ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **G. Q.**, zastoupena JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 12. 2013, č. j. 6 Af 51/2013 – 70,

takto:

I. Kasační stížnost proti výroku I. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 12. 2013, č. j. 6 Af 51/2013 - 70, **se zamítá.**

II. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 12. 2013, č. j. 6 Af 51/2013 - 70, **se zrušuje** ve výroku II., a věc **se** v rozsahu tohoto zrušení **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně G. Q. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 12. 2013, č. j. 6 Af 51/2013 – 70, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 10. 12. 2013, č. j. 6 Af 51/2013 – 70, zamítl žalobu G. Q. proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 4. 9. 2009, č. j. 10760/09-1500-106794, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále též „správce daně“) ze dne 22. 5. 2009, č. j. 181137/09/009913108848, jímž byla podle ust. § 56 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zamítnuta žádost žalobkyně o zrušení jí dříve stanovené daně z příjmů fyzických osob za rok 2002.

Městský soud o žalobě G. Q. rozhodoval již podruhé v pořadí. Prvý zamítavý rozsudek městského soudu ze dne 26. 4. 2013, č. j. 6 Ca 285/2009 - 39, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 8. 2013, č. j. 7 Afs 69/2013 - 34, pro podstatné vady řízení před městským soudem, který o žalobě rozhodl bez jednání, ačkoliv se žalobkyně domáhala nařízení jednání a

doplnění dokazování. Městský soud vázán právním názorem kasačního soudu následně nařídil ve věci jednání a poté rozsudkem ze dne 10. 12. 2013, č. j. 6 Af 51/2013 – 70, podanou žalobu zamítl.

Městský soud dospěl k závěru, že mimořádný opravný prostředek v daňovém řízení - institut opravy zřejmých omylů a nesprávností ve smyslu ust. § 56 zákona o správě daní poplatků - není nástrojem, jehož prostřednictvím by mohlo dojít ke změně daňového rozhodnutí, jako výsledku řádného daňového řízení. Vyšel při tom nejen z jazykového, ale i systematického a logického výkladu ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků. Oprava zřejmých omylů a nesprávností je mimořádným opravným prostředkem, který umožňuje jen odstraňování chyb, kterých se dopustil správce daně ve vydaných rozhodnutích, tedy oprav méně významných překlepů, zkomolenin, dat, identifikačních údajů, rodných čísel a také početních chyb. Poukazované ust. § 56 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků lze proto vykládat jen v tom smyslu, že došlo k záměně v označení adresáta takového rozhodnutí, a přitom šlo o zřejmý omyl nebo nesprávnost v osobě povinného (adresáta rozhodnutí). Tímto opravným prostředkem se však nelze domáhat revize vlastní daňové povinnosti, která byla daňovému subjektu řádně a pravomocně stanovena daňovým rozhodnutím a ten s ním jen nesouhlasí. Takové důvody nesouhlasu mohou být uplatněny v odvolacím řízení, případně v řízení o přezkoumání rozhodnutí (právní vady) či při obnově řízení (skutkové nedostatky). Tyto opravné prostředky žalobkyně ostatně využila, a to včetně soudního přezkoumání.

Z obsahu spisu je zřejmé, že žalobkyně v řízení i v podané žalobě výhradně uplatňovala námitky, které zpochybňovaly hmotně-právní základ vydaného platebního výměru, popřípadě námitky směřující k vytčení takových vad řízení, jež mohly mít za následek nezákonnost vydaného rozhodnutí. Žádný z uváděných důvodů nelze považovat za omyl či nesprávnost ve výše naznačeném smyslu. S ohledem na to městský soud posoudil žalobu jako nedůvodnou a proto ji zamítl. Jde-li o náklady řízení, tak žalovanému přiznal na náhradě nákladů řízení částku 2.229,20 Kč sestávající se dílem z cestovních nákladů k jednání soudu a zpět ve výši 2.136,20 Kč a ze stravného náležejícího v této souvislosti pověřenému zaměstnanci žalovaného, který se účastnil nově nařízeného jednání.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Jde-li o výrok I. napadeného rozsudku městského soudu, stěžovatelka správnímu soudu vytýká, že obdobně jako žalovaný ve správním řízení, její věc vadně posoudil po právní stránce. Je tomu tak proto, že finanční částku 50.000 USD, která jí původně byla vyměřena jako zdanitelný příjem, přivezla na území České republiky, a nešlo tedy vůbec o zdroj jejích příjmů v České republice ani o její příjmy. Z těchto dvou důvodů nemohla mít vůbec statut poplatníka daně, neboť jednak nešlo o její prostředky a jednak zdroj těchto příjmů byl mimo území České republiky. Byla-li jí proto v takovém případě daň stanovena, byla nutně stanovena někomu, kdo ji nebyl povinen platit. Správní orgány se proto musely nutně dopustit omylu v označení adresáta, pokud daň stanovily právě jí. K opravě daňového rozhodnutí (o stanovení daně) dle ust. § 55b či ust. § 54 a násl. zákona o správě daní a poplatků za tohoto stavu již dojít nemohlo. Nezbylo jí proto nic jiného, než aby se domáhala zrušení rozhodnutí, kterým jí byla stanovena daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 z již uvedené částky, jen prostřednictvím institutu opravy zřejmých omylů a nesprávností.

Věcně nesprávný je též i výrok rozsudku městského soudu II. Je tomu tak proto, že právě jí a nikoliv žalovanému měla být přiznána náhrada nákladů řízení, jako procesně úspěšnému účastníkovi řízení. Náklady žalovaného správního orgánu vynaložené na obhajobu svých

rozhodnutí nemohou jít zásadně na vrub žalobcům, tedy ani jí. Žalovanému proto nemohly žádné náklady řízení ani vzniknout. Navrhuje tedy, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhověl, rozsudek městského soudu v celém rozsahu zrušil a přiznal jí i náhradu nákladů řízení za kasační stížnost, to vše ve výši 7.904 Kč.

Odvolací finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se zcela ztotožňuje se závěry městského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl a nepřiznal jí náhradu nákladů řízení. Jde-li o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, jehož se stěžovatelka současně domáhá, má za to, že zde nejsou splněny zákonné podmínky proto (srov. § 73 s. ř. s. ve spojení s § 107 s. ř. s.), aby mohlo být v tomto směru žádosti stěžovatelky vyhověno. Ta nadto vůbec neodůvodnila a neprokázala, z jakých důvodů má za to, že by jí při nepřiznání odkladného účinku mohla vniknout větší újma, než kdyby jejímu návrhu nebylo vyhověno. Navrhuje proto, aby ani návrhu na přiznání odkladného účinku nebylo kasačním soudem vyhověno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Vzhledem k tomu, že v projednávané věci je posuzována zákonnost v pořadí druhého rozsudku městského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou přípustnosti kasační stížnosti ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Judikatura dovodila, že citované ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. I tyto výjimky je nutno vnímat v kontextu citovaného ustanovení, tedy tak, že námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, tj. v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu – řešena být nemohla. Pokud by se ovšem mimo tyto výjimky připustil stav, že v opakovaných kasačních stížnostech účastníci mohou měnit jejich rozsah a důvody mimo rámec předchozího závazného právního názoru či pokynu, zákaz opakovaného projednání věci Nejvyšším správním soudem by se tím popřel. Citované ustanovení tedy limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným. Obdobně je třeba nahlížet na námitky, které účastník řízení ve své první kasační stížnosti neuplatnil, ačkoliv je uplatnit mohl. (v podrobnostech viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Námitky, které již byly předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu v řízení o předchozí kasační stížnosti, a námitky, které nebyly v předchozí kasační stížnosti uplatněny, ačkoliv uplatněny být mohly, je tedy nutno považovat za nepřípustné (viz například rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2 As 67/2010 - 105, nebo ze dne 6. 8. 2012, č. j. 2 As 40/2012 - 36, dostupné na www.nssoud.cz).

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil svým předchozím rozsudkem ze dne 21. 8. 2013, č. j. 7 Afs 69/2013 – 34, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2013, č. j. 6 Ca 285/2009 – 39, pro zásadní vadu řízení a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, nevyslovil v tomto kasatorním rozsudku závazný právní názor k věci samé. Z pohledu procesní situace proto nepřichází v úvahu odmítnutí nyní projednávané kasační stížnosti z důvodu uvedeného v ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., které by znamenalo nepřípustné odmítnutí věcného přezkumu soudního rozhodnutí z hlediska hmotného práva. Z tohoto důvodu a důvodů uvedených shora proto Nejvyšší správní soud projednal kasační stížnost věcně.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podává nejen z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a pro vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, ale také pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu. Na uvedeném nic nemění ani okolnost, že se stěžovatelka blíže nevyslovila k otázce předestřené nepřezkoumatelnosti. Je tomu tak proto, že jde o vlastnost, ke které je kasační soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. K posouzení této námitky musel dále Nejvyšší správní soud přistoupit přednostně před právním posouzením věci samé. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, byl-li by současně napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, či založený na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí především vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž*

nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné". V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: *„Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny"*. Nejvyšší správní soud též judikoval v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud *„z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s."*.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění tohoto rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Z rozsudku musí být též patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací.

Těmto požadavkům posuzovaný rozsudek městského soudu vyhovuje.

Městský soud v napadeném rozsudku především obsáhle rekapituloval obsah předchozího řízení, prezentované závěry účastníků řízení, jakož i rozhodnou právní úpravu, dopadající na projednávanou věc. Z uvedeného rozsudku je dostatečně zřejmé, z jakých důvodů a za použití jakého výkladu dospěl městský soud k závěru, že stěžovatelka nemohla být se svou žádostí podle ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků, o zrušení původního daňového rozhodnutí za rok 2002, úspěšná. Z napadeného rozsudku městského soudu je také patrné, že správní soud při svém rozhodování posuzoval zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí v mezích správní žaloby stěžovatelky ze dne 1. 10. 2009 a že stěžovatelce umožnil v rámci nařízeného jednání rozvedení jejích návrhů. Z uvedeného rozsudku tedy vyplývá, z jakého skutkového stavu městský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozsudku městského soudu je rovněž zřejmé, z jakých důvodů má tento správní soud za to, že obstojí žalobou napadené správní rozhodnutí, resp. proč má městský soud vyslovené právní závěry odvolacího správního orgánu za přiléhavé a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky stěžovatelky liché, mylné anebo vyvrácené.

Stěžovatelka ve svém mimořádném opravném prostředku namítá, že městský soud vadně posoudil věc po právní stránce, když dospěl k závěru, že ve správním řízení nebyla oprávněna domáhat se vydání rozhodnutí dle ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků a jeho prostřednictvím i zrušení daně z příjmů fyzických osob, která jí byla stanovena za zdaňovací období roku 2002 (platebním výměrem správce daně ze dne 8. 9. 2004, č. j. 225493/04/009913/0938, resp. rozhodnutím odvolacího správního orgánu

ze dne 11. 12. 2006) a byla i dříve přezkoumána městským soudem (srov. rozsudek ze dne 23. 9. 2008, č. j. 11 Ca 41/2007 - 61).

Spornou je tedy v posuzované věci otázka, zda městský soud a oba správní orgány opodstatněně dovodily, že mimořádným opravným prostředkem podle ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků nemohla stěžovatelka dosáhnout zrušení platebního výměru z 8. 9. 2004, č. j. 225493/04/009913/0938, jímž jí byla stanovena daň z příjmů fyzických osob za rok 2002, či nikoliv.

Z obsahu předloženého spisu vyplývá, že stěžovatelka byla dne 2. 7. 2003 vyzvána k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2002. Následně dne 17. 7. 2003 podala čestné prohlášení, že v roce 2002 neměla na území České republiky žádné příjmy podléhající dani z příjmů fyzických osob. Stejného dne podala i daňové přiznání za uvedené zdaňovací období, v němž neuvedla žádné příjmy. Jelikož měl správce daně pochybnosti o těchto údajích, vyzval stěžovatelku k odstranění uvedených pochybností. Následně byla stěžovatelce platebním výměrem ze dne 8. 9. 2004 vyměřena daňová povinnost na dani z příjmů fyzických osob za rok 2002. Odvolání stěžovatelky proti tomuto platebnímu výměru Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 11. 12. 2006 zamítlo. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatelka podala správní žalobu, o níž Městský soud v Praze rozhodl dne 23. 9. 2008, pod č. j. 11 Ca 41/2007 – 61, a posléze i Nejvyšší správní soud (viz rozsudek ze dne 24. 1. 2011, č. j. 7 Afs 45/2009 - 104, který je dostupný na www.nssoud.cz). Dne 14. 2. 2007 stěžovatelka podala žádost o přezkoumání daňového rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu; Ministerstvo financí však přezkoumání napadeného rozhodnutí nepovolilo. Posléze pak stěžovatelka podala žádost o zrušení daně z příjmů fyzických osob za rok 2002, a to nejprve 15. 2. 2007 (tato žádost byla zamítnuta správcem daně dne 15. 3. 2007 a odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto dne 7. 2. 2008), podruhé tuto žádost podala 4. 5. 2009, přičemž rozhodnutí o ní, resp. o následném odvolání bylo v konečném důsledku posuzováno nyní přezkoumávaným rozsudkem městského soudu.

Výrok rozsudku městského soudu I. není nezákonný.

Podle ust. § 56 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanovenou daň správce daně rozhodnutím opraví nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud a) byla stanovena někomu, kdo podle zákona ji není povinen platit, b) 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. Je-li v tomto případě stanovena dvojí daňová povinnost různě vysoká, zruší se daňová povinnost nižší.

Podle ust. § 56a zákona o správě daní a poplatků v řízení o mimořádných opravných prostředcích podle části páté tohoto zákona se vychází z právního i skutkového stavu existujícího v době vydání rozhodnutí, které je předmětem mimořádného opravného prostředku.

Podle ust. § 56a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků použití mimořádného opravného prostředku podle části páté tohoto zákona je nepřípustné vůči těm rozhodnutím správců daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem. Řízení o mimořádném opravném prostředku nelze zahájit vůči rozhodnutí tehdy, probíhá-li již o něm přezkumné řízení u soudu.

Otázkou, zda lze rozhodnutím podle ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků změnit či dokonce zrušit vlastní daňovou povinnost téhož daňového subjektu, se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 42/2007 - 142, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší správní soud judikoval, že „*I. Institut opravy zřejmých omylů a nesprávností (§ 56 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) lze správním orgánem*

aplikovat pouze na zjevné omyly ohledně údajů, které jsou jinak dostatečně podloženy zjištěními prokazujícími správné znění, tedy na opravy různých méně významných překlepů a zkomolenin, opravy dat a rodných čísel, ale také na opravy početních chyb. II. Správní orgán naopak nemůže – s odkazem na institut opravy zřejmých omylů a nesprávností – měnit vlastní skutková zjištění či jejich provedené právní hodnocení, na jejichž základě byla stanovena daňová povinnost". Tomuto závěru předcházel názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 - 66, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 916/2006, v němž tento soud vyslovil názor, že: „*Postupem podle § 56 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, lze opravit v rozhodnutí nebo opatření, jímž byla stanovena daňová povinnost, i takové zřejmé chyby v počítání, psaní nebo jiné omyly, které nejsou chybami při stanovení daňové povinnosti, nýbrž chybami jinými"*. Ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 1183/2007 byl publikován i zásadní právní názor vyslovený rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2005, č. j. 10 Ca 202/2004 - 80, kde tento správní soud judikoval, že: „*Oprava zřejmých omylů a nesprávností dle § 56 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, umožňuje 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 dikce ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků, z jeho systematického zařazení mezi mimořádné opravné prostředky a z ustálené judikatury správních soudů, je nutno zcela jednoznačně vyvodit právní závěr, že prostřednictvím institutu opravy zřejmých omylů a nesprávností podle ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků nelze revidovat již dříve daňovému subjektu pravomocně stanovenou daň.

Městský soud proto nepochybil v posouzení rozhodné právní otázky, pokud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného nezrušil. Je tomu tak proto, že stěžovatelkou poukazované ustanovení § 56 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků na její věc nedopadá (a to ani s tvrzením, že původní daň z příjmů stěžovatelky za rok 2002 byla stanovena někomu jinému). Toto ustanovení dopadá jen na případy, kdy dojde k omylu v osobě adresáta (tedy tehdy, bylo-li by daňové rozhodnutí adresováno a doručeno jiné osobě, než se kterou bylo vedeno řízení, jež vyústilo ve vydání tohoto daňového rozhodnutí). Typicky může jít o případy nahodilé záměny jmen daňových subjektů nebo i případně o záměnu osob shodného jména a příjmení (např. otec a syn) nebo i cizích osob shodného jména a příjmení, bydlících na téže adrese.

O žádný takový případ však ve věci stěžovatelky evidentně nejde, čehož si stěžovatelka musí být dostatečně vědoma. Zvláště, byla-li v řízení před správním orgánem, a je-li i nyní před správním soudem zastoupena osobou znalou práva - advokátem.

Ve věci daně z příjmů fyzických osob stěžovatelky za rok 2002 probíhalo řádné daňové řízení. V tomto stěžovatelka aktivně vystupovala a snažila se jeho výsledek zvrátit. Za tím účelem dokonce podala odvolání a domáhala se i zrušení negativního odvolacího rozhodnutí soudní cestou (žalobou, kasační stížností). Při tom nebyla, co do konečného výsledku, úspěšná. Nemůže se proto stěžovatelka v následném řízení podle ust. § 56 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dovolávat zrušení tohoto rozhodnutí s tím, že jí byla původní daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 stanovena „omylem", a že vlastně neměla být ani adresátem tohoto rozhodnutí. V projednávané věci nebyla stěžovatelka adresátem původního daňového rozhodnutí náhodně ani omylem. Naopak byla jím proto, že od počátku původního daňového řízení (od 2. 7. 2003) byla správními orgány považována za poplatníka daně z příjmů. Od počátku tohoto řízení, jehož výsledkem bylo původní daňové rozhodnutí (platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2002), které jednak nabylo právní moci a jednak bylo i pravomocně přezkoumáno správním soudem (Městský soud v Praze sp. zn. 11 Ca 41/2007) měla stěžovatelka dostatek

příležitosti, aby doložila a prokázala, že není daňovým subjektem, resp. že nebyla povinna v České republice zdanit poukazovanou částku 50.000 USD. Toto se však stěžovatelce nezdařilo.

Řízení podle ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků není jakýmsi kvazi odvolacím řízením, kde by stěžovatelka mohla popírat svou řádně a pravomocně jí stanovenou daňovou povinnost za rok 2002, pokud nedosáhla zrušení daně v řádném odvolacím řízení, popřípadě při obnově řízení nebo správním přezkumu původního rozhodnutí. Městský soud proto nepochybil, pokud žalobu stěžovatelky zamítl.

Nad rámec shora uvedeného však nelze odhlédnout ani od okolnosti, že na nyní posuzovaný případ stěžovatelky již v řízení před správními orgány dopadala výluka pro použití mimořádných opravných prostředků (tedy i § 56 zákona o správě daní a poplatků), zakotvená v ust. § 56a odst. 2 téhož zákona. To jinými slovy znamená, že se stěžovatelka „opravy zřejmého omylu a nesprávnosti“ svým podáním ze dne 4. 5. 2009 správně nemohla vůbec účinně dovolávat. V tomto okamžiku na její původní daňovou povinnost dopadala kompetenční výluka podle ust. § 56a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. K uvedenému datu totiž byla původně stěžovatelce stanovená daň z příjmů za rok 2002 již pravomocně přezkoumána správním soudem (Městský soud v Praze sp. zn. 11 Ca 41/2007). Pokud však za tohoto stavu správní orgány a posléze i městský soud, který byl vázán dispoziční zásadou, přesto posuzovaly žádost stěžovatelky věcně, nelze takový postup považovat za vadu řízení před správními orgány, pro kterou by bylo třeba rušit napadené rozhodnutí správních orgánů. Tímto postupem nedošlo ke zkrácení stěžovatelky na jejích právech, ale naopak jí byla tato práva dopřána, ačkoliv jí jinak v důsledku předchozího postupu již nepříslušela.

Stěžovatelka současně napadla i zákonnost výroku II. rozsudku městského soudu o nákladech řízení. Argumentovala při tom i tím, že jí nelze spravedlivě přičítat, aby nesla náklady řízení žalovaného, které mu vznikají v souvislosti s obhajobou zákonnosti jeho správního rozhodnutí ze dne 4. 9. 2009, č. j. 10760/09-1500-106794).

Otázkou, zda lze po procesně neúspěšném účastníkovi řízení spravedlivě požadovat, aby hradil náklady správního orgánu spadající do jeho běžné činnosti v rámci výkonu veřejné správy, které mu vznikly v souvislosti s obhajobou zákonnosti jeho správních rozhodnutí, se z podnětu sedmého senátu Nejvyššího správního soudu v této věci zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Bylo tomu tak v usnesení ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 50, dostupném na www.nssoud.cz, v němž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu judikoval, že: „*Náhradu nákladů spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu soud dle § 60 odst. 7 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřizná*“. Rozšířený senát navázal na předchozí právní názor Ústavního soudu (srov. nález ze dne 24. 11. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1087/2009, který je dostupný na www.nalus.usoud.cz), spočívající v tom, že žalovaný správní orgán má v případě úspěchu ve sporu právo na náhradu nákladů řízení pouze tehdy, jsou-li vynaloženy účelně a zároveň přesahují-li rámec běžné úřední činnosti. Po procesně neúspěšném účastníkovi řízení tak nelze spravedlivě požadovat, aby hradil náklady správního orgánu spadající do jeho běžné činnosti v rámci výkonu veřejné správy. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu proto korigoval předchozí právní názor prvního senátu tohoto soudu vyslovený v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013 - 84, dostupném na www.nssoud.cz, podle kterého lze náklady žalovaného na cestovné k jednání před správním soudem a zpět a stravné považovat za účelně vynaložené náklady a přiznat jejich náhradu na vrub žalobce. V nyní projednávané otázce nákladů řízení rozhodující sedmý senát Nejvyššího správního soudu se nemůže odchýlit od v této věci dříve vysloveného názoru rozšířeného senátu.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů zamítl kasační stížnost proti výroku I. napadeného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 12. 2013, č. j. 6 Af 51/2013 – 70, jako neopodstatněnou (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.), současně zrušil výrok II. tohoto rozsudku a věc v rozsahu tohoto zrušení vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

V tomto řízení bude na městském soudu, aby při svém rozhodování o náhradě nákladů řízení před městským soudem vyšel z odůvodnění tohoto rozsudku a z předchozího usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 51, věc znovu posoudil ve smyslu ust. § 60 s. ř. s. a své rozhodnutí odůvodnil tak, aby bylo přezkoumatelné a v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud se při svém rozhodování nezabýval návrhem stěžovatelky na přiznání odkladného účinku podané kasační stížnosti. Je tomu tak proto, že podle ust. § 9 odst. 7 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, soud úkon neprovede a návrh se stane neúčinným, nebyl-li soudní poplatek zaplacen ve stanovené lhůtě. O následku nezaplacení soudního poplatku za návrh na přiznání odkladného účinku byla při tom stěžovatelka řádně poučena (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 7 Afs 11/2014 - 8).

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí Městského soudu v Praze a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud při rozhodování o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti vyšel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 - 64, (dostupné na www.nssoud.cz), který vyslovil, že v popisované situaci, kdy je kasační stížnost nedůvodná ve věci samé, ale důvodná ve vztahu k výroku o nákladech řízení, rozhoduje o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud. Jeho rozsudkem je řízení ve věci samé ukončeno a v tomto rozsahu tedy Nejvyšší správní soud nevrací věc krajskému soudu (zde městskému soudu) k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s. *a contrario*). Krajský soud (zde městský soud) proto v dalším řízení pouze rozhoduje o nákladech předchozího řízení před ním a přitom je vázaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V této věci bylo předmětem řízení o kasační stížnosti posouzení zákonnosti rozhodnutí městského soudu o věci samé a o náhradě nákladů řízení. Napadený rozsudek pro oba účastníky řízení představuje částečný úspěch. Stěžovatelka neuspěla v části týkající se věci samé a naopak uspěla v části týkající se náhrady nákladů řízení před městským soudem. Při poměřování úspěchu obou účastníků v řízení o kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že žalovaný (Odvolací finanční ředitelství) byl v řízení úspěšnější ve větší části. Tento závěr vychází ze skutečnosti, že předmětem řízení o kasační stížnosti byl v prvé řadě výrok napadeného rozsudku městského soudu ve věci, který tvořil podstatu sporu. Možnost přezkumu výroku rozsudku městského soudu o náhradě nákladů řízení je přímo odvozena od napadení výroku o věci, a proto přezkum výroku o náhradě nákladů řízení plní jen okrajovou roli. Lze proto uzavřít, že žalovaný by měl s ohledem na částečný (převažující) úspěch v řízení o kasační stížnosti právo na náhradu poměrné části nákladů řízení vůči stěžovatelce. Přesné určení poměrného úspěchu je zde ale zcela nadbytečné, neboť žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 51). Žalovaný se sice ke kasační stížnosti písemně vyjádřil, ale takové vyjádření ještě nezakládá důvod k náhradě nákladů řízení, protože nepřesahuje běžnou úřední

činnost správního orgánu. Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 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 14. května 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu