



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **RELMOST, a. s.**
Lánovská 1690, 543 01 Vrchlabí
zastoupen Ing. Janem Bonaventurou, daňovým poradcem
Lazarská 1719/5, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. listopadu 2020, č. j. 40841/20/5200-11431-711413,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Žalobní důvody

- 1. V úvodu žaloby žalobce zrekapituloval průběh daňového řízení:
- 2. Žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, č.j. 1769530/19/2714-50524-605228 ze dne 10. 10. 2019, kterým bylo zastaveno řízení ve

věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 z důvodu neodstranění vad podání ve stanovené lhůtě. Vady podaného odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finanční úřad pro Královéhradecký kraj spatřoval v tom, že nebyly sděleny důvody, proč žalobce shledává dodatečný platební výměr nesprávným. V podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo uvedeno, že „Důvodem podání odvolání je nesprávné zhodnocení daňové uznatelnosti nákladů vynaložených v předmětném období.“ Zároveň bylo v tomto odvolání uvedeno, že bude ještě doplněno, ale mezitím Finanční úřad pro Královéhradecký kraj řízení ve věci zastavil. Důvodem podání stručného odvolání byla snaha v mezidobí vyvolat jednání se správcem daně a pokusit se najít kompromisní řešení, aby bylo odvolání vyhověno v rámci autoremedury a obě strany se vyhnuly zdlouhavému odvolacímu řízení a následným soudním sporům. Než Finanční úřad pro Královéhradecký kraj řízení zastavil, proběhlo jednání za účasti žalobce, jeho zástupce a pracovníků Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, při kterém byly podrobně prezentovány důvody, ve kterých žalobce resp. jeho zástupce spatřuje nesprávné posouzení daňové uznatelnosti nákladů. Bylo dohodnuto, že konkrétní argumenty (zejm. odkazy na judikaturu správních soudů) pošle zástupce žalobce e-mailem pracovníkům Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, konkrétně paní K. (z důvodu nepřítomnosti vedoucí kontrolního oddělení paní A.), a k tomu také došlo cca 20 dní před zastavením řízení. V e-mailu bylo uvedeno, že nemá být chápán jako doplnění odvolání, protože jeho obsah bude upřesněn až na základě dalších jednání o tom, co je správce daně ochoten akceptovat. Mimo jiné proto, že správce daně na e-mail nereagoval a také proto, že se nepodařilo získat všechny důkazní prostředky, byla podána další žádost o prodloužení lhůty pro doplnění odvolání, která byla zamítnuta a řízení necelých 48 hodin poté zastaveno s odkazem na to, že odvolání nebylo doplněno.

3. Dále žalobce uvedl, že formulovaný odvolací důvod, tj. nesprávné zhodnocení daňové uznatelnosti nákladů, je podle jeho názoru možné jednoduše a bez většího úsilí interpretovat jako zhodnocení nákladů správcem daně jako daňově neuznatelných, jak je toto zhodnocení zachyceno ve zprávě o daňové kontrole, která je odůvodněním napadeného dodatečného platebního výměru. Žalobce resp. jeho zástupce nepopírá, že chtěl odvolání doplnit a precizovat, ale nestihl to ve stanovené lhůtě. Je však zároveň přesvědčen, že i přes jeho strohost bylo podané odvolání možné věcně projednat. Nebylo totiž namítáno nějaké abstraktní pochybení, nebylo namítáno nespécifikované, nezohlednění důkazního prostředku apod., ale konkrétní porušení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy že nebyly některé náklady (uvedené ve zprávě o daňové kontrole) uznány jako daňově uznatelné. Ostatně v rámci celé kontroly nedošlo ke zpochybnění skutkových okolností, správce daně pouze nesouhlasil s uznatelností některých nákladů. Například proto, že nepřinesly očekávaný zisk, případně že bylo hrazeno ubytování pořadatelům, místo aby si je hradili oni sami a náklady přeúčtovali. Jednalo se tedy o posouzení právní. O jaké náklady se jednalo, bylo zjevné ze všech souvisejících dokumentů (zpráva o daňové kontrole, vyjádření k ní, e-mail paní K.), bylo to sděleno v rámci ústního jednání a rovněž e-mailem. Vzhledem k tomu, že správci daně bylo jasné, v čem nesprávnost platebního výměru spočívá, měl tuto informaci dle žalobce poskytnout spolu se spisovou dokumentací odvolacímu orgánu a ten měl platební výměr věcně posoudit.
4. Dále připomenul, že judikatura strohost odvolacích důvodů připouští, odkázal např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze den 31. října 2018, č.j. 9 Afs 356/2017 – 45,

podle kterého „*odvolací důvody mohou být uvedeny jen velmi stručně a povinností odvolatele není obecně podaný důvod „dopovědět“ či vysvětlit do všech možných detailů.*“ Pokud by soud i přes výše uvedené přeci jen shledal, že původní odvolání bylo příliš strohé, je potřeba upozornit na to, že odvolací důvody byly následně doplněny e-mailem, byť samotný e-mail byl uveden tím, že se nejedná o doplnění odvolání. Z jeho obsahu však bylo jasné, že se jedná o konkrétní argumentaci k jedné ze skupin nákladů, která svým obsahem byla doplněním odvolání a fakticky se tak o doplnění odvolání jednalo. E-mail nebyl chápán jako konečné doplnění odvolání jen proto, aby byl ponechán prostor pro dohodu o tom, co bude a co nebude nadále zpochybňováno. E-mailová korespondence je ze strany správců daně běžně využívána. Například i v mnohem formálnějších situacích, jako je prověřování správnosti kontrolních hlášení či vyměřování daní, kdy daňové předpisy výslovně vyžadují formálnější komunikaci, například reakci na výzvy. Pokud je běžně akceptováno, aby reakce a sdělení v takových případech byly zasílány e-mailem, není na místě zpochybňovat takovou komunikaci ani v jiných případech, například jako je tento. Takový postup byl vybočením ze zavedené správní praxe správce daně.

5. Žalobce připustil, že si je vědom, že by bylo vhodnější doplnit odvolání jinou formou, má však za to, že i v tomto případě by mělo být k doplnění přihlédnuto. Dle názoru žalobce by vyloučení možnosti posoudit odvolání věcně, mělo být prostředkem svým způsobem „ultima ratio“ a v maximu případů by mělo dojít k jeho věcnému posouzení, byť třeba jednoduchému. Zastavení řízení by mělo nastat jen v případech, kdy z odvolání, ani z dalších okolností není zřejmé, jaké jsou odvolací důvody. Nelze odhlédnout ani od toho, že lhůta pro doplnění odvolání (po zamítnutí druhé žádosti o prodloužení lhůty) uplynula v úterý 8. 10. 2019 a již ve čtvrtek dopoledne bylo vypraveno rozhodnutí o zastavení řízení. Kdyby žalobce využil při doplnění odvolání podání běžnou poštou či dokonce elektronické podání přes portál finanční správy, neměl by správce rozhodně jistotu, že odvolání nebylo doplněno. Na poměry Finanční správy nadstandardně rychlé zastavení svědčí o velmi „tvrdé hře“ správce daně, s cílem věcnému posouzení zabánit. To vše v situaci, kdy žalobce nijak neobstruoval, se správcem daně spolupracoval, pouze vznikl spor o uznatelnost části nákladů.

II. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

6. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě úvodem předeslal, že žalobcem uplatněné žalobní námitky jsou v podstatě obdobné s námitkami žalobce uvedenými v odvolání. Žalovaný se s těmito námitkami žalobce vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém tyto řádně posoudil, právně zhodnotil a argumentačně podložil svůj právní závěr. Žalovaný nadále setrval na svém právním názoru a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce přitom sám uvádí, že skutkové okolnosti nejsou sporné.
7. K námitce nesprávného právního posouzení žalobce uvedl, že důvodem podání stručného odvolání byla snaha o jednání se správcem daně a pokus o kompromis, aby bylo odvolání autoremedurou vyhověno a vyhnulo se zdlouhavému odvolacímu řízení a soudním sporům. Před zastavením řízení proběhlo jednání za účasti žalobce a správce daně, při kterém byly sděleny důvody, ve kterých žalobce spatřuje nesprávné posouzení daňové uznatelnosti nákladů. Žalobce chtěl najít smírné řešení a konkrétní argumenty měl zaslat e-mailem správci daně (p. K.). V e-mailu uvedl, že ten nemá být chápán jako doplnění

odvolání, protože jeho obsah bude upřesněn na základě dalších jednání. Žalobce podal druhou žádost o prodloužení lhůty pro doplnění odvolání, která byla zamítnuta, a řízení bylo zastaveno pro nedoplnění odvolání. Žalovaný odmítl uvedené námitky žalobce jako nedůvodné a irelevantní. Připomenul, že dle § 112 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) musí mít odvolání předepsané náležitosti a pokud odvolání obsahuje vady, které brání řádnému projednání věci, vyzve správce daně odvolatele k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu, ne kratší než 15 dnů. Dále dle § 114 odst. 2 daňového řádu platí, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

8. Žalovaný konstatoval, že odvolacími důvody obecně odvolatel vymezuje rozsah přezkumu, kterým se odvolací orgán musí zabývat, tj. okruh odvolatelem uvedených skutkových či právních otázek, které musí odvolací orgán posoudit a své závěry k nim uvést v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Vypořádání se se všemi námitkami je předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání. Odvolací orgán sice není omezen rozsahem odvolacích důvodů, a je povinen prověřit i nesprávnosti a nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, pokud vyjdou při přezkoumávání rozhodnutí najevo, není však povinen přezkoumat z úřední povinnosti zákonnost napadeného rozhodnutí v celém rozsahu.
9. Žalovaný zdůraznil, podané odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru neobsahovalo náležitosti dle § 112 odst. 1 písm. d) a e) daňového řádu, tj. nebyly v něm uvedeny důvody, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí a nebyly označeny důkazní prostředky k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání. Odvolání tak obsahovalo vady, které bránily řádnému projednání věci. Tyto nebyly odstraněny ani na výzvu správce daně, a to ani v prodloužené lhůtě do 30. 9. 2019. V poslední den této prodloužené lhůty, tj. dne 30. 9. 2019 žalobce opět požádal o prodloužení lhůty, které již nebylo vyhověno a lhůta k odstranění vad odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru uplynula dne 8. 10. 2019 (v souladu s § 36 odst. 3 daňového řádu). Žalobce ani do dne 8. 10. 2019 nedoplnil své odvolání. Žalobce měl tedy dostatek času od doručení dodatečného platebního výměru dne 24. 6. 2019 až do dne 8. 10. 2019, tj. cca 3,5 měsíce, na řádné podání či doplnění odvolání a precizaci náležitostí odvolání, což ovšem ani na výzvu správce daně a v prodloužené lhůtě neučinil. Správce daně proto postupoval zcela v souladu s právní úpravou, pokud řízení dle § 112 odst. 3 daňového řádu zastavil a rovněž tak správně postupoval i žalovaný, když napadeným rozhodnutím zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně, tj. rozhodnutí o zastavení řízení.
10. Žalovaný upozornil, že žalobce si přitom nedostatků podaného odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru byl vědom, když v e-mailu zaslaném úřední osobě uvedl, že odvolání ještě bude doplněno. Shodně také uvedl i v průběhu neformálního jednání u správce daně, kde konstatoval, že v prvním zářijovém týdnu doplní odvolání. Námitky žalobce ohledně strohosti odvolání z důvodu dalšího jednání se správcem daně považoval žalovaný za irelevantní. Žalovaný měl za to, že žalobci nic nebrání navázat neformální komunikaci se správcem daně, toto ovšem nemá žádný vliv na zákonné náležitosti odvolání a na jejich řádnou precizaci.

11. Dále podotkl, že žalobcem uvedené neformální jednání se správcem daně nemá na danou skutečnost žádný vliv. Z úředního záznamu č. j. 1978656/19/2713-60050-606400 ze dne 9. 12. 2019 je zřejmé, že dne 26. 8. 2019 se uskutečnila schůzka, která měla neformální charakter a ze strany žalobce, resp. jeho zástupce, v jejím průběhu nedošlo k doplnění odvolání proti dodatečnému PV ani k jinému doplnění řízení (např. podáním ústně do protokolu), když žalobce ani nepožadoval zaprotokolování tohoto jednání. Naopak zástupce žalobce sám sdělil, že v prvním zářijovém týdnu doplní odvolání, k čemuž ovšem nedošlo. Z proběhlého jednání nebyly vyvozeny žádné závěry či učiněno podání vůči správci daně. Ohledně zaslání e-mailu žalovaný uvedl, že je pravdou, že žalobce zaslal e-mail úřední osobě správce daně dne 20. 9. 2019, výslovně však v něm uvedl: *„Dokumenty tedy neberte jako doplnění odvolání ale jen shrnutí argumentů pro Vaše nastudování“*. Žalobce rovněž v této zprávě uvedl, že se jedná pouze o první část vyjádření a další ještě doplní. Žalobce výslovně a jednoznačně projevil svoji vůli ohledně charakteru tohoto e-mailu, výslovně uvedl, aby toto nebylo bráno jako doplnění odvolání, přičemž ani z jeho obsahu nevyplývá opak. Správce daně a žalovaný tedy tuto zprávu řádně posoudili, a to tak, že se nejedná o doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Pokud žalobce uvádí, že daný e-mail měl být i přesto posouzen jako doplnění odvolání, pak požaduje, aby bylo toto posouzeno v rozporu a v přímém opaku s jeho původně explicitně vyjádřenou vůlí. Navíc se v daném případě nejednalo o kvalifikované podání, ale o prostý e-mail bez zaručeného elektronického podpisu.
12. Žalovaný uvedl, že v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru (které má 7 řádků) se uvádí: *„Důvodem podání odvolání je nesprávné zhodnocení daňové uznatelnosti nákladů vynaložených v předmětném období. Navrhuji zrušení platebního výměru pro jeho nezákonnost.“* Je zřejmé, že z této obecné a strohé formulace nebylo možno dovodit, z jakých přesných důvodů žalobce shledává zhodnocení daňové uznatelnosti nákladů za nesprávné, ani to, jakých konkrétně nákladů se údajná nesprávnost zhodnocení daňové uznatelnosti týká. Jak bylo uvedeno i v napadeném rozhodnutí, z odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru není patrná jakákoliv vazba odvolacího důvodu s konkrétním kontrolním nálezem správce daně. Výsledkem daňové kontroly dle Zprávy přitom bylo více kontrolních zjištění a přehodnocení daňové uznatelnosti vícero typově různých nákladů. Základ daně tak nebyl zvýšen pouze na základě daňové neuznatelnosti jednoho nákladu, nebylo proto zřejmé, zda žalobce vztahuje nesprávné zhodnocení ke všem kontrolním nálezům, či jen k některým a případně ke kterým. Žalobce dále ani nespecifikoval, v čem má nesprávné zhodnocení daňové uznatelnosti spočívat a jak k tomuto dospěl. K odvolání dále nebyly přiloženy ani nebyly označeny žádné důkazní prostředky, z nichž by bylo možné dovodit, v čem a z jakých důvodů žalobce spatřuje nesprávnost tohoto zhodnocení nebo nezákonnost dodatečného platebního výměru. V případě žalobce tak nešlo o pouhou strohost odvolání, ale o nedostatek zákonem vyžadovaných náležitostí, které bránily řádnému projednání věci. Akceptace podobných nedostatků odvolacích důvodů by vedla k popření zákonné povinnosti tyto důvody v odvolání řádně uvést, a tedy i k popření dispoziční zásady podání odvolání.
13. Ve vazbě na uvedené žalovaný připomněl rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 356/2017-45 z něhož vyplývá, že odvolací důvody mohou být uvedeny velmi stručně, musí z nich však být patrná jasná argumentace vztahující se k napadenému rozhodnutí, tedy proč napadené rozhodnutí považuje odvolatel za nezákonné. Nejvyšší správní soud též dále konstatoval, že si odvolací orgán nesmí za odvolatele domýšlet obsah podání či mu přikládat jiný smysl. Odvolací důvody žalobce v tomto případě byly stručné až do

takové míry, že je nebylo možné vypořádat, přitom jakákoliv argumentace ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru stran jeho nezákonnosti absolutně absentovala.

14. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že správci daně bylo jasné, v čem nesprávnost dodatečného platebního výměru spočívá a měl tuto informaci poskytnout se spisem odvolacímu orgánu, který měl dodatečný platební výměr věcně posoudit. Žalovaný tuto námitku odmítá a uvádí, že i v rozhodnutí o zastavení řízení bylo uvedeno, že v odvolání nebyly žalobcem uvedeny důvody, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí a k tomuto nebyly označeny důkazy. Správce daně proto v souladu s § 112 odst. 3 daňového řádu toto řízení zastavil.
15. Žalobce uvedl, že odvolací důvody byly doplněny e-mailem, byť bylo uvedeno, že se nejedná o doplnění, ale z obsahu bylo jasné, že jde o argumentaci, která fakticky byla doplněním odvolání. E-mail nebyl konečným doplněním odvolání, aby byl prostor pro dohodu o tom, co bude nadále zpochybňováno. E-mailová korespondence je ze strany správců daně běžná, a pokud je běžně akceptováno, aby reakce a sdělení byly zasílány e-mailem, není na místě zpochybňovat takovou komunikaci ani v tomto případě. Takový postup byl vybočením ze zavedené správní praxe. Žalobce si je vědom, že by bylo vhodnější doplnit odvolání jinou formou, ale v tomto případě by mělo být k doplnění přihlédnuto. Žalovaný uvedené námitky zcela odmítl jako nedůvodné. Ohledně předmětného e-mailu se již vyjádřil výše a dále k tomuto uvedl, že i navzdory tomu, že se v daném e-mailu výslovně uvádělo, že nejde o doplnění odvolání, se nejednalo o kvalifikované podání, ale o prostý e-mail bez zaručeného elektronického podpisu (navíc zasláný na e-mailovou adresu úřední osoby, nikoli na e-mailovou adresu podatelny správce daně). Doplnění odvolání v tomto případě mělo být řádně učiněno kvalifikovanou formou, tedy formálním způsobem a splňovat tak zákonné požadavky na formu podání dle § 71 daňového řádu. Neformální způsob komunikace je namístě tam, kde se jedná o úpravu řízení, např. dohodnutí termínu jednání, či o zaslání podkladů vyžádaných správcem daně, zcela jistě ale není případný pro doplnění odvolání. Žalovaný zásadně odmítá, že by snad šlo o správní praxi. Toto „podání“ (e-mail) tedy nebylo učiněno kvalifikovanou formou a nemohlo mít účinky podání. Z e-mailu jednoznačně vyplývalo, že se jedná o neformální způsob komunikace s úřední osobou, které žalobce toto zaslal „pro nastudování“. Jak bylo též uvedeno i v napadeném rozhodnutí, žalobce byl přitom zastoupen zástupcem, daňovým poradcem, který jakožto odborník byl s předmětnou právní úpravou zcela jistě obeznámen.
16. Žalobce dále uvedl, že vyloučení posouzení odvolání věcně by mělo být prostředkem „ultima ratio“, v maximu případů by mělo dojít k věcnému posouzení a zastavení řízení by mělo nastat jen, když z odvolání, ani z dalších okolností nejsou zřejmé odvolací důvody. Lhůta pro doplnění odvolání uplynula v úterý 8. 10. 2019 a ve čtvrtek bylo vydáno rozhodnutí o zastavení řízení, správce daně tedy nemohl mít jistotu, že odvolání nebylo doplněno. Žalovaný i tuto námitku odmítl. Jak již bylo uvedeno výše, v daném případě odvolání nesplňovalo zákonné náležitosti a tyto nebyly ani na výzvu správce daně odstraněny. Tyto vady bránily řádnému projednání věci, tudíž nemohlo dojít k „věcnému posouzení“. K zastavení daného řízení došlo zcela v souladu se zákonem, když jiný postup nepřipadal v úvahu. Spekulativní námitky žalobce ohledně rozhodnutí o zastavení řízení a hypotetickém doplnění podání žalovaný zcela odmítl, jelikož odvolání doplněno nebylo a dané tvrzení je v tomto případě irelevantní.

17. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že považuje za nesporné skutkové okolnosti případu a vyjádření žalovaného v tomto ohledu tak označil za správné. Za předmět sporu však označil to, zda byl správce daně oprávněn v dané situaci řízení zastavit. Vyslovil přesvědčení, že odvolání přes svou strohost splňovalo zákonné podmínky pro jeho projednání a správce daně je měl spolu se spisem postoupit odvolacímu orgánu, který je měl věcně přezkoumat. Vzhledem ke strohosti odvolání se žalobce mohl vystavit riziku jeho zamítnutí, například s jednoduchým odůvodněním, že žalovaný žádné chyby v posouzení daňové uznatelnosti neshledal. Zastavení řízení však bylo v daném případě, dle názoru žalobce, nezákonné.

III. Posouzení věci krajským soudem

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č.150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
19. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že dne 24. 6. 2019 byl na základě výsledků daňové kontroly vydán dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, č. j. 1405251/19/2714-50524-605228, jímž byla žalobci daňová ztráta snížena. Dne 18. 7. 2019 podal žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru odvolání, v němž uvedl, že důvodem podání odvolání je nesprávné zhodnocení daňové uznatelnosti nákladů vynaložených v předmětném období a navrhl zrušení dodatečného platebního výměru pro nezákonnost.
20. Správce daně dospěl k závěru, že podané odvolání neobsahuje náležitosti dle § 112 odst. 1 písm. d) a e) daňového řádu, neboť nebyly uvedeny odvolací důvody a případně označeny důkazní prostředky, a tyto chybějící náležitosti brání řádnému projednání věci.
21. Dne 29. 7. 2019 vydal správce daně výzvu č. j. 1559283/19/2714- 50524-605228, kterou žalobce vyzval k odstranění vad odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Na základě žádosti žalobce byla lhůta k odstranění vad odvolání prodloužena do 30. 9. 2019, a to rozhodnutím č. j. 1637437/19/2714-50524-605228 ze dne 26. 8. 2019. Žalobce podal dne 30. 9. 2019 druhou žádost o prodloužení lhůty k odstranění vad odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, které již správce daně nevyhověl.
22. Žalovaný měl za to, že lhůta k odstranění vad odvolání marně uplynula dne 8. 10. 2019. Vady odvolání proti dodatečnému platebním výměrům nebyly odstraněny ve stanovené lhůtě a správce daně proto dne 10. 10. 2019 vydal rozhodnutí o zastavení řízení (č. j. 1769530/19/2714- 50524-605228), kterým dle § 112 odst. 3 daňového řádu odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl a odvolací řízení zastavil. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání (dne 11. 11. 2019, č. j. 1884094/19). Žalovaný napadeným rozhodnutím toto odvolání zamítl a potvrdil rozhodnutí o zastavení řízení.
23. Postup správce daně a potažmo žalovaného hodnotil krajský soud z pohledu jednotlivých ustanovení daňového řádu.
24. Dle ust. § 109 daňového řádu (1) *Příjemce rozhodnutí se může odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak. Odvolání je nepřípustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí.*(3) *Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je*

odvoláním napadeno. (4) Odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, a to i před doručením tohoto rozhodnutí.“

25. Ustanovení § 112 uvedené právní úpravy pak vymezuje náležitosti odvolání, mezi něž patří

- „a) označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal,*
- b) označení odvolatele,*
- c) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,*
- d) uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí,*
- e) označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání,*
- f) návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.“*

26. Dále z uvedené právní úpravy nepochybně vyplývá, že pokud podané odvolání obsahuje vady, které brání řádnému projednání věci, musí správce daně odvolatele vyzvat k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů. Jestliže odvolatel vady, které brání řádnému projednání věci, odstraní, platí, že odvolání bylo podáno řádně a včas, v opačném případě správce daně odvolací řízení zastaví.

27. Při posuzování takto naznačeného postupu správce daně je nutné vzít v úvahu i ust. § 70 daňového řádu, které vymezuje mantinely institutu podání v daňovém řízení. *„(1) Podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně. (2) Podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. (3) Z podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje.“*

28. Ustanovení § 71 pak vymezuje způsoby, jakými lze podání učinit:

- „(1) Podání lze učinit písemně, a to v listinné podobě nebo elektronicky, anebo ústně do protokolu; elektronicky lze podání učinit pouze datovou zprávou*
- a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu,*
- b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky,*
- c) s využitím přístupu se zaručenou identitou, nebo*
- d) prostřednictvím daňové informační schránky.*
- (2) Podání učiněné v listinné podobě nebo ústně do protokolu musí být podepsáno osobou, která podání činí.“*

29. Aplikací daných ustanovení daňového řádu na projednávanou věc dospěl krajský soud k závěru, že postup správce daně i žalovaného v případě posuzování odvolání žalobce byl zákonný.

30. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že dne 24. 6. 2019 vydal správce daně dodatečný platební výměr, proti němuž žalobce brojil včas podaným odvoláním. V něm za důvod pro podání odvolání označil „nesprávné zhodnocení daňové uznatelnosti nákladů

vynaložených v předmětném období.“ Navrhl zrušení platebního výměru pro nezákonnost.

31. Krajský soud považuje za zřejmé, že takové podání vykazuje vady, neboť neobsahuje náležitosti vyžadované ust. § 112 odst. 1 daňového řádu, tedy uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí a dále označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu. Jedná se o dvě náležitosti z taxativního výčtu náležitostí, které dané ustanovení obsahuje. Pokud tedy v návaznosti na podané odvolání vydal správce daně k datu 29. 7. 2019 výzvu k doplnění těchto údajů, jejichž absence způsobila vadnost podaného odvolání, nelze než konstatovat, že jeho postup byl v souladu s daňovým řádem. Bez odstranění těchto vad totiž nebylo možné v odvolacím řízení pokračovat. Obecné konstatování žalobce poukazující na nesprávné hodnocení daňových nákladů vynaložených v předmětném zdaňovacím období totiž nedává odvolacímu orgánu žádný prostor pro zvážení a eventuální posouzení důvodnosti odvolacích námitek. Ustanovení § 112 daňového řádu není samoúčelné a naprosto důvodně vyžaduje, aby podané odvolání obsahovalo taxativně vytyčené náležitosti. Tím je i odvolateli zaručeno, že jeho pochybnosti o správnosti a zákonnosti prvoinstančního rozhodnutí budou moci být kvalifikovaně posouzeny. Z odvolání musí být jednoznačně patrné, jak ostatně vyplývá i z žalobcem vzpomínané judikatury Nejvyššího správního soudu rozsudku - sp. zn. 9 Afs 356/2017, proč napadené rozhodnutí považuje odvolatel za nezákonné. „*Odvolací orgán může přiměřeným způsobem odvolací důvody interpretovat v souladu s gramatickým vyjádřením odvolatele. Nesmí je však dovozovat mimo rámec gramatického znění odvolání, respektive za účastníka domýšlet obsah podání či mu přikládat jiný smysl.*“ V projednávané věci však žalobce požadavkům ust. § 112 daňového řádu nedostál.
32. Z průběhu daňového řízení je dále zřejmé, že žalobce správce daně požádal o prodloužení lhůty pro odstranění vad odvolání, která byla žalobci stanovena výzvou v délce 15 dnů. Správce daně požadavku žalobce vyhověl a lhůtu prodloužil do 30. 9. 2019. Další žádosti žalobce o prodloužení lhůty již správce daně nevyhověl. V návaznosti na to pak vydal dne 10. 10. 2019 rozhodnutí, kterým odvolací řízení zastavil.
33. Postup správce daně dle krajského soudu odpovídal požadavkům ust. § 112 odst. 3 daňového řádu, které v případě neodstranění vad odvolání správci daně ukládá, aby zahájené odvolací řízení zastavil. Pokud tak správce daně učinil, nelze než konstatovat, že postupoval v souladu s požadavky tohoto ustanovení.
34. Správnost postupu správce daně nemůže být zpochybněna ani poukazem žalobce na to, že chtěl odvolání doplnit a precizovat a dále poukazem na to, že odvolací důvody byly následně doplněny e-mailem. Žalobce měl za to, že z obsahu e-mailové korespondence bylo jasné, že se jedná o konkrétní argumentaci k jedné ze skupin nákladů, která svým obsahem byla doplněním odvolání. Žalobce však současně připustil, že samotný e-mail byl však uveden tím, že se nejedná o doplnění odvolání.
35. K tomu nelze než uvést, že správce daně tedy důvodně k údajům uvedeným v této e-mailové korespondenci díky konečnému dovětku nepřihlížel jako k doplnění náležitostí odvolání. Navíc nelze přehlédnout, že e-mailovou korespondenci nelze posuzovat jako kvalifikované podání, neboť nesplňuje požadavky ust. § 71 daňového řádu. K námitce žalobce, že účelem jeho postupu bylo ponechání prostoru pro dohodu o tom, co bude a

co nebude nadále zpochybňováno, krajský soud uvádí, že tato námitka nemůže být v odvolacím ani v přezkumném soudním řízení jakkoliv zohledněna.

36. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
37. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Hradec Králové 20. října 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu