



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jířika, ve věci

žalobkyně: **Bozadziev, s.r.o.**, IČ 28144805
sídlem Lesní 268, 390 01 Tábor – Horky
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M.
sídlem Na Poříčí 1079/3a, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 24. 6. 2024, č. j. 20222/24/5200-10421-713026,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 18. 9. 2023, č. j. 1887740/23/2212-50524-307662, kterým bylo zastaveno řízení o odvolání žalobkyně směřujícím proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 16. 8. 2022, č. j. 1770178/22/2212-50524-307662 (dále jen „*dodatečný platební výměr 2020*“), jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2020 vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně. Tato daň byla žalobkyni správcem daně doměřena též za zdaňovací období let 2018 a 2019.
2. K zastavení řízení o odvolání žalobkyně správcem daně došlo na základě pokynu žalovaného, který správcem daně předložené a doplněné odvolání žalobkyně tomuto vrátil z důvodu absence zákonných náležitostí dle § 112 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“). Žalovaný dospěl k závěru, že odvolání žalobkyně nemělo být správcem daně žalovanému postoupeno k rozhodnutí, nýbrž měl správce daně řízení o tomto odvolání sám zastavit dle § 112 odst. 3 daňového řádu, neboť odvolání nebylo ani na základě jeho doplnění projednatelné, když se věcně míjelo s důvody dodatečného platebního výměru 2020 a označovalo nesprávnou výši doměřené daně a penále.
3. Žalobkyně se s popsáním postupem daňových orgánů neztotožňuje a má zato, že jí došlo k porušení jejích práv. Žalovaný měl o odvolání žalobkyně směřujícím proti dodatečnému platebnímu výměru 2020 správce daně rozhodnout věcně, neboť došlo k jeho řádnému doplnění. Skutečnost, že důvody tohoto odvolání se věcně míjely s odůvodněním dodatečného platebního výměru 2020, není dle žalobkyně z hlediska nutnosti jeho věcného posouzení rozhodná. Z postupu daňových orgánů je zřejmé, že těmto bylo známo, proti kterému rozhodnutí správce daně dané odvolání směřuje. Ačkoli se tedy věcná argumentace obsažená v odvolání žalobkyně míjela s důvody dodatečného platebního výměru 2020 (argumentace se týkala zneužití práva, ačkoli správce daně v rámci tohoto zdaňovacího období doměřoval daň z jiného důvodu), nešlo o absenci náležitostí odvolání, a odvolání tak mělo být žalovaným posouzeno věcně. Z hlediska požadavků na obsah odvolací argumentace postačuje obecný nesouhlas daňového subjektu s napadeným rozhodnutím, ten v projednávané věci byl žalobkyní vyjádřen v doplnění jejího odvolání, v němž uvedla, že nesouhlasí se závěry všech dodatečných platebních výměrů. V daném případě tak žalobkyně zjevně napadla zákonnost dodatečného platebního výměru 2020, byť ne zcela přílehlavou argumentací. Žalovaným odkazované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 9 Afs 356/2017-45, není v této souvislosti přílehlavé, neboť v tamějším případě nebylo podání daňového subjektu myšleno ani označeno jako odvolání a jeho obsah byl neurčitý.
4. Žalobkyně dále s odkazem na odbornou literaturu zpochybňuje postup žalovaného, který jako opožděné vyhodnotil odvolací námítky žalobkyně obsahově směřující proti

dodatečnému platebnímu výměru 2020, které byly uplatněny v odvolání proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení o odvolání. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení mělo shodné účinky jako věcné rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání. Formálně je totiž „podkladové“ odvolací řízení ukončeno až ve chvíli, kdy odvolací orgán rozhodne o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení. Dle žalobkyně stále jde o jeden procesní celek, který má vliv i na samotnou vykonatelnost dodatečného platebního výměru. Odvolací řízení tvoří jeden celek až do jeho ukončení pravomocným rozhodnutím a krácení procesních práv žalobkyně popsaným způsobem je v přímém rozporu s daňovým řádem i jejím právem na spravedlivý proces. Aplikaci § 111 odst. 2 daňového řádu nelze u úkonů učiněných žalobkyní v průběhu řízení o jejím odvolání proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení vyloučit v případě, kdy by bylo rozhodnutí správce daně o zastavení řízení zrušeno. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru 2020 tak bylo možno na základě § 111 odst. 2 daňového řádu doplňovat až do vydání napadeného rozhodnutí.

5. Závěrem je žalobkyní zpochybněn postup správce daně, který vydal rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení za situace, kdy již odvolání žalobkyně bylo postoupeno žalovanému a ten jej správci daně vrátil. Postoupením odvolání byl dle § 113 odst. 3 daňového řádu založen jeho devolutivní účinek a věcně o něm byl povinen rozhodnout žalovaný. Žalovaným odkazované závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 91/2016-38, nejsou na projednávanou věc aplikovatelné, neboť se týkají aplikace § 113 odst. 1 daňového řádu, nikoli § 112 odst. 3 téhož zákona.
6. Na základě uvedeného je navrhováno napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný navrhl projednávanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Z důvodu totožnosti odvolacích námitek s námitkami žalobními odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K otázce projednatelnosti odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru 2020 žalovaný konstatoval, že žalobkyně k výzvě správce daně k doplnění blanketního odvolání toto doplnila argumentací týkající se zneužití práva vztahující se ke všem platebním výměrům za zdaňovací období let 2018 – 2020. Žalobkyně však již nerefletovala, že důvody doměření daně v případě zdaňovacího období roku 2020 se netýkaly konstatovaného zneužití práva. Žalobkyně tak ani k výzvě správce daně vady odvolání neodstranila, a to obsahovalo důvody pro zdaňovací období roku 2020 nerelevantní. Takto podané odvolání nebylo možné věcně projednat a odvolací řízení bylo nutno na základě § 112 odst. 3 daňového řádu zastavit. K tomu žalovaný citoval závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č.j. 9 Afs 356/2017-45, týkající se precizace odvolacích námitek, z nichž se podává, že z předložených důvodů musí být argumentace odvolatele vztahující se k napadenému rozhodnutí jasně patrná. Z této judikatury pak vychází i příslušná metodika Generálního finančního ředitelství. Absencí odvolacích důvodů tak je dle žalovaného nutné rozumět i jejich nerelevantnost.
8. Žalovaný se neztotožnil se závěry žalobkyně, dle nichž z hlediska projednatelnosti odvolání postačí pouhé konstatování nesouhlasu s napadeným rozhodnutím. Z § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu vyplývá, že jednou z náležitostí odvolání je uvedení důvodů, v nichž je nesprávnost či nezákonnost rozhodnutí spatřována. Absence náležitostí odvolání v podobě skutkových a právních otázek vede k neprojednatelnosti takového odvolání. K tomu

žalovaný dále citoval závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č.j. 9 Afs 138/2014-41, dle nichž je řádným projednáním věci třeba rozumět projednání merita věci z hlediska odvolacích námitek, neboť jen projednání střetu tvrzení o nesprávnosti či nezákonnosti rozhodnutí se závěry přezkoumávaného rozhodnutí je smyslem a účelem odvolacího řízení. Pokud tedy žalobkyně nevěnovala dostatečnou pozornost závěrům správce daně a koncepci odvolání, jde to pouze k její tíži.

9. K otázce možnosti doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru v průběhu řízení o odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení žalovaný poukázal na systematiku daňového řádu a zdůraznil, že rozhodnutí vydané dle § 112 odst. 3 daňového řádu je právě rozhodnutím o odvolání vydaném v odvolacím řízení. O odvolání totiž nemusí být rozhodnuto jen postupem předvídaným v § 116 odst. 1 daňového řádu, nýbrž též postupem dle § 113 odst. 1 daňového řádu či právě dle § 112 odst. 3 téhož zákona. V rámci řízení o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení se posuzuje výhradně splnění podmínek pro zastavení řízení, tedy zda k výzvě správce daně došlo k odstranění vad odvolání bránících jeho řádnému projednání. Námitky proti původnímu prvostupňovému rozhodnutí tak v tomto řízení nemají žádnou relevanci, tyto mohou být účinně uplatněny pouze do vydání rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, popř. v okamžiku, kdy by bylo rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení pravomocně zrušeno. Uvedený závěr dle žalovaného plně koreluje se závěry Nejvyššího správního soudu učiněnými v rozhodnutí ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 138/2014-41, v němž kasační soud dospěl k závěru, že ve smyslu § 112 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu a § 111 odst. 2 téhož zákona lze vady podaného odvolání odstraňovat i po lhůtě stanovené správcem daně, avšak nejpozději do vydání rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení.
10. K otázce správnosti postupu žalovaného, který odvolání žalobkyně vrátil k rozhodnutí správci daně, tento zdůraznil, že funkčně příslušným k vydání rozhodnutí dle § 112 odst. 3 daňového řádu je správce daně a za situace, kdy nebyly splněny podmínky věcného přezkumu odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru 2020 dle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, byl postup správce daně, který odvolání postoupil žalovanému k meritornímu rozhodnutí, nesprávný. Žalovaný proto postupoval správně, pokud věc správci daně vrátil k rozhodnutí dle ustanovení § 112 odst. 3 daňového řádu, které představuje výjimku z žalobou zmiňovaného devolutivního účinku odvolání.

III. Právní hodnocení krajského soudu

11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). O věci bylo krajským soudem rozhodnuto bez nařízení ústního jednání za splnění podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s.
12. Žaloba není důvodná.

III.A Projednatelnost odvolacích námitek žalobkyně

13. Krajský soud se v první řadě zabýval tím, zda v nynější věci byly splněny podmínky pro postup správce daně dle § 112 odst. 3 daňového řádu, podle kterého „[o]dstraní-li odvolatel vady, které brání řádnému projednání věci, platí, že odvolání bylo podáno řádně a včas, v opačném případě správce daně odvolací řízení zastaví.“

14. Žalobkyně podala dne 19. 9. 2022 odvolání proti dodatečným platebním výměrům správce daně na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2018, 2019 a 2020, vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. Toto společné odvolání bylo podáno v blanektní podobě s tím, že žalobkyně výslovně uvedla, že konkrétní odvolací důvody budou k výzvě správce daně doplněny. Dne 30. 9. 2022 byla žalobkyně správcem daně vyzvána k odstranění vad odvolání ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy, která byla následně správcem daně k žádosti žalobkyně prodloužena. Podáním ze dne 2. 11. 2022 bylo společné odvolání proti všem uvedeným dodatečným platebním výměrům žalobkyní doplněno, odvolací argumentace přitom byla ve vztahu ke všem těmto výměrům totožná, týkala se nesprávnosti závěrů správce daně o zneužití práva žalobkyní, k němuž mělo dojít prostřednictvím emise a úpisu korunových dluhopisů před koncem roku 2012 (krajský soud se těmito transakcemi žalobkyně opakovaně zabýval ve věci sp. zn. 51 Af 7/2020 či ve věci sp. zn. 63 Af 9/2023 – pozn. krajského soudu). Odvolání žalobkyně směřující proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období let 2018 a 2019 byla rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 9. 2023, č.j. 31251/23/5200-10421-713026, zamítnuta a tyto platební výměry byly potvrzeny. Odvolání žalobkyně směřující proti dodatečnému platebnímu výměru 2020 bylo přípisem žalovaného ze dne 5. 9. 2023 správcem daně vráceno s tím, že správce daně byl povinen ve vztahu k tomuto odvolání postupovat v souladu s § 112 odst. 3 daňového řádu a poté, co ani k výzvě nebylo toto odvolání žalobkyní projednatelným způsobem doplněno, měl správce daně vydat rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně i v případě zdaňovacího období roku 2020 namítala nesprávnost závěru správce daně o zneužití práva a neunesení důkazního břemene ve vztahu k tomuto zneužití. V odvolání navíc žalobkyně uvedla, že za každé dotčené zdaňovací období byla doměřena stejná výše srážkové daně a penále, což je v rozporu s vyšší doměřené daně a penále uvedené v dodatečném platebním výměru 2020, který neobsahoval žádnou správnou úvahu týkající se zneužití práva. Správce daně následně rozhodnutím ze dne 18. 9. 2023, č.j. 1887740/23/2212-50524-307662, odvolací řízení týkající se přezkumu dodatečného platebního výměru 2020 zastavil s tím, že se odvolací námitky směřující proti tomuto výměru tohoto netýkají. Vzhledem k tomu, že k odstranění vad odvolání žalobkyně ani k výzvě nedošlo, správce daně odvolací řízení dle § 112 odst. 3 daňového řádu zastavil.
15. Předmětem sporu je tak otázka, zda v případě žalobkynina odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru 2020 byly uplatněny námitky, které měly být podrobeny věcnému přezkumu v rámci odvolacího řízení žalovaným či zda se jedná o námitky, na jejichž základě věcný odvolací přezkum možný nebyl, protože byl správným postupem správce daně, který odvolací řízení dle § 112 odst. 3 zastavil. Je nutno posoudit, zda lze i námitky, které se zcela věcně míjí s důvody, pro které bylo napadené rozhodnutí vydáno, považovat za námitky, které by měly být věcně projednány odvolacím daňovým orgánem, či zda se jedná o námitky, které nesplňují obligatorní náležitosti odvolání a odvolací řízení by tak mělo být zastaveno.
16. Podle § 112 odst. 1 daňového řádu musí mít odvolání tyto náležitosti a) označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, b) označení odvolatele, c) číslo jednacích, 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.

17. Nejvyšší správní soud se v žalovaném přílehavě citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č.j. 9 Afs 356/2017-45, zabýval mj. relevancí odvolacích důvodů právě z hlediska možnosti jejich věcného přezkumu, uvedl přitom, že pouze legitimní odvolací důvody jsou důvody splňujícími náležitosti odvolání podle § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Konkrétně dospěl v tamější věci k těmto závěrům: „[...] *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). Odvolací orgán může přiměřeným způsobem odvolací důvody interpretovat v souladu s gramatickým vyjádřením odvolatele. Nesmí je však dovozovat mimo rámeček gramatického znění odvolání, respektive za účastníka domýšlet obsah podání či mu přikládat jiný smysl. [...] Sporné však je, zda podání ze dne 5. 8. 2015 obsahuje odvolací důvody. Stěžovatel má za to, že obsahuje dva typy odvolacích důvodů: (1) odvolací důvod výslovně uvedený v posledním odstavci podání (tj. že si žalobkyně není vědoma žádného daňového závazku a poskytuje součinnost správci daně), (2) dále dovozuje odvolací důvody z další části podání, kde žalobkyně zmiňuje „zajišťovací příkaz“ a sporuje užití § 103 zákona o DPH a splnění podmínek pro okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů. [...] Co se týče první uvedeného důvodu, není sporné, že ten **nepředstavuje relevantní důvod, jímž by bylo možné brojit proti zajišťovacím příkazům**. Připouští to i stěžovatel, když uvádí, že uvedený důvod nemůže ve svém důsledku vést k nezákonnosti či nesprávnosti odvoláním napadených rozhodnutí. Mylí se však v tom, že postačuje, aby žalobkyně subjektivně spatřovala ve svém tvrzení odvolací důvod. Je samozřejmé, že vlastní důvodnost odvolání je otázkou jeho věcného posouzení v rozhodnutí stěžovatele. Žalobkyně však v podání ze dne 5. 8. 2015 **uvádí důvod, jenž se již „na první pohled“ (prima facie) netýká zákonnosti napadeného rozhodnutí, ale poukazuje na nevědomost o existenci daňového závazku a poskytovanou součinnost. Tyto okolnosti nelze považovat za legitimní odvolací důvod, a tedy za splnění náležitosti odvolání podle § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu.**“ (důraz doplněn)*
18. Citovaným rozhodnutím tak byl interpretován obecný závěr týkající se náležitostí odvolání, který lze vztáhnout i na věc nyní projednávanou. Není proto pravdou, že by závěry citovaného rozhodnutí nebyly v nynější věci aplikovatelné z důvodu odlišných skutkových okolností věci, jak uvádí žaloba.
19. K věcnému přezkumu odvolání odvolacím orgánem tak lze „propustit“ pouze taková odvolání, jež obsahují relevantní (legitimní) odvolací důvody týkající se zákonnosti napadeného rozhodnutí. To vyplývá i ze závěrů rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č.j. 9 Afs 138/2014-41, na který poukázal též žalovaný, a podle něhož: „**Rádným projednáním věci je třeba rozumět projednání merita věci z hlediska odvolacích námitek, neboť jen projednání střetu tvrzení o nesprávnosti či nezákonnosti rozhodnutí se závěry přezkoumávaného rozhodnutí je smyslem a účelem odvolacího řízení. Aby k takovému projednání námitek mohlo dojít na úrovni rozhodování správního orgánu vyššího stupně (zde Celního ředitelství Ostrava), je v § 112 daňového řádu stanoven postup, jímž správce daně, proti jehož rozhodnutí odvolání směřuje, zajišťuje a garantuje, že příslušnému správnímu orgánu II. stupně bude k odvolacímu řízení předloženo řádné odvolání obsahující všechny zákonem požadované náležitosti.** Podané odvolání tedy nejprve prochází stadiem rozhodování o tom, zda je způsobilé řádného projednání. Krajský soud správně posoudil, že v daném případě až do rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení odvolání žalobkyně postrádalo odvolací důvody, bez nichž není odvolání řádně projednatelné, a proto byl dán důvod k zastavení

odvolacího řízení.“ Pro úplnost lze doplnit, že uvedený princip platí i v režimu kasačního řízení před Nejvyšším správním soudem, který kasační stížnost věcně nepřezkoumává v případě, kdy se kasační námitky mívají s rozhodovacími důvody napadeného rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, č.j. 8 As 119/2022-19 či ze dne 4. 3. 2004, č.j. 1 Azs 23/2004-55).

20. Nejvyšší správní soud se pak i v jiném svém rozhodnutí ze dne 24. 11. 2022, č.j. 4 Afs 396/2021-30, zabýval náležitostmi odvolání, když uvedl: „*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 výtka 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 [...] 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.*“ Z uvedeného tak jednoznačně vyplývá, že pro postoupení odvolání odvolacímu orgánu k věcnému přezkumu nepostačí pouhé obecné tvrzení o nesouhlasu s dodatečnými platebními výměry, jak uvádí žalobkyně.
21. V nynějším případě se tak odvolací argumentace zcela mívá s důvody napadeného rozhodnutí, žalobkyně totiž brojila pouze proti závěrům správce daně o zneužití práva, na takových závěrech však napadené rozhodnutí vůbec postaveno nebylo a odvolání žalobkyně tak bez této věcně zcela nerelevantní argumentace obsahově odpovídá pouze obecnému nesouhlasu se závěry správce daně. Takový nesouhlas ovšem nelze považovat za odvolací důvod splňující náležitosti odvolání ve smyslu § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Odvolání žalobkyně tak v předložené podobě nebylo věcně projednatelné, neboť nemířilo vůči postupu či závěrům správce daně v řízení, jež vyústily ve vydání dodatečného platebního výměru 2020. Správce daně postupoval správně, pokud řízení o odvolání na základě § 112 odst. 3 daňového řádu zastavil.

III. B Doplnění odvolání v době po vydání rozhodnutí o zastavení řízení

22. Žalobkyně se dále vymezuje proti závěru žalovaného, který jako opožděné neakceptoval její námitky směřující proti dodatečnému platebnímu výměru 2020 uplatněné v odvolání proti rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení. Dle žalobkyně bylo možno odvolací námitky směřující proti dodatečnému platebnímu výměru 2020 doplňovat až do vydání napadeného rozhodnutí.
23. Řešenou otázkou v rámci uvedené námítky je, zda lze v odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení uplatňovat též námitky vztahující se k důvodům vydaného dodatečného platebního výměru, proti němuž směřovalo původní odvolání. Na tuto otázku poskytuje odpověď již shora citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č.j. 9 Afs 138/2014-41, v němž se zcela jednoznačně uvádí: „*V odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení o blanketním odvolání mohla žalobkyně jen doplňovat a měnit odvolací důvody směřující proti závěru o zastavení odvolacího řízení správcem daně, nikoliv věcné důvody směřující proti platebnímu výměru.*“ Takový závěr zcela odpovídá již shora předestřenému rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018,

č.j. 9 Afs 356/2017-45, podle kterého odvolání musí obsahovat důvody týkající zákonnosti napadeného rozhodnutí, tedy nikoli jiného rozhodnutí.

24. Citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu vyvrací teze žalobou citované odborné literatury – komentáře k ust. § 112 odst. 3 daňového řádu, podle nichž bude nutno rozhodnutí o zastavení řízení zrušit a vlastní odvolací řízení provést v případě, kdy k odstranění vad odvolání dojde v době po zastavení odvolacího řízení. S těmito závěry se krajský soud neztotožňuje. Daňový subjekt se na základě odvolacích námitek směřujících proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení nemůže úspěšně domáhat věcného přezkumu rozhodnutí, proti němuž původní odvolání směřovalo a řízení o němž bylo zastaveno. Pouze v případě, kdy by došlo k pravomocnému zrušení rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, lze věcný přezkum dodatečného platebního výměru 2020 znovu otevřít.

III.C Devolutivní účinek odvolání

25. Závěrem žalobkyně zpochybňuje postup žalovaného, který její odvolání správci daně vrátil k vydání rozhodnutí o zastavení řízení pro neodstranění vad podání v souladu s § 112 odst. 3 daňového řádu. Dle žalobkyně v okamžiku, kdy bylo odvolání správcem daně žalovanému postoupeno k rozhodnutí, nebylo již možné věc správci daně k rozhodnutí o zastavení řízení vracet a žalovaný měl rozhodnout o zamítnutí tohoto odvolání dle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu.
26. S uvedenou námitkou žalobkyně se krajský soud neztotožňuje, devolutivní účinek odvolání totiž nastává pouze v případě, kdy jsou splněny podmínky pro věcný přezkum napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem dle § 116 odst. 1 daňového řádu. V případě postupu dle § 112 odst. 3 daňového řádu a § 113 odst. 1 téhož zákona devolutivní účinek odvolání nenastává a ve věci rozhoduje správce daně. Je to totiž pouze správce daně, kdo je na základě § 112 odst. 2 a 3 daňového řádu oprávněn vyzvat daňový subjekt k odstranění vad odvolání a odvolací řízení zastavit v případě, kdy podstatné vady odvolání nejsou odstraněny. Jestliže tedy v projednávané věci bylo odvolání žalobkyně správcem daně nesprávně postoupeno žalovanému v době kdy již bylo zřejmé, že vady odvolání nebyly odstraněny (jeho obligatorní náležitosti nebyly ani k výzvě správce daně doplněny) a jedná se tak o věcně neprojednatelné odvolání, postupoval žalovaný správně, pokud správci daně odvolání postoupil zpět k vydání rozhodnutí dle § 112 odst. 3 daňového řádu, neboť k vydání takového rozhodnutí je oprávněn pouze správce daně. Nesprávný poukaz žalovaného na postup dle § 116 odst. 3 daňového řádu obsažený v bodě 19 napadeného rozhodnutí, nemá na zákonnost tohoto rozhodnutí vliv.

IV. Závěr a náklady řízení

27. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první a odst. 7 s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.
29. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice dne 8. října 2024

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu