem ve Strakonících, Plánkova 600, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti podané proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 11. 2006, č. j. 10 Ca 154/2006 - 47,

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 :

Stěžovatel kasační stížností napadá v záhlaví označené usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 30. 6. 2006, č. j. 4481/150/2006. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Strakonících (dále jen „finanční úřad“) ze dne 25. 4. 2006, č. j. 40942/06/105910/5453, o opravě zřejmých omylů a nesprávností v dodatečném platebním výměru č. 1050000271 vydaném finančním úřadem dne 11. 10. 2005, č. j. 66765/05/105910/5453.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Má za to, že rozhodnutí o opravě chyby založilo neplatnost dodatečného platebního výměru, jelikož po provedené opravě je ve výroku dodatečného platebního výměru vyměřena daň a zároveň daňová ztráta. V doplnění podání učiněném prostřednictvím zvoleného zástupce stěžovatel vyslovil názor, že finančním úřadem vydané opravné

rozhodnutí je nejen formálně označeno jako rozhodnutí, ale je rozhodnutím i obsahově, neboť zasahuje do výroku opravovaného rozhodnutí. Oprava platebního výměru zvoleným postupem by dle stěžovatele byla možná v případě, kdy by do dodatečného platebního výměru bylo dodáváno něco, co je výsledkem proběhlého řízení a daňové kontroly a co je věcným obsahem zprávy o kontrole. Za situace, kdy tomu tak nebylo, však postup finančního úřadu nebyl správný. Jelikož předmětné opravné rozhodnutí dle stěžovatele zasahuje bez jakéhokoli věcného podkladu v daňovém řízení do jeho práv jakožto účastníka daňového řízení, jde o rozhodnutí, které není ze soudního přezkumu vyloučeno. Další námitky stěžovatele, obsažené jak v jeho kasační stížnosti, tak i v jejím doplnění, směřují do věcného a obsahového posouzení rozhodnutí o opravě a dodatečného platebního výměru.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti trvá na stanovisku, že rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností splňuje podmínky ustanovení § 56 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), upravujícího institut opravy zřejmých omylů. V souladu s právním názorem krajského soudu vyjádřeným v napadeném usnesení dále konstatuje, že se jedná o rozhodnutí ve smyslu § 70 písm. a) s. ř. s., které je ze soudního přezkumu vyloučeno. Námitky stěžovatele ohledně skutkové podstaty a rozporu věcného obsahu výroku se zprávou o daňové kontrole považuje žalovaný pro posouzení povahy opravného rozhodnutí za irelevantní a pro úplnost dodává, že jeho rozhodnutí, kterým bylo meritorně zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru finančního úřadu, stěžovatel napadl samostatnou žalobou a řízení o ní je Krajským soudem v Českých Budějovicích vedeno pod sp. zn. 10 Ca 178/2006.

Ze správního spisu žalovaného a spisové dokumentace krajského soudu Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dne 11. 10. 2005 vydal finanční úřad po provedené daňové kontrole u stěžovatele dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2003. Dne 25. 4. 2006 dále vydal rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností, dle jehož odůvodnění v dodatečném platebním výměru došlo ke zřejmé chybě v psaní, která způsobila, že ve výroku dotčeného opravovaného rozhodnutí byl vynechán řádek ve znění „vyměřuje daňovou ztrátu ve výši: -85 000,00 Kč.“. Stěžovatel proti tomuto rozhodnutí o opravě chyby podal dne 11. 5. 2006 odvolání, ve kterém nesouhlasil s tím, že by předmětným rozhodnutím byla pouze opravena chyba v psaní, a dále namítal, že dodatečný platební výměr byl vydán po nesprávně vedeném daňovém řízení, kdy finanční úřad příslušná ustanovení zákona o správě daní a poplatků aplikoval na nesprávně zjištěný skutkový stav. Žalovaný odvolání stěžovatele rozhodnutím ze dne 30. 6. 2006 zamítl a v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že věcné námitky budou předmětem odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru, který stěžovatel napadl samostatným odvoláním podaným dne 19. 10. 2005, a že postup finančního úřadu při vydání rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností neshledal v rozporu s platnými právními předpisy.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel dne 12. 9. 2006 žalobu ke krajskému soudu. V ní zdůrazňuje, že v žádném případě nemůže být vyměřena daň a zároveň vyměřena daňová ztráta, jak je tomu po vydání opravného rozhodnutí v dodatečném platebním výměru. Dále stěžovatel vyjádřil názor, že dodatečný platební výměr v původním znění odpovídal zprávě o daňové kontrole, č. j. 52764/05/105930/3407, a pro jeho opravu tak nebyl prostor.

Rozhodnutí finančního úřadu o opravě a rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti tomuto rozhodnutí považuje stěžovatel za právní úkony odporující zákonu, jejichž neplatnost je prokázána podle § 37 občanského zákoníku (zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Krajský soud žalobu stěžovatele kasační stížností napadeným usnesením odmítl a žalobu vůbec věcně nepřezkoumal. Z odůvodnění tohoto usnesení vyplývá, že krajský soud zjistil podání žaloby proti dodatečnému platebnímu výměru a rozhodnutí stěžovatele o odvolání proti němu. Následně na základě tohoto zjištění rozlišil dvě linie řízení a konstatoval, že předmětem tohoto řízení bylo učiněno rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností, zatímco žaloba proti rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bude u téhož krajského soudu projednána v jiném řízení, konkrétně pod sp. zn. 10 Ca 178/2006. Výrok samotného usnesení o odmítnutí žaloby odůvodnil krajský soud tím, že doplnění číselného vyjádření výše daňové ztráty představuje chybu v psaní bez jakéhokoli dopadu do daňového základu a výše daně tak, jak byla stanovena opravovaným dodatečným platebním výměrem. Jestliže tedy nedošlo k žádné změně daňového základu a daně, pak se oprava chyby spočívající v neuvedení daňové ztráty nijak nedotýká subjektivních práv stěžovatele a vliv má pouze na jeho procesní práva. Rozhodnutí, které nereguluje subjektivní práva účastníků řízení, byť je i jako rozhodnutí formálně označeno, je inkompetenčním ustanovením § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučeno a podání žaloby proti takovému rozhodnutí je nepřipustné, jak vyplývá z § 68 písm. e) s. ř. s. Nepřipustná žaloba byla podle § 46 odst. 1 písm. d) téhož právního předpisu odmítnuta.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí způsobenou nesprávným posouzením právní otázky soudem a vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a dále že je s nimi v rozporu. Vzhledem k tomu, že usnesením krajského soudu byla žaloba stěžovatele odmítnuta, mohla být kasační stížnost podána pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu, což je dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. samostatný důvod podání kasační stížnosti. Většina kasačních námitek však tomuto určení odpovídá, i když formálně byly stěžovatelem podraženy pod jiné písmeno citovaného ustanovení, a obsahově směřují proti výroku napadeného usnesení o odmítnutí žaloby. Pro samotné projednání kasační stížnosti však tato skutečnost nemá žádný vliv. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Dle ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní a poplatků *stanovenou daň správce daně rozhodnutím opraví nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud došlo při stanovení daňové povinnosti k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu.* V projednávané věci není sporu o tom, že finanční úřad využil své pravomoci dané mu citovaným ustanovením a z úřední povinnosti opravil omyl, ke kterému došlo. Žalovaný a krajský soud jsou však oproti stěžovateli toho názoru, že rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností vydané v této věci nepodléhá z důvodu kompetenční výluky soudnímu přezkumu.

Co se týče obecně povahy rozhodnutí podle § 56 odst. 1 písm. b), věty první, zákona o správě daní a poplatků, je již z nadpisu celého zákonného ustanovení zjevné, že se nejedná o rozhodnutí, kterým by bylo rozhodováno věcně, v meritu věci. Rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností je administrativním nástrojem správce daně k úpravě podoby výroku opravovaného rozhodnutí, aniž by tato změna měla mít vliv na obsah výroku. Vzhledem k nevhodně použité formulaci § 56 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, kde je uvedeno, že tímto rozhodnutím lze opravit i jiné omyly, nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu kategoricky vyloučit, že by tímto rozhodnutím nemohlo být ze strany správce daně nikdy zasaženo do sféry práv a povinností daňového subjektu. V daném případě se tak však nestalo, jak je uvedeno níže, správce daně se tímto rozhodnutím nevhodně pokusil doplnit výrok dodatečného platebního výměru, aniž však tato oprava byla způsobilá změnit práva a povinnosti určené prvotním zněním dodatečného platebního výměru. Napadené rozhodnutí tak není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a nepodléhá soudnímu přezkumu. Ke stejnému právnímu názoru dospěl i Krajský soud v Hradci Králové ve svém usnesení ze dne 28. 2. 2007, č. j. 51 Ca 14/2006 - 18, v němž se zabýval povahou opravného usnesení vydaného podle § 70 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Pro posouzení kasační stížnosti bylo tedy zcela zásadní, zda napadeným rozhodnutím finančního úřadu o opravě dodatečného platebního výměru bylo v daném případě zasaženo do subjektivních práv účastníka s hmotněprávními účinky, či zda povinnost stanovená stěžovateli dodatečným platebním výměrem zůstala i po vydání rozhodnutí o opravě nezměněna. Ke správnému zhodnocení je třeba zohlednit i jiné podklady než jen obě zmíněná rozhodnutí, a to především výsledky daňové kontroly. V této souvislosti je relevantní, že stěžovatel nijak nezpochybňuje vzájemně si odpovídající obsah zprávy o daňové kontrole a protokolu o jejím projednání (ze dne 7. 9. 2005, č. j. 59845/05/105930/3407) na jedné straně a obsah dodatečného platebního výměru (jeho výroku a informativní části) na straně druhé. Dle vyjádření stěžovatele v kasační stížnosti je dodatečný platební výměr totožný se zprávou o kontrole a souhlasný se zmíněným protokolem. Totéž stěžovatel zopakoval i v doplnění své kasační stížnosti, kde uvedl, že *„dodatečný platební výměr ve svém původním znění je v přímém souladu s těmito dvěma listinami“*.

Rozhodnutím o opravě ze dne 25. 4. 2006 byl dodatečný platební výměr změněn ve výrokové části, v ostatním zůstal beze změny. Původním výrokem dodatečného platebního výměru finanční úřad stanovil základ daně stěžovatele ve výši 1 183 470 Kč a vyměřil daň ve výši 339 124 Kč. V informativní části bylo blíže a přehledně konkretizováno, že oproti stěžovatelem podanému daňovému přiznání se po provedené daňové kontrole změnil stanovený základ daně z 0 Kč na 1 183 470 Kč, nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně zůstaly 0 Kč, daň byla oproti nule vyměřena ve výši 339 124 Kč a daňová ztráta uplatněná v daňovém přiznání ve výši 85 000 Kč byla změněna na 0 Kč. Rozhodnutím o opravě finanční úřad doplnil výrok dodatečného platebního výměru o třetí údaj, když zachoval stanovení základu daně a vyměření daně a k tomu doplnil, že *„vyměřuje daňovou ztrátu ve výši: -85 000,00 Kč.“* Je tedy zjevné, že finanční úřad provedl opravu, či spíše doplnění, dodatečného platebního výměru z toho důvodu, že v jeho výroku stanovil rozdíl oproti podanému daňovému přiznání (a tedy původně uznané výši) jak co do stanoveného základu daně, tak i co do vyměřené daně, ale již neuvedl, že na základě provedené daňové kontroly došlo také ke snížení uplatněné daňové ztráty. Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovateli vyměřená daň zůstala i po vydání rozhodnutí o opravě naprosto totožná a v této části nedošlo k žádné změně dodatečného platebního výměru.

Výše uvedeným rozbohem Nejvyšší správní soud dovodil, že opravné rozhodnutí vydané v této věci finančním úřadem je nejen formálně označeno jako rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností ve smyslu ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, ale má povahu tohoto rozhodnutí i obsahově. Nemohlo jím být nijak zasaženo do subjektivních práv stěžovatele a Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s právním názorem krajského soudu o nepřipustnosti žaloby proti takovému rozhodnutí, resp. proti rozhodnutí odvolacího orgánu o zamítnutí odvolání proti tomuto rozhodnutí. K právnímu názoru, že změnu platebního výměru představuje vyměření jiné výše daně, dospěl i Krajský soud v Ústí nad Labem ve svém rozhodnutí ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. 15 Ca 85/2004. Při posuzování povahy rozhodnutí o opravě vydaného podle ustanovení § 56 zákona o správě daní a poplatků je však třeba mít na zřeteli povinnost posuzovat jej k námitkám a v pochybnostech dle jeho obsahu, nikoli pouze na základě formálního označení. V této věci krajský soud vyvodil, že opravné rozhodnutí vydané finančním úřadem není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a aplikoval ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. o kompetenční výluce. V návaznosti na to správně rozhodl dle ustanovení § 68 písm. e) a § 46 odst. 1 písm. d) téhož právního předpisu o odmítnutí žaloby stěžovatele.

Vzhledem k tomu, že vznikly pochybnosti o obsahu výroku dodatečného platebního výměru, které nebyly v tomto řízení z důvodu odmítnutí a meritorního neprojednání žaloby stěžovatele odstraněny, je na krajském soudu, aby se k této otázce vyjádřil v řízení o žalobě proti rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto odvolání proti samotnému dodatečnému platebnímu výměru. Na stejné soudní řízení odkazuje Nejvyšší správní soud stěžovatele i s jeho věcnými námitkami uvedenými v kasační stížnosti, se kterými se z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nezabýval a zabývat se jimi ani nemohl.

Jestliže tedy krajský soud z uvedených důvodů odmítl žalobu stěžovatele podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., postupoval zcela v souladu se zákonem.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému usnesení krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 13. září 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu