



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **PROGRES Hradec Králové, spol. s r. o.** se sídlem Jabloňová 583, Hradec Králové, zastoupený JUDr. Jiřím Všetečkou, advokátem se sídlem Orlická 163, Hradec Králové, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 1. 10. 2008, č. j. 11 Ca 208/2008 - 36,

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 :

Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 1. 10. 2008, č. j. 11 Ca 208/2008 - 36 byla odmítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „ministerstvo“) ze dne 27. 3. 2008, č. j. 39/21992/2008 - 391, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 12. 2007, č. j. 11526/07-1200-607208 o opravě zřejmých omylů a nesprávností. V odůvodnění usnesení městský soud uvedl, že domáhá-li se stěžovatel samostatně podanou žalobou přezkoumání opravného rozhodnutí vydaného podle ustanovení § 56 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), kterým se opravují zjevné chyby v počtech, překlepy apod. v písemném vyhotovení správního rozhodnutí, je toto rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkumu, neboť nemá hmotněprávní účinky a nejedná se o rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Žaloba proti němu je z tohoto důvodu nepřijatelná podle ustanovení § 70 písm.a) s. ř. s. Materiálně tento správní akt ministerstva, jakkoli se formálně představuje v podobě rozhodnutí vydávaného v řízení podle zákona o

správě daní a poplatků, není rozhodnutím způsobilým soudní kognice ve správním soudnictví, protože autoritativním způsobem nezasahuje sféru práv a povinností osob oprávněných nebo povinných. Žádné právo se jim takovým rozhodnutím nezakládá, neodnímá, ani jim nevzniká právní povinnost, které by tu předtím nebylo. Smyslem vydaného aktu je výlučně náprava zřejmých nesprávností jiného správního aktu, v daném případě rozhodnutí finančního ředitelství v daňovém řízení o odvolání daňového subjektu proti dodatečnému vyměření daně. Že se jednalo o opravu zřejmých nesprávností tohoto rozhodnutí je patrné jak z obsahu napadeného rozhodnutí, tak i rozhodnutí opravovaného, tj. rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2007, č. j. 11312/07-1200-607208, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 25. 6. 2007, č. j. 166245/07/228912/4080. Zamítnutí odvolání však nebylo vyjádřeno ve výroku opravovaného rozhodnutí, když místo toho, aby bylo uvedeno, že se zamítá odvolání proti rozhodnutí, bylo v důsledku evidentní chyby uvedeno, že se zamítá rozhodnutí. Stěžovateli nic nebránilo v tom, aby se domáhal přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2007 ve znění oprav, u místně příslušného soudu, přičemž ze závěru podané žaloby je zřejmé, že svého práva stěžovatel využil.

Proti tomuto usnesení podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a), b) a e) s. ř. s. Podle jeho názoru přezkoumávané správní rozhodnutí bylo posuzováno jako rozhodnutí procesní povahy, ačkoliv z hlediska materiálního jde o rozhodnutí o stanovení povinnosti spadající pod ust. § 65 s. ř. s., na které nedopadá výlučka podle ust. § 70 s. ř. s. Nadto nejde o rozhodnutí pojmově spadající pod režim opravy zřejmých omylu a nesprávností, nýbrž o rozhodnutí o stanovení povinnosti, navíc stanovení povinnosti rozhodnutím po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Důvody nezákonnosti stěžovatel spatřoval i v tom, že bylo opravováno rozhodnutí nicotné a takové rozhodnutí opravit postupem podle ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků nelze. V daném případě byl opravován výrok (ve znění rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2007), jímž se negativně nakládá s rozhodnutím správce daně a jemuž lze zřetelně rozumět tak, že se rozhodnutí správce daně zamítá (tedy ruší) či jinak odstraňuje, a tento byl nahrazen novým (celým) výrokiem zcela opačným, kterým se negativně nakládá s odvoláním stěžovatele. Z uvedeného pohledu je potom opravné rozhodnutí rozhodnutím novým, jenž odůvodněno není a nelze jej ani přezkoumat z hlediska důvodu, které k jeho vydání vedou. Kromě toho výrok je nepochybně ústředním bodem rozhodnutí a vyjadřuje závěrečný úsudek správního orgánu, a tím i vůli státu a jako takový musí být jasný, určitý a nevyvolávající jakékoliv pochybnosti. Takovým rozhodnutím uvedeně opravované rozhodnutí nepochybně je, již jenom z toho pohledu, že jako takové svědčí stěžovateli a ten by jej proto nepodrobil soudnímu přezkumu správních rozhodnutí a ani by tak učinit nemohl. Obrana stěžovatele proti pravomocnému rozhodnutí správního orgánu spočívá toliko v žalobě proti rozhodnutí ve striktně stanovené propadné lhůtě, přičemž pro opravu zřejmých omylů a nesprávností není stanovena lhůta žádná. Pokud by bylo možno opravit pravomocné rozhodnutí způsobem, který byl zvolen, potom je stěžovatel zcela zbaven práva a možnosti se takovému rozhodnutí bránit. Podle stávající právní úpravy je opravu možné použít pro stanovenou daň, a to z důvodů, které jsou uvedeny v ust. § 56 odst. 1. písm. a) a b) zákona o správě daní a poplatků. Přiměřenost použití takto zřetelně vymezených důvodů, ovšem za předpokladu, že skutečně jde o omyl v osobě (a o takový případ zde nejde) a

nesprávnost v počítání, psaní anebo jinému omylu u stanovení daně (a o takový případ zde nejde), jak uvedeno v odst. 3 téhož ustanovení, o nějž je postup odvolacího orgánu opřen, je však dána jen tam a u takových rozhodnutí, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost a o takové rozhodnutí zde rovněž nejde, tedy přiměřenost použití připuštěných důvodů je vyloučena. Postup zvolený v tomto konkrétním případě se tedy vymyká přípustnosti podle práva. Z tohoto pohledu přisnost v této věci je třeba zachovat k přípustnosti opravného rozhodnutí, jenž je předmětem tohoto řízení, které je rozhodnutím vyvolávajícím pochybením správního orgánu reálnou nejistotu v obsahu práv a povinností, o nichž bylo rozhodováno, reálnou nejistotu v přípustnosti a včasnosti obrany proti takovému rozhodnutí, a to nikoliv v rovině potencionálního zásahu, nýbrž reálně existujícímu zásahu, jehož intenzita není nepatrná, a rozhodně nikoliv v hranicích přípustné tolerance. Je-li smyslem rozhodnutí (a jeho právní úpravy) poskytnout stěžovateli spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout, zda bude proti němu zbrojit, jde v případě opravného rozhodnutí o postup, který se takovému smyslu vymyká, ba vědomě mu překáží. I kdyby shora uvedené výhrady nebyly přijaty, je podle názoru stěžovatele opravované rozhodnutí nicotným rozhodnutím, a to jak ve vztahu k jeho existujícímu odůvodnění (nesmyslnost), tak ve vztahu k nedostatku formy a pravomoci k takovému rozhodnutí (ust. § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků). Jde o natolik intenzivní vady, že je za rozhodnutí považovat nelze. Nejde o dílčí nedostatky, jenž nicotnost způsobit nemohou, nýbrž o nedostatky zásadní. Kromě uvedeného je za zásadní třeba považovat i to, že svým výrokem zejména působí ve vztahu ke stěžovateli, jeho obsah je zřetelný a jestliže by bylo možno přisvědčit tomu, že takové rozhodnutí lze opravit rozhodnutím opačným, byly by vytvořeny důvodné pochybnosti o správnosti rozhodování správního orgánu. Stěžovatel je přesvědčen, s ohledem na vylíčení skutkových okolností v odvolání proti opravnému rozhodnutí a v žalobě, na které pro stručnost odkazuje, že postup opravy rozhodnutí byl volen i s přihlédnutím k časovým souvislostem prekluze, ve kterých se správní orgán ocitl bez jakéhokoliv přispění stěžovatele, a tedy vydání opravného rozhodnutí spolehlivě nese znaky libovůle a je v rozporu s principy právní jistoty. Řízení, ve kterém dochází k opravě zřejmých omylů a nesprávností, je relativně samostatným řízením, zahájeným vydáním rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností, vůči němuž je přípustné odvolání, byť se vztahuje k jakékoli fázi řízení, a je uzavřeno teprve rozhodnutím v právní moci. Zákon o správě daní a poplatků omezuje v ust. § 56 odst. 3 použití tohoto institutu jen na takové nesprávnosti v jiných rozhodnutích, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost, a to v tomto případě zcela nepochybně byla. Postup finančního ředitelství je tedy nezákonný a omezuje použití institutu opravy prekluzivní lhůtou zániku práva daň vyměřit nebo doměřit. I kdyby bylo možno připustit, že by snad mohl být postup ministerstva, a stejně i finančního ředitelství, přípustný a možný, je třeba uzavřít, že jím v podstatě byla teprve stanovena daň, avšak se zřetelem k okamžiku zahájení kontroly a délce řízení po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst.2 zákona o správě daní a poplatků, která uplynula dne 31. 12. 2007. I z tohoto pohledu je postup ministerstva a finančního ředitelství nezákonný. Stěžovateli bylo doručeno rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2007 s výrokem, jímž bylo zamítnuto rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 25. 6. 2007, ve smyslu ust. § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků tedy zrušeno, a nepochybně takové rozhodnutí své právní moci doručením nabylo, neboť ve výroku rozhodnutí, který je stěžovateli určen, a z něhož čerpá podstatnou informaci o svém osudu, či o osudu své věci, je srozumitelně

vyjádřen výsledek přezkumu odvolacího orgánu. Městský soud se v napadeném usnesení s žalobními body nevypořádal a uchýlil se toliko k formální povaze napadeného správního rozhodnutí, aniž by se blíže věnoval jeho materiálnímu obsahu. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadené usnesení městského soudu bylo zrušeno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení 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 přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejprve považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že podřadil-li stěžovatel v kasační stížnosti její důvody podle ustanovení v § 103 odst. 1 písm. a), b) a e) s. ř. s., není toto podřazení správné, neboť směřuje-li kasační stížnost proti usnesení soudu o odmítnutí žaloby, připadá v úvahu pouze důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. V této souvislosti lze odkázat na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publikovaný pod č. 625/2005 Sb. NSS s touto právní větou: „Je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod také spadá případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem.“ Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. v sobě tedy zahrnuje jak nezákonnost samotného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, tak i procesní pochybení soudu, která tomuto rozhodnutí předcházela. Nesprávná kvalifikace stížnostních důvodů stěžovatelem však není ani v nejmenším na překážku jejímu věcnému projednání. Stačí, aby stěžovatel důvody tvrdil. Jejich podřazení pod zákonné ustanovení provede v souladu se zásadou iura novit curia soud. Z tohoto pohledu stěžovatel svým povinnostem dostál, resp. unesl procesní břemeno tvrzení.

Podle ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) věty první 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. Podle odst. 3 citovaného ustanovení se citované ustanovení použije přiměřeně i při opravě zřejmých nesprávností v jiných rozhodnutích nebo opatřeních, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost.

Co se týče obecně povahy rozhodnutí podle ust. § 56 odst. 1 písm. b) věty první a odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je již z nadpisu tohoto ustanovení zjevné, že se nejedná o rozhodnutí, kterým by bylo rozhodováno o meritu věci. Rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností je administrativním nástrojem správce daně k úpravě výroku opravovaného rozhodnutí, aniž by tato změna měla mít vliv na obsah výroku. Použitá dikce ust. § 56 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, v němž je uvedeno, že lze opravit i jiné omyly, však nevylučuje, že by tímto rozhodnutím nemohlo být správcem daně nikdy zasaženo do sféry práv a povinností daňového subjektu.

Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je tedy zcela zásadní, zda napadeným rozhodnutím finančního ředitelství o opravě výroku rozhodnutí o odvolání proti dodatečného platebního výměru bylo zasaženo do subjektivních práv stěžovatele s hmotněprávními účinky či zda povinnost stanovená stěžovateli dodatečným platebním výměrem a rozhodnutím o odvolání zůstala i po vydání rozhodnutí o opravě nezměněna.

Rozhodnutím o opravě byl výrok rozhodnutí o odvolání „Rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové č. j. 166245/07/228912/4080 ze dne 25. 6. 2007, kterým Vám byl nově stanoven základ daně za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 ve výši 4 345 000 Kč a dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 864 280 Kč, se podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2001, zákona č. 563/1991 Sb., ve znění platném pro rok 2001 a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, zamítá.“ opraven takto: „Vaše odvolání podané dne 27. 7. 2007 a doplněné dne 17. 8. 2007 proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové č. j. 166245/07/228912/4080 ze dne 25. 6. 2007, kterým Vám byl nově stanoven základ daně za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 ve výši 4 345 000 Kč a dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 864 280 Kč, se podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2001, zákona č. 563/1991 Sb., ve znění platném pro rok 2001 a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, zamítá.“. Přitom v odůvodnění rozhodnutí o dovolání bylo uvedeno, že „odvolací orgán shledal, že správce daně postupoval v souladu s daňovými zákony, a proto odvolání zamítl, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.“ Je tedy zjevné, že finanční ředitelství provedlo opravu rozhodnutí o dovolání z toho důvodu, že při zpracování jeho písemného vyhotovení omylem vypadla ve výroku první část věty a znění výroku tak nebylo v souladu s jeho odůvodněním. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti dovozoval, že původním výrokem před opravou byl napadený dodatečný platební výměr, jedná se o účelové tvrzení, neboť z odůvodnění tohoto rozhodnutí je jednoznačně zřejmý opak, tj. že bylo zamítnuto odvolání stěžovatele, a rovněž z ust. § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že odvolací orgán má pravomoc rozhodnutí správce daně změnit či zrušit, ale nikoliv zamítnout. Finanční ředitelství tedy rozhodnutím o opravě odstranilo jiný omyl, k němuž ve výroku došlo, aniž by tato oprava byla způsobilá změnit práva a povinnosti určené původním rozhodnutím, neboť vyměřená daň zůstala i po vydání rozhodnutí o opravě naprosto totožná.

Opravné rozhodnutí vydané v této věci finančním ředitelstvím je nejen formálně označeno jako rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností ve smyslu ustanovení § 56 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ale má povahu tohoto rozhodnutí i obsahově. Nemohlo jím být nijak zasaženo do subjektivních práv stěžovatele, a není tak rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Proto nepodléhá soudnímu přezkumu. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s právním názorem městského soudu o nepřípustnosti žaloby proti takovému rozhodnutí, resp. proti rozhodnutí odvolacího orgánu o zamítnutí odvolání proti tomuto rozhodnutí.

Vzhledem k tomu, že napadeným usnesením městského soudu byla žaloba stěžovatele odmítnuta, Nejvyšší správní soud se věcnými námitkami uvedenými v kasační stížnosti nezabýval, a ani zabývat nemohl, a je na stěžovateli, aby je uplatnil v řízení o žalobě proti rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu

výměru, případně v řízení kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu o takové žalobě.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 druhá věta 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 ministerstvu 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 30. dubna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu