



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **RELMOST, a.s.**, IČ 27942171, se sídlem Lánovská 1690, Vrchlabí, zast. JUDr. Erikem Zemanem, advokátem, se sídlem Slavíkova 1568/23, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2020, č. j. 40841/20/5200-11431-711413, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 10. 2021, č. j. 31 Af 2/2021-41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 6. 2019, č. j. 1405251/19/2714-50524-605228, byla žalobkyni snížena daňová ztráta za zdaňovací období roku 2016 z částky 29.068.258 Kč na částku 10.884.968 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně správci daně dne 23. 7. 2019 odvolání, v němž za důvod jeho podání označila „*nesprávné zhodnocení daňové uznatelnosti nákladů vynaložených v předmětném období*“ a navrhla jeho zrušení pro nezákonnost.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že podané odvolání neobsahuje náležitosti podle § 112 odst. 1 písm. d) a e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „daňový řád“), neboť v něm nebyly uvedeny odvolací důvody, případně označeny důkazní prostředky a tyto chybějící náležitosti brání řádnému projednání věci. Proto dne 29. 7. 2019 vydal pod č. j. 1559283/19/2714-50524-605228 výzvu, kterou žalobkyni vyzval k odstranění vad odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Na základě následné žádosti žalobkyně byla rozhodnutím správce daně ze dne 26. 8. 2019, č. j. 1637437/19/2714-50524-605228, lhůta k odstranění vad odvolání prodloužena do 30. 9. 2019. Žalobkyně podala dne 30. 9. 2019 další žádost o prodloužení lhůty k odstranění vad odvolání, kterou však správce daně zamítl rozhodnutím ze dne 8. 10. 2019, č. j. 1758333/19/2714-50524-605228, jež nabylo právní moci téhož dne.

[3] Jelikož tedy vady odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nebyly odstraněny ve stanovené lhůtě, správce daně rozhodnutím ze dne 10. 10. 2019, č. j. 1769530/19/2714-50524-605228, zastavil odvolací řízení podle § 112 odst. 3 daňového řádu. Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 11. 2020, č. j. 40841/20/5200-11431-711413, odvolání zamítl a uvedené rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení potvrdil.

[4] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji zamítl rozsudkem ze dne 20. 10. 2021, č. j. 31 Af 2/2021-41. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vykazovalo vady, neboť neobsahovalo důvody, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti rozhodnutí správce daně, ani označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu. Pokud tedy v návaznosti na podané odvolání vydal správce daně výzvu k doplnění těchto údajů, byl jeho postup v souladu s daňovým řádem. Bez odstranění těchto vad totiž nebylo možné v odvolacím řízení pokračovat. Obecné konstatování žalobkyně poukazující na nesprávné hodnocení daňových nákladů vynaložených v předmětném zdaňovacím období přitom nedávalo odvolacímu orgánu žádný prostor pro zvážení a eventuální posouzení důvodnosti odvolacích námitek. Z odvolání totiž musí být jednoznačně patrné, proč rozhodnutí správce daně považuje odvolatel za nezákonné. V projednávané věci tak žalobkyně požadavkům § 112 daňového řádu nedostála.

[5] Správnost postupu správce daně přitom podle krajského soudu nemůže být zpochybněna poukazem žalobkyně na to, že zamýšlela odvolání doplnit a precizovat, ani poukazem na to, že odvolací důvody byly následně doplněny e-mailem. Žalobkyně měla 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. Současně však připustila, že samotný e-mail byl uveden tím, že se nejedná o doplnění odvolání. Správce daně tedy důvodně k údajům uvedeným v této e-mailové korespondenci nepřihlížel jako k doplnění náležitostí odvolání. Navíc uvedený e-mail nelze považovat za kvalifikované podání, neboť nesplňuje požadavky § 71 daňového řádu. K námitce žalobkyně, že účelem jejího postupu bylo ponechání prostoru pro dohodu o tom, co bude a co nebude nadále zpochybnováno, krajský soud uvedl, že toto tvrzení nemůže být v odvolacím řízení ani v přezkumném soudním řízení jakkoliv zohledněno.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

pokračování

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost.

[7] Stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda strohé odvolání, které podala v kombinaci s jeho neformálním doplněním e-mailem, splňovalo náležitosti § 112 daňového řádu. Také stroze formulované odvolání je totiž způsobilé projednání, pokud z něj vyplývá, co považuje odvolatel za odvolací důvody. Mezi účastníky řízení nebyl spor o tom, zda byly náklady vynaloženy či nikoliv, případně zda deklarovaný stav odpovídal skutečnému stavu. Předmětem sporu také nebylo to, zda správce daně či žalovaný porušil procesní pravidla, například neprovedl některé důkazy apod. V daném případě se jednalo jen o to, zda jsou náklady vynaložené žalobkyní uznatelné či nikoliv. Otázka daňové uznatelnosti nákladů v daném případě tedy byla čistě právní povahy. Za těchto okolností bylo nutné považovat odvolání za dostatečně konkrétní, a to zejména proto, že právní úprava daňové uznatelnosti nákladů je relativně stručná a pro správce daně ani žalovaného není problém se v ní orientovat.

[8] Krajský soud však podle stěžovatelky v napadeném rozsudku pouze konstatuje, že žalobkyně požadavkům § 112 daňového řádu nedostala, aniž podává, proč tomu tak je. Správci daně přitom bylo rovněž zasláno vyjádření, které obsahovalo doplňující argumentaci a odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Přestože nebylo toto podání označeno jako doplnění odvolání, mělo být podle svého skutečného obsahu takto posouzeno, respektive mělo tak na něj být nahlíženo pro případ, že by vymezení odvolacích důvodů bylo posouzeno jako nedostatečné. Správce daně a následně žalovaný si totiž museli být vědomi, co je odvolacím důvodem.

[9] Smyslem právní úpravy zakotvené v § 112 daňového řádu je podle stěžovatelky zajistit, aby odvolací orgán nemusel přezkoumávat celé prvoinstanční řízení. V daném případě byly odvolací důvody konkrétně, byť stručně, vymezeny, a to jak v samotném odvolání, tak i v kombinaci s jeho neformálním doplněním. Navíc vyloučení možnosti věcného posouzení odvolání by mělo být spíše výjimečné a v naprosté většině případů má docházet k meritornímu přezkumu rozhodnutí správce daně, byť třeba jednoduchému. Zastavení řízení by mělo nastat jen v případech, kdy z odvolání ani z dalších okolností vůbec není zřejmé, jaké jsou odvolací důvody. Tak tomu v projednávané věci nebylo, a správce daně i žalovaný tedy měli odvolání věcně posoudit a případně zamítnout, pokud by nesprávnost v aplikaci příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů neshledali. Na podporu těchto tvrzení stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 9 Afs 356/2017-45.

[10] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Poukázal rovněž na skutečnost, že stěžovatelka měla dostatek času na řádné podání či doplnění odvolání a precizaci jeho náležitostí, jelikož dodatečný platební výměr jí byl doručen dne 24. 6. 2019 a lhůta pro doplnění odvolání i v důsledku jejího

prodloužení uplynula až dne 8. 10. 2019. Stěžovatelka ovšem ani na výzvu správce daně a v prodloužené lhůtě odvolání nedoplnila.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že byla podána v souladu s ustanovením § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[13] Zásadní otázkou v posuzované věci je, zda odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru vykazovalo takové vady, které bránily jeho řádnému projednání, respektive zda stěžovatelka tyto vady odstranila.

[14] Podle § 112 odst. 1 daňového řádu, *odvolání musí mít tyto náležitosti 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.* Podle § 112 odst. 2 daňového řádu, *obsahuje-li podané odvolání 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, která nesmí být kratší než 15 dnů.* Podle § 112 odst. 3 daňového řádu, *odstraní-li odvolatel vady, které brání řádnému projednání věci, platí, že odvolání bylo podáno řádně a včas, v opačném případě správce daně odvolací řízení zastaví.*

[15] V projednávané věci stěžovatelka v odvolání pouze uvedla, že rozhodnutí považuje za nezákonné, a to pro „*nesprávné zhodnocení daňové uznatelnosti nákladů vynaložených v předmětném období*“. Podle žalovaného i krajského soudu přitom takto formulované odvolání nesplňuje požadavek uvedený v § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[16] Stěžovatelka svůj právní názor o dostatečnosti odvolacích důvodů opírala zejména o rozsudek ze dne 31. 10. 2018, č. j. 9 Afs 356/2017-45, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl, že „*byť bylo odvolání žalobce ze dne 4. 3. 2012 v odůvodnění a propracovanosti argumentace značně strohé, lze z něj bez jakýchkoli pochyb s ohledem na předmět daného daňového řízení zjistit, proč žalobce považuje rozhodnutí o dodatečném doměření daně za nezákonné. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tato strohost nebránila řádnému projednání věci a že se žalovaný mohl a měl s těmito odvolacími námitkami řádně vypořádat a nevyzývat (opakovaně) žalobce k jejich doplnění.*“ Stěžovatelkou uplatňovaný výklad citovaného rozsudku však neobstojí v jeho kontextu. Uvedená citace totiž představuje shrnutí závěrů, jež Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 30. 10.

pokračování

2014, č. j. 4 Afs 143/2014-22, přičemž tomu tak bylo za výrazně odlišné skutkové situace než ve věci sp. zn. 9 Afs 356/2017.

[17] Závěr o akceptovatelnosti strohému uvedení odvolacích důvodů totiž Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 4 Afs 143/2014 vyslovil v situaci, kdy *„žalobce totiž uvedl tyto okruhy právních otázek, kterými se měl odvolací orgán zabývat: nebyl dán důvod pro dodatečné doměření daně z příjmů prostřednictvím pomůcek; nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru, neboť správce daně neuvedl důvod, proč daň doměřil prostřednictvím pomůcek; stanovení daně v nesprávné výši; stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty“*. V tomto případě tedy odvolatel uvedl řadu konkrétních důvodů vztahujících se k tehdy posuzované věci a spor byl pouze o to, zda tak učinil s dostatečnou mírou podrobnosti. Naproti tomu ve věci sp. zn. 9 Afs 356/2017 Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o nedostatečnosti odvolacích důvodů, neboť *„teprve v posledním odstavci podání žalobkyně výslovně uvádí, že současně podává odvolání proti zajišťovacímu příkazu (uveden v jednotném čísle). Dále výslovně uvádí jediný důvod, spočívající v tom, že daňový subjekt si není vědom žádného závazku vůči správci daně za situace otevřené daňové kontroly, v níž žalobkyně poskytla podklady a součinnost“*. Požadovaný rozsah podrobnosti odvolacích důvodů v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vymezuje tak, že *„odvolací důvody mohou být uvedeny jen velmi stručně a povinností odvolatele není obecně podaný důvod dopovědět či vysvětlit do všech možných detailů. Z předložených důvodů však musí být jasně patrná argumentace odvolatele vztahující se k napadenému rozhodnutí (tedy proč jej považuje za nezákonné)“*.

[18] V nyní projednávané věci je přitom zjevné, že v odvolání uvedené důvody výše popsané požadavky nesplňují. Stěžovatelka totiž jen obecně tvrdila, že rozhodnutí považuje za nezákonné z důvodu nesprávného zhodnocení daňové uznatelnosti nákladů. V tomto vymezení odvolacích důvodů tak zcela absentuje jakákoliv, byť i jen vzdáleně, konkrétní výtku proti postupu či závěru správce daně. Vzhledem k tomu, že předmětem dodatečného platebního výměru byla právě zejména otázka daňové uznatelnosti některých výdajů stěžovatelky, tak vymezené odvolací důvody dokonce ani nijak neupřesňují rozsah požadovaného odvolacího přezkumu. Podané odvolání je tak obsahově v podstatě totožné s odvoláními typu *„rozhodnutí je nesprávné/nezákonné“*, jež postrádají konkrétní vymezení důvodů odvolání.

[19] Nejvyšší správní soud tedy musí dát zapravdu žalovanému i krajskému soudu, že takto formulované odvolací důvody jsou zcela nedostatečné, v důsledku čehož odvolání trpí vadami, jež brání jeho řádnému projednání. Správce daně tedy postupoval správně, když za této situace vyzval stěžovatelku k doplnění odvolacích důvodů.

[20] V projednávané věci je navíc zjevné, že sama stěžovatelka si nedostatečnosti svého odvolání byla dobře vědoma, neboť opakovaně uváděla, že má v úmyslu jej doplnit a rovněž úspěšně žádala o prodloužení lhůty k tomuto úkonu. S žalovaným je rovněž nutné souhlasit v tom, že stěžovatelka měla pro řádné formulování odvolacích důvodů dostatečný časový prostor (přibližně 3,5 měsíce). Rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení tak v situaci, kdy i přes výše popsané výzvy stěžovatelka ani v takto dlouhé době odvolání nedoplnila, nelze považovat za porušení jejích práv.

[21] Nejvyšší správní soud se rovněž nemůže ztotožnit s hodnocením významu e-mailu, který stěžovatelka zaslala úřední osobě správce daně dne 20. 9. 2019. V něm sice rozvinula svou věcnou argumentaci, nicméně sama výslovně uvedla, že *„dokumenty tedy neberte jako doplnění odvolání ale jen shrnutí argumentů pro Vaše nastudování, jak jsme se dohodli“*, a znovu opakuje, že se jedná pouze o první část vyjádření a další ještě doplní, což však následně neučinila. Za těchto okolností nelze nic vytknout hodnocení správce daně a žalovaného, kteří tento e-mail nepovažovali za doplnění odvolání. Takový postup byl totiž zcela v souladu s jednoznačně projevenou vůlí stěžovatelky a nelze jej považovat ani za přehnaně formalistický či rozporný se základními zásadami daňového řízení, neboť z e-mailu samotného je zjevné, že stěžovatelka si je vědoma své povinnosti doplnit odvolání a zároveň jednoznačně dala na vědomí, že nechce, aby byl tento e-mail považován za doplnění odvolání. Jak přitom Nejvyšší správní soud uvedl například v již citovaném rozsudku sp. zn. 9 Afs 356/2017, *„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.“*

[22] K výše uvedeným věcným důvodům bránícím považovat e-mail za doplnění odvolání navíc v projednávané věci přistupují i důvody formální, tedy skutečnost, že stěžovatelka toto podání učinila pouhým prostým e-mailem bez zaručeného elektronického podpisu, že jej neadresovala podatelně správce daně, nýbrž konkrétní úřední osobě, a že jej navíc nepotvrdila či neopakovala do 5 dnů některým ze způsobů, které je možné považovat za účinné podání vůči orgánu finanční správy, a proto k němu ani nebylo možné přihlížet, jak vyplývá z § 71 odst. 3 daňového řádu. I tyto okolnosti svědčí o tom, že stěžovatelka sama přistupovala k zmíněnému e-mailu jen jako k neformální komunikaci v rámci daňového řízení, a nikoliv jako k doplnění odvolání.

[23] Lze tedy shrnout, že krajský soud posoudil všechny sporné právní otázky správně, a proto je jeho rozsudek zákonný. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[24] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. listopadu 2022

pokračování

4 Afs 396/2021-33

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu