



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Ing. Karel Kuna**, se sídlem Velké Hamry 393, Ústí nad Orlicí, insolvenční správce P. K., zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2020, č. j. 66160/20/7700-10124-202542, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 5. 2022, č. j. 10 Af 4/2021-55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) celkem 31 dodatečnými platebními výměry vydanými ve dnech 18. 12. 2018 a 19. 12. 2018 doměřil P. K. na základě dokazování daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016 a uložil mu povinnost uhradit penále. Žalobce se proti všem platebním výměrům odvolal. Rozhodnutím ze dne 13. 1. 2020, č. j. 570/20/5300-21441-712772, Odvolací finanční ředitelství (dále též „OFŘ“) dodatečné platební výměry změnilo tak, že daň z přidané hodnoty doměřilo na základě pomůcek. Žalobu proti tomuto rozhodnutí OFŘ Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) zamítl rozsudkem ze dne 20. 10. 2022,

č. j. 6 Af 14/2020-69. Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) kasační stížnost proti tomuto rozsudku městského soudu zamítl rozsudkem z dnešního dne, č. j. 9 Afs 212/2022-37.

[2] OFŘ opravným rozhodnutím ze dne 27. 5. 2020, č. j. 20620/20/5300-21441-712772 (dále také „opravné rozhodnutí“), opravilo výše zmíněné rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 postupem podle § 104 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to tak, že do výroku rozhodnutí o odvolání doplnilo chybějící informaci o tom, že daň byla stanovena podle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Žalobcovu odvolání proti opravnému rozhodnutí žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím.

[3] Žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[4] Městský soud uvedl, že z opravného rozhodnutí je zřejmé, že jeho výrokem byly opraveny body 1 až 31 výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, kterými OFŘ postupem podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnilo výrokovou část dodatečných platebních výměrů správce daně. Došlo tím tudíž rovněž ke změně výroku dodatečných platebních výměrů. Opravné usnesení tedy změnilo rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, které původně změnilo dodatečné platební výměry. Tento postup vychází z logiky daňového řízení, které tvoří jeden celek a při změně prvostupňového rozhodnutí rozhodnutím v odvolacím řízení tvoří obě rozhodnutí rovněž jeden celek. Došlo-li tedy k opravě rozhodnutí o odvolání, měla tato změna vliv i na dodatečné platební výměry.

[5] Ačkoliv je opravné rozhodnutí stručné, je z něj zřejmé, z jakých důvodů OFŘ považovalo neuvedení informace, že daň byla stanovena podle pomůcek, za zřejmou nesprávnost. Městský soud měl ve shodě s žalovaným za to, že již z odůvodnění rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 jednoznačně vyplývalo, že daň byla stanovena podle pomůcek. Smyslem § 98 odst. 1 daňového řádu je informovat daňový subjekt o stanovení daně podle pomůcek, a to proto, aby mohl proti rozhodnutí uplatnit v odvolacím řízení adekvátní obranu. V tomto případě došlo k přechodu na pomůcky až v rozhodnutí o odvolání, nicméně žalobci nebylo znemožněno hájit v dalším řízení svá práva. Žalobce byl o přechodu na pomůcky vyrozuměn během odvolacího řízení výzvou podle § 115 odst. 2 daňového řádu, na kterou také reagoval. Opomenutím tudíž nijak nebyl zkrácen na svých právech.

[6] Pochybení OFŘ bylo podle městského soudu okamžitým selháním v duševní nebo mechanické činnosti osoby, která rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 vyhotovovala, a tedy zřejmou nesprávností, kterou bylo možné opravit postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu. Nejednalo se o materiální změnu obsahu rozhodnutí, jeho skutkových či právních závěrů, ke které podle judikatury NSS nesmí opravou zřejmých nesprávností dojít.

II. Obsah kasační stížnosti žalobce a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhl jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[8] Namítl, že OFŘ opravným rozhodnutím neopravilo své vlastní, opravované rozhodnutí, ale ve skutečnosti jím (opětovně) změnilo dodatečné platební výměry správce daně. Navíc opravným rozhodnutím ve skutečnosti nedošlo ani k opravě rozhodnutí OFŘ, ale k doplnění výroku opravovaného rozhodnutí o další změnu, která v něm nebyla uvedena, tedy k rozšíření opravovaného výroku dodatečných platebních výměrů o další změnu. K tomu však OFŘ nemá podle § 104 odst. 1 s. ř. s. pravomoc, městský soud měl proto napadené rozhodnutí zrušit.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zrekapituloval procesní postup ve věci, odkázal na své vyjádření k žalobě a zopakoval svůj názor, že se jednalo o zřejmou nesprávnost, kterou bylo možné opravit postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel tímto postupem nebyl nijak zkrácen na svých právech.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] NSS nejprve uvádí, že v rozsudku z dnešního dne č. j. 9 Afs 212/2022-37 dospěl k závěru, že neuvedení informace, že daň byla stanovena podle pomůcek, přímo ve výroku rozhodnutí OFŘ o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, nebylo samo o sobě pochybením, které by vedlo k jeho nezákonnosti. Šlo nicméně o formální pochybení.

[13] Předmětem nyní projednávané věci je otázka, zda OFŘ mohlo toto pochybení napravit vydáním opravného rozhodnutí podle § 104 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel má za to, že nikoliv. V kasační stížnosti nijak nebrojí proti závěru městského soudu, že absence informace o stanovení daně podle pomůcek ve výroku rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772 byla zjevnou nesprávností. Jediný argument, který proti postupu OFŘ v kasační stížnosti vznáší, je, že opravným usnesením došlo nejen k opravě rozhodnutí o odvolání č. j. 570/20/5300-21441-712772, ale také k doplnění dodatečných platebních výměrů, k čemuž § 104 odst. 1 daňového řádu nedává OFŘ pravomoc.

[14] Již městský soud však v napadeném rozsudku správně uvedl, že řízení před správcem daně tvoří s odvolacím řízením jeden celek. Odvolací daňové řízení je totiž „založeno na apelačním principu, dle kterého odvolací daňový orgán, má-li napadené rozhodnutí správce daně za nezákonné nebo nesprávné, může tyto vady sám napravit, a to včetně nového zjištění skutkového stavu.“ (viz rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2020, č. j. 9 Afs 238/2018-39, bod 36 a judikaturu tam citovanou, a rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS). Dává-li tedy § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu odvolacímu orgánu pravomoc rozhodnutí správce daně změnit, pak rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu v takovém případě rovněž tvoří jeden celek. Odvolací orgán totiž prvostupňové rozhodnutí správce daně nenahrazuje beze zbytku svým rozhodnutím, ale pouze jej mění.

[15] Pokud následně dojde postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu k opravě výroku rozhodnutí odvolacího orgánu vydaného podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, může se tato změna již z povahy věci promítnout také do konečného znění výroku prvostupňového rozhodnutí správce daně. Právě k takové situaci došlo v nyní projednávaném případě, jak je popsáno v odst. [4] tohoto rozsudku. Nelze proto přisvědčit stěžovatelově argumentu, že k takovému postupu žalovaný neměl podle § 104 odst. 1 daňového řádu pravomoc. Mohl-li žalovaný podle § 104 odst. 1 daňového řádu opravit zřejmou nesprávnost ve výroku svého rozhodnutí, mohl ji napravit také v té části výroku, kterou měnil odvoláním napadené dodatečné platební výměry. Jeho rozhodnutí tudíž není nezákonné z důvodu namítaného stěžovatelem.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[17] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. května 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu