



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. B. B.**, zastoupen JUDr. Václavem Vápeníkem, advokátem se sídlem U Malvazinky 24/150, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 12. 2006, č. j. 57 Ca 55/2005 – 69,

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 d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 8. 12. 2006, č. j. 57 Ca 55/2005 - 69, zamítl žalobu Ing. B. B. (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 8. 2005, č. j. 8039/05-150, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 10. 1. 2005, č. j. 60467/04/118920/2914, jímž bylo podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zastaveno řízení o návrhu stěžovatele na zrušení rozhodnutí finančního úřadu ze dne 24. 3. 1994, č. j. 33-41/1367/2-94, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec 1993 ve výši 333 493 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že správní orgány nepochybily, pokud řízení o návrhu stěžovatele na zrušení rozhodnutí finančního úřadu ze dne 24. 3. 1994 zastavily podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 56 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovateli byla daňová povinnost stanovena v roce 1994 a pokud nyní namítá nesprávnou výši daně z důvodu jiného právního posouzení zdanitelných plnění, nelze tento problém řešit prostřednictvím opravy zřejmých omylů a nesprávností. Tento institut nelze totiž v žádném případě využívat k revizi vlastní daňové povinnosti, tzn. opakovat nebo nahrazovat tímto způsobem odvolací řízení. Ostatně stěžovatel podal návrh i

opožděně, tedy až po té, co již zaniklo právo daň vyměřit nebo doměřit. Krajský soud neprovedl navržené důkazy, neboť průběh správního řízení ani obsah k důkazu navržených listin nebyly mezi účastníky spornými. Navíc provedení dalších důkazů nebylo ani třeba k posouzení důvodnosti žaloby.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že mu v roce 1994 byla stanovena daňová povinnost mimo zákonný rámec, protože vykonával činnost (služby aktivního cestovního ruchu poskytované subjektům v souvislosti s jejich podnikáním v zahraničí), která byla osvobozena od daňové povinnosti. Správním orgánům tedy nikdy nevzniklo právo stanovit mu daňovou povinnost a posléze od něho vybrat daň i s příslušenstvím. Jestliže toto právo nikdy nevzniklo, nemohlo také ani zaniknout. Z tohoto důvodu byl proto neoprávněně zatížen daní z přidané hodnoty. To je ostatně patrné i z rozsudku Okresního soudu v Domažlicích sp. zn. 5 C 54/2001. Správní orgány i krajský soud měly z uvedených důvodů dovodit, že náprava nezákonného stavu je možná podle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Správní orgány ale řízení směřující k nápravě v rozporu se zákonem zastavily a krajský soud zamítnutím žaloby nedostál své přezkumné povinnosti. Z provedených i neprovedených důkazů vyplývá, že skutková podstata, o níž se napadený rozsudek krajského soudu opírá, byla zjištěna vadně, nehledě na nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnost tohoto rozsudku. Krajský soud se tak nevypořádal s ustanovením čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, podle něhož povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích, ani s čl. 2 odst. 4 Ústavy, podle něhož každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nesmí být nucen činit to, co mu zákon neukládá. Nadále proto trvá stav, že je stěžovatel finančními orgány zkracován na svém hmotném majetku a poškozován i s rodinou též morálně i psychicky. Neprovedením důkazu daňovým spisem a rozsudkem Okresního soudu v Domažlicích krajský soud nemohl zjistit v celém rozsahu nezákonnosti, ani diskriminační opatření správce daně vůči celé jeho rodině, jež proto uvádí též v kasační stížnosti (např. neumožnění splátek, používání nadměrného odpočtu na úhradu údajného daňového dluhu, stanovení příslušenství k dani, obstavení bankovního účtu syna, apod.). Ostatně po vydání napadeného rozsudku krajského soudu se též dozvěděl, že jiný daňový subjekt (cestovní kancelář Benetour, spol. s r. o.), který se v uvedeném zdaňovacím období zabýval stejnou činností, byl při poskytování této činnosti (služeb aktivního cestovního ruchu) osvobozen od daně z přidané hodnoty. Za tohoto stavu proto navrhuje provedení důkazu výsledkem svědků Ing. J. M. a Ing. J. M. z cestovní kanceláře Benetour, spol. s r. o. a zrušení nejen rozsudku krajského soudu, ale i rozhodnutí obou finančních orgánů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že stěžovateli byla na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec 1993, protože porušil ustanovení § 7 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů a nepřiznal daň za zdanitelná plnění poskytnutá v tuzemsku, která jsou předmětem daně, a to dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu v Domažlicích č. 2/94 ze dne 24. 3. 1994, č. j. 33-41/1367/2-94. Stěžovatel se proti tomuto rozhodnutí

odvolal. Jelikož však odvolání neobsahovalo zákonem předepsané náležitosti, byl vyzván k jejich doplnění. Vzhledem ke skutečnosti, že ve stanovené lhůtě náležitosti odvolání nedoplnil, bylo odvolací řízení zastaveno. Rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 18. 7. 1994, č. j. 4838/33/1994 bylo stěžovateli doručeno dne 21. 7. 1994. Ohledně předmětného rozhodnutí ze dne 24. 3. 1994 bylo poté provedeno několik dalších daňových řízení (obnova řízení, přezkum), ve kterých rozhodovalo jak Finanční ředitelství v Plzni, tak Ministerstvo financí. Mimo to proběhla i řízení soudní, ale žádný z rozhodujících soudů však dodatečný platební výměr ze dne 24. 3. 1994, č. j. 33-41/1367/2-94 nezrušil. Dne 13. 7. 2004 bylo Finančnímu úřadu v Domažlicích doručeno stěžovatelovo podání označené jako návrh na zrušení stanovené daně. V tomto podání byl finanční úřad požádán o zrušení rozhodnutí ze dne 24. 3. 1994, č. j. 33-41/1367/2-94, neboť byl podle stěžovatele dán důvod pro postup správce daně podle ustanovení § 56 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Finanční úřad zamítl žádost stěžovatele rozhodnutím ze dne 2. 8. 2004, č. j. 42465/04/118920/0479, s tím, že lhůta pro vyměření či doměření daně, a tedy i lhůta pro opravu nebo zrušení stanovené daně dle ustanovení § 56 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, uplynula dne 31. 12. 1996. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel odvolal a Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 10. 12. 2004, č. j. 11796/04-150Bů, rozhodnutí finančního úřadu zrušilo. Bylo tomu tak proto, že finanční úřad nepostupoval správně, pokud žádost stěžovatele zamítl, neboť nerozhodoval o merituu věci. Následně rozhodnutím ze dne 10. 1. 2005, č. j. 60467/04/118920/2914, Finanční úřad v Domažlicích zastavil řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, neboť byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 9. 8. 2005, č. j. 8039/05-150.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti, či naopak nepřezkoumatelnosti, rozsudku krajského soudu v souladu se stížním bodem, v němž stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost formulací v jeho odůvodnění. Věta, kterou stěžovatel cituje v kasační stížnosti „Rozhodnutí je zřejmě nesprávné tehdy, pokud rozhodující orgán použil sice nesprávný zákon, ale nesprávně ho vyložil nebo použil zákon či ustanovení zákona, které na posuzovanou věc nedopadá“ je obsažena v konstatační části odůvodnění rozsudku krajského soudu, který ji v rámci popisu průběhu řízení před finančními orgány převzal ze stěžovatelova odvolání ze dne 23. 2. 2005 proti rozhodnutí ze dne 10. 1. 2005, č. j. 60467/04/118920/2914. Tvrzení stěžovatele, že nelze vysledovat vazbu na posuzovanou věc, není relevantní, neboť krajský soud, veden snahou co nejpřesněji popsat průběh dosavadního řízení před finančními orgány, začlenil do odůvodnění svého rozsudku mimo jiné i toto stěžovatelovo tvrzení. Uvedené tvrzení však není v té části rozsudku, ve které by krajský soud vyjadřoval svůj právní názor a činil z tohoto závazný závěr pro věc samou.

Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž uvedl, že nejde o jedinou vadu řízení, a přitom odkázal na ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Není však důvodem kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. cituje-li stěžovatel pouze znění ustanovení zákona nebo jeho část, aniž by jej v konkrétní věci specifikoval, a nekonkretizuje-li vady v řízení či vady v právním úsudku, jichž se soud podle stěžovatele dopustil (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 74, www.nssou.cz).

V zásadním stížním bodu kasační stížnosti pak stěžovatel dovozuje, že postupem podle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze revidovat daňovou povinnost, která mu byla podle jeho tvrzení nesprávně dodatečně vyměřena rozhodnutím v roce 1994.

Podle ustanovení § 56 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků správce daně stanovenou daň rozhodnutím opraví nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud a) byla stanovena někomu, kdo podle zákona ji není povinen platit, b) došlo-li 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. Je-li v tomto případě stanovena dvojí daňová povinnost různě vysoká, zruší se daňová povinnost nižší.

Podle ustanovení § 56 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se ustanovení odstavce 1 písm. b) použije přiměřeně i při opravě zřejmých nesprávností v jiných rozhodnutích nebo opatřeních, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost.

Podle ustanovení § 56 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nelze opravy nebo zrušení stanovené daně provést, zaniklo-li právo daň vyměřit nebo doměřit.

Nejvyšší správní soud především poukazuje na to, že předmětem kasační stížnosti není posouzení oprávněnosti stanovení daňové povinnosti stěžovateli za výše uvedená zdaňovací období, ale otázka, zda lze prostřednictvím ustanovení § 56 zákona o správě daní a poplatků revidovat vlastní daňovou povinnost.

Citované ustanovení § 56 zákona o správě daní a poplatků je zařazeno mezi mimořádnými opravnými prostředky a nejen z jeho označení, ale i z jeho znění vyplývá, že oproti obnově řízení či přezkoumávání daňových rozhodnutí, tj. postupům podle § 54 nebo § 55b zákona o správě daní a poplatků, slouží tento institut jen k opravě zřejmých omylů a nesprávností. Stanovenou daň tedy správce daně rozhodnutím opraví nebo zruší, a to i sám z úřední povinnosti, pokud byla stanovena někomu, kdo ji podle zákona není povinen platit. Toto ustanovení lze proto vykládat pouze v tom smyslu, že došlo např. k záměně v označení dlužníka, resp. adresáta takového rozhodnutí, a přitom šlo o zřejmý omyl nebo nesprávnost. Z textu tohoto ustanovení je tedy patrné, že je lze aplikovat pouze na zjevné omyly ohledně údajů, které jsou však jinak dostatečně podloženy zjištěními prokazujícími jejich správné znění. S odkazem na toto ustanovení nelze naopak měnit vlastní skutková zjištění či jejich již provedené právní hodnocení, na jejichž základě byla stanovena daňová povinnost. Není proto možné, aby se z odkazem na uvedené ustanovení měnil obsah rozhodnutí (srov. i nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2003, sp. zn. II. ÚS 237/02). Takový postup by zakládal důvodné pochybnosti o správnosti rozhodování příslušných správních orgánů, nasvědčoval by libovůli jejich rozhodování a byl by jednoznačně v rozporu s principem právní jistoty, který je imanentní pojmu "právního státu" (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Tímto způsobem se nemůže daňový subjekt domáhat revize vlastní hmotněprávní daňové povinnosti.

Proto se stěžovatel nemůže domáhat prostřednictvím tohoto institutu nápravy věci, pokud jde o stanovení daňové povinnosti. K tomu sklouzí jednak řádný opravný prostředek (odvolání) a jednak mimořádné opravné prostředky. Navíc se mohl proti meritornímu rozhodnutí ve věci domáhat ochrany i u soudu. Pokud se však stěžovatel

domáhal žalobou s poukazem na ustanovení § 56 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků a s argumentací, že mu daňová povinnost byla stanovena v rozporu se zákonem, a nebyl ji proto povinen platit, zrušení dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Domažlicích č. 2/94 ze dne 24. 3. 1994, č. j. 33-41/1367/2-94, nedomáhal se vydání takového rozhodnutí řádným a tomu odpovídajícím procesním prostředkem. Je tomu tak proto, jak již bylo výše uvedeno, že postupem podle § 56 zákona o správě daní a poplatků se nelze domoci zrušení nebo změny hmotněprávní daňové povinnosti, která byla předmětným uvedeným rozhodnutím stěžovateli uložena. Institut opravy zřejmých omylů a nesprávností proto nemohl stěžovatel využívat k revizi vlastní daňové povinnosti, která byla pravomocně stanovena platebním výměrem a tak vlastně opakovat či nahrazovat tímto způsobem řízení o opravných prostředcích.

Podle ustálené judikatury oprava zřejmých omylů a nesprávností ve smyslu ustanovení § 56 zákona o správě daní a poplatků umožňuje jen odstraňování chyb, kterých se dopustil správce daně ve vydaných rozhodnutích, tedy opravy různých méně významných překlepů a zkomolenin, opravy dat a rodných čísel, ale také opravy početních chyb. Daňový subjekt se však touto cestou nemůže domáhat revize vlastní hmotněprávní povinnosti (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2005, č. j. 10 Ca 202/2004 - 80, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího právního soudu pod č. 1183/2007).

Stěžovatel navíc podal k Finančnímu úřadu v Domažlicích návrh na opravu zřejmých omylů a nesprávností podle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k rozhodnutí ze dne 24. 3. 1994, č. j. 33-41/1367/2-94, až dne 13. 7. 2004, tedy poté, co již byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav. Lhůty pro vyměření či doměření daně jsou stanoveny v ustanovení § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. Za uvedená zdaňovací období (květen až prosinec 1993) byl proto stěžovatel povinen podat daňová přiznání ve lhůtě stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty. Úkonem, který byl způsobilý obnovit běh tříleté lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, bylo zahájení daňové kontroly dne 15. 11. 1993. Tříletá lhůta proto běžela znovu od konce roku 1993 a marně uplynula posledním dnem roku 1996. Finanční úřad proto důvodně řízení zahájené uvedeným návrhem zastavil podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 56 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Argumentace stěžovatele, že lhůta podle ustanovení § 56 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků se může vztahovat jen na daňovou povinnost, která skutečně vznikla, je neopodstatněná. Uvedená lhůta se týká daně, která byla vyměřena, tj. takové povinnosti, o které bylo autoritativně vysloveno, třeba i objektivně nesprávně, že existuje. Počítání lhůty podle citovaného ustanovení tedy odvisí od toho, jakou daň a pro které zdaňovací období správce daně vyměřil. Smysl a účel uvedené lhůty je zřejmý - zajistit rovnováhu mezi požadavkem právní jistoty, a tedy nezměnitelnosti daňových rozhodnutí, a požadavkem na jejich věcnou správnost. Lhůta zkrátka zajišťuje, že vyměření daňové povinnosti je v případech a za podmínek uvedených v ustanovení § 56 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků možné jen po určitý čas a že po uplynutí lhůty požadavek právní jistoty převáží nad potřebou, aby stanovení daně bylo věcně správné.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů nepovažuje za opodstatněný ani stížní bod spočívající ve tvrzení, že se krajský soud nevypořádal s ustanovením čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, stejně jako s čl. 2 odst. 4 Ústavy. Z odůvodnění

rozsudku krajského soudu je zřejmé, že se od principů zakotvených v těchto ústavních dokumentech neodklonil, navíc námitka týkající se těchto ustanovení nebyla ani součástí žaloby.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s výhradou stěžovatele, v níž vytýká krajskému soudu, že neprovedl důkaz zejména jeho daňovým spisem a rozsudkem Okresního soudu v Domažlicích, sp. zn. 5 C 54/2001, a proto nemohl ani zjistit v celém rozsahu nezákonnosti, ani diskriminační opatření správce daně vůči celé jeho rodině.

Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je více než zřejmé, z jakého titulu tento soud nepovažoval za nutné provést stěžovatelem navržené důkazy. Krajský soud nejen, že neprovedením důkazů nepochybil, ale k navrženým důkazům se i kvalifikovaně vyjádřil. Neprovedení důkazu zprávou o kontrole, správními rozhodnutími a odvoláními stěžovatele ničím neovlivnilo správnost rozhodnutí krajského soudu. Provedení těchto důkazů totiž směřovalo k původní pravomocně vyměřené daňové povinnosti a nebylo zapotřebí k posouzení důvodnosti žaloby, která se opírala o ustanovení § 56 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel rovněž ani neuvedl, jakým způsobem mohou mít tvrzené, proti němu činěné, diskriminační kroky vliv na důvodnost žaloby. Navrhované provedení důkazu výsledkem svědků Ing. J. M. a Ing. J. M. z cestovní kanceláře Benetour, spol. s r. o., opět směřuje k původní již pravomocně vyměřené daňové povinnosti a není ho zapotřebí k posouzení důvodnosti žaloby. Je tomu tak proto, že se jedná o jiný daňový subjekt a podstatou tohoto sporu není správnost původní daňové povinnosti stěžovatele a její stanovení, nýbrž postup podle ustanovení § 56 zákona o správě daní a poplatků. Ostatně ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem soud při svém rozhodování nepřihlíží (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 419/2004).

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost opodstatněnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl 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 14. února 2008

č. j. 7 Afs 42/2007 - 148

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu