



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **R. K.**, zastoupeného Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem, se sídlem tř. Národní svobody 33, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 8. 2013, č. j. 19220/13/5000-14103-708571, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 5. 2014, č. j. 10 Af 71/2013 - 17,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Táboře (dále jen „správce daně“) na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 25. 9. 2012, č. j. 196800/12/110931301809, dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 10. 2012, č. j. 201987/12/110912303425, doměřil za zdaňovací období roku 2008 žalobci daň z příjmů fyzických osob ve výši 94 125 Kč, daňovou ztrátu ve výši -282 074 Kč a daňový bonus ve výši -32 040 Kč a stanovil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18 825 Kč a z doměřené ztráty ve výši 14 103 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání (nejprve blanketní, na výzvu správce daně k odstranění vad je ve

stanovené lhůtě doplnil), o němž správce daně rozhodl tak, že odvolací řízení podle § 112 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zastavil s odůvodněním, že na jeho výzvu nebyly doplněny konkrétní důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost odvoláním napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení potvrdil žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 8. 2013, č. j. 19220/13/5000-14103-708571 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu, které Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 12. 5. 2014, č. j. 10 Af 71/2013 – 17 (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“), vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Za stěžejní žalobní námitku považoval nesouhlas žalobce se závěry správních orgánů v otázce přezkoumatelnosti (projednatelnosti) jeho odvolání směřujícího proti dodatečnému platebnímu výměru. Krajský soud dospěl k závěru, že odvolání žalobce (ve znění ze dne 21. 1. 2013) nelze shledat nepřezkoumatelným (neprojednatelným), neboť žalobce k výzvě správce daně doplnil důvody odvolání, když vytkl správci daně nesprávnou interpretaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a zejména zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). K tomu dále žalobce uvedl, že veškeré vyloučené částky jsou výdaji dle zákona o daních z příjmů, a z tohoto důvodu je odvoláním napadené rozhodnutí nezákonné. Z toho lze dle názoru krajského soudu dovodit, že konkrétní nesprávnost je žalobcem spatřována v nesprávně vyloučených částkách (doměřené dani ve výši 94 125 Kč), které jsou výdaji dle zákona o daních z příjmů. Odvolání žalobce tak splňovalo náležitosti ve smyslu § 112 odst. 1 daňového řádu, neboť žalovaný si mohl být jist, jaké rozhodnutí bylo odvoláním napadeno a kdo odvolání podal, a důvody, v nichž žalobce spatřoval nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí, byly uvedeny sice stručně, nicméně vzhledem ke stručnosti zhodnocení pochybení žalobce nemohl správce daně očekávat ani podrobné odůvodnění výhrad proti jeho postupu. Krajský soud tak uzavřel, že nebyly splněny podmínky pro zastavení odvolacího řízení podle § 112 odst. 3 daňového řádu, neboť odvolání žalobce i přes svou stručnost obsahovalo zákonem stanovené taxativní náležitosti, bylo z něj zřejmé, z jakých důvodů a čeho se žalobce domáhal, a bylo tak meritorně projednatelné. Krajský soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil bez nařízení jednání pro vady řízení s odůvodněním, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, byl v rozporu se spisy.

II. Kasační stížnost

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasil s názorem krajského soudu, že ve věci mělo být postupováno podle § 113 a násl. daňového řádu, neboť žalobce v odvolání uvedl pouze paušální a obecnou formulaci, ze které není zřejmá jakákoli vazba na odvoláním napadené rozhodnutí, a mohla by tak být použita prakticky proti jakémukoli rozhodnutí (platebnímu výměru). Jediným odvolacím důvodem zřejmě měla být nesprávná

pokračování

interpretace právních předpisů jako celků a z pohledu stěžovatele se tak jednalo o konstatování nezákonnosti rozhodnutí, a nikoli o uvedení důvodů ve smyslu § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu, v nichž byla spatřována nezákonnost formálního rozhodnutí. V odvolání byla namítána chybná interpretace zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách, žalobce už ale neuvedl, v čem má tato chybná interpretace spočívat, a nepředložil žádný právní názor na daný skutkový stav, který nerozporuje. Z podaného odvolání tedy nebylo zřejmé, jak a v jakém rozsahu měl správce daně chybně aplikovat oba dotčené právní předpisy.

[4] Stěžovatel podotkl, že „projednat“ lze sice prakticky jakékoliv podání, žalobcovo odvolání však neodpovídá koncepci institutu odvolání ani daňovým řádem stanoveným povinnostem odvolacího orgánu, a není tak možné hovořit o „řádném projednání“ odvolání ve smyslu § 112 odst. 2 a § 114 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelovým úkolem není dovozování vlastního obsahu odvolacích námitek, které mají určit povinný rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí, ani provádět kompletní revizi rozhodnutí *ex officio*. Pokud by stěžovatel projednal odvolání žalobce, musel by nejprve vymezit okruh otázek, resp. všech myslitelných možností výkladu jednotlivých použitých ustanovení. V nyní posuzovaném případě sice vycházel dodatečný platební výměr z jediného kontrolního zjištění, ale i přesto přichází v úvahu celá řada možných otázek plynoucích z interpretace aplikovaných ustanovení. V případě, že by bylo odvolacímu orgánu uloženo, aby tyto konkrétní námitky sám dovozoval, vyvstala by otázka objektivizace jejich výčtu (např. zda odvolací orgán zodpověděl všechny myslitelné otázky, zda byl zcela nestranný a vyhledal všechny námitky ve prospěch odvolatele apod.), což je zcela nepřipustná situace. Vyhledáváním a formulováním těchto odvolacích důvodů by se rozsah přezkumu blížil kompletní revizi rozhodnutí, což odporuje principům a právní úpravě, na nichž je institut odvolání vystavěn.

[5] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud neuvedl, zda lze obecnou formulaci, že právní předpis byl nesprávně interpretován, považovat za naplnění § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu jen u skutkově méně rozsáhlých rozhodnutí nebo např. i u těch, která jsou vydána na základě vyhodnocení většího počtu kontrolních zjištění. Stěžovatel nepovažoval posuzování náležitostí odvolání kritériem rozsáhlosti odvoláním napadeného rozhodnutí za vhodné a odpovídající základním zásadám správy daní, neboť by šlo o nejasně určené měřítko, které by mohlo vést k nejednotnosti rozhodovací praxe jednotlivých správců daně. Nároky na jednotlivé daňové subjekty, resp. na jejich podání, musí být s ohledem na ustanovení § 6 odst. 1 daňového řádu, které garantuje osobám zúčastněným na správě daní rovná procesní práva a povinnosti, stejné.

[6] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem provedeným hodnocením rozsahu zprávy o daňové kontrole. Ze zprávy o daňové kontrole je zcela jednoznačně seznatelné, ze kterých skutkových zjištění správce daně vycházel i jak je právně posoudil. Žalobce tak namísto obecného prohlášení nezákonnosti celého platebního výměru, který byl na základě zprávy o daňové kontrole vydán, mohl reagovat zcela konkrétně a nekonkrétnost jeho odvolání nemohla být předurčena nedostatkem důvodů odvoláním napadeného rozhodnutí. Žalobce dle názoru stěžovatele nepodal žalobu z důvodu, že by své podání považoval za dostatečně konkretizované, ale protože měl za to, že není povinen konkrétní

důvody uvádět vůbec. Z formulace, kterou krajský soud označil za konkretizaci vlastního odvolacího důvodu, není vůbec zřejmé, zda je namítáno nesprávné skutkové zjištění nebo právní posouzení; námitka nesprávnosti vyloučení některých částek z výdajů dle zákona o daních z příjmů byla dovozena krajským soudem, žalobce žádné takové tvrzení v předchozích řízeních neuvedl, a nelze jej tak považovat za upřesnění konkrétní odvolací námitky.

[7] Stěžovatel se s krajským soudem ztotožnil v tom, že nedostatky v ryze formálních náležitostech nemohou být důvodem pro zastavení odvolacího řízení, avšak byl přesvědčen, že v dané věci se jedná o splnění nároků na obsahové náležitosti odvolání, tedy výkladu § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tj. označení důvodů, v nichž je spatřována nesprávnost či nezákonnost rozhodnutí. Pokud žalobce vlastní důvody odvolání neuvedl a stěžovatel jakožto odvolací orgán v tom shledal vadu odvolání, která brání řádnému projednání (neboť vylučuje zákonem předpokládaný postup odvolacího orgánu dle § 114 odst. 2 věty první daňového řádu), nelze v tomto postupu spatřovat přepjatý formalismus.

[8] Žalobce svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužil.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná osoba s příslušným právnickým vzděláním.

[10] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti. Zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[11] Stěžejní otázkou nyní řešeného sporu je to, zda odvolání žalobce (obsahující pasáž tohoto znění: *„Závěry uvedené ve zprávě o kontrole a finančně promítnuté do napadeného rozhodnutí vycházejí nejen z nesprávné interpretace zákona o daních z příjmů ale zejména zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Naopak veškeré vyloučené částky jsou výdaji dle zákona o daních z příjmu, a proto je vydané rozhodnutí nezákonné.“*) splňovalo požadavky § 122 odst. 1 písm. d) daňového řádu, dle něhož musí být v odvolání uvedeny důvody, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[12] Pro posouzení této otázky je možné vyjít z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, publikovaného pod č. 835/2006 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), v němž se Nejvyšší správní soud sice zabýval náležitostmi žaloby podle § 71 odst. 1 s. ř. s., avšak jeho závěry jsou přiměřeně použitelné i pro náležitosti odvolání podle § 112 daňového řádu [srov. obdobnou formulaci § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu]. Nejvyšší správní soud v citovaném

pokračování

rozsudku uvedl, že žalobce má povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je též povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti. Žalobce však svá konkrétní a dostatečně individualizovaná skutková tvrzení nemusí podřazovat pod přesná ustanovení právních předpisů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukázal na závěry Ústavního soudu vyslovené v nálezu ze dne 13. 1. 2000, sp. zn. III. ÚS 236/99 (dostupném z <http://nalus.usoud.cz>), podle něhož *„přístup, jenž by konkrétní právní argumentaci obsahovou, neobsahující však odkaz na přesně označené ustanovení právního předpisu, považoval k naplnění zásady dispoziční v řízení o přezkoumání zákonnosti rozhodnutí orgánu veřejné správy za nedostatečnou, nutno považovat za přepjatý formalismus, v důsledku čehož je dotčeno základní právo plynoucí z ustanovení čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod.“*

[13] Ve světle shora citované judikatury lze konstatovat, že zásadní pro posouzení přípustnosti (ve smyslu dostatečné konkretizace) podání je jeho obsahová vazba na napadené rozhodnutí (úkon) orgánu veřejné moci (názor stěžovatele, že nároky na obsah podání různých daňových subjektů mají být bez ohledu na konkrétní procesní situaci stejné, je tedy mylný). Posuzované odvolání je tak třeba hodnotit v souvislosti s (odvoláním napadeným) dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 10. 2012, č. j. 201987/12/110912303425, za jehož odůvodnění je třeba v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu považovat zprávu o daňové kontrole ze dne 25. 9. 2012, č. j. 196800/12/110931301809. Tato zpráva se přitom týká jediného konkrétního hmotného majetku (nemovitost na adrese Ratibořské Hory čp. 45), který dle názoru správce daně nesloužil v roce 2008 k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Podání účastníka řízení je také třeba hodnotit podle celého jeho obsahu; nelze z něj vytrhávat či izolovaně posuzovat jednotlivé věty, jak to učinil stěžovatel, který v kasační stížnosti vyjádřil názor, že žalobcem namítanou nesprávnost vyloučení částek z daňových výdajů nelze považovat za konkretizaci námitky nesprávné interpretace zákona. Z textu posuzovaného odvolání (srov. odst. [11] tohoto rozsudku) lze spolehlivě dovodit, že žalobce měl na rozdíl od správce daně za to, že částky související s jeho nemovitostí (tj. rezerva na opravu hmotného majetku a odpisy) měly být zahrnuty do daňových výdajů za

rok 2008. Byť je toto odvolání koncipováno velmi stručně, důvod jeho podání je ve vztahu k věci žalobce dostatečně individualizovaný (nejedná se pouze o typovou charakteristiku možných nezákonností, ke kterým při vydávání platebních výměrů dochází, popř. prosté konstatování nesprávné interpretace zákona). Stěžovatel tak nebyl nucen hodnotit všechny myslitelné možnosti výkladu jednotlivých použitých ustanovení zákona ani konkrétní námitky za žalobce dovozovat; měl však v obecné rovině posoudit (potvrdit či vyvrátit) správnost správcem daně provedené interpretace zákona týkající se neuznaných daňových výdajů žalobce (přitom je třeba mít na zřeteli, že obsah, rozsah a kvalita odvolání žalobce do značné míry předurčuje obsah, rozsah a kvalitu následného rozhodnutí o odvolání; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99). Lze tedy shrnout, že posuzované odvolání dostalo požadavkům shora citované judikatury a splňovalo podmínky uvedené v § 112 odst. 1 daňového řádu; nebyl tak dán zákonný důvod pro zastavení odvolacího řízení a rozhodovací důvod napadeného rozsudku [tj. že žalobcovo odvolání obsahovalo odvolací důvod ve smyslu § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu a mělo být věcně projednáno] byl zcela správný.

[14] Se stěžovatelem nelze souhlasit ani v tom, že by (jediným) důvodem žaloby byl žalobcův názor, že odvolatel není povinen uvádět konkrétní důvody svého podání. Žaloba sice obdobnou formulaci obsahovala, žalobce však zároveň s poukazem na odbornou literaturu dodal, že není povinen uvádět konkrétní ustanovení zákona, které mělo být porušeno (ani rozbor tohoto porušení), což lze považovat za žalobní bod vyjadřující nesouhlas s posouzením jeho odvolání jako nepřipustného (z důvodu nedostatečné konkretizace). Stěžovateli je tedy možné přisvědčit toliko v tom, že zpráva o daňové kontrole ze dne 25. 9. 2012, č. j. 196800/12/110931301809, byla dostatečně odůvodněna a nemohla být příčinou stručnosti žalobcem podaného odvolání; toto dílčí pochybení krajského soudu však nemůže způsobit nezákonnost napadeného rozsudku, neboť se nedotýká správnosti jeho rozhodovacího důvodu.

[15] Nejvyšší správní soud pro úplnost podotýká, že jádrem nyní řešeného sporu bylo to, zda odvolání žalobce naplňovalo požadavky § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tedy posouzení právní otázky; skutkové otázky předmětem sporu nebyly a ani krajský soud žádné sporné skutkové okolnosti v napadeném rozsudku nezmínil. Pokud tedy krajský soud postupoval podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a nenařídil ve věci ústní jednání (neboť měl za to, že skutkový stav, který vzal stěžovatel za základ napadeného rozhodnutí, byl v rozporu se spisy), dopustil se vady řízení. Ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. může být rozhodnutí soudu zrušeno pouze tehdy, pokud by taková vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245). V nyní posuzovaném případě má Nejvyšší správní soud za to, že uvedená vada řízení na zákonnost napadeného rozsudku vliv neměla, neboť chybným postupem krajského soudu byl zkrácen na svých právech pouze žalobce (který v žalobě výslovně uvedl, že s rozhodováním soudu bez nařízení jednání nesouhlasí; stěžovatel naopak nesouhlas s projednáním věci bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s. nevyjádřil, takže nastoupila fikce souhlasu s takovým postupem, a v kasační stížnosti nic podobného nenamítal) a pouze on by tak mohl tento nezákonný postup krajského soudu účinně namítat (srov. závěry rozsudku

pokračování

Nejvyšší správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 7 A 139/2001 - 67, publikovaného pod č. 379/2004 Sb. NSS).

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[16] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[17] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci žádné náklady s tímto řízením nevznikly, ani je netvrdil, proto mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 21. ledna 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu