

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Agrotech Pleše s.r.o.,** se sídlem Pleše 105, Kardašova Řečice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 7. 2011, č. j. 10 Af 20/2011 – 38,

takto:

I. Kasační stížnost se **zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnost **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 1. 2011, č. j. 580/11-1500 byla, dle ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena napadená rozhodnutí Finančního úřadu v Jindřichově Hradci (dále jen „správce daně") ze dne 30. 8. 2010, č. j. 56829/10/086910304633 a č. j. 56830/10/086910304633. Těmito rozhodnutími byly, postupem dle § 56 odst. 1 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve

znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), z úřední povinnosti opraveny, z důvodu zřejmé chyby v psaní, platební výměry téhož správce daně na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ze dne 14. 6. 2010 č. j. 44820/10/086910304633 (období leden až prosinec 2006) a č. j. 44801/10/086910304633 (období leden až prosinec 2007). Oprava spočívala v nahrazení nesprávně uvedeného čísla jednacího zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, 3009/10/086930304037, správným číslem jednacím 9003/10/086930304037, a to ve výroku i odůvodnění platebního výměru (rok 2006), respektive jen v odůvodnění (rok 2007). Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce správní žalobou, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku nejprve zpochybnil tvrzení žalobce, že se žalovaný nevypořádal se všemi důkazními prostředky a důvody uvedenými v odvolání. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že kvalita žalobních tvrzení do značné míry determinuje rozsah soudem prováděného přezkumu. Jelikož žalobce blíže nespecifikoval, kterými konkrétními důkazy a odvolacími důvody se žalovaný nezabýval, krajský soud posoudil tuto námitku v rovině obecné, přičemž žádné pochybení žalovaného neshledal.

Odkázal-li žalobce, k podepření v žalobě uplatněné námitky o nezákonnosti daňové kontroly, na své podání soudu (v jiném řízení – pozn. NSS) ze dne 1. 4. 2011, zde krajský soud uvedl, že je třeba důsledně oddělit přezkum rozhodnutí orgánů veřejné správy po linii správní a linii soudní. Tyto linie jsou zcela samostatné, a proto nelze v rámci žaloby ve správním soudnictví odkazovat na obsah písemností, které byly využívány nebo vytvořeny v řízení před správními orgány, nýbrž je třeba námitky v nich obsažené znovu formulovat v žalobě a vytvořit tak právní rámec pro rozhodnutí soudu. Tuto svou argumentaci soud zdůvodnil odkazem na ust. § 72 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), dle kterého lze rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Povinností soudu je tedy zabývat se přezkumem napadeného rozhodnutí pouze v intencích žalobních námitek tak, jak byly vzneseny v zákonné lhůtě. Tyto žalobní body musí být navíc formulovány zcela konkrétně a srozumitelně. Formulace této námitky však tato kriteria nenaplnila, a z toho důvodu se jí soud zabývat nemohl.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že kontrola na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků neproběhla, byť byla v dané věci vydána a žalobci předána zpráva o této kontrole. Uvedl, že k opravě rozhodnutí správce daně nedošlo na základě výsledků daňové kontroly, nýbrž z úřední povinnosti, když bylo v původních platebních výměrech pouze nahrazeno chybně uvedené číslo jednací zprávy o daňové kontrole podle § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP. Podmínky pro takovýto postup byly splněny. Žalobce využil své právo a nahlédl do spisu, kde si sám ověřil, že je v něm založena zpráva o daňové kontrole s č. j. počínajícím čtyřčíslím 9003. Správce daně tak postupoval správně, pokud svou chybu v psaní napravil a v platebních výměrech opravil chybně uvedené číslo jednací z 3009 na 9003. Touto opravou zřejmého omylu navíc nijak nezasáhl do hmotně právních povinností žalobce.

Rovněž další námitku žalobce, ve které namítal rozpor postupu žalovaného s § 32 odst. 3 ZSDP, a z toho důvodu též nicotnost platebních výměrů (kterou měl správce daně ověřit postupem dle § 32 odst. 7 ZSDP), neshledal soud důvodnou. Konstatoval, že na základě tohoto ustanovení správce daně ověřuje neplatnost rozhodnutí tehdy, nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítaní, což byl ovšem nyní posuzovaný případ. Žalobce přitom zaměňuje pojmy *nicotnost* a *neplatnost* rozhodnutí; ani jednu z těchto vad však krajský soud v dané věci neshledal. Správce daně splnil svou povinnost odkázat ve zdůvodnění na dokument, z něhož má odůvodnění vyplynout, zde nicméně pochybil a uvedl nesprávné číslo jednací tohoto dokumentu. Toto zjevné písařské pochybení bylo rozhodnutím správce daně následně opraveno; pouhá chyba v psaní nemá za následek nicotnost takového rozhodnutí; nevyvolává ani jeho nezákonnost, neboť tato vada, představující rozpor s požadavkem ustanovení § 32 odst. 2 ZSDP, nedosahuje potřebné intenzity. Soud proto uzavřel, že správce daně provedenou opravou neměnil svá rozhodnutí, daňovou povinnost ponechal bez jakéhokoliv zásahu, pouze opravnými rozhodnutími *„uvedl na pravou míru“* chybně uvedené číslo jednací zprávy o daňové kontrole. Tímto postupem tak žalobci nebylo upřeno ani právo na spravedlivý proces, neboť daňovou povinnost stanovil na základě důkazu, který byl založen ve spisu. Na základě těchto důvodů soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost odvolávající se na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Namítá tedy nesprávné právní posouzení věci krajským soudem, a dále to, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu, jakož i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost s tím, že pro tyto vady měl krajský soud správní rozhodnutí zrušit.

Stěžovatel tak v kasační stížnosti namítá, že neshledal-li soud jeho námitku týkající se porušení § 116 odst. 2 daňového řádu, ohledně odůvodnění rozhodnutí žalovaného, za důvodnou, postupoval v rozporu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. Stěžovatel má za to, že nebylo jeho povinností konkretizovat důvody, se kterými se žalovaný nevypořádal. To dovozuje z citace právní literatury, která uvádí, že je v dispozici žalobce nezákonnost podkladového rozhodnutí namítnout v žalobě a věcí soudu je zkoumat, zda má tato nezákonnost vliv na zákonnost finálního aktu žalobou napadeného. Dále stěžovatel uvádí, že je soud povinen z moci úřední nahlížet na zákonnost správního aktu nebo řízení jemu předcházejícího, a též na zákonnost rozhodnutí, ze kterého zkoumané rozhodnutí vychází. Krajský soud nicméně náležitě nezkoumal, zda kontrola daně ze závislé činnosti vůbec proběhla; nezabýval se tak ani tím, zda byla správcem daně dodržena lhůta pro vyměření daně. Stěžovatel má za to, že soud je povinen toto zkoumat vždy, a to i bez návrhu, neboť jde o vady, které mohou založit nicotnost vydaného rozhodnutí.

Stěžovatel dále vytýká soudu, že zcela bezdůvodně odmítl provést jím navržený důkaz (podání z 1. 4. 2011 u téhož soudu v jiném řízení), kterým podepřel svou argumentaci ohledně výše uvedeného, přestože jej v žalobě jednoznačně označil. Dle jeho názoru je argumentace soudu ustanovením § 71 odst. 2 s. ř. s. neúplná a tedy zavádějící. Tento důkaz označil stěžovatel v žalobě v rámci lhůty pro její podání a není tedy pravdou, že by byl navržen až po této lhůtě. Stěžovatel též nezná žádný zákonný důvod, proč by měl znovu citovat obsah dokumentu, který označuje jako důkazní prostředek.

Dále stěžovatel nesouhlasí s tím, jak krajský soud vypořádal jeho námitku zpochybňující zákonnost předcházející daňové kontroly, kdy namítal, že kontrola daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků zahájena nebyla a ani neprobíhala. Soud neshledal tuto námitku za důvodnou s tím, že v dané věci byla vydána zpráva o daňové kontrole a stěžovatel byl s jejím obsahem seznámen a byla mu předána. Dle názoru stěžovatele, ovšem pouhý fakt, že byla vydána zpráva o daňové kontrole, ještě neznamená, že daňová kontrola proběhla v souladu se zákonem, respektive že vůbec proběhla; zpráva mohla být vydána na základě nezákonného úředního postupu, což ostatně stěžovatel tvrdí v jiném soudním řízení, cestou samostatné žaloby.

Stěžovatel brojí též proti názoru soudu, že platební výměry byly zatíženy pouhou nepodstatnou chybou, která mohla být napravena postupem dle § 56 ZSDP. Namítá, že povinnost správce daně odkázat na dokument, z něhož má vyplynout odůvodnění, nebyla splněna, neboť správce daně odkázal na neexistující dokument, který následně, až po podání odvolání, z něhož se o svém pochybení dozvěděl, opravil. Správce daně tak neodůvodnil svůj postup při dodatečném vyměření daně, čímž se dopustil pochybení, které mělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Tím došlo též k porušení čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), tedy práva žalobce na spravedlivý proces. Nesouhlasí ani s názorem, že rozhodnutí, které se opravuje, nemusí být v právní moci. Jde jen o pouhý ničím neodůvodněný právní názor soudu, nemající oporu v zákoně. Žalobce se domnívá, že takový postup krajského soudu je v rozporu se základní zásadou daňového řízení - zásadou zákonnosti a také s principem právní jistoty. Má za to, že správní orgán není oprávněn měnit obsah rozhodnutí po již podaném odvolání, jak se to stalo v tomto případě. Co je obsahem rozhodnutí uvádí § 32 odst. 3 a 7 ZSDP. Obsahem rozhodnutí je tedy rovněž odkaz správce daně na dokument, který je daňovému subjektu znám a ve kterém je obsaženo odůvodnění rozhodnutí. Dle názoru stěžovatele byl dodatečný platební výměr před jeho opravou dokumentem, který trpěl tak intenzivními vadami, jako byla neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, nesmyslnost a neurčitost. Proto měl správce daně ověřit sám jeho nulitu; pokud tak neučinil, měl ověřit jeho neplatnost podle § 32 odst. 7 ZSDP. Dále uvádí, že argument soudu, že nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených § 32 odst. 2 ZSDP nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí, nýbrž musí dosáhnout určité intenzity, nemá oporu v zákoně. Dle jeho názoru není pochyb o tom, že v platebních výměrech jedna ze základních náležitostí – odůvodnění – chyběla. Právě neurčitost odůvodnění (odkaz na neexistující listinu) dosahuje nejen intenzity nezákonnosti výměru, ale současně i jeho nicotnosti.

Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že právě předmětná vada platebních výměrů byla důvodem, pro který nahlížel do spisu a v této souvislosti pak inicioval sepsání protokolu o ústním jednání (26. 7. 2010). Stěžovatel využil práva nahlédnout do správního spisu ze zcela jiného důvodu; sepsání protokolu o tomto úkonu je pak povinností správce daně (§ 23 ZSDP) a nikoli výsledkem iniciativy daňového subjektu. V rámci této kasační námitky stěžovatel dále uvedl, že při tomto nahlížení (z jiných, blíže ovšem neuvedených, důvodů) *„zjistil, že správcem daně uvedené číslo jednací dokumentu se ve spise nenachází.* Tím si *„ověřil, že se ve spisu uvedené číslo jednací, kterým správce daně odůvodnil napadené rozhodnutí, nenachází a tedy, že se správce daně v odůvodnění rozhodnutí*

odvolává na neexistující dokument“. Stěžovatel odmítá představu, že nenalezne-li ve správním spisu listinu označenou číslem jednacím uvedeném v platebním výměru, má se domýšlet, o který z dokumentů se ve skutečnosti jedná. V této souvislosti se táže, zda má v této situaci daňový subjekt nahrazovat povinnost a vůli správce daně a vybrat, dle své vlastní úvahy, dokument, který by měl být oporou vydaného platebního výměru.

Odůvodnění krajského soudu stěžovatel vytýká též fakt, že vycházel z premisy, že mezi stěžovatelem a správcem daně nebylo sporu o tom, že relevantní zpráva o daňové kontrole je označena počátečními čísly 9003. Stěžovatel opakovaně poukazuje na své stanovisko, že nezná dokument, na který se odvolává platební výměr; žádný takový dokument mu nebyl předán ani s ním nebyl projednán. Z tohoto důvodu považuje za ničím nepodložené i tvrzení, že mu muselo být zřejmé, že ve věci se jednalo jen o chybu v psaní. Stěžovateli prostě žádný dokument, na nějž se odvolávají platební výměry, předán nebyl a ve spise jej nenalezl; nebylo jeho povinností dohadovat se, jaký jiný dokument mohl mít správce daně na mysli. Nesouhlasí konečně též s tvrzením krajského soudu, že proti oběma platebním výměrům nepodal odvolání, neboť opak je pravdou.

Poslední námitkou stěžovatel brojí proti neúplnému poučení krajského soudu dle § 105 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud v poučení uvedl, že stěžovatel musí být v řízení zastoupen advokátem. Vypustil tak tu část ustanovení, která stanoví, že „*to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie*“. Stěžovatel je toho názoru, že mu tímto chybným poučením mohl ve svém důsledku krajský soud odejmout právo na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že odmítá názor stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně, potažmo žalovaného, i názor, že měl žalovaný vycházet ze skutkové podstaty, jež nemá oporu ve spisech a důkazních prostředcích. Správce daně z úřední povinnosti opravil zjevnou chybu v psaní čísle jednacím zprávy o daňové kontrole z č. 3009 na č. 9003, postupem dle § 56 ZSDP. Daň předepsaná k přímému placení odpovídá obsahu zprávy o daňové kontrole, kterou stěžovatel i jeho zástupce obdrželi; zástupce stěžovatele navíc po doručení platebních výměrů nahlédl do spisového materiálu, kde se nacházela pouze jedna zpráva o daňové kontrole k této dani, a proto muselo být jak jemu, tak i stěžovateli, zřejmé, na základě jaké zprávy o daňové kontrole byly předmětné platební výměry vystaveny. Žalovaný trvá na tom, že rozhodnutí správce daně obsahovala odůvodnění; povinnost odkázat zde na příslušný dokument, byla správcem daně také splněna. Poněvadž v rozhodnutích nechyběla žádná jejich náležitost, pouze došlo k zřejmé chybě v psaní, která byla z úřední povinnosti opravena, nebyla tato rozhodnutí shledána správcem daně ani žalovaným neplatnými, a nebyl tudíž naplněn důvod pro postup dle § 32 odst. 7 ZSDP. Z výše uvedeného je rovněž zřejmé, že rozhodnutí netrpěla žádnou natolik intenzivní vadou, aby je nebylo možné vůbec za rozhodnutí považovat, a proto nebyla posouzena ani jako rozhodnutí nicotná. Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst.

4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Předně je třeba uvést, že rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 ZSDP soudní judikatura jednotně a konstantně vykládá jako nástroj, kterým správce daně může opravit znění rozhodnutí, kterým byla stanovena daň, aniž by se ovšem touto změnou jakkoli měnil věcný obsah opravovaného rozhodnutí. Ačkoli se krajský soud k této otázce v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně nevyjádřil, Nejvyšší správní soud považuje za důležité rovněž konstatovat, že stěžovatelem napadené rozhodnutí pokládá za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., podléhající přezkumu ve správním soudnictví. Nelze totiž zcela vyloučit možný zásah do sféry veřejných práv a povinností subjektu (zde stěžovatele), je-li mezi účastníky řízení sporné, zda v daném případě byly naplněny podmínky pro postup správce daně dle § 56 ZSDP pro opravu zřejmé nesprávnosti a zda oprava nesprávného údaje je dostatečně podložena zjištěními prokazujícími jeho správné znění. Je nutné, aby byl připuštěn přezkum uvedeného rozhodnutí z důvodu vyloučení případné svévole rozhodujících správních orgánů, které by tohoto institutu mohly zneužívat k revizi samotné hmotně právní povinnosti dříve již daňovému subjektu stanovené a tímto způsobem obcházet či nahrazovat řádné odvolací řízení (srov. rozsudek ze dne 24. 2. 2010, č. j. 9 Afs 96/2009 – 78, všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z http://nssoud.cz).

K výkladu tohoto ustanovení se vyslovil i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 11. 3. 2003, sp. zn. II. ÚS 237/02, dostupném z http://nalus.usoud.cz: „*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, 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*“. V rozsudku ze dne 9. 11. 2006, č. j. 7 Afs 23/2006 - 54, zdejší soud také konstatoval, 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 nyní posuzovaném případě nejde o přezkum rozhodnutí, jimiž byla stanovena daňová povinnost (dodatečných platebních výměrů), ale žalobou bylo napadeno rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto ve věci rozhodnutí správce daně o

opravě zřejmé chyby v psaní podle ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP. Zdejším soudem bylo již v minulosti judikováno (například v rozsudku ze dne 30. 9. 2010, č. j. 5 Afs 84/2009 – 64), že na řízení, ve kterém bylo vydáno rozhodnutí, jež obsahuje zjevné nesprávnosti, a na řízení dle § 56 ZSDP, o jejich opravě, je nutno pohlížet jako na dvě samostatná řízení, vymezená vlastním předmětem a účelem. Tomu koresponduje i judikatura Nejvyššího správního soudu vážící se k obdobnému institutu opravného rozhodnutí dle § 70 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (srov. rozsudek ze dne 25. 2. 2009, č. j. 1 As 112/2008 – 56). Z výše uvedeného vyplývá, že námitky vztahující se k původním rozhodnutím správce daně, kterými byla stěžovateli uložena hmotně právní povinnost (část žalobních i kasačních bodů), jsou pro toto řízení právně irelevantní. Krajský soud se tak těmito námitkami nemusel jakkoli zabývat; pokud se i přesto k těmto otázkám vyjádřil, nelze to posuzovat jako pochybení, které by vyvolávalo nesprávnost či dokonce nezákonnost takového rozsudku. Podstatné je, že pro aktuální řízení jsou relevantní pouze námitky vztahující se k jeho předmětu, tedy oprávněnosti použití postupu podle § 56 ZSDP. Zdejší soud se v důsledku výše uvedeného námitkami vybočujícími z takto vymezeného předmětu řízení nebude věcně zabývat; jde zejména o tvrzení týkající se platebními výměry stanovené hmotně právní daňové povinnosti a argumentaci vztahující se k zákonnosti daňové kontroly, o které, jak uvedl stěžovatel, probíhá samostatné soudní řízení. I kdyby snad v jiném řízení byla konstatována nezákonnost daňové kontroly, z níž opravované dodatečné platební výměry vychází, nevyvolávalo by to jejich nicotnost, tím méně pak nicotnost rozhodnutí, jimiž byla odstraněna jejich zřejmá nesprávnost, jak se domnívá stěžovatel. Není tak zřejmé, v čem by měla být aktivována povinnost krajského soudu zohlednit předcházející procesní vady, které měly vyvolat nicotnost rozhodnutí nyní přezkoumávaných.

V nyní posuzované věci považuje Nejvyšší správní soud, ve shodě s krajským soudem, za zcela evidentní, že žalovaný vydal dne 14. 6. 2010 dodatečné platební výměry, ve kterých se v jednom případě při formulaci výroku a odůvodnění, v druhém případě při formulaci odůvodnění, dopustil zřejmé nesprávnosti, když při uvedení jednacího čísla zprávy o daňové kontrole, jakožto dokumentu, ze kterého plyne odůvodnění (§ 32 odst. 3 ZSDP), zaměnil první a čtvrtou číslici, tj. místo č. 9003 uvedl č. 3009. Stěžovatel přitom nerozporuje tvrzení žalovaného, že součástí příslušného správního (daňového) spisu byla pouze jedna zpráva o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, a to ta, kterou jeho zástupce obdržel, tedy zpráva o daňové kontrole ze dne 28. 5. 2010, č. j. 9003/10/086930304037. Nelze tedy akceptovat tvrzení, že správce daně odkázal na neexistující dokument. Správce daně odkázal na dokument, reálně existující a nacházející se ve spisu, ze kterého plyne odůvodnění, které bylo stěžovateli známo; pouze se při jeho identifikaci dopustil pochybení. Tento dokument ve svých rozhodnutích rovněž specifikoval m. j. tím, že šlo o zprávu o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ze dne 28. 5. 2010.

Zástupce stěžovatele po doručení výše uvedených platebních výměrů navíc nahlédl do spisového materiálu, a proto lze dovodit, že mu muselo být zřejmé, na jakou zprávu o daňové kontrole správce daně ve svých rozhodnutích odkázal. Není přitom podstatné, zda do správního spisu nahlížel z důvodů, na něž usuzuje krajský soud (pochybnost o správnosti č. j. daňové kontroly, uvedeného v jednotlivých výměrech), nebo z důvodů jiných, jak tvrdí stěžovatel. Ten nejenže neuvedl, jaké jiné důvody ho k nahlížení do spisu

vedly, ale jeho tvrzení v kasační stížnosti jsou vnitřně nekonzistentní. Na jedné straně totiž tvrdí, že až nahlédnutím do spisu zjistil, že listina označená č. j., uvedeným v platebních výměrech, se ve spise nenachází; na straně druhé však tvrdí, že si tímto způsobem *ověřil*, že se správce daně odvolává na listinu, která ve správním spise založena není. Z tohoto důvodu se jeho argumentace v této dílčí otázce jeví jako účelová.

V čem je ovšem stěžovateli, v rovině obecné, nutno přisvědčit, je názor, že není věcí daňového subjektu zjišťovat (a dohadovat se), která z listin založených ve správním spise (pokud vůbec nějaká) má být věcným podkladem pro vydání (dodatečného) platebního výměru, pokud listině, na níž odkazuje odůvodnění výměru, žádná z listin založených ve správním spise neodpovídá. Tak tomu ovšem v posuzovaném případě nebylo, neboť, jak již bylo konstatováno, ve spisu se žádná jiná zpráva o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ze dne 28. 5. 2010 nenacházela; navíc rozpor v označení listiny, o níž se platební výměr opírá, je natolik marginální, že v uvedeném kontextu nevzbuzuje rozumné pochybnosti o její identifikaci. Nelze tak přijmout tvrzení, že stěžovateli nebylo známo, na jaký dokument správce daně odkázal. Z těchto důvodů proto zjevné pochybení v čísle jednacím zprávy o daňové kontrole není samo o sobě způsobilé vyvolat následky, jako je stěžovatelem namítaná neplatnost, nezákonnost nebo nicotnost rozhodnutí (platebního výměru). Nejvyšší správní soud tak souhlasí s argumentací krajského soudu, který konstatoval, že se v posuzovaném případě jedná o zjevné nesprávnosti ve smyslu § 56 daňového řádu, které byl správce daně oprávněn svým rozhodnutím z úřední povinnosti opravit. Ve světle citované judikatury pak takové nesprávnosti nemohly zpochybnit obsah uvedeného rozhodnutí, a opravná rozhodnutí pouze nahradila zaměněné číslice zprávy o daňové kontrole. Poněvadž zdejší soud aproboval názor krajského soudu i správních orgánů, že šlo o zjevnou nesprávnost, tj. zřejmou chybu v psaní, která vylučuje postup dle § 32 odst. 7 ZSDP, nebyl dán důvod pro ověření neplatnosti rozhodnutí podle tohoto ustanovení. S krajským soudem lze souhlasit i v tom, že ani nedostatek některé ze základních náležitostí uvedených v § 32 odst. 2 ZSDP (o což však, z důvodů výše vyložených, nešlo), nemůže sám o sobě ještě způsobit neplatnost rozhodnutí, nýbrž tato vada musí dosáhnout určité intenzity, reálně atakující právní postavení adresáta takového rozhodnutí. Je třeba odmítnout názor stěžovatele, že tento argument krajského soudu nemá zákonný podklad. Ustanovení § 264 odst. 9 daňového řádu výslovně stanoví, že neplatnost rozhodnutí vydaného dle dosavadních předpisů (§ 32 odst. 7 ZSDP) lze osvědčit pouze v případě, že jsou současně splněny podmínky pro nicotnost rozhodnutí (§ 105 daňového řádu). Napadená rozhodnutí zcela evidentně podmínky pro vyslovení nicotnosti dle recentní úpravy daňového řízení nenaplnila.

Další námitkou, mající relevanci pro předmětné řízení, stěžovatel brojí proti názoru krajského soudu, dle kterého správci daně nic nebránilo provést opravy rozhodnutí, která ještě nenabyla právní moci. Stěžovatel namítal, že k opravě rozhodnutí došlo až po podaných odvoláních proti platebním výměrům, a právě z těchto odvolání se správce daně o svém pochybení dozvěděl; v tomto postupu stěžovatel shledává porušení zásady zákonnosti a principu právní jistoty. I k této otázce se zdejší soud již v minulosti vyjádřil, a to například v rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j 9 Afs 96/2009 -78, dle kterého *„[j]e (...) nerozhodné, že na tuto chybu stěžovatel upozornil v podaném odvolání. V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry krajského soudu, že opravu zřejmého omylu či*

nesprávnosti je nutno provést vždy, když potřeba jejího provedení vyjde najevo. Jsou-li splněny podmínky pro provedení opravy, je zcela nerozhodné, odkud podnět či zjištění o zřejmém omylu či nesprávnosti pocházejí." Je tedy zřejmé, že správce daně byl oprávněn využít procesního institutu dle § 56 ZSDP, bez ohledu na podané odvolání, a krajský soud tak o této otázce uvážil správně.

Ani námitka stěžovatele, dle které krajský soud pochybil při neprovedení navrhovaného důkazu, není důvodná. Stěžovatel namítá, že v žalobě označil důkaz (dle žaloby „*odkaz*") k prokázání svých tvrzení ohledně (ne)zákonnosti daňové kontroly, který krajský soud odmítl provést z důvodů, které se míjejí s úpravou dokazování ve správním soudnictví. Jak již bylo výše uvedeno, krajský soud nebyl povinen v souvislosti s tímto řízením přezkoumávat zákonnost daňové kontroly, jelikož jde o otázku vybočující z předmětu tohoto řízení, kterým je zákonnost použití procesního institutu oprav zřejmých omylů a nesprávností dle § 56 ZSDP. Proto nebyl povinen ani provádět důkaz k prověření zákonnosti postupu předcházejícího vydání dodatečných platebních výměrů a jeho neprovedení tak nemůže mít vliv na správnost soudního rozhodnutí. Je ovšem třeba dodat, že označení důkazu v žalobě provedl stěžovatel značně nejasně a nekonkrétně, když uvedl: „*odkazuji na podání ze dne 1. 4. 2011 v souvislosti s rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání ze dne 25. 1. 2011, č. j. 338/11-1100.*" Z takového označení není zcela zřejmé, o jaký konkrétní dokument se jedná, a zejména pak, jde-li o listiny adresované správnímu orgánu (v rámci předcházejícího daňového řízení), nebo soudu (v jiném řízení). Je též nejasné, zda šlo skutečně o návrh na provedení důkazu soudem, či o doplnění žaloby o námitky, jež byly v tomto dokumentu uvedeny. Proto námitka stěžovatele, že navrhovaný důkaz označil jednoznačně, nemůže obstát. Pro porovnání, v argumentaci v kasační stížnosti označil stěžovatel předmětné podání již zřetelněji („*podání ze dne 1. 4. 2011 u téhož krajského soudu č. j. 10 Af 21/2011 – 17, které se týkalo rozhodnutí žalovaného č. j. 338/11-1100 ze dne 25. 1. 2011 o odvolání žalobce...*"). Pokud krajský soud předmětný návrh pochopil jako rozšíření žalobní argumentace obsahem dříve již učiněného podání v jiném řízení (nikoli tedy jako návrh na provedení důkazu touto listinou), nelze mu ničeho vytknout, což platí i pro vyhodnocení situace, kdy je účastníkem v žalobě tímto způsobem odkazováno na různá podání. Krajský soud z tohoto pohledu správně uvedl, že není možné odkazovat na podání, která byla využívána či vytvořena v řízení před orgány veřejné správy a rovněž dodal, že žalobní body musí být formulovány zcela konkrétně a srozumitelně, co se v tomto případě nestalo.

Konečně pokud jde o námitku zpochybňující správnost poučení o podmínkách, za nichž lze podat proti nyní přezkoumávanému rozsudku kasační stížnost, ani tu neshledal zdejší soud za důvodnou. Soudní řád správní stanoví v § 54 odst. 2 povinnost soudu uvést v rozsudku poučení o opravném prostředku. Není pochyb, že krajský soud tuto povinnost splnil, poučil-li stěžovatele, že může proti rozsudku podat jeho prostřednictvím kasační stížnost, z důvodů uvedených v § 103 s. ř. s., k Nejvyššímu správnímu soudu, a to ve lhůtě dvou týdnů od doručení jeho písemného vyhotovení. Co se týká poučení o obligatorním právním zastoupení v řízení o kasační stížnosti, zde krajský soud skutečně nepřesně uvedl, že zákon vyžaduje zastoupení advokátem; opomněl tedy možnost, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie, nechat se zastupovat touto osobou. Odkázal nicméně na § 105 odst. 2 s. ř. s., ze kterého stěžovatel

mohl sám zjistit (a také zjistil, poněvadž je v tomto řízení odpovídajícím způsobem zastoupen svým zaměstnancem), že právní zastoupení advokátem může být nahrazeno tímto způsobem. S ohledem na uvedené tedy krajský soud svým poučením nijak neohrozil právo stěžovatele na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny; tuto kasační námitku proto Nejvyšší správní soud považuje za zcela účelovou a tudíž bezpředmětnou.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud naznal, že kasační stížnost není důvodná. Nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 31. srpna 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu