

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **M. P.,** zastoupený JUDr. S. L., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha,** se sídlem Washingtonova 7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2009, č. j. 11 Ca 283/2007 – 37,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2009, č. j. 11 Ca 283/2007 – 37, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce na základě povolení žalovaného ze dne 30. 12. 2003, č. j. 13351/03-22-04, provozoval daňový sklad, konkrétně podnik na výrobu lihovin studenou cestou. Dne 13. 2. 2007 provedl žalovaný u žalobce prohlídku skladové haly bez č. p. nacházející se na pozemku parc. č. st. 187, v k. ú. Předboj (okres Praha – východ), v jejímž průběhu byl v dotčeném objektu zjištěn líh ve spotřebitelském balení neznačeném kontrolní páskou, přičemž ve většině případů byla balení označena etiketou žalobce. Téhož dne byla u žalobce provedena také domovní prohlídka, a to prohlídka rozestavěného rodinného domu a přiléhajících prostor situovaných na pozemcích parc. č. 43/1, 43/3, 43/4, v k. ú. Veliká Ves u Prahy (okres Praha – východ), při níž byl opět zjištěn neznačený líh ve spotřebitelském balení s etiketou žalobce.

Vzhledem k tomu, že Celní úřad Kolín nabyl důvodné pochybnosti, že by úhrada dosud nestanovené daně byla v době její splatnosti nedobytná, resp. by bylo její vybrání

spojeno se značnými obtížemi, vydal podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), zajišťovací příkaz ze dne 6. 4. 2007, č. j. 4957/07-177500-024, kterým žalobci uložil, aby do tří dnů ode dne doručení příkazu daň z lihu připadající na výrobky zjištěné dne 13. 2. 2007 zajistil složením jistoty ve výši 782 015 Kč.

Žalobce proti uvedenému zajišťovacímu příkazu podal dne 16. 4. 2007 odvolání, na jehož základě žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 4. 5. 2007, č. j. 7403/07-1701-21, jehož výroková část odkazovala na § 50 odst. 6 daňového řádu s tím, že „*rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků celního úřadu č. j. 4957/07-177500-024 ze dne 6. 4. 2007 se zamítá*". V odůvodnění rozhodnutí ovšem žalovaný jednoznačně uvedl, že celní úřad postupoval správně, když přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu. Dne 24. 5. 2007 pak žalovaný podle § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu vydal opravné rozhodnutí č. j. 7403/07-1701-21/opr, jímž výrok zmíněného rozhodnutí o odvolání opravil tak, že „*se odvolání odvolatele do rozhodnutí celního úřadu č. j. 4957/07-177500-024 ze dne 6. 4. 2007 zamítá*". Své rozhodnutí žalovaný odůvodnil tím, že při zpracování výrokové části se jako odvolací orgán v důsledku nepozornosti dopustil chyby v psaní. Zjevnost chyby pak bylo možné dle názoru žalovaného dovodit nejen z odůvodnění předmětného rozhodnutí, ale zároveň i ze znění § 50 odst. 6 daňového řádu, podle kterého se ruší napadené rozhodnutí, ale odvolání se zamítá.

I proti posledně uvedenému rozhodnutí podal žalobce odvolání. Generální ředitelství cel je ale rozhodnutím ze dne 21. 8. 2007, č. j. 2007/3480/30, zamítlo, přičemž v odůvodnění svého rozhodnutí uvedlo, že způsob, jakým žalovaný opravil výrok svého rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 5. 2007, č. j. 7403/07-1701-21, byl zcela v souladu se zákonem.

Mezitím vydal celní úřad exekuční příkaz ze dne 15. 6. 2007, č. j. 8337/07-021, jímž byla nařízena exekuce přikázáním pohledávky žalobce k zaplacení nedoplatků ve výši 728 015 Kč, zvýšených o exekuční náklady ve výši 15 640 Kč. Proti tomuto exekučnímu příkazu se žalobce také odvolal. V odvolání především namítal, že exekuční řízení je vedeno bez exekučního titulu, když zmíněný zajišťovací příkaz pozbyl v souladu s § 71 odst. 3 větou třetí daňového řádu platnosti v důsledku marného uplynutí lhůty, v jejímž rámci je odvolací orgán povinen o odvolání do zajišťovacího příkazu rozhodnout. V této souvislosti žalobce rovněž namítal, že postup, kterým žalovaný opravil své rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 5. 2007, č. j. 7403/07-1701-21, je nezákonný, když § 56a odst. 3 daňového řádu vylučuje použití mimořádných opravných prostředků proti rozhodnutím, která předcházejí stanovení daňového základu a daně.

Žalovaný ovšem i posledně uvedené odvolání žalobce zamítl, a to rozhodnutím ze dne 24. 8. 2007, č. j. 13105/07-1701-21, v němž konstatoval, že exekučním titulem předmětné exekuce byl zajišťovací příkaz ze dne 6. 4. 2007, č. j. 4957/07-177500-024, jenž nabyl právní moci dne 14. 5. 2007, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 4. 5. 2007, č. j. 7403/07-1701-21. K další odvolací námitce pak žalovaný uvedl, že mu nepřísluší vyjadřovat se k otázkám zákonnosti svého postupu, v jehož rámci vydal podle § 56 daňového řádu opravné rozhodnutí ze dne 24. 5. 2007, č. j. 7403/07-1701-21/opr, neboť o odvolání proti posledně uvedenému rozhodnutí je příslušný rozhodnout instančně nadřízený orgán žalovaného, tj. Generální ředitelství cel. Přes uvedené ovšem

žalovaný dále konstatoval, že neshledal okolnosti, pro které by byl postup dle § 56 daňového řádu v dané věci nepřípustný.

Žalobce napadl posledně zmíněné rozhodnutí o odvolání žalobou u Městského soudu v Praze. V ní namítal, že (1) exekuční řízení bylo vedeno bez exekučního titulu, jelikož zajišťovací příkaz ze dne 6. 4. 2007, č. j. 4957/07-177500-024, pozbyl dle § 71 odst. 3 věty třetí daňového řádu platnosti, když žalovaný ve stanovené lhůtě vydal pouze rozhodnutí ze dne 4. 5. 2007, č. j. 7403/07-1701-21, jehož výrok je zcela nesmyslný; (2) postup žalovaného, kdy tento zmíněné pochybení opravil tak, že vydal opravné rozhodnutí podle § 56 daňového řádu, není v souladu se zákonem, neboť pochybení, kterých se žalovaný při formulaci výroku rozhodnutí ze dne 4. 5. 2007, č. j. 7403/07-1701-21, dopustil, nelze kvalifikovat jako chybu v psaní; a (3) postup dle § 56 daňového řádu byl v posuzované věci vyloučen i s ohledem na § 56a odst. 3 daňového řádu, podle kterého nelze uplatnit mimořádný opravný prostředek proti rozhodnutím, která předcházejí stanovení daňového základu a daně samotné.

Městský soud rozsudkem dne 18. 6. 2009, č. j. 11 Ca 283/2007 - 37, žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Městský soud nejprve konstatoval, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jelikož žalovaný v jeho odůvodnění toliko konstatoval, že předmětný zajišťovací příkaz představuje exekuční titul pro následné vymáhání daňových nedoplatků cestou daňové exekuce, když dle jeho názoru nabyl právní moci dnem, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí žalovaného o odvolání do tohoto zajišťovacího příkazu. Žalovaný se však vůbec nezabýval otázkami, které byly vzhledem k odvolacím námitkám žalobce pro posouzení věci podstatné. Žalovaný měl dle názoru městského soudu nejprve posoudit, zda obecně lze opravit rozhodnutí o odvolání do zajišťovacího příkazu postupem, který v dané věc zvolil žalovaný, tedy vydáním opravného rozhodnutí dle § 56 daňového řádu. Dále pak bylo třeba posoudit, zda-li konkrétní pochybení, kterých se žalovaný jako odvolací orgán v posuzované věci při formulaci výroku svého rozhodnutí (tj. rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2007, č. j. 7403/07-1701-21) dopustil, jsou takové intenzity, aby bylo možné je opravit právě postupem dle § 56 daňového řádu. Nakonec, jak městský soud poukázal, bylo třeba posoudit, jaký vliv mělo takové pochybení žalovaného a následné vydání opravného rozhodnutí z hlediska § 71 odst. 3 věty třetí daňového řádu, podle něhož musí odvolací orgán rozhodnout o odvolání proti zajišťovacímu příkazu vydanému dle § 71 odst. 1 téhož zákona ve lhůtě 30 dnů ode dne podání odvolání.

K první otázce městský soud uvedl, že institut oprav zřejmých omylů a nesprávností upravený v § 56 daňového řádu je zařazen do části páté zmíněného právního předpisu, tj. mezi mimořádné opravné prostředky. Dle názoru městského soudu lze o takovém zařazení úpravy zmíněného institutu přinejmenším polemizovat, když jeho účelem není při splnění zákonných podmínek měnit pravomocná rozhodnutí daňových orgánů, ale pouze opravit taková pochybení, jež běžně vznikají při vyhotovování rozhodnutí a která přitom vzhledem ke své povaze nemohou mít vliv na vlastní hmotněprávní povinnost v opravovaném rozhodnutí stanovenou. Přes uvedené ovšem není dle městského soudu možné pominout skutečnost, že podle § 56a odst. 3 daňového řádu nelze uplatnit mimořádný opravný prostředek proti rozhodnutím, která předcházejí stanovení

daňového základu a daně. Systematickým výkladem totiž lze dospět k závěru, že § 56a odst. 3 daňového řádu je obecným ustanovením vymezujícím podmínky přípustnosti použití všech institutů zařazených do části páté daňového řádu. Pak by samozřejmě pro posouzení věci mohlo být podstatné, že předmětný zajišťovací příkaz, jak žalobce správně poukázal, byl vydán ještě před tím, než byla žalobci daň stanovena. Městský soud však nakonec dospěl k závěru, že postup žalovaného byl v posuzované věci přípustný, jelikož § 56 daňového řádu obsahuje zvláštní úpravu přípustnosti použití institutu oprav zřejmých omylů a nesprávností, jež má přednost před úpravou obecnou obsaženou v § 56a odst. 3 téhož zákona. Platí totiž, že postupem dle § 56 daňového řádu lze sice v prvé řadě opravovat rozhodnutí, kterými je daňová povinnost ukládána (odst. 1), ovšem zároveň se tato úprava použije přiměřeně i na opravu jiných rozhodnutí nebo opatření, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost (odst. 3). Uvedená ustanovení nelze dle městského soudu vykládat jinak, než že opravit tímto postupem lze rovněž ostatní rozhodnutí, tj. nejen ta, kterými je daňová povinnost ukládána.

Postup žalovaného, kterým opravil výrok rozhodnutí ze dne 4. 5. 2007, č. j. 7403/07-1701-21, pak městský soud neshledal nezákonným ani s ohledem na charakter chyb, kterých se žalovaný při formulaci výroku opravovaného rozhodnutí dopustil. V odůvodnění tohoto rozhodnutí totiž žalovaný jednoznačně uvádí, že podmínky pro vydání předmětného zajišťovacího příkazu, jejž žalobce napadl odvoláním, byly v daném případě splněny a že celní úřad nikterak nepochybil, když jej vydal. Pochybení žalovaného, který ve výroku nesprávně rozhodl o *zamítnutí rozhodnutí* a nikoliv o *zamítnutí odvolání* je tedy dle městského soudu zcela zjevné. Posuzované pochybení zároveň nedosahuje takové intenzity, aby jej nebylo možné opravit postupem dle § 56 daňového řádu. Městský soud připomněl, že podle tohoto ustanovení je možné postupovat i v případě, kdy se správce daně dopustí zjevné chyby v počítání či v psaní nebo se dopustí jiného zjevného omylu při stanovení daňové povinnosti, tj. při stanovení hmotně-právní povinnosti, a to například i tehdy, kdy omylem dojde ke stanovení dvojí daňové povinnosti. Pochybení žalovaného v posuzované věci lze naopak posoudit pouze jako pochybení procesního charakteru, jehož opravou dle § 56 daňového řádu nebyla nijak dotčena vlastní hmotně-právní povinnost stanovená v opravovaném rozhodnutí.

Městský soud ovšem nakonec konstatoval, že jakkoli žalovaný nejprve vydal dne 4. 5. 2007 rozhodnutí o odvolání žalobce do předmětného zajišťovacího příkazu, toto rozhodnutí nemohlo s ohledem na nesprávnosti, jichž se žalovaný dopustil při formulaci jeho výroku, samo o sobě obstát. Proto jej také žalovaný posléze opravil rozhodnutím ze dne 24. 5. 2007. Obecně platí, jak městský soud zdůraznil, že pokud vydané rozhodnutí obsahuje chyby v psaní, počtech či jiné zjevné nesprávnosti a je následně opravováno dalším rozhodnutím, je třeba za okamžik, kdy bylo rozhodnuto, považovat až okamžik vydání opravného rozhodnutí. Jelikož opravné rozhodnutí žalovaný vydal až dne 24. 5. 2007, musel městský soud přisvědčit námitce žalobce, že žalovaný jako odvolací orgán nedodržel 30 denní lhůtu pro rozhodnutí o odvolání stanovenou v § 71 odst. 3 větě třetí daňového řádu. V důsledku toho pak odvoláním napadený zajišťovací příkaz pozbyl platnosti. Pokud tedy bylo následně přistoupeno k vymáhání splnění povinnosti stanovené zajišťovacím příkazem cestou daňové exekuce, musel městský soud konstatovat, že byla vedena v rozporu se zákonem, když exekuční příkaz ze dne 15. 6. 2007, č. j. 8337/07-021, byl vydán až po té, co exekuční titul pro jeho vydání pozbyl platnosti.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel namítá, že o odvolání žalobce do zajišťovacího příkazu celního úřadu rozhodl v zákonem stanovené lhůtě, když dne 4. 5. 2007 vydal rozhodnutí č. j. 7403/07-1701-21, které bylo posléze žalobci doručeno dne 14. 5. 2007. Na uvedeném nemůže dle názoru stěžovatele nic změnit ani skutečnost, že posléze zahájil řízení dle § 56 daňového řádu, v jehož rámci vydal dne 24. 5. 2007 rozhodnutí č. j. 7403/07-1701-21/opr, jímž opravil zjevná pochybení a nesprávnosti, kterých se dopustil při formulaci výroku rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 5. 2007. Stěžovatel má za to, že nelze směšovat dvě na sobě nezávislá řízení, tj. řízení o odvolání do zajišťovacího příkazu a řízení o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 daňového řádu. Skutečnost, že stěžovatel přistoupil k vydání rozhodnutí dle § 56 daňového řádu, nemohla podle jeho názoru nic změnit na tom, že opravované rozhodnutí bylo vydáno a nabylo právní moci. Postupem dle § 56 daňového řádu totiž nelze zasáhnout do hmotně-právní povinnosti stanovené v opravovaném rozhodnutí. Jde pouze o administrativní nástroj, kterým správce daně opraví výrok svého rozhodnutí, v němž se dopustil zřejmé chyby v počítání, psaní nebo jiného omylu, aniž by ovšem taková oprava měla vliv na vlastní obsah opravovaného výroku. Městský soud tedy podle stěžovatele neprávně posoudil právní otázku, když dospěl k opačnému závěru, že stěžovatel o odvolání žalobce do zajišťovacího příkazu ze dne 6. 4. 2007, č. j. 4957/07-177500-024, v zákonem stanovené lhůtě nerozhodl.

Stěžovatel dále podotýká, že v daném případě bylo žalobou napadeno rozhodnutí stěžovatele o odvolání žalobce podaném proti exekučnímu příkazu ze dne 15. 6. 2007, č. j. 8337/07-021. Stěžovatel je přesvědčen, že v takové žalobě není možné uvádět námitky, jež se váží k řízení, které vydání takového exekučního příkazu předcházelo, tedy k řízení, v jehož rámci je stanovena vlastní výše pohledávky, následně vymáhaná cestou daňové exekuce.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že stěžovatel v rámci řízení o odvolání do zajišťovacího příkazu vydal rozhodnutí ze dne 4. 5. 2007, č. j. 7403/07-1701-21, jehož výrok byl nesmyslný a navíc se týkal jiné věci (rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků), která s předmětným zajišťovacím příkazem vůbec nesouvisela. V důsledku toho pak stěžovatel podle § 56 daňového řádu vydal rozhodnutí, kterým výrok zmíněného rozhodnutí o odvolání opravil.

Samotná skutečnost, že stěžovatel výše popsaný výrok rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 5. 2007 opravil právě postupem dle § 56 daňového řádu, je podle názoru žalobce přinejmenším diskutabilní. Městský soud takový postup sice připustil, zároveň ovšem konstatoval, že takové opravné rozhodnutí muselo být v daném případě vydáno ve lhůtě stanovené v § 71 odst. 1 větě třetí daňového řádu, neboť opravované rozhodnutí nemohlo vzhledem ke svým vadám samo o sobě obstát. Podle žalobce z uvedeného závěru městského soudu vyplývá, že exekučním titulem může být pouze rozhodnutí, které je správné a určité a jehož výrok koresponduje s odůvodněním. Jako exekuční titul tedy

nemůže obstát rozhodnutí, jež bylo napadeno řádným opravným prostředkem, o kterém stěžovatel v zákonem stanovené lhůtě bezvadně nerozhodl.

Na závěr žalobce podotýká, že v žalobě namítal především to, že v posuzované věci je vedeno exekuční řízení bez exekučního titulu ve smyslu § 73 odst. 4 písm. b) daňového řádu, když za vykonatelné rozhodnutí, jímž se ukládá peněžité plnění nelze považovat rozhodnutí, jež v souladu s § 71 odst. 3 větou třetí daňového řádu pozbylo platnosti. Taková námitka je dle názoru žalobce přípustná.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Žalobce v posuzované věci žalobou napadl rozhodnutí stěžovatele vydané v rámci exekučního řízení vedeného podle daňového řádu. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti zpochybnil přípustnost námitek, jež žalobce v žalobě formuloval, musí se Nevyšší správní soud nejprve vyjádřit k otázce možného rozsahu soudního přezkoumání rozhodnutí vydaných v exekučním řízení.

Ohledně této otázky je možno bez dalšího vyjít ze závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, k nimž rozšířený senát dospěl v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, publikovaném pod č. 791/2006 Sb. NSS, a podle kterých v exekučním řízení *„může být následný soudní přezkum zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce“* (k dané otázce dále srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75, dostupné na www.nssoud.cz).

Z uvedeného je zřejmé, že pokud žalobce napadá rozhodnutí vydané v exekučním řízení, nemůže v žalobě a posléze ani v kasační stížnosti uplatňovat námitky, jež se váží ke skutečnostem, které nastaly v předcházejících fázích daňového řízení. Nemůže tedy namítat nezákonnost exekučního titulu či procesní pochybení finančních orgánů, k nimž došlo před vydáním vykonatelného rozhodnutí, které je exekučním titulem. Uvedené otázky již nejsou předmětem soudního přezkoumání rozhodnutí vydaného v exekučním řízení; tím jsou toliko skutečnosti, které jsou rozhodné pro splnění zákonných podmínek vedení té fáze daňového řízení, jež se týká vymáhání daňových nedoplatků.

V posuzované věci ovšem žalobce namítal, že zajišťovací příkaz, který měl představovat exekuční titul pro daňovou exekuci, pozbyl platnosti v souladu s § 71 odst. 3 větou třetí daňového řádu, když stěžovatel jako odvolací orgán nerozhodl o odvolání žalobce do tohoto zajišťovacího příkazu ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho podání. Exekuční řízení tedy dle žalobce bylo vedeno bez exekučního titulu.

Nejvyšší správní soud podotýká, že taková námitka je ve světle citované judikatury zdejšího soudu přípustná. Podle § 71 odst. 3 věty třetí daňového řádu zajišťovací příkaz, proti kterému bylo podáno odvolání, o němž odvolací orgán nerozhodl ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho podání, pozbývá platnosti, a to bez dalšího, toliko na základě zákona. Takové rozhodnutí nadále nepůsobí právní účinky, nelze tudíž hovořit o jeho vykonatelnosti. Zajišťovací příkaz, který dle § 71 odst. 3 věty třetí daňového řádu pozbyl platnosti, proto nelze posoudit jako způsobilý podklad pro nařízení daňové exekuce.

Dále musí Nejvyšší správní soud posoudit otázku, zda v posuzovaném případě byla lhůta dle § 71 odst. 3 věty třetí daňového řádu stěžovatelem zachována či nikoli.

Ze správního spisu zdejší soud konstatuje, že předmětný zajišťovací příkaz byl vydán dne 6. 4. 2007, přičemž dne 16. 4. 2007 proti němu žalobce podal odvolání. V posledně uvedený den tedy počala plynout 30 denní lhůta, ve které byl stěžovatel jako odvolací orgán povinen o odvolání žalobce rozhodnout. Stěžovatel vydal dne 4. 5. 2007 rozhodnutí, podle jehož výroku *„rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků celního úřadu č. j. 4957/07-177500-024 ze dne 6. 4. 2007 se zamítá“*. Citovanou výrokovou část rozhodnutí ze dne 4. 5. 2007 pak stěžovatel opravil rozhodnutím ze dne 24. 5. 2007 vydaným podle § 56 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 12. 4. 2005, č. j. 2 Afs 162/2004 - 123, dostupném na www.nssoud.cz, dospěl k závěru, že třicetidenní lhůta stanovená v § 71 odst. 3 větě třetí daňového řádu pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu je zachována, vydá-li v uvedené lhůtě příslušný orgán rozhodnutí, tj. je-li ve smyslu § 32 odst. 2 písm. b) téhož zákona písemné vyhotovení rozhodnutí podepsáno. V nyní posuzované věci je ze správního spisu zřejmé, že rozhodnutí stěžovatele o odvolání žalobce do zajišťovacího příkazu bylo v zákonné lhůtě vydáno a v této lhůtě bylo žalobci dokonce i doručeno. Spornou ovšem zůstává otázka, zda takové rozhodnutí mohlo vzhledem k pochybením, jichž se stěžovatel při formulaci jeho výrokové části dopustil, samo o sobě obstát, či zda za okamžik rozhodnutí o odvolání žalobce do zajišťovacího příkazu je třeba považovat až den, kdy stěžovatel vydal opravné rozhodnutí dle § 56 daňového řádu, kterým chybný výrok opravil.

Městský soud si v posuzovaném rozsudku nejprve položil otázku, zda postup, kterým stěžovatel opravil pochybení, jichž se dopustil při formulaci výroku rozhodnutí ze dne 4. 5. 2007, byl v daném případě přípustný. Na jeho závěry ohledně uvedené otázky včetně jejich odůvodnění zde Nejvyšší správní soud plně odkazuje. Pouze ve stručnosti uvádí, že se plně ztotožňuje s městským soudem v závěru, že zajišťovací příkaz vydaný podle § 71 odst. 1 daňového řádu, resp. rozhodnutí o odvolání do takového rozhodnutí lze

v případě, že se správní orgán při jeho vydání dopustí zřejmých nesprávností, opravit dle § 56 odst. 3 ve spojení s § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Zmíněná ustanovení, jak správně konstatoval městský soud, je třeba považovat za zvláštní úpravu přípustnosti použití institutu oprav zřejmých omylů a nesprávností ve vztahu k obecné úpravě obsažené v § 56a odst. 3 daňového řádu. Dále pak Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem i v tom, že předmětná pochybení nejsou takového charakteru, aby mohla zpochybnit vlastní obsah opravovaného rozhodnutí. Jde totiž o pochybení zřejmá, neboť z opravovaného rozhodnutí jako celku jednoznačně vyplývá, jaké rozhodnutí stěžovatel k odvolání žalobce přezkoumával a jak o něm rozhodl. V uvozující části rozhodnutí stěžovatele i v jeho odůvodnění je odvoláním napadené rozhodnutí (tj. zajišťovací příkaz) jednoznačně identifikováno a odůvodnění rozhodnutí nevzbuzuje ani žádné pochybnosti o tom, že stěžovatel shledal odvolání nedůvodným a zajišťovací příkaz celního úřadu naopak v souladu se zákonem. Skutečnost, že stěžovatel ve výrokové části rozhodl o *zamítnutí rozhodnutí* a nikoli o *zamítnutí odvolání,* je tedy za těchto okolností zjevným omylem, když podle § 50 odst. 6 daňového řádu odvolací orgán napadené rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne.

Potud Nejvyšší správní soud pochybení v úvahách městského soudu neshledal. Zbývá tudíž posoudit otázku, zda rozhodnutí, při jehož vydání se stěžovatel jako odvolací orgán dopustil zjevných nesprávností, obstojí samo o sobě vzhledem k povinnosti odvolacího orgánu rozhodnout o odvolání do zajišťovacího příkazu ve lhůtě dle § 71 odst. 3 věty třetí daňového řádu. Pokud by zdejší soud, stejně jako městský soud v kasační stížností napadeném rozsudku, dospěl při posouzení této otázky k negativnímu závěru, musel by zároveň konstatovat, že stěžovatel o odvolání žalobce do předmětného zajišťovacího příkazu rozhodl až dne 24. 5. 2007, kdy vydal opravné rozhodnutí dle § 56 daňového řádu, tj. až po uplynutí lhůty k tomu zákonem stanovené.

Při posouzení této otázky je třeba vycházet z povahy a účelu institutu oprav zřejmých omylů a nesprávností, jak je upraven v § 56 daňového řádu. K výkladu tohoto ustanovení se vyslovil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 11. 3. 2003, sp. zn. II. ÚS 237/02: *„Z textu tohoto ustanovení je 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 s 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).“* Na uvedené navázal ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 42/2007 - 142, www.nssoud.cz, 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“* (důraz doplněn). V rozsudku ze dne 9. 11. 2006, č. j. 7 Afs 23/2006 - 54, www.nssoud.cz, zdejší soud podotkl, že nelze směšovat institut odvolání, resp. žaloby proti rozhodnutí stanovícímu vlastní hmotně-právní povinnost s institutem oprav zřejmých omylů a

nesprávností, neboť smysl těchto dvou institutů je zcela odlišný. V uvedené věci Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy se stěžovatel domáhal zrušení dodatečného platebního výměru, ve kterém byla daňová povinnost stanovena správně, ovšem správce daně se při vydání zmíněného rozhodnutí dopustil chyby v psaní. Taková chyba pak byla zdejším soudem posouzena jako zřejmá již s ohledem na to, že stěžovatel na ni sám poukázal a z jeho podání bylo zřejmé, že on sám zmíněné pochybení správce daně kvalifikuje jako chybu v psaní. Nejvyšší správní soud tedy v uvedené věci dospěl k závěru, že jestliže daňový subjekt má pochybnosti o správnosti dodatečného platebního výměru, tedy jestliže sám dovozuje, že tento platební výměr obsahuje písařskou chybu, má možnost podat návrh na její opravu. V žádném případě však tento procesní postup není možno nahrazovat námitkou v žalobním či kasačním soudním řízení. Nejvyšší správní soud zároveň konstatoval, že nezákonnost daného dodatečného platebního výměru nelze dovodit ani ze skutečnosti, že správce daně sám k postupu dle § 56 daňového řádu nepřistoupil.

Soudní judikatura tedy procesní institut oprav zřejmých omylů a nesprávností upravený v § 56 daňového řádu jednotně a konstantně vykládá jako nástroj, kterým správce daně může opravit znění výroku rozhodnutí, aniž by se ovšem touto změnou jakkoli měnil vlastní obsah opravovaného rozhodnutí. Oprava zřejmých omylů a nesprávností se nikterak nedotýká hmotně-právní povinnosti, o které správce daně rozhodl již v opravovaném rozhodnutí. Podmínkou takového postupu pak je skutečnost, že opravovaný výrok je zcela zřejmě nesprávný, tedy obsahuje nesprávnosti, jež mohou spočívat v chybách písařských, chybách v počtech či jiných omylech, o jejichž existenci a povaze není pochyb. Obsah rozhodnutí, jež obsahuje zjevné nesprávnosti, totiž musí být nepochybně seznatelný především pro daňový subjekt, do jehož práv bylo takovým rozhodnutím zasaženo.

Uvedená judikatura tedy pohlíží na řízení, ve kterém bylo vydáno rozhodnutí, jež obsahuje zjevné nesprávnosti, a na řízení dle § 56 daňového řádu jako na dvě samostatná řízení vymezená vlastním předmětem a účelem. Tomu koresponduje i judikatura Nejvyššího správního soudu vážící se k institutu opravného rozhodnutí dle § 70 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“). V rozsudku ze dne 25. 2. 2009, č. j. 1 As 112/2008 - 56, www.nssoud.cz, zdejší soud konstatoval, že vydání opravného rozhodnutí dle § 70 správního řádu nemá za následek, že by dnem doručení opravného rozhodnutí začala běžet nová lhůta pro podání žaloby proti rozhodnutí, k němuž se opravné rozhodnutí vztahuje.

V posuzovaném případě stěžovatel vydal dne 4. 5. 2007 rozhodnutí č. j. 7403/07-1701-21. Stěžovatel se sice při formulaci výroku uvedeného rozhodnutí omylem dopustil nesprávností, Nejvyšší správní soud ovšem výše konstatoval, že se v posuzovaném případě jedná o zjevné nesprávnosti ve smyslu § 56 daňového řádu. Ve světle citované judikatury pak takové nesprávnosti nemohly zpochybnit obsah uvedeného rozhodnutí, když s ohledem na jejich povahu a na ostatní části rozhodnutí nemůže být pochyb o tom, že stěžovatel rozhodl o odvolání žalobce do zajišťovacího rozkazu celního úřadu ze dne 6. 4. 2007, č. j. 4957/07-177500-024, a to tak, že z důvodů v rozhodnutí uvedených odvolání žalobce zamítl.

Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel rozhodl o odvolání žalobce do předmětného zajišťovacího příkazu dne 4. 5. 2007, kdy vydal rozhodnutí č. j. 7403/07-1701-21, a dostál tudíž své povinnosti stanovené v § 71 odst. 3 větě třetí daňového řádu rozhodnout o předmětném odvolání ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho podání. Na tomto závěru pak nemůže nic změnit ani skutečnost, že stěžovatel posléze postupem dle § 56 daňového řádu opravil zjevné nesprávnosti, kterých se dopustil při formulaci výrokové části svého rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. září 2010

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu