

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, zastoupen JUDr. Jiřím Všetečkou, advokátem se sídlem Orlická 163, Hradec Králové, proti žalovaným: **1) Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, **2) Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 252/15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2010, č. j. 30 Ca 74/2008 – 67,

takto:

I. Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2010, č. j. 30 Ca 74/2008 – 67, **se zrušuje**.

II. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 11. 12. 2007, č. j. 11312/07-1200-607208, **se odmítá**.

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2010, č. j. 30 Ca 74/2008 - 67, byly odmítnuty žaloby podané žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 11. 12. 2007, č. j. 11312/07-1200-607208, proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 17. 12. 2007, č. j. 11526/07-1200-607208, a proti rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „ministerstvo“) ze dne 27. 3. 2008, č. j. 39/21992/2008-391. V odůvodnění usnesení krajský soud uvedl, že rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2007, č. j. 11312/07-1200-607208, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 25. 6. 2007, č. j.

166245/07/228912/4080, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 nabylo doručením právní moci a následně vydané opravné rozhodnutí nemohlo tuto právní moc nijak ovlivnit. Opravné rozhodnutí má hmotněprávní účinky a jeho vydání nemá za následek, že by začala běžet nová lhůta pro podání žaloby proti rozhodnutí, k němuž se vztahuje. Pokud tedy stěžovatel nenapadl žalobou rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2007 v zákonné lhůtě, nemůže účinky marného uplynutí lhůty zvrátit podáním žaloby po obdržení opravy tohoto rozhodnutí nebo po zamítnutí odvolání proti takové opravě. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla proto odmítnuta pro opožděnost. Žaloba proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 17. 12. 2007, č. j. 11526/07-1200-607208, kterým byla provedena oprava rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2007 ve smyslu ust. § 56 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákona o správě daní a poplatků“) není přípustná, neboť se jedná o rozhodnutí orgánu I. stupně, proti němuž byl přípustný řádný opravný prostředek, který stěžovatel vyčerpal (podal odvolání) a odvolací orgán (ministerstvo) o něm rozhodl. Žaloba proti rozhodnutí ministerstva ze dne 27. 3. 2008, č. j. 39/21992/2008-391, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 17. 12. 2007, byla odmítnuta jako nepřípustná, neboť tímto rozhodnutím nebylo nijak zasaženo do subjektivních práv stěžovatele a není tak rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 s. ř. s.

Proti tomuto usnesení podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Podle jeho názoru rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2007, č. j. 11312/07-1200-607208, samo o sobě nemůže obstát, protože nesplňuje základní kritéria kladená na srozumitelnost a vykonatelnost výroku. Toto rozhodnutí, pokud by stálo samo o sobě, jak v předmětné věci krajský soud učinil, nesplňuje kritéria rozhodnutí, která mohou být předmětem přezkumu podle ust. § 65 s. ř. s. Jedině ve spojení s dalšími rozhodnutími tvoří jednolitý celek, který taková kritéria splňuje. To se odráží i ve lhůtě pro podání žaloby proti takovému rozhodnutí, která počíná teprve poté, co byl výrok odpovídajícím způsobem utvořen, neboť není na stěžovateli, aby si výrok ukládající jemu povinnost dotvářel sám. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že obě jeho rozhodnutí byla učiněna a vydána v souladu s právními předpisy a navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

Ministerstvo se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo s hodnocením provedeným krajským soudem. K reálné nejistotě stěžovatele o jeho právech a povinnostech stran rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2007 nedošlo, neboť postupem podle ust. § 50 zákona o správě daní a poplatků lze zamítnout pouze odvolání, nikoliv pak rozhodnutí správce daně. Je tedy nesporné, že i při učiněné zřejmé chybě v psaní byl výrok z rozhodnutí jako celku jasně patrný i v kontextu uvedené právní úpravy. Posouzení úvodní části rozhodnutí bez jeho celkového obsahu není na místě i s ohledem na skutečnost, že podle Ústavního soudu (např. III. ÚS 702/01 a II. ÚS 702/01) výrok rozhodnutí končí před poučením správce daně o opravných prostředcích. Výrok tak svým rozsahem nelze ani v tomto případě vnímat úzce jako oddělenou část rozhodnutí, z níž jedině podle stěžovatele čerpá daňový subjekt informaci o svém osudu, nýbrž jako

vlastní informační obsah rozhodnutí s jeho vnitřní vazbou. Ministerstvo proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám shledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V daném případě podal stěžovatel dne 3. 6. 2008 žalobu proti „rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 11. 12. 2007, č. j. 11312/07-1200-607208, ve spojení s rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 17. 12. 2007, č. j. 11526/07-1200-607208, o opravě zřejmých omylů a nesprávností a ve spojení s rozhodnutím Ministerstva financí České republiky ze dne 27. 3. 2008, č. j. 39/21992/2008-391, o odvolání“ a jako žalovaného v ní označil Finanční ředitelství v Hradci Králové.

Krajský soud si však podanou žalobu vyhodnotil tak, že se stěžovatel domáhá přezkumu tří správních rozhodnutí (finančního ředitelství a ministerstva), a proto usnesením ze dne 15. 1. 2009, č. j. 30 Ca 74/2008 – 41, rozhodl, že žaloba proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 17. 12. 2007, č. j. 11526/07-1200-607208, a žaloba proti rozhodnutí ministerstva ze dne 27. 3. 2008, č. j. 39/21992/2008-391, se vylučují k samostatnému projednání. Následně bylo rozhodnuto o postoupení těchto vyloučených věcí Městskému soudu v Praze. Tento soud však vyslovil s postoupením nesouhlas a předložil věci Nejvyššímu správnímu soudu k rozhodnutí o příslušnosti podle ust. § 7 odst. 6 s. ř. s. Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že nesouhlas Městského soudu v Praze s postoupením věci je důvodný a že místně příslušný je Krajský soud v Hradci Králové. Krajský soud poté spojil uvedené věci ke společnému řízení a rozhodl napadeným usnesením tak, jak je výše uvedeno.

Není sice vyloučeno, aby v rámci jedné žaloby soud přezkoumával několik správních rozhodnutí, ale v dané věci tomu tak nebylo. Stěžovatel se totiž podanou žalobou mimo jakoukoliv pochybnost domáhal přezkumu jen jednoho, přesně konkretizovaného, správního rozhodnutí. V této souvislosti lze poukázat i na to, že stěžovatel proti rozhodnutí ministerstva ze dne 27. 3. 2008, č. j. 39/21992/2008-391, podal dne 4. 6. 2008 žalobu u Městského soudu v Praze. Krajský soud byl podanou žalobou vázán a nebyl oprávněn ji jakkoliv modifikovat. Krajský soud tedy pochybil pokud v rozporu s dispoziční zásadou rozhodoval o třech žalobách proti třem správním rozhodnutím. Tím bylo řízení před soudem zatíženo vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že žalobou bylo napadeno pouze rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2007, č. j. 11312/07-1200-607208, přezkoumal Nejvyšší správní soud napadené usnesení pouze ve smyslu stížní námitky, a to zda ve vztahu k tomuto rozhodnutí byla žaloba odmítnuta v souladu se zákonem.

Podle ust. § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Lhůta je zachována, byla-li

žaloba ve lhůtě podána u správního orgánu, proti jehož rozhodnutí směřuje. Podle odst. 4 citovaného ustanovení zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout.

V souladu s ust. § 40 odst. 2 a 3 s. ř. s. končí lhůty určené podle týdnů, měsíců nebo roků uplynutím toho dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty. Není-li takový den v měsíci, končí lhůta uplynutím posledního dne tohoto měsíce. Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den.

Vzhledem k tomu, že napadené správní rozhodnutí bylo doručeno zástupci stěžovatele dne 12. 12. 2007 a stěžovateli dne 21. 12. 2007 a žaloba byla podána až dne 3. 6. 2008, stalo se tak po uplynutí lhůty stanovené pro podání žaloby v ust. § 72 odst. 1 s. ř. s. Vydání rozhodnutí o opravě podle ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků, resp. rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí, nemá za následek, že by dnem jeho doručení začala běžet nová lhůta pro podání žaloby proti rozhodnutí, k němuž se vztahuje rozhodnutí o opravě. Na rozdíl od opravného usnesení vydaného soudem ve smyslu ust. § 54 odst. 4 s. ř. s. ve spojení s § 106 odst. 2 s. ř. s. (k restriktivnímu výkladu těchto ustanovení viz rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2007, č. j. 4 Ans 3/2006 - 123), vůči němuž lze podat pouze jediný opravný prostředek, a to kasační stížnost, je možné proti rozhodnutí o opravě podat podle ust. § 56 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků odvolání. Smyslem přípustnosti odvolání není poskytnout účastníku řízení novou možnost podat opravný prostředek proti původnímu rozhodnutí, ale pouze možnost bránit se proti opravě a jejímu případnému dopadu na původní rozhodnutí a na právní sféru účastníka řízení. V této souvislosti lze odkázat i na judikaturu, např. nález Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2003, sp. zn. II. ÚS 237/02, Sb. n. u., sv. 29, č. 38, v němž bylo vysloveno: „*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 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).*“ V návaznosti na tento nález dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 42/2007 - 142, 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*“.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení krajského soudu a žalobu odmítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta. Protože Nejvyšší správní soud rozhodl současně se zrušením rozsudku krajského soudu i o

odmítnutí návrhu (žaloby), rozhodl rovněž o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 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 9. září 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu