



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **L. K.**, zastoupené JUDr. Emilem Jančou, advokátem se sídlem Sartoriova 60/12, Praha 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2007, č. j. 6131/07-1300-203245, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 14. 9. 2010, č. j. 5 Ca 301/2007 - 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Včasnou kasační stížností žalobkyně brojila proti výše uvedenému usnesení, kterým Městský soud v Praze odmítl dle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. pro nepřipustnost její žalobu proti v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného. Jím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu Praha-západ ze dne 23. 1. 2007, č. j. 10264/07/060913/2719, o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád). Tímto rozhodnutím správce daně prvního stupně opravil nesprávnost obsaženou ve svém rozhodnutí ze dne 25. 10. 2006, č. j. 213127/06/060940/2550 – výzvě k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, v níž byl omylem uveden chybný údaj o výši nedoplatku, tj. částka 7212 Kč namísto správné částky 233 801 Kč, která byla

vyměřena na základě daňového priznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2000.

[2] Městský soud v odůvodnění usnesení uvedl, že, jak plyne ze správního spisu, dne 26. 6. 2000 byla konkludentně vyměřena daň z přidané hodnoty na základě daňového priznání, které žalobkyně učinila jménem svého zemřelého manžela. Daň tedy byla konkludentně vyměřena přesně v té částce, v jaké ji žalobkyně za manžela priznala. Manžel žalobkyně zemřel dne 14. 6. 2000 a nemohl tak již být adresátem vyměření ze dne 26. 6. 2000. Za adresáty tohoto rozhodnutí je tak třeba pokládat všechny známé dědice, tedy žalobkyni a její dcery; žádný z adresátů se proti vyměření neodvolal. Nedoplatek se stal splatným v roce 2000, od konce tohoto roku tak podle § 70 odst. 1 daňového řádu začala běžet šestiletá promlčecí lhůta k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku, která měla skončit dnem 31. 12. 2006. Dne 25. 10. 2006 však správce daně vyzval žalobkyni a její dcery k zaplacení nedoplatku na dani z přidané hodnoty za květen 2000 v náhradní lhůtě a v důsledku tohoto úkonu směřujícího k vybrání nedoplatku se běžící promlčecí lhůta přerušila. Výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě přitom není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť daňovému subjektu s již přesně stanovenou daňovou povinností nestanoví žádné nové povinnosti, ale dává mu jen poslední možnost zaplatit dlužnou daň dobrovolně.

[3] Rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností je oproti tomu obecně rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť má hmotněprávní účinky a podléhá tak soudnímu přezkumu. Pokud se ale rozhodnutím o opravě zřejmých omylů opravuje rozhodnutí, které je ze soudního přezkumu vyloučeno, např. výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě (exekuční výzva), nelze přezkoumat ani toto rozhodnutí o opravě zřejmých omylů. Ono opravné rozhodnutí totiž nemá smysl samo o sobě, ale pouze ve spojení s rozhodnutím, jež opravuje. Bylo by pak nesmyslné, aby soud přezkoumával tento „nesamostatný“ akt, který je jakýmsi dodatkem k původnímu rozhodnutí, pokud původní rozhodnutí samo soudnímu přezkumu nepodléhá. Nezakládá-li žádná nová práva a povinnosti původní rozhodnutí, tím méně je zakládá rozhodnutí, kterým se pouze opravují některé údaje v rozhodnutí původním.

[4] Závěrem městský soud uvedl, že argumentace § 47 daňového řádu není na místě, neboť v dané věci šlo již o vymáhání daňového nedoplatku. Dodal též, že správce daně nepochybil, pokud v situaci neukončeného dědického řízení jednal se všemi třemi v úvahu přicházejícími dědickými. Otázka právního nástupnictví je otázkou, o níž si správce daně může učinit úsudek podle § 28 daňového řádu.

[5] Žalobkyně (dále též stěžovatelka) v kasační stížnosti namítla, že městský soud zcela pominul základní skutečnosti. Opravovaná výzva se vztahuje k daňovému nedoplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2000, kdy na základě daňového priznání K. K. došlo ze zákona bez vydání jakéhokoli výměru k povinnosti uhradit se splatností ke dni 25. 6. 2000 částku 233 801 Kč. K. K. zemřel dne 14. 6. 2000. Opravovaná výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě byla adresována domnělým dědicům po zemřelém, dědické řízení totiž nebylo v den doručení výzvy ukončeno. Tito dědici tak nemohli vědět o předmětném daňovém dluhu, neboť do dědictví byly finančním úřadem přihlášeny daňové dluhy z podnikání K. K. na dani z přidané hodnoty v souhrnné

výši bez bližší specifikace. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku tedy nebyla poslední výzvou před exekucí vymáháním dluhu, neboť do pravomocného skončení dědického řízení, kdy nebyl znám okruh dědiců, nemohl být dluh exekvován. Jednalo se o první úkon směřující k jiným osobám, než je daňový dlužník, osobám, u nichž ještě nebylo postaveno najisto, zda budou či nikoliv právními nástupci daňového dlužníka.

[6] Předmětná výzva by měla být posouzena analogicky jako u daňových ručitelů, tedy jako výzva s hmotněprávními účinky. Pro právní nástupce zůstavitele nebyla ničím jiným, než zajištěním nepromlčitelnosti daňového nedoplatku. Pro tyto zcela nové subjekty se tak evidentně jedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

[7] Vlastní výzvu a opravné rozhodnutí k ní přitom nelze spojovat. V daném případě je specifické, že v době od doručení výzvy na konci roku 2006 a doručení její opravy uplynula promlčecí doba dle § 70 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně promlčení uplatnila v odvolání jak proti výzvě samotné, tak proti opravnému rozhodnutí. Došlo k takové chybě výzvy, kterou nelze zhojit jinak, než vydáním výzvy nové. Správce daně zaměnil dva platební výměry, z nichž ten, z něhož vyplývala výzvou uplatněná částka 7212 Kč, byl již předtím zrušen. Adresáti výzvy nemohli ani v jednom případě vědět, o jaké výměry se vůbec jedná. Vzhledem k uplynutí promlčecí lhůty se tak správce daně pokusil situaci „zachránit“ vydáním opravného rozhodnutí. V tom však nutno shledat libovůli orgánu veřejné správy, neboť tento postup nemá oporu v zákoně. V této souvislosti žalobkyně citovala odstavec [13] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2009, č. j. 1 As 112/2008 - 56, týkající se aplikovatelnosti § 56 daňového řádu.

[8] Žalobkyně dále uvedla, že opravné rozhodnutí nemohlo být vydáno za situace, kdy došlo k promlčení práva vymáhat předmětný daňový nedoplatek a toto promlčení byl žalobkyní uplatněno, neboť to odporuje principu materiální právní moci. Poukázala též na ústavní princip *in dubio mitius*.

[9] Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] V doplnění kasační stížnosti ze dne 7. 12. 2010 žalobkyně upozornila na znění § 104 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinného od 1. 1. 2011, z něž lze vysledovat vůli zákonodárce, a který postup uplatněný v dané věci správcem daně vylučuje.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl její zamítnutí.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] V daném případě městský soud žalobu odmítl s tím, že žalobou napadené rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností bylo vydáno za účelem opravy výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě dle § 73 odst. 1 daňového řádu, tedy úkonu, který není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Nepodléhá-li tak soudnímu přezkumu opravované rozhodnutí, nemůže mu logicky podléhat ani rozhodnutí opravné.

[14] S tímto teoretickým závěrem městského soudu se lze ztotožnit, ostatně obdobně již Nejvyšší správní soud rozhodl např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 53/2009 - 117 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Klíčovou se však v takovém případě jeví otázka, zda předmětná výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě opravdu byla rozhodnutím, které nepodléhá soudnímu přezkumu.

[15] I tuto otázku však městský soud v souzené věci zodpověděl správně. K soudní přezkoumatelnosti výzvy vydané podle § 73 odst. 1 daňového řádu existuje bohatá judikatura zdejšího soudu [viz zejména rozsudky ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 48 (ve věci „SIKA-TRADING, s. r. o.“), publ. pod č. 187/2004 Sb. NSS, ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 40, ze dne 8. 1. 2009, č. j. 7 Afs 50/2008 - 89 (ve věci „greiner packaging slušovice, s. r. o.“), ze dne 31. 3. 2009, č. j. 7 Afs 24/2009 - 71, či ze dne 30. 10. 2009, č. j. 5 Afs 90/2009 - 90]. Z ní plyne, že tato výzva, která obecně není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., za určitých podmínek soudně přezkoumatelným aktem správního orgánu být může. Na tomto místě lze poukázat i na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/05 (N 232/43 SbNU 619; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), který konstatoval, že: *„Byla-li výzva k uhrazení daňového nedoplatku podle § 73 daňového řádu adresována osobě odlišné od původního daňového dlužníka uvedeného v platebním výměru, přičemž je sporné, zda osoba vyzvaná k uhrazení daňového nedoplatku je právním nástupcem původního dlužníka a zda je povinna za původního dlužníka daňový poplatek uhradit, musí mít příjemce výzvy i takové prostředky obrany, které měl daňový dlužník ve vyměřovacím řízení. Pokud tedy nebyla před zasláním výzvy k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vyměřena daňovému subjektu daň rozhodnutím dle § 32 odst. 1 daňového řádu, je třeba na výzvu k uhrazení daňového nedoplatku pohlížet jako na rozhodnutí správního orgánu, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva a povinnosti a lze se tedy ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. žalobou domáhat přezkoumání takové výzvy soudem. Jestliže příjemce výzvy namítal výše uvedené skutečnosti zpochybňující existenci daňové povinnosti již v odvolání, i ve správní žalobě a i v kasační stížnosti, a jestliže se jimi správní i soudní orgány nezabývaly mj. s prostým odůvodněním, že výzva podle § 73 nemá charakter ‚rozhodnutí‘ ve smyslu § 65 s. ř. s., porušily orgány veřejné moci právo stěžovatele na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.“*

[16] Tyto specifické důvody však v daném případě nenastaly. Jak vyplývá ze správního spisu, zemřel původní daňový subjekt K. K. dne 14. 6. 2006. Dne 26. 6. 2000 bylo správci daně podáno daňové přiznání na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května 2005 podepsané žalobkyní; žalobkyně byla též v přiznání označena jako *„osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt“*. Následně byla daň konkludentně, tedy v přiznané výši, vyměřena. Za této situace tak nemůže žalobkyně účinně tvrdit, že předmětná výzva k zaplacení daňového nedoplatku na této konkrétní dani pro ni mohla být prvním rozhodnutím s hmotněprávními účinky. Ostatně z okolností je zřejmé, že ohledně podání zmiňovaného daňového přiznání bylo postupováno v souladu s § 40 odst. 7 daňového řádu.

[17] Za této situace tak lze shledat závěr městského soudu o odmítnutí žaloby správným.

[18] Nejvyšší správní soud si nicméně nemohl nepovšimnout skutečností tvrzených žalobkyní a vyplývajících též ze správního spisu a nad rámec nutného odůvodnění činí ještě tuto poznámku.

[19] Jak je zjevné z výše uvedeného, náprava nynějšího stavu formou zrušení napadeného rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností soudní cestou není možná, a žalobkyni tak nezbývá, než námitku promlčení práva správce daně na vymáhání daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května roku 2000 ve výši 226 589 Kč (= 233 801 Kč - 7212 Kč) uplatnit až v případné exekuci. Učiní-li tak však žalobkyně, mohlo by být uplatnění takové námitky úspěšné. V daném případě byla daňová povinnost splatnou v roce 2000 a podle § 70 odst. 1 daňového řádu tak dotčená promlčecí lhůta končila dnem 31. 12. 2006. Dne 25. 10. 2006 správce daně učinil úkon přerušující tuto promlčecí lhůtu, totiž vydal výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Tato výzva však mohla přerušit promlčecí lhůtu pouze v rozsahu v ní uvedené výše daňového nedoplatku, tedy do výše 7212 Kč. Výzva byla sice opravena žalobou napadeným opravným rozhodnutím, toto však bylo vydáno až dne 23. 1. 2007. Za předpokladu, že správce daně neučinil jiný úkon, jenž by vedl k přerušení promlčecí lhůtu ve vztahu k úplnému rozsahu nedoplatku, nutno konstatovat, že k předmětné opravě exekuční výzvy došlo po uplynutí promlčecí lhůty. Zde je nutno analogicky použít ustanovení § 56 odst. 4 daňového řádu, podle něhož opravy nebo zrušení stanovené daně nelze provést, zaniklo-li právo daň vyměřit nebo doměřit. V této souvislosti lze též podpůrně poukázat i na znění § 104 odst. 2 nového daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011. Lze tak mít za to, že uplatnění námitky promlčení může způsobit neúčinnost uvedeného opravného rozhodnutí, a to z důvodu, že toto rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí zákonem stanovené promlčecí lhůty k vymáhání předmětného daňového nedoplatku. Jinými slovy, pouze vydání tohoto opravného rozhodnutí nemohlo v tomto konkrétním případě samo o sobě vést ke zpětnému zvýšení rozsahu daňového nedoplatku, vůči němuž došlo ke včasnému přerušení promlčecí lhůty práva správce daně na jeho vymožení.

[20] K samotné povaze rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností pak nutno poukázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2003, sp. zn. II. ÚS 237/02 (N 38/29 SbNU 327), podle něhož je z textu § 56 daňového řádu „*patrné, že je lze aplikovat pouze na zjevné omyly ohledně údajů, které jsou však 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 povinnost k úhradě celního dluhu. [...] Není však možné, aby se z odkazem na uvedené ustanovení měnil (v tomto případě zásadně) obsah rozhodnutí. Takový postup zakládá důvodné pochybnosti o správnosti rozhodování příslušného celního orgánu, nasvědčuje libovůli jeho rozhodování a je jednoznačně v rozporu s principem právní jistoty, jenž je imanentní pojmu „právního státu“ (čl. 1 odst. 1 Ústavy).*“, či na rozsudek ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 42/2007 - 142, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*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.*“

[21] Je zjevné, že v daném případě nebyly uvedené podmínky splněny. Je samozřejmě možné, že k uvedení částky 7212 Kč na výzvě k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě došlo omylem, z objektivního hlediska (a tím více pohledem žalobkyně) však není patrná dostatečná zřejmost této „nesprávnosti“. Tato částka byla na výzvě uvedena třikrát a nikde na výzvě není částka jiná. Zde je třeba si uvědomit, že rozhodnutí, zda přistoupí k vymáhání a v jakém rozsahu, je na uvážení správce daně. Vyzval-li tedy správce daně právní nástupkyně daňového subjektu k následné úhradě nedoplatku s odkazem na číslo jednacích dotčeného daňového přiznání pouze v rozsahu 7212 Kč, není možné i vzhledem k jejich legitimnímu očekávání takto uplatněný rozsah měnit opravným usnesením po uplynutí promlčecí lhůty.

[22] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[23] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 16. prosince 2010

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu