



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobce: **Ing. Karel Kuna**
sídlem Velké Hamry 393, Ústí nad Orlicí
insolvenční správce dlužníka P. K.
bytem X
zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem
sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice

proti

žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, Praha 1

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2020, č. j. 66160/20/7700-10124-202542,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobce, jakožto insolvenčního správce dlužníka P. K. (dále jen „daňový subjekt“), se podanou žalobou domáhal přezkoumání napadeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 5. 2020, č. j. 20620/20/5300-21441-712772 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým Odvolací finanční ředitelství opravilo postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu rozhodnutí o odvolání ze dne 13. 1. 2020, č. j. 570/20/5300-21441-712772, a prvostupňové rozhodnutí potvrdilo.
2. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, změnilo celkem 31 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, kterými Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016 na základě provedeného dokazování a uložil daňovému subjektu povinnost uhradit penále z takto doměřené daně, a to tak, že stanovilo daňovému subjektu doměřenou daň podle pomůcek a uložilo daňovému subjektu povinnost uhradit penále z takto doměřené daně, jelikož dospělo k závěru, že v posuzovaných případech není možno stanovit daň na základě dokazování, neboť daňový subjekt neposkytnul v průběhu daňového řízení potřebnou součinnost při odstranění pochybností a nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností zákonné povinnosti, a to ani na základě výzvy k dokazování.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve zrekapituloval dosavadní průběh řízení, a to včetně řízení, které předcházelo vydání 31 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, jímž byla daňovému subjektu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016 a související penále, a odvolacího řízení, v němž byly tyto dodatečné platební výměry změněny rozhodnutím o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772.
4. Následně žalovaný shrnul odvolací námitky žalobce. Jako první odvolací námitku označil žalovaný námitku nezákonnosti prvostupňového rozhodnutí, neboť jeho vydáním podle žalobce nedošlo k opravě výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, ale k rozšíření opravovaného výroku rozhodnutí o odvolání o další změnu dodatečných platebních výměrů, která ve výroku rozhodnutí o odvolání nebyla obsažena, a že výrok prvostupňového rozhodnutí subsumuje do výroku dodatečných platebních výměrů základní náležitosti, které musí obsahovat, a to uvedení procesního ustanovení § 98 daňového řádu, podle kterého mělo být rozhodováno při stanovení daně podle pomůcek. Jako druhou odvolací námitku označil žalovaný námitku, že prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno po lhůtě pro stanovení daně, a proto bylo nemožné takové rozhodnutí vydat. Dále žalovaný vymezil právní základ posuzované věci a zabýval se vypořádáním jednotlivých odvolacích námitek.
5. Žalovaný konstatoval, že souhlasí se žalobcem, že prvostupňovým rozhodnutím bylo do výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 doplněno procesní ustanovení § 98 daňového řádu. Dále žalovaný konstatoval, že požadavek na uvedení uplatnění postupu dle § 98 daňového řádu do výroku rozhodnutí má význam primárně při stanovení daně tímto postupem již přímo prvostupňovým správcem daně, neboť je s tímto Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

postupem spojeno oproti vyměření daně na základě dokazování omezení dalších práv daňového subjektu. V daném případě byla však situace odlišná. V rámci prvostupňového řízení byla daňovému subjektu dodatečnými platebními výměry doměřena daň, která byla stanovena na základě dokazování, dodatečné platební výměry proto odkaz na § 98 daňového řádu obsahovat nemohly. Ke stanovení daně podle pomůcek došlo až v rámci odvolacího řízení, v němž Odvolací finanční ředitelství vyhovělo odvolací námitce daňového subjektu a rozhodnutím o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 změnilo způsob stanovení daně z dokazování na pomůcky. V souladu s touto změnou mělo Odvolací finanční ředitelství výroky dodatečných platebních výměrů doplnit o odkaz na § 98 daňového řádu. Tuto zjevnou nesprávnost Odvolací finanční ředitelství následně napravilo prvostupňovým rozhodnutím, jehož smyslem a účelem nebylo změnit způsob stanovení daně či jinak ovlivnit práva daňového subjektu plynoucí z rozhodnutí o odvolání, ale pouze opravit zřejmou nesprávnost spočívající v absenci odkazu na § 98 daňového řádu ve výroku dodatečných platebních výměrů, který byl Odvolacím finančním ředitelstvím opomenut v rámci změnové části výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772. Nedošlo tak k doplnění podstatné náležitosti rozhodnutí o odvolání, ale pouze k doplnění části výroku, kterým byly změněny výroky dodatečných platebních výměrů. Na základě prvostupňového rozhodnutí tak došlo pouze k odstranění formálního pochybení, které žádným způsobem nezasáhlo do subjektivních práv daňového subjektu, a povinnost stanovená opravovaným rozhodnutím zůstala beze změny. Daňový subjekt si byl navíc z textu rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 vědom toho, že daň mu byla stanovena podle pomůcek.

6. Dále žalovaný konstatoval, že z § 104 odst. 2 daňového řádu mimo jiné vyplývá, že časovým limitem pro provedení opravy zřejmých nesprávností je v případě, že se opravuje rozhodnutí o stanovení daně, vydání opravného rozhodnutí nejpozději do uplynutí lhůty pro stanovení daně. V ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu je pak upravena základní délka lhůty pro stanovení daně, která je tříletá a počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Pokud by bylo podáno řádné daňové tvrzení po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, pak by ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu běžela lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Prodlužování lhůty je v souladu s § 148 odst. 5 daňového řádu časově omezeno maximální možnou délkou lhůty pro stanovení daně (10 let). Úkonem podle § 148 odst. 3 daňového řádu, který způsobil přetržení tříleté lhůty pro stanovení daně za všechna předmětná zdaňovací období a založení běhu nové lhůty, bylo zahájení daňové kontroly u daňového subjektu dne 26. 1. 2017. V souladu s aplikací pravidla počítání času podle § 33 odst. 1 daňového řádu započala lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu znovu běžet ode dne 27. 1. 2017 a skončila by dne 27. 1. 2020. Dne 20. 12. 2018 byly daňovému subjektu doručeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016. Oznámením rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně se lhůta pro stanovení daně prodloužila podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu do dne 27. 1. 2021. Žalobce proti rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 podal dne 19. 3. 2020 žalobu u Městského soudu v Praze, kde je věc vedena pod sp. zn. 6 Af 14/2020. V souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu od okamžiku podání žaloby do doručení soudního rozhodnutí daňovému subjektu lhůta pro stanovení daně neběží. Je tedy zřejmé, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016 dosud neuplynula.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

7. Žalovaný proto v závěru napadeného rozhodnutí shrnul, že po přezkoumání prvostupňového rozhodnutí neshledal nic, co by nasvědčovalo závěru, že by Odvolací finanční ředitelství nepostupovalo při jeho vydání podle zákona.

III. Žaloba

8. Žalobce v podané žalobě namítal, že prvostupňovým rozhodnutím nedošlo k žádné opravě rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, ale k doplnění jeho výroku o další text, který není v opravovaném rozhodnutí uveden, a současně ke změně tohoto neuvedeného textu. V opravovaném rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 není pod body 1 až 31 uvedeno „Podle zákona č. 235/2004... slovní spojení podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), Vám“, proto nelze tento text měnit na „podle ustanovení § 98, § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), Vám podle pomůcek“. Podle žalobce proto prvostupňovým rozhodnutím nemůže být v žádném případě dotčen výrok opravovaného rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 pod body 1 až 31. Provedená změna doplněného textu uvedená toliko v prvostupňovém rozhodnutí, nikoliv v opravovaném rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 je právním nesmyslem, neboť se ani zdánlivě netýká výroku tohoto rozhodnutí. Změnit text lze jen, je-li v opravovaném rozhodnutí obsažen. Není-li obsažen, jako v tomto případě, nelze takový text změnit a to ani poté, co je opravným rozhodnutím doplněn. Navíc takové doplnění je neúplné, neboť obsahuje „vytečkování“. Z tohoto důvodu považuje za nezákonné žalobce i napadené rozhodnutí, jímž bylo prvostupňové rozhodnutí potvrzeno.
9. Výrok prvostupňového rozhodnutí navíc subsumuje do výroku opravovaného rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 základní náležitost, kterou musí obsahovat. Jedná se o uvedení § 98 daňového řádu, podle kterého mělo být rozhodováno při stanovení daně podle pomůcek. Takový postup je nezákonný, neboť podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 6. 2004, č. j. 30 Ca 30/2002 - 39 „*uvedení procesního ustanovení, podle něhož odvolací orgán rozhodoval, je podstatnou náležitostí rozhodnutí, případné pochybení nemůže být chápáno jako zřejmá chyba v psaní*“. Žalobce je proto přesvědčen, že napadené rozhodnutí je nezákonné. Žalovaný se mýlí v tvrzení, že opravované rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 obsahuje veškeré zákonem stanovené náležitosti. Kdyby tomu tak bylo, prvostupňové rozhodnutí by se míjelo svým účinkem. Podle věty poslední § 98 odst. 1 daňového řádu navíc platí, že uplatnění postupu spočívajícího ve stanovení daně podle pomůcek se uvede ve výroku rozhodnutí. Je zcela nepochybné, že se tak jedná o základní náležitost rozhodnutí.
10. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívá podle žalobce dále v tom, že Odvolací finanční ředitelství v prvostupňovém rozhodnutí zřejmou nesprávnost dovozuje nikoliv z opravovaného rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, které má tuto nesprávnost obsahovat, nýbrž ze zcela jiné písemnosti č. j. 49595/19/5300-21441-712772, která ani rozhodnutím není. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí kromě toho ani není seznatelné, jakým způsobem ke vzniku opravované nesprávnosti došlo, a tedy není seznatelná její zřejmost, jako zákonná podmínka pro vydání opravného rozhodnutí podle § 104 daňového řádu.
11. Žalobce je proto přesvědčen, že z uvedených důvodů byl zkrácen na svých právech tím, že prvostupňovým rozhodnutím, které bylo potvrzeno napadeným rozhodnutím žalovaného,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

došlo v rozporu s příslušnými ustanoveními daňového řádu k opravě rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, které má vyvolat dojem, že toto rozhodnutí o odvolání obsahuje základní náležitost, tedy uvedení odkazu na § 98 daňového řádu z důvodu stanovení daně podle pomůcek, avšak tak tomu není.

IV. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
13. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 změnilo dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016. Odvolací finanční ředitelství v rámci odvolacího řízení změnilo způsob stanovení daně z přidané hodnoty za tato zdaňovací období z dokazování na pomůcky a postupem dle 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu napadené dodatečné platební výměry změnilo. V souladu s tím mělo Odvolací finanční ředitelství svým rozhodnutím o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 výrok dodatečných platebních výměrů doplnit o odkaz na ustanovení § 98 daňového řádu, což ale neučinilo. Prvostupňovým rozhodnutím bylo proto do výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 doplněno procesní ustanovení § 98 daňového řádu, čímž bylo toto pochybení Odvolacím finančním ředitelstvím napraveno.
14. Žalovaný dále uvedl, že dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu za jednotlivá zdaňovací období, rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 a prvostupňové rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností tvoří jeden celek. Opravovaný text v prvostupňovém rozhodnutí ve znění „Podle zákona č. 235/2004... podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) Vám“, je přitom uveden ve výroku dodatečných platebních výměrů na str. 1. Nelze tedy přisvědčit námitce žalobce, že prvostupňovým rozhodnutím nedošlo k žádné opravě ve smyslu § 104 odst. 1 daňového řádu, ale k doplnění výroku opravovaného rozhodnutí o další text, který není v opravovaném rozhodnutí uveden, a současně ke změně tohoto neuvedeného textu.
15. Doplněním ustanovení § 98 daňového řádu proto podle žalovaného nedošlo k nezákonnému rozšíření výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, jak namítá žalobce, ale pouze k odstranění formálního pochybení, které žádným způsobem nezasáhlo do subjektivních práv daňového subjektu, a povinnost stanovená opravovaným rozhodnutím zůstala beze změny.
16. O tom, že se jedná o zřejmou nesprávnost, svědčí odůvodnění rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, v němž je mimo jiné uvedeno, že po prostudování spisového materiálu dospělo Odvolací finanční ředitelství k závěru, že je důvodná námitka daňového subjektu, že mu neměla být stanovena daň na základě dokazování, ale na základě vhodně zvolených pomůcek, a proto byla daňová povinnost právě dle pomůcek stanovena. O skutečnosti, že mu bude daňová povinnost stanovena podle pomůcek, byl daňový subjekt informován také prostřednictvím písemnosti Odvolacího finančního ředitelství č. j. 49595/19/5300-21441-712772. Žalobce tak nemohl mít pochyby o způsobu stanovení daně a navíc sám žalobce v rámci odvolání proti dodatečným platebním výměrům namítal, že mu daň podle pomůcek měla být stanovena
17. V závěru svého vyjádření žalovaný připomněl, že žalobce se v řízení vedeném u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6 Af 14/2020 domáhá zrušení rozhodnutí o odvolání č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

570/20/5300-21441-712772 i dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro hlavní město Prahu pro nezákonnost

18. Žalobce k vyjádření žalovaného repliku nepodal.

V. Obsah správního spisu

19. Ze správního spisu Odvolacího finančního ředitelství vedeného ve věci, v níž bylo vydáno rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, a jehož součástí je v elektronické podobě i správní spis vedený Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, který vydal dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, které byly rozhodnutím o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 změněny, předloženého Odvolacím finančním ředitelstvím ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 6 Af 14/2020 - 48 a správního spisu předloženého žalovaným zjistil soud následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí ve věci.
20. Finanční úřad pro hlavní město Prahu na základě kontroly provedené u daňového subjektu vydal celkem 31 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076336/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období leden 2014, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076386/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období únor 2014, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076428/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období březen 2014, č. j. 9076448/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období duben 2014, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076465/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období květen 2014, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076513/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období červen 2014, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076536/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období červenec 2014, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076566/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období srpen 2014, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076592/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období září 2014, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076613/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období říjen 2014, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076685/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období listopad 2014, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076736/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období prosinec 2014, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076761/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období leden 2015, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076791/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období únor 2015, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076815/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období březen 2015, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076844/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období duben 2015, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076902/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období květen 2015, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076937/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období červen 2015, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076955/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období červenec 2015, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9076976/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období srpen 2015, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9077009/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období září 2015, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9077043/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období říjen 2015, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9077104/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období listopad 2015, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9077147/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období prosinec 2015, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 9077189/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období leden 2016, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 9077237/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období únor 2016, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 9077276/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období březen 2016, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 9077297/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období duben 2016, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 9077531/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období květen 2016, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 9077557/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období červen 2016, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 9077592/18/2001-51522-110993 za zdaňovací období červenec 2018), jimiž na základě provedeného dokazování daňovému subjektu za zdaňovací období leden 2014 až Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

červenec 2016 doměřil daň z přidané hodnoty a uložil daňovému subjektu povinnost uhradit penále z takto doměřené daně.

21. Veškerá níže uvedená podání vůči orgánům finanční správy činil žalobce prostřednictvím zástupce JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda, advokáta a tomuto zástupci žalobce byly doručovány také veškeré níže uvedené úkony, které orgány finanční správy činily.
22. Proti všem 31 dodatečným platebním výměřům podal žalobce odvolání ze dne 17. 1. 2019, v němž namítal jejich nezákonnost, domáhal se jejich zrušení a zastavení řízení. Žalobce zejména namítal nezákonnost uloženého penále, porušení práva na spravedlivý proces, nezákonné rozšíření daňové kontroly, jež předcházela vydání platebních výměřů, neprovedení výsledků navrženého svědka, a že v případě daňového subjektu byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, jelikož orgány daňové správy neměly k dispozici účetnictví daňového subjektu.
23. Písemností Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 12. 2019, č. j. 49595/19/5300-21441-712772 nazvanou „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, která byla zástupci žalobce doručena dne 3. 12. 2019, byl daňový subjekt v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu vyzván před vydáním rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení.
24. Podáním ze dne 27. 12. 2019 nazvaným „Doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměřům na daň z přidané hodnoty“ žalobce doplnil podané odvolání proti 31 dodatečným platebním výměřům. V tomto podání žalobce namítal, že oznámením provedeným písemností č. j. 49595/19/5300-21441-712772 byl daňový subjekt zkrácen na svých procesních právech, že nemá dostatečný časový prostor uplatnit své právo namítat nezákonnost tohoto způsobu daně před vydáním rozhodnutí o odvolání, že písemnost č. j. 49595/19/5300-21441-712772 je nepřezkoumatelná pro zmatečnost, což daňovému subjektu neumožňuje uplatnit jeho práva, že nejsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a že v daném případě správce daně, který rozhodoval ve věci samé, nehodnotil důkazy, a proto je otázka, zda vůbec může stanovit daň podle pomůcek.
25. Rozhodnutím o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, doručeným daňovému subjektu dne 14. 1. 2020 a zástupci žalobce dne 15. 1. 2020, Odvolací finanční ředitelství změnilo 31 dodatečných platebních výměřů na daň z přidané hodnoty vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, kterými Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016 na základě provedeného dokazování a uložil daňovému subjektu povinnost uhradit penále z takto doměřené daně tak, že stanovilo daňovému subjektu doměřenou daň za jednotlivá období podle pomůcek a uložilo daňovému subjektu povinnost uhradit penále z takto doměřené daně. V rozhodnutí o odvolání Odvolací finanční ředitelství také shrnulo a vypořádalo veškeré odvolací námítky žalobce, které uplatnil v odvolání ze dne 17. 1. 2019 i jeho doplnění ze dne 27. 12. 2019. Rozhodnutí o odvolání bylo zástupci žalobce doručeno dne 15. 1. 2020 a téhož dne nabylo právní moci.
26. Proti rozhodnutím o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 podal žalobce u zdejšího soud žalobu.
27. Prvostupňovým rozhodnutím Odvolací finanční ředitelství, doručeným zástupci žalobce i daňovému subjektu dne 28. 5. 2020, opravilo postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772. V odůvodnění prvostupňového rozhodnutí Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že v rámci odvolacího řízení jako odvolací orgán vyhovělo námitce daňového subjektu a stanovilo daň na základě pomůcek. Skutečnost, že daň byla stanovena tímto náhradním způsobem, však následně opomnělo v rámci výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 explicitně uvést. O skutečnosti, že se jedná o zjevnou nesprávnost, svědčí přitom nejen odůvodnění samotného rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, ze kterého vyplývá, že daň byla stanovena na základě § 98 daňového řádu, ale taktéž je tato skutečnost zřejmá z písemnosti ze dne 2. 12. 2019, č. j. 49595/19/5300-21441-712772, jejímž prostřednictvím byl daňový subjekt seznámen s důvody přechodu na náhradní způsob stanovení daně na základě pomůcek a s jejich detailním výpočtem. Z následné reakce daňového subjektu lze jasným způsobem dovodit, že si byl vědom skutečnosti, že odvolací orgán v rámci odvolání přikročil ke stanovení daně na základě vhodně zvolených pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu. Jelikož Odvolací finanční ředitelství uvedenou vadu rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 zjistilo, opravilo ji v souladu s § 104 odst. 1 daňového řádu prostřednictvím vydání prvostupňového rozhodnutí.

28. Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce jako insolvenční správce daňového subjektu odvolání ze dne 22. 6. 2020, které následně doplnil podáním ze dne 26. 7. 2020. V podaném odvolání žalobce namítal, že prvostupňovým rozhodnutím nedochází k žádné opravě ve smyslu § 104 odst. 1 daňového řádu, ale o rozšíření výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 o další změnu dodatečných platebních výměrů, která ve výroku rozhodnutí o odvolání nebyla obsažena, a že prvostupňové rozhodnutí vkládá do výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 základní náležitost v podobě procesního ustanovení § 98 daňového řádu, kterou musí obsahovat. To podle žalobce způsobuje nezákonnost prvostupňového rozhodnutí, neboť institut oprav podle § 104 daňového řádu není předurčen k tomu, aby jím byly prováděny takové změny opravovaných rozhodnutí. Dále žalobce namítal, že prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno po lhůtě pro stanovení daně, a proto bylo nemožné jej vydat.
29. Napadeným rozhodnutím žalovaný rozklad žalobce zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť žalobce ve svém podání ze dne 12. 4. 2022 rozhodnutím bez nařízení jednání výslovně souhlasil a žalovaný s tímto postupem soudu nevyslovil nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť soud shledal, že veškeré listiny potřebné pro posouzení a rozhodnutí věci jsou součástí správních spisů, jimiž se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117).
31. Žaloba není důvodná.
32. Podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu odvolací orgán napadené rozhodnutí změní.
33. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

34. Podle § 104 odst. 1 daňového řádu správce daně opraví zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí opravným rozhodnutím.
35. Na základě obsahu podané žaloby, vyjádření žalovaného, obsahu správních spisů a zjištění vyplývajících z vlastní činnosti považuje soud mezi žalobcem a žalovaným za nesporné následující skutečnosti.
36. Finanční úřad pro hlavní město Prahu na základě kontroly provedené u daňového subjektu vydal celkem 31 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, jimiž na základě provedeného dokazování daňovému subjektu za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016 doměřil daň z přidané hodnoty a uložil daňovému subjektu povinnost uhradit penále z takto doměřené daně.
37. Proti všem uvedeným dodatečným platebním výměrům podal daňový subjekt odvolání, na základě kterého Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 všechny dodatečné platební výměry změnilo podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu tak, že stanovilo daňovému subjektu doměřenou daň podle pomůcek a uložilo daňovému subjektu povinnost uhradit penále z takto doměřené daně. Hodnoty takto stanovené daně i penále z doměřené daně byly u všech 31 dodatečných platebních výměrů body 1 až 31 výroku rozhodnutí o odvolání změněny. Ve výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, jímž byly dodatečné platební výměry změněny, nebylo uvedeno, že daň byla daňovému subjektu rozhodnutím o odvolání vyměřena podle pomůcek a výrok tohoto rozhodnutí neobsahoval ani odkaz na § 98 daňového řádu.
38. Proti rozhodnutím o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 podal žalobce žalobu, která je u zdejšího soudu vedena pod sp. zn. 6 Af 14/2020. Žaloba byla doručena soudu dne 19. 3. 2020. Obsah žaloby je znám nejen žalobci, ale i žalovanému, neboť podaná žaloba je součástí spisu vedeného žalovaným ve věci, v níž bylo vydáno napadené rozhodnutí.
39. Následně vydalo Odvolací finanční ředitelství prvostupňové rozhodnutí, kterým postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu opravilo zřejmé chyby v psaní spočívající v tom, že ve výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 nebylo uvedeno, že daň byla daňovému subjektu na základě rozhodnutí o odvolání vyměřena podle pomůcek a že tak Odvolací finanční ředitelství učinilo právě na základě § 98 daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.
40. Soud se nejprve zabýval námitkou žalobce, že prvostupňovým rozhodnutím, které bylo následně potvrzeno napadeným rozhodnutím, nedošlo k žádné opravě rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, ale k doplnění jeho výroku o další text, který není v opravovaném rozhodnutí uveden, a současně ke změně tohoto neuvedeného textu doplněním odkazu na § 98 daňového řádu. Z tohoto důvodu jsou podle žalobce prvostupňové i napadené rozhodnutí nezákonná.
41. Všech výše uvedených 31 dodatečných platebních výměrů obsahuje ve výrokové části na str. 1 tento text:

„DODATEČNÝ PLATEBNÍ VÝMĚR

na daň z přidané hodnoty

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Čj. zprávy o kontrole: 1749683/18/2801-60563-605588

Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vám

doměřujeme

daň z přidané hodnoty za“ a za tímto textem následuje zdaňovací období, za něž je daň doměřována (prosinec 2014 až červenec 2016), částka doměření daně vyjádřená číselně i slovně, odkaz na § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu a částka stanoveného penále. Dále na str. 1 až 3 dodatečných platebních výměrů následuje výčet jednotlivých řádků (1 až 66) přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušná období, na nichž jsou uvedeny jednotlivé hodnoty týkající se zdanitelných plnění, ostatních plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně, doplňujících údajů, nároku na odpočet daně a výpočtu daně tak, jak byly stanoveny v jednotlivých zdaňovacích obdobích Finančního úřadem pro hlavní město Prahu. Na str. 3 dodatečných platebních výměrů je poté uvedeno, že doměřená daň v příslušné výši je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto platebního výměru a že penále v příslušné výši je v souladu s § 251 odst. 3 daňového řádu splatné do 30 dnů ode dne oznámení tohoto platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toto penále vypočteno. Následuje pokyn k způsobu úhradě doměřené daně a penále na účet správce daně včetně údajů nezbytných pro zadání platby a pod tímto pokynem je uvedena informace, že podle § 252 odst. 2 daňového řádu náhradní lhůta splatnosti nemá vliv na běh úroku z prodlení. Tím výroková část končí, následuje odůvodnění odkazující na zprávu o daňové kontrole a poučení o opravném prostředku.

42. Výroková část rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 obsahuje v úvodu text „*Odvolací finanční ředitelství jako odvolací orgán podle ust. § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přezkoumalo ve smyslu ust. § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu odvoláními napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“ nebo „prvostupňový správce daně“):*“, po něm následuje výčet jednotlivých přezkoumávaných dodatečných platebních výměrů, zakončený na str. 3 a 4 formulací: „*a rozhodlo ve věci odvolání příjemce rozhodnutí P. K., X, DIČ: CZX zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem (dále jen „odvolatel“ či „daňový subjekt“) zaevidovaných dne 21. 01. 2019 pod č. j. 347575/19 proti shora uvedeným rozhodnutím*

takto:

Podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „ZDPH“) se napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu mění následovně:“

Poté následují na str. 4 až 25 body 1 až 31 výrokové části rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, v nichž je shodně uvedeno: „*Dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty [příslušné číslo jednací] za zdaňovací období [příslušné zdaňovací období]*“, a na dalších jednotlivých řádcích: „*Na str. 1 se v první větě hodnota doměřené daně mění z [původní částka daně stanovená v dodatečném platebním výměru] na [částka daně stanovená rozhodnutím o odvolání]*“, dále: „*Ve druhé větě se hodnota penále mění z [původní výše penále stanovená v dodatečném platebním výměru] na [výše penále stanovená rozhodnutím o odvolání]*“, poté následuje výčet řádků daňového přiznání za příslušné zdaňovací období

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

uvedených v jednotlivých dodatečných platebních výměrech, které byly rozhodnutím o odvolání změny, a to včetně původních a změněných hodnot, dále věta: „V části placení daně se hodnota doměřené daně mění z [původní částka daně stanovená v dodatečném platebním výměru] na [částka daně stanovená rozhodnutím o odvolání]“ a věta „V části placení daně se hodnota penále mění z [původní částka daně stanovená v dodatečném platebním výměru] na [částka daně stanovená rozhodnutím o odvolání]“ a ve všech bodech je výroková část rozhodnutí o odvolání ukončena větou „V ostatním zůstává výrok beze změny“

43. Výrokem prvostupňového rozhodnutí opravilo Odvolací finanční ředitelství výrok rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 takto:

„V bodech 1. až 31. výroku se doplňuje:

Na straně 1 se v rámci textu začínajícím „Podle zákona č. 235/2004...“

slovní spojení „podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vám“

mění na „podle ustanovení § 98, § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vám podle pomůcek“

Ostatní text rozhodnutí se nemění.“

44. Z uvedené formulace výroku prvostupňového rozhodnutí je tak zřejmé, že jeho výrokem byly opraveny body 1 až 31 výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, tedy ta jeho část, nacházející se až pod jeho částí obsahující větu „Podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „ZDPH“) se napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu mění následovně:“ Jak vyplývá z výše uvedeného, jedná se tak nepochybně o tu část výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, v níž Odvolací finanční ředitelství tímto rozhodnutím pod jeho body 1 až 31 postupem podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnilo výrokovou část jednotlivých dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016 vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu. Do těchto bodů rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 byl tak výrokem prvostupňového rozhodnutí doplněn celý následující text

„Na straně 1 se v rámci textu začínajícím „Podle zákona č. 235/2004...“

slovní spojení „podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vám“

mění na „podle ustanovení § 98, § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vám podle pomůcek“.

45. Jelikož se jednalo o tu část výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, jíž byly jednotlivé dodatečné platební výměry měněny, doplnění uvedeného textu do bodu 1 až 31 výroku rozhodnutí o odvolání znamená, že tímto rozhodnutím došlo kromě již výše uvedených změn rovněž ke změně výroku všech 31 dodatečných platebních výměrů, a to v té části, která na str. 1 obsahuje větu:

„Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vám doměřujeme daň z přidané hodnoty za...“ (podtržení doplněno soudem),

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

a to tak, že tato věta ve všech jednotlivých 31 dodatečných platebních výměrech nově zní:

*„Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle ustanovení § 98 § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vám **podle pomůcek** doměřujeme daň z přidané hodnoty za“ (zvýraznění doplněno soudem).*

46. Výrokem prvostupňového rozhodnutí tedy nebyl, jak se domníval žalobce, nejprve do výrokové části rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 vložen text: *„podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vám“* a ten následně změněn na: *„podle ustanovení § 98, § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vám podle pomůcek“*, ale obě tyto části textu byly výrokem prvostupňového rozhodnutí do výrokové části rozhodnutí o odvolání vloženy zároveň. Nenastala tedy situace, že by jedním výrokem prvostupňového rozhodnutí byl do opravovaného rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 vložen text určitého znění a tento text by byl tím samým výrokem opravného rozhodnutí opět změněn (opraven). Takový postup by, jak správně namítal žalobce, neměl oporu v § 104 odst. 1 daňového řádu, protože by jím fakticky nebyla opravována nesprávnost v opravovaném rozhodnutí, ale samotném v rozhodnutí opravném, avšak v posuzovaném případě k tomu nedošlo. Ostatně to ani nebylo záměrem Odvolacího finančního ředitelství, neboť, jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde je na str. 11 v předposledním a posledním odstavci uvedeno: *„...Odvolací finanční ředitelství vyhovělo odvolací námitce daňového subjektu a svým rozhodnutím o odvolání změnilo způsob stanovení daně z dokazování na pomůcky, a v souladu s tím mělo výrok rozhodnutí prvostupňového správce daně doplnit o odkaz na § 98 daňového řádu. Tuto zjevnou nesprávnost Odvolací finanční ředitelství následně napravilo napadeným rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností...“* (podtržení doplněno soudem), cílem skutečně bylo odstranit nesprávnost týkající se výrokové části dodatečných platebních výměrů.
47. Tato žalobní námitka není důvodná.
48. Soud pro úplnost poznamenává, že postup, který zvolilo Odvolacího finančního ředitelství, spočívající ve změně dodatečných platebních výměrů prostřednictvím rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 a v jehož důsledku se oprava rozhodnutí o odvolání provedená prvostupňovým rozhodnutím může jevit jako komplikovaná a pro žalobce, či pro daňový subjekt byl nepochybně dosti matoucí, však nebyl nelogický. Podle ustálené judikatury správních soudů tvoří daňové řízení v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení platí obě rozhodnutí společně, tvoří také fakticky rovněž jeden celek, a to v mezích provedených změn (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010 - 52). Odvolací finanční ředitelství na základě odvolání daňového subjektu změnilo způsob stanovení doměřené daně z dokazování na pomůcky a na základě této změny stanovilo daňovému subjektu doměřenou daň a související penále za jednotlivá zdaňovací období v jiné výši, než byla výše stanovená v jednotlivých dodatečných platebních výměrech. V důsledku této změny nedošlo jen ke změně výše jednotlivých částek, které byly uvedeny v příslušných částech výroků dodatečných platebních výměrů a které byly body 1 až 31 rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 změněny, ale tato změna rovněž aktivovala povinnost stanovenou v § 98 odst. 1 věty poslední daňového řádu uvést ve výroku rozhodnutí, že byla daňovému subjektu stanovena daň podle pomůcek. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

prvostupňové tvoří při jeho změně s odvolacím rozhodnutím jeden celek, nic nebránilo Odvolacímu finančnímu ředitelství v tom, aby tuto povinnost naplnilo právě tím způsobem, že výrokem rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 změnil příslušnou část výroků dodatečných platebních výměrů tak, že do ní doplní odkaz na § 98 daňového řádu a slovní spojení vyjadřující, že daň byla daňovému subjektu stanovena podle pomůcek. Nic pak logicky nebrání tomu, aby důvody proč k této změně došlo, byly seznatelné z odůvodnění rozhodnutí o odvolání (viz zj. body [24] až [58]), neboť to je rovněž nedílnou součástí jednoho celku rozhodnutí orgánů daňové správy vydaných v jednom daňovém řízení. Právě z těchto důvodů však musela být oprava rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 provedena právě výše uvedeným poněkud složitějším způsobem.

49. Žalobce dále namítal, že nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívá v tom, že Odvolací finanční ředitelství v prvostupňovém rozhodnutí zřejmou nesprávnost dovozuje nikoliv z opravovaného rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, které má tuto nesprávnost obsahovat, nýbrž ze zcela jiné písemnosti č. j. 49595/19/5300-21441-712772, která ani rozhodnutím není. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí kromě toho ani není podle žalobce seznatelné, jakým způsobem ke vzniku opravované nesprávnosti došlo, a tedy není seznatelná její zřejmost.
50. Soud připomíná, že při přezkumu správního rozhodnutí posuzuje jeho zákonnost a zákonnost řízení, které mu předcházelo. Odůvodnění správního rozhodnutí při tomto přezkumu musí samo o sobě obstát v předstředění důvodů, jež vedly správní orgán k rozhodnutí vyjádřenému ve výrokové části, a musí být zároveň v souladu s obsahem správních spisů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2013, č. j. 8 Afs 58/2012 - 44, bod 16, ze dne 24. 9. 2014, č. j. 8 Afs 34/2013 - 68, bod 40 nebo ze dne 3. 8. 2017, č. j. 9 Afs 166/2017 - 29, bod 35).
51. Jelikož rozhodnutí správních orgánů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek, námítky uplatněné v odvolání proto může odvolací správní orgán vypořádat i tím způsobem, že se ztotožní se závěry správního orgánu prvního stupně, které v rozhodnutí o odvolání převezme, nebo se na ně odkáže (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86), čímž může implicitně odpovědět na námítky odvolatele tak, že je neshledal důvodnými (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64, bod 73). Odvolací orgán ale také může nahradit část odůvodnění orgánu prvního stupně vlastní úvahou a korigovat tak určitá dílčí „argumentační zaškobrtnutí“ (popřípadě doplnit chybějící či strohá odůvodnění) podřízeného správního orgánu v případě, kdy prvostupňové rozhodnutí potvrzuje (srov. opět např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 134/2012 - 47).
52. Odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, jehož prostřednictvím Odvolací finanční ředitelství opravilo výrok rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, obsahuje pouze dva odstavce a tak je bezpochyby velmi stručné. Přesto je i z tohoto odůvodnění podle názoru soudu zřejmé, že Odvolací finanční ředitelství v prvostupňovém rozhodnutí opravovanou nesprávnost dovozuje právě z obsahu opravovaného rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772. V bodě [1] prvostupňového rozhodnutí je totiž mimo jiné uvedeno: „*O skutečnosti, že se jedná o zjevnou nesprávnost, svědčí nejen odůvodnění samotného rozhodnutí, ze kterého vyplývá, že daň byla stanovena na základě ust. § 98 daňového řádu, ale taktéž je zřejmá z písemnosti č. j. 49595/19/5300-21441-712772 ze dne 02. 12. 2019, jejímž prostřednictvím byl daňový subjekt seznámen, s důvody přechodu na náhradní způsob stanovení*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

daně na základě pomůcek a s jejich detailním výpočtem. Z následné reakce daňového subjektu lze jasným způsobem dovodit, že si byl vědom skutečnosti, že odvolací orgán v rámci odvolání překročil ke stanovení daně na základě vhodně zvolených pomůcek ve smyslu ust. § 98 daňového řádu (viz podání daňového subjektu č. j. 53482/19 ze dne 27. 12. 2019)“ (podtržení doplněno soudem).

53. Z uvedeného je zřejmé, že Odvolací finanční ředitelství v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí odkázalo v první řadě právě na rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, z něhož podle jeho názoru vyplývá, že daň byla daňovému subjektu stanovena podle pomůcek. Podpůrně pak Odvolací finanční ředitelství v odůvodnění poukázalo i na skutečnost, že s tím, že v odvolacím řízení bude daňovému subjektu daň stanovena na základě pomůcek a nikoliv na základě dokazování, jak tomu bylo v řízení na prvním stupni, byl daňový subjekt seznámen již před vydáním rozhodnutí o odvolání, a to prostřednictvím písemnosti č. j. 49595/19/5300-21441-712772, na níž reagoval svým podáním ze dne 27. 12. 2019. Z odůvodnění prvostupňového rozhodnutí tedy nevyplývá, že by Odvolací finanční ředitelství existenci zřejmě nesprávnosti, k jejíž opravě vydalo prvostupňové rozhodnutí, dovozovalo pouze a jen z písemnosti č. j. 49595/19/5300-21441-712772, neboť toto odůvodnění obsahuje i odkaz na rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí odůvodnění prvostupňového rozhodnutí v tomto ohledu nijak nezpochybnil a příslušnou část jeho bodu [1] na str. 11 napadeného rozhodnutí citoval.
54. Zdejší soud přitom nemá žádné pochybnosti o tom, že z odůvodnění rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 jednoznačně vyplývá, že daň byla daňovému subjektu stanovena právě podle pomůcek. Ostatně ani žalobce nic tak, co by takový závěr zpochybňovalo, nenamítal. Již v bodě [12] odůvodnění tohoto rozhodnutí je uvedeno: „V rámci projednávaného případu je předmětem sporu, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou, když stanovil daň na základě dokazování, či zda měl správce daně daň stanovit na základě pomůcek dle ust. § 98 daňového řádu.“ Následně se Odvolací finanční ředitelství na str. 26 až 39 rozhodnutí o odvolání zabývá otázkami, zda jsou v případě daňového subjektu splněny podmínky pro stanovení daně tímto způsobem a po jejich kladném zodpovězení i stanovením této daně daňovému subjektu za jednotlivá zdaňovací období. Příslušná část rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 je pak ukončena bodem [58], v němž se uvádí: „S ohledem na výše uvedené lze mít za to, že daň byla výše uvedeným způsobem vyčíslena (a tím i byla stanovena) dostatečně spolehlivě v souladu s ust. § 98 odst. 4 daňového řádu a byla splněna i třetí podmínka limitující použití pomůcek.“
55. Z odůvodnění prvostupňového i napadeného rozhodnutí také vyplývá, jakým způsobem ke vzniku opravované nesprávnosti došlo. Již v úvodu bodu [1] odůvodnění prvostupňového rozhodnutí je uvedeno, že „odvolací orgán v rámci odvolacího řízení vyhověl námitce odvolatele a stanovil daň na základě pomůcek. Skutečnost, že daň byla stanovena tímto náhradním způsobem, však následně opomněl v rámci výroku rozhodnutí explicitně uvést.“ Stejně tak v napadeném rozhodnutí (str. 10) žalovaný uvedl, že „z předloženého spisového materiálu je zřejmé, že Odvolacím finančním ředitelstvím bylo vydáno rozhodnutí č. j. 570/20/5300-21441-712772 ze dne 13. 01. 2020, kterým byla napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu změněna (daň byla stanovena podle pomůcek dle § 98 daňového řádu). Odvolací finanční ředitelství následně zjistilo, že v písemnosti č. j. 570/20/5300-21441-712772 bylo opomenuto uvedení odkazu na § 98 daňového řádu, kdy uplatnění tohoto postupu při stanovení daně mělo být uvedeno ve výroku rozhodnutí (§ 98 odst. 1 daňového řádu).“

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

56. Z obsahu odůvodnění obou rozhodnutí je tak bez pochyby zřejmé, jakým způsobem opravovaná nesprávnost vznikla. K jejímu vzniku došlo tím, že osoba, která rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 v jeho výrokové části opomněla uvést, že daň byla daňovému subjektu stanovena na základě pomůcek. Jednalo se tedy o okamžité selhání v duševní nebo mechanické činnosti osoby, která rozhodnutí o odvolání vyhotovovala.
57. Tyto žalobní námitky také nejsou důvodné.
58. Žalobce dále namítal, že výrok prvostupňového rozhodnutí vkládá do výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 základní náležitost, kterou musí obsahovat, v podobě odkazu na § 98 daňového řádu. Takový postup je podle žalobce, jak vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 30 Ca 30/2002 - 39, nezákonný.
59. K této námitce žalobce soud především uvádí, že věc, o níž bylo rozhodováno rozsudkem Krajského soudu v Brně č. j. 30 Ca 30/2002 - 39 není s nyní projednávanou věcí zcela totožná. V tomto rozsudku Krajský soud v Brně vycházel z následujícího skutkového stavu: „*správce daně prvního stupně vydal dne 6. 3. 2001 rozhodnutí, čj. 5499/01/094970/3085 (dodatečný platební výměr č. 1010000026), kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 97 760 Kč. Rozhodnutí správce daně prvního stupně je opřeno o ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., v platném znění. Toto rozhodnutí bylo v průběhu daňového řízení napadeno odvoláním žalobce. O odvolání žalovaný rozhodl podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jak plyne z výroku napadeného rozhodnutí připojeného žalobcem k podané žalobě. Žalobou napadené rozhodnutí založené ve správním spise předloženém žalovaným je ve výroku rozhodnutí týkajícího se ustanovení § 50 v odst. 5 přepsáno tužkou na odst. 6*“ a dospěl k následujícímu závěru: „*Rozhodnutí prvostupňového správce daně a rozhodnutí odvolacího orgánu tvoří v daňovém řízení jeden celek. Bylo-li rozhodnutí prvostupňového správce daně opřeno o ustanovení § 46 odst. 7 citovaného zákona, je vyloučeno, aby odvolací orgán o podaném odvolání rozhodl v režimu ustanovení § 50 odst. 5 tohoto zákona. Uvedení procesního ustanovení, o které odvolací orgán své rozhodnutí opírá, je podstatnou náležitostí rozhodnutí a nemůže být chápáno jako zřejmá chyba v psaní. Výrok rozhodnutí, jehož kopii připojil žalobce k žalobě, nekoresponduje s výrokem rozhodnutí žalovaného, které je založeno ve správním spise, v němž je evidentní zásah do výroku rozhodnutí tak, že u stanovení § 50 je v odst. 5 tužkou přepsáno na odst. 6. Je vyloučeno, aby se přepsáním tužkou měnil zcela zásadně výrok rozhodnutí, tak jak tomu bylo v daném případě. Zákon o správě daní a poplatků umožňuje opravu rozhodnutí, ale jen za podmínek vyplývajících z ustanovení § 56 tohoto zákona, které řeší opravy zřejmých omylů a nesprávností. Ve smyslu této právní úpravy však postupováno nebylo (není uvedeno, kdy a kdo takovou „opravu“ provedl, zda a kdy takto „opravené“ rozhodnutí bylo doručeno žalobci). Postup žalovaného v přezkoumávané věci zakládá důvodné pochybnosti o zákonnosti rozhodování odvolacího orgánu, nasvědčuje libovůli jeho rozhodování a je proto jednoznačně v rozporu s principem právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky)“ (podtržení doplněna zdejším soudem).*
60. Z uvedeného je zřejmé, že v případě, kterým se zabýval Krajský soud v Brně v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Ca 30/2002, posuzoval zákonnost rozhodnutí orgánů finanční správy (dodatečného platebního výměru a rozhodnutí o odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru), kterými byla žalobci v předmětné věci dodatečně vyměřena daň, nikoliv rozhodnutí, kterými byla v těchto rozhodnutích provedena oprava. Stejnopis rozhodnutí o odvolání, který předložil Krajskému soudu v Brně žalobce spolu se

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

žalobou a stejnopis téhož rozhodnutí, který byl založen ve spise, přitom obsahovaly ve výroku odkaz na různá ustanovení § 50 zákona o správě daní a poplatků, přičemž Krajský soud v Brně zjistil, že ve stejnopise rozhodnutí založeného ve spise byla provedena oprava zde původně uvedeného ustanovení zákona o správě daní a poplatků tak, že bylo přepsáno tužkou. Krajský soud v Brně v rozsudku č. j. 30 Ca 30/2002 - 39 orgánům finanční správy proto především vytkl, že při opravě chyby ve výroku rozhodnutí o odvolání nepostupovaly právě tím způsobem, že se tuto chybu nepokusily opravit zákonem předvídaným způsobem, tedy vydáním opravného rozhodnutí, ale opravovaly ji pouze tužkou v písemném vyhotovení rozhodnutí o odvolání, které bylo založeno ve správním spise, a takto „opravené“ rozhodnutí navíc ani nezaslaly žalobci. Právě z tohoto důvodu také Krajský soud v Brně rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zrušil. Krajský soud v Brně sice v rozsudku č. j. 30 Ca 30/2002 - 39 konstatoval, že „*uvedení procesního ustanovení, o které odvolací orgán své rozhodnutí opírá, je podstatnou náležitostí rozhodnutí a nemůže být chápáno jako zřejmá chyba v psaní*“, avšak z odůvodnění tohoto rozsudku nevyplývá závěr, že by pochybení spočívající v neuvedení příslušného ustanovení právní normy ve výroku rozhodnutí nemohlo být za žádných okolností napraveno tím, že příslušný orgán vydá za tímto účelem opravné rozhodnutí. Z rozsudku Krajského soudu v Brně vyplývá pouze zcela logický závěr, že toto pochybení nelze napravit tím způsobem, že bude pouze přepsána chybná část výroku stejnopisu rozhodnutí založeného ve spise a adresát takto „opraveného“ rozhodnutí nebude o provedené „opravě“ ani vyrozuměn.

61. Institut opravy vad rozhodnutí podle § 104 odst. 1 daňového řádu se prakticky neliší od obdobného institutu opravy zřejmých nesprávností v písemném odůvodnění rozhodnutí podle § 70 správního řádu, či institutu opravy zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 zákona o správě daní a poplatků. Závěry vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k oběma posledně uvedeným institutům tak lze nepochybně vztáhnout i na nyní posuzovanou věc.
62. V rozsudku ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 42/2007 - 142, v němž se zabýval institutem opravy zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 zákona o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl: „*Z textu tohoto ustanovení je tedy patrné, že je lze aplikovat pouze na zjevné omyly ohledně údajů, které jsou však jinak 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 daňová povinnost. Není proto možné, aby se z odkazem na uvedené ustanovení měnil obsah rozhodnutí (srov. i nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2003, sp. zn. II. ÚS 237/02).*“
63. V rozsudku ze dne 22. 2. 2011, č. j. 2 Afs 36/2010 - 58, Nejvyšší správní soud s odkazem na rozsudek č. j. 7 Afs 42/2007 - 142 uvedl, že „*je zjevné, že se judikatura shoduje v tom, že institut oprav zřejmých chyb a nesprávností jakožto mimořádný opravný prostředek podle ustanovení § 56 daňového řádu lze využít především k opravě méně významných chyb, omylů, nepřesností a nesprávností, které jsou navíc podloženy dostatečnými zjištěními správce daně, prokazujícími jejich správné znění.*“
64. V rozsudku ze dne 25. 2. 2009, č. j. 1 As 112/2008 - 56, bod 10 Nejvyšší správní soud uvedl: „*Opravné rozhodnutí vydané podle § 70 správního řádu, kterým se opravují zřejmé nesprávnosti ve výroku rozhodnutí, má hmotněprávní účinky. Nemělo by však mít vliv na práva nabytá v dobré víře, neboť zásahem do textu rozhodnutí nelze měnit jeho obsah, nejedná se o opravný prostředek ani o nové rozhodnutí. [...] Jiné vady rozhodnutí, které nenaplňují*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

hypotézu § 70 správního řádu, lze napravit jen cestou řádných či mimořádných opravných prostředků, mohou být též předmětem soudního přezkumu.“

65. V rozsudku ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009 - 541, bod 65, shodně se závěry uvedenými v rozsudcích týkajících se institutu opravy zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 zákona o správě daní poplatků, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Institut opravy zřejmých nesprávností v písemném odůvodnění rozhodnutí podle § 70 správního řádu 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 bylo ve věci rozhodnuto. Není tedy možné, aby se s odkazem na uvedené ustanovení měnil obsah rozhodnutí. Takový postup by nasvědčoval libovůli rozhodování správního orgánu a byl by jednoznačně v rozporu s principem právní jistoty (obdobně viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2003, sp. zn. II. ÚS 237/02, N 38/29 SbNU 327). Tento institut tak umožňuje jen odstraňování chyb, kterých se dopustil správní orgán ve vydaných rozhodnutích, tedy opravy různých méně významných překlepů a zkomolenin, opravy dat a rodných čísel, ale také opravy početních chyb. Opravným rozhodnutím (usnesením) však nemůže dojít ke změně vlastních, opravovaných rozhodnutím stanovených, práv a povinností.“*
66. Z citované judikatury Nejvyššího správního soudu plyne jednoznačný závěr, že prostřednictvím institutu oprav zřejmých omylů a nesprávností nelze měnit materiální obsah rozhodnutí, tedy jeho skutkové či právní závěry a měl by sloužit především k opravě méně významných chyb, omylů, nepřesností a nesprávností.
67. Oprava rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, kterou provedlo Odvolací finanční ředitelství prostřednictvím prvostupňového rozhodnutí, typickým příkladem opravy takové chyby jistě není. Je nepochybné, že příslušná formulace, která měla do výroků dodatečných platebních výměrů doplnit daňovým řádem požadovanou údaj o tom, že daňového subjektu byla stanovena daň podle pomůcek, neboť v rámci odvolacího řízení došlo nejen ke změně výše stanovené daně za jednotlivá zdaňovací období, ale i ke změně způsobu stanovení daně z dokazování na pomůcky, nebyla ve výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 uvedena v důsledku opomenutí toho, kdo rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 vyhotovoval. Povinnost uvést ve výroku rozhodnutí, že daň byla daňovému subjektu stanovena na základě pomůcek, jednoznačně vyplývá z § 98 odst. 1 věty poslední daňového řádu a uvedení tohoto postupu ve výroku rozhodnutí je tak nepochybně z formálního hlediska jeho nezbytnou součástí. Podle názoru soudu však provedenou opravou nedošlo ke změně materiálního obsahu rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 ani dodatečných platebních výměrů. Jak již bylo uvedeno výše v odůvodnění tohoto rozsudku, z výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 vyplývá, že jím byly jednotlivé platební výměry změněny, a z jeho odůvodnění je pak zřejmé, že k této změně došlo právě z toho důvodu, že daň byla daňovému subjektu stanovena na základě pomůcek.
68. Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně, který mohou orgány finanční správy využít teprve poté, nelze-li daň spolehlivě stanovit dokazováním. Smysl uvedení postupu stanovení daně na základě pomůcek, ve výroku rozhodnutí, jímž byla určitému daňovému subjektu stanovena daň, tak spočívá podle názoru soudu především v tom, aby byla příslušnému daňovému subjektu tato informace předestřena způsobem zajišťujícím v maximální možné míře to, aby byl daňový subjekt s touto skutečností seznámen, neboť stanovení daně podle pomůcek má pro takový daňový

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

subjekt specifický dopad v následných řízeních nebo jejich fázích. V případě odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Tento daňový subjekt tedy může odvoláním zpochybňovat jen existenci podmínek pro užitý způsob stanovení daně, kvalitu pomůcek, způsob jejich hodnocení a procesní vady. Procesní práva příslušného daňového subjektu jsou tedy v odvolacím řízení významným způsobem oproti situaci, kdy mu byla daň stanovena dokazováním, limitována (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87). Další omezení pro takový daňový subjekt, kterému byla stanovena daň podle pomůcek, vyplývá § 141 odst. 3 daňového řádu, dle něhož není přípustné dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, pokud některé z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně (srov. Matyášová, L. a Grossová M. E. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI], komentář k § 98).

69. Je tedy zřejmé, že účelem uvedení postupu dle § 98 ve výroku rozhodnutí, jímž byla daňovému subjektu stanovena daň, je umožnit daňovému subjektu, aby se s touto skutečností seznámil a mohl se také rovněž seznámit s důsledky, které pro něho z této skutečnosti vyplývají, a na základě toho zvolil odpovídající postup v dalším řízení nebo jeho fázi. Tedy, aby zejména s ohledem na specifický dopad tohoto postupu vhodným způsobem formuloval svá podání adresovaná příslušnému správci daně nebo případně i dalším orgánům. Účelem uvedení postupu stanovení daně ve výroku rozhodnutí je tak nepochybně umožnit dotčeným daňovým subjektům hájit při správě daní odpovídajícím způsobem jejich práva a jeho prostřednictvím je tak naplňována jedna ze základních zásad správy daní, a to zásada poučovací, podle níž správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon (§ 6 odst. 3 daňového řádu). Vzhledem k výše zmíněným důsledkům, které s sebou nese stanovení daně podle pomůcek při správě daní, je tedy odkaz na § 98 daňového řádu uvedený ve výroku rozhodnutí nepochybně významnou součástí výrokové části rozhodnutí, neboť jeho případná absence je způsobilá ovlivnit možnosti dotčeného daňového subjektu odpovídajícím způsobem při správě daní svá hájit svá práva.
70. K nápravě takového nedostatku rozhodnutí spočívajícího v absenci jeho významné součásti postup podle § 104 odst. 1 daňového řádu v zásadě neslouží. Zdejší soud je však toho názoru, že vzhledem ke specifickým okolnostem posuzovaného případu Odvolací finanční ředitelství nepostupovalo v rozporu se zákonem, když postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu prostřednictvím prvostupňového rozhodnutí doplnilo do výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 chybějící údaj o tom, že daň daňovému subjektu stanovena na základě pomůcek.
71. Vydáním prvostupňového rozhodnutí následně potvrzeného napadeným rozhodnutím byl, jak již soud vyložil výše, doplněn chybějící údaj o tom, že daňovému subjektu byla stanovena daň podle pomůcek, nejen do výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, ale i do výroků všech 31 dodatečných platebních výměrů, které byly rozhodnutím o odvolání změněny. Je přitom nesporné, že daňovému subjektu byla dodatečnými platebními výměry stanovena daňová povinnost na základě dokazování. Skutečnost, že byl na základě prvostupňového rozhodnutí do výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 a rovněž do výroků všech 31 dodatečných platebních výměrů doplněn údaj o stanovení daně na základě pomůcek, tak nemohla Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

negativně ovlivnit možnost daňového subjektu hájit v další fázi řízení svá práva, neboť v řízení na prvním stupni byla daňovému subjektu stanovena daň na základě dokazování a rozsah přezkumu dodatečných platebních výměrů v odvolacím řízení tak nebyl omezen na důvody stanovené v § 114 odst. 4 daňového řádu. Daňový subjekt tak mohl v rámci podaného odvolání namítat nesprávnost či nezákonnost dodatečných platebních výměrů z jakéhokoli skutkově nebo právně relevantního důvodu a Odvolací finanční ředitelství bylo v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu povinno napadené dodatečné platební výměry přezkoumat v celém rozsahu uplatněných námitek, což, jak vyplývá z bodů [59] až [94] rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, v nichž se zabývalo jednotlivými odvolacími námitkami shrnutými v bodech [5] až [11] tohoto rozhodnutí, také učinilo.

72. Z obsahu odůvodnění rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 je pak zcela jednoznačně seznatelné, že daňovému subjektu byla stanovena daň podle pomůcek. S touto skutečností byl daňový subjekt i žalovaným seznámen také prostřednictvím písemnosti Odvolacího finančního ředitelství č. j. 49595/19/5300-21441-712772, jejímž prostřednictvím byl v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu vyzván před vydáním rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, která byla jeho zástupci doručena dne 3. 12. 2019. Obsah písemnosti č. j. 49595/19/5300-21441-712772 je v části, která se týká způsobu stanovení daně daňovému subjektu a určení výše stanovené daně, prakticky totožný s příslušnou částí rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 a to, že byl daňový subjekt i žalobce prostřednictvím písemnosti č. j. 49595/19/5300-21441-712772 seznámen s tím, že mu bude daň stanovena na základě pomůcek, dokládá skutečnost, že na tuto písemnost reagoval žalobce podáním ze dne 27. 12. 2019, kde proti tomuto postupu na str. 4 v části C brojil. Žalobce konkrétně namítal, že *„nejsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek., jak uvedeno v dokumentu“* a *„v dokumentu uvedené pomůcky nejsou pomůckami, neboť neodpovídají zákonným podmínkám podle 98 daňového řádu.“*
73. Žalobci a nepochybně i daňovému subjektu, jehož je žalobce insolvenčním správcem, tak již zhruba jeden měsíc před vydáním rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 bylo známo, že Odvolací finanční ředitelství hodlá změnit způsob stanovení daně oproti dodatečným platebním výměrům z dokazování na pomůcky i jaká by měla být výše takto stanovené daně. Svůj další postup v další fázi tohoto řízení, jakož i v dalších daňových řízeních, tak mohli těmto skutečnostem přizpůsobit. To platí tím spíše, že žalobce byl v odvolacím řízení zastoupen advokátem, tedy právním profesionálem, kterému musely být zcela nepochybně důsledky takového postupu a jejich dopadu do práv a povinností daňového subjektu v navazujících daňových řízeních známy.
74. Zcela jednoznačně pak závěr, že žalobce a tedy i daňový subjekt si byli vědomi toho, že v odvolacím řízení byl změněn způsob stanovení daně z dokazování na pomůcky, vyplývá z podané žaloby, kterou žalobce v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 6 Af 14/2020, napadl právě rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla doručena soudu dne 19. 3. 2020, tedy ještě před tím, než bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o odvolání opraveno. Žalobce však přesto v podané žalobě opakovaně vznáší námitky týkající se stanovení daně podle pomůcek. Konkrétně žalobce namítá, že v daném případě správce daně, který rozhodoval ve věci v prvním stupni, nehodnotil shromážděné důkazy, a proto žalobce zpochybňuje, zda v takovém případě může stanovit daň podle pomůcek (čl. III, str. 6 žaloby), že výrok napadeného rozhodnutí je nepřezkoumatelný pro absenci základní náležitosti spočívající Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

v uvedení postupu stanovení daně podle pomůcek a rozhodnutí samotné je z tohoto důvodu nezákonné (čl. V písm. A, str. 9 a 10 žaloby) a že rovněž Odvolací finanční ředitelství nebylo oprávněno stanovit daň za použití pomůcek, pokud tak nebylo oprávněn učinit správce daně rozhodující v prvním stupni (čl. V písm. F, str. 13 žaloby).

75. Je tedy evidentní, že v daném případě absence údaje o tom, že daň byla daňovému subjektu stanovena rozhodnutím o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 ve spojení dodatečným platebními výměry podle pomůcek, nezpůsobila na jeho straně a ani na straně žalobce žádný informační deficit, který by negativně ovlivnil jejich možnost adekvátním způsobem na tuto skutečnost reagovat. Daňový subjekt, stejně jako žalobce, který je jeho insolvenční správcem, si byli této skutečnosti nepochybně vědomi i přes absenci příslušné informace ve výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 a proti tomuto postupu Odvolacího finančního ředitelství uplatnily konkrétní námitky i v následném řízení před soudem.
76. Vydaním prvostupňového rozhodnutí, kterým byla postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu provedena oprava výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 spočívající v doplnění údaje o tom, že žalobci byla tímto rozhodnutím v odvolacím řízení doměřena daň podle pomůcek, čímž došlo rovněž ke změně výroku 31 dodatečných platebních výměrů vydaných v řízení na prvním stupni Finančním úřadem pro hlavní město Prahu tak nedošlo ke zkrácení žádných práv daňového subjektu ani žalobce. Proto nelze považovat prvostupňové rozhodnutí ani napadené rozhodnutí, jímž bylo prvostupňové rozhodnutí potvrzeno, za nezákonná.
77. Rovněž tato žalobní námitka není důvodná.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

78. Žalobce v podané žalobě namítal, že prvostupňovým rozhodnutím, které bylo potvrzeno napadeným rozhodnutím, nedošlo k opravě zřejmých nesprávností v rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, kterým bylo změněno celkem 31 dodatečných platebních výměrů, jimiž byla daňovému subjektu, jehož je žalobce insolvenční správcem, doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016. Prvostupňovým rozhodnutím naopak došlo podle žalobce k doplnění výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 o další text, který nebyl v rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 původně vůbec uveden a současně ke změně tohoto neuvedeného textu. Dále žalobce namítal, že výrok prvostupňového rozhodnutí, kterým byla provedena oprava rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, vkládá do výroku opravovaného rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 základní náležitost v podobě údaje o tom, že daňovému subjektu byla stanovena daň na základě pomůcek, kterou musí rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 v souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu obsahovat. Žalobce dále namítal, že existence zřejmé nesprávnosti, která byla prvostupňovým rozhodnutím opravována, je v prvostupňovém rozhodnutí dovozována nikoliv z obsahu opravovaného rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-71277, nýbrž ze zcela jiné písemnosti. Dále žalobce namítal, že z odůvodnění prvostupňového ani napadeného rozhodnutí není zjištělné, jakým způsobem ke vzniku opravované nesprávnosti došlo, a tedy ani není seznatelné, že se jedná o zřejmou nesprávnost. Ze všech těchto důvodů nebyly podle žalobce naplněny zákonem stanovené podmínky pro vydání prvostupňového rozhodnutí, jakožto opravného rozhodnutí podle § 104 odst. 1 daňového řádu, jehož účelem je oprava

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

zřejmých chyb v psaní, počtech a jiných zřejmých nesprávnostech, a tedy ani napadeného rozhodnutí, jímž bylo prvostupňové rozhodnutí žalovaným potvrzeno. Soud uplatněné námitky neshledal důvodnými a ani neshledal žádnou vadu napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a pro kterou by byla potřeba napadené rozhodnutí zrušit. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

79. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. Žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Právo na náhradu nákladů proto nemá ani jeden z nich.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 12. května 2022

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.