



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Terezy Matuškové, v právní věci

žalobkyně: **HELVET GASTRO s.r.o., IČO: 28915402**
sídlem Mostecká 362, 755 01 Vsetín
zastoupená F-CONSULT s.r.o., vykonávající daňové poradenství
sídlem Březnická 5565, 763 02 Zlín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2024, č. j. 23962/24/5200-11434-707603,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně podala odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterému správce daně plně vyhověl v rámci autoremedury. Soud se pak v této věci zabýval tím, zda může žalobkyně v odvolání proti tomuto autoremedurnímu rozhodnutí uplatnit nové námitky, které v původním odvolání neuplatnila.

2. Finanční úřad pro Zlínský kraj („správce daně“) žalobkyni na základě daňové kontroly doměřil dne 12. 7. 2022 pod č. j. 1499266/22/3312-50522 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2018 („dodatečný platební výměr“). Na změnu základu daně přitom měla vliv tři kontrolní zjištění: 1.1. spotřeba elektrické energie, 1.2. ceny sjednané mezi spojenými osobami, 1.3. náklady na pořízení zboží. Žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru podala odvolání, v němž namítala chybné vyúčtování nákladů na elektrickou energii ze strany pronajímatele. Námitky tedy mířily výhradně proti kontrolnímu zjištění dle bodu 1.1. a žalobkyně navrhovala, aby byl dodatečný platební výměr v tomto rozsahu zrušen.
3. Správce daně žalobkyni plně vyhověl, a v rámci autoremedury dodatečný platební výměr rozhodnutím ze dne 29. 11. 2022, č. j. 2018322/22/3312-50522-712325 („autoremedurní rozhodnutí“), změnil tak, že doměřenou daň a penále snížil o částky vyplývající z uznání nákladů na spotřebu elektrické energie dle zjištění v bodu 1.1.
4. Žalobkyně autoremedurní rozhodnutí správce daně napadla dalším odvoláním, v němž vznesla námitky proti stanovení ceny podnájomu mezi spojenými osobami, tedy proti kontrolním zjištěním dle bodu 1.2. Toto odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 8. 2024, č. j. 23962/24/5200-11434-707603 („napadené rozhodnutí“), zamítl a autoremedurní rozhodnutí potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Žalobkyně rozporovala závěr žalovaného, že není možné v rámci odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí správce daně uplatnit nové odvolací námitky. Autoremedurní rozhodnutí je podle ní třeba vnímat jako druhé rozhodnutí, které je odlišné od toho prvního. Jedná se o rozhodnutí v první instanci, proti kterému je možno se znovu odvolat. Pokud pak správce daně podanému odvolání v rámci autoremedury částečně vyhová, existují tato dvě rozhodnutí vedle sebe paralelně. Žalovaný se tak měl novou odvolací námitkou zabývat, a jeho rozhodnutí je proto nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný setrval na svém právním názoru a odkázal na napadené rozhodnutí. Jelikož žalobkyně v prvním odvolání navrhovala zrušit dodatečný platební výměr v napadeném rozsahu, tedy pouze v rozsahu bodu 1.1., správce daně odvolání plně vyhověl. Rozsah prvního odvolání si však vymezovala sama žalobkyně, a je její odpovědností, že podala první odvolání pouze k části doměrku. Námitky, které nebyly předmětem autoremedurního rozhodnutí, již nejsou pro odvolací řízení proti autoremedurnímu rozhodnutí relevantní.

IV. Posouzení věci

7. Žaloba není důvodná.

IV.A) Obecně k povaze odvolacího daňového řízení

8. Podle § 111 odst. 2 daňového řádu do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.
9. Podle § 112 odst. 1 daňového řádu musí mít odvolání mimo jiné tyto náležitosti: uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí [písm. d)], návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí [písm. f)].

10. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu 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. Podle odst. 3 uvedeného ustanovení vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.
11. Odvolání je kvalifikovaným druhem podání, jímž se účastník řízení obrací na správní orgány, aby přezkoumaly a přehodnotily vydané rozhodnutí a procesní postup vedoucí k jeho vydání. Jedná se o dispoziční úkon odvolatele, a je tak výhradně na odvolateli, zda odvolání podá, jak vymezí jeho rozsah, jaké uvede odvolací námitky a jakou zvolí konkrétní argumentaci. Z podaného odvolání přitom musí vyplývat, proti kterým výrokům rozhodnutí o odvolání směřuje a v jakém rozsahu jsou tyto výroky odvoláním napadány. Odvolatel tedy v odvolání vymezuje rámec odvolacího řízení.
12. V odvolacím daňovém řízení se však neuplatní zásada koncentrace řízení, což vyplývá z § 111 odst. 2 daňového řádu. Odvolatel tak může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové dosud neuplatněné námitky, může rovněž navrhopvat nebo předkládat nové důkazní prostředky. Řízení je totiž vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Náprava právních a skutkových vad prvostupňového rozhodnutí má tak místo přímo ve vlastním odvolacím řízení. Odvolací orgán tedy v rámci odvolacího řízení může ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Má k dispozici stejné nástroje a postupy, jimiž disponoval prvostupňový orgán. Zrcadlem k tomu jsou procesní práva daňového subjektu a prostor vytvořený pro jejich uplatnění (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS).
13. Rozsah přezkumu odvolacím orgánem je tedy postaven na kombinaci dispoziční zásady a částečně revizního principu. Odvolací orgán je povinen se zabývat všemi důvody, které odvolatel v odvolání a jeho případných doplňcích namítal, a své závěry ke všem odvolacím důvodům musí uvést v odůvodnění rozhodnutí. Pokud by některý z odvolacích důvodů opomenul přezkoumat, bylo by rozhodnutí o odvolání minimálně v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Odvolacími důvody je tak vymezen minimální rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí.
14. Nad rámec odvolacích důvodů je pak odvolací orgán povinen se prvoinstančním rozhodnutím zabývat, vyjdou-li najevo skutečnosti, které mohou být rozhodné pro výsledek řízení. Odvolací orgán je tedy povinen provádět dokazování ke zjištění zákonnosti a správnosti napadeného rozhodnutí, i když takové vady rozhodnutí, popř. i vady řízení, odvolatel nenamítal. Musí zohlednit nejen nové skutečnosti ale i nezákonnosti, které v průběhu odvolacího řízení vyjdou najevo (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Nové skutečnosti pak mohou svědčit ve prospěch i neprospěch odvolatele.
15. Smyslem a cílem odvolacího řízení je správné zjištění a stanovení daně, a tudíž i případná oprava či doplnění prvostupňového rozhodnutí. Za tímto účelem může odvolací orgán sám zjišťovat nové skutečnosti a provádět dokazování. Aby mohl odvolatel na tyto nové skutečnosti a jejich posouzení ze strany správního orgánu reagovat, dává daňový řád stranám prostor pro dialog. Odvolatel je proto oprávněn po celou dobu odvolacího řízení vznášet

nové námitky a navrhopvat důkazní prostředky, a to právě v reakci na široká oprávnění odvolacího orgánu. Toto oprávnění odvolatele disponovat s řízením však končí vydáním rozhodnutí o odvolání. Dospěje-li odvolací orgán k závěru, že se již zabýval všemi pro věc podstatnými skutečnostmi, že byly tyto skutečnosti dostatečně zjištěny a prokázány, a že si zajistil všechny možné podklady pro to, aby mohl stanovit daň správně a v souladu se zákonem, přistoupí k vydání rozhodnutí o odvolání. Tím je v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu ukončena možnost daňového subjektu disponovat s odvoláním.

IV.B) Autoremedura jako specifický postup v odvolacím řízení

16. Autoremedura je postupem, který představuje výjimku ze zásady dvojinstančnosti správního řízení, podle níž má o odvolání rozhodovat nadřízený orgán – prolamuje tedy tzv. devolutivní účinek odvolání, a to v zájmu urychlení a hospodárnosti řízení jako celku (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 111/2006-56, nebo ze dne 8. 11. 2019, č. j. 5 As 272/2019-31)
17. Autoremedura byla v daňovém řízení původně upravena v § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („ZSDP“), takto: správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat.
18. Nejvyšší správní soud k této úpravě konstatoval, že „[v] důsledku přenesení funkční příslušnosti k rozhodnutí o odvolání na správce daně prvního stupně je správce daně prvního stupně v tomto řízení nadán v mezích své rozhodovací pravomoci shodnými právy a povinnostmi, jakými disponuje odvolací orgán (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 76/2007-48, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS, bod 27). Rozhodnutí vydané správním orgánem prvního stupně v rámci autoremedury je proto nutné chápat jako rozhodnutí o odvolání. [...] Pokud správce daně v rámci autoremedury podanému odvolání částečně vyhoví a své původní rozhodnutí změní, existují tato rozhodnutí vedle sebe paralelně. Daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně prvostupňového rozhodnutí v rámci odvolacího řízení platí obě rozhodnutí společně (tvoří fakticky jeden celek), a to v mezích provedených změn [...]. Je-li následně měnící rozhodnutí vydané v odvolacím řízení zrušeno, původní rozhodnutí správního orgánu prvního stupně platí tak, jak bylo původně vydáno (v nezměněném stavu).“ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2014, čj. 1 Afs 5/2014-78, body 35 a 41.
19. Krajský soud v Brně dále v rozsudku ze dne 17. 7. 2020, č. j. 31 Af 85/2018-151, bod 32, konstatoval, že správce daně je „v rámci autoremedury povinen doplnit dokazování pouze v případě potřeby. V důsledku nedoplnění dokazování proto nelze bez dalšího rozhodnutí o odvolání považovat za nezákonné z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, nevyvolávala-li daňová, resp. odvolací tvrzení žalobce spolu s doloženými podklady u původního správce daně jakékoli pochybnosti. Správce daně ani jako odvolací orgán není povinen „za každou cenu“ doplňovat dokazování, nevzniknou-li mu na základě listin ve spisu pochybnosti. Stejně tak není povinen „za každou cenu“ zpochybňovat tvrzení daňového subjektu.“
20. Daňový řád upravil autoremeduru v § 113 odst. 1 následovně: správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno,
 - a) rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4,

- b) rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4, nebo
- c) odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud je podané odvolání nepřijatelné nebo bylo podáno po lhůtě.
21. Oproti úpravě v ZSDP doznala autoremedura tři zásadnějších změn. Zaprvé, autoremedura je vázána na vyjádření dalších příjemců rozhodnutí (tato otázka není předmětem tohoto řízení). Zadruhé, v případě částečné autoremedury má správce daně nově povinnost odvolání ve zbývající části zamítnout (ani tato otázka není předmětem tohoto řízení). Zatřetí, daňový řád nově nevyklučuje podat odvolání proti rozhodnutí správce daně, kterým v plném rozsahu vyhověl odvolání daňového subjektu. Posouzení rozsahu tohoto (druhého) odvolání je právě předmětem sporu mezi účastníky.
22. Důvodová zpráva k daňovému řádu v tomto ohledu konstatuje, že „[v] případě úplné i částečné autoremedury zůstává připuštěna možnost odvolání, byť se bude jednat o výjimečné případy, a to z důvodu možné přítomnosti více příjemců rozhodnutí, kterým by tak bylo odepřeno brojit proti výsledku odvolání podaného jiným příjemcem“ (tisk 685/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu, 5. volební období, www.psp.cz). Připuštěním odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí tedy zákonodárce sledoval primárně zájem eventuálních dalších příjemců rozhodnutí, nikoliv zájem daňového subjektu, jemuž bylo autoremedurou zcela vyhověno. Ostatně taková úvaha odpovídá principu subjektivní nepřijatelnosti opravného prostředku (opravný prostředek nemůže podat ten, komu bylo rozhodnutím zcela vyhověno). Soud nicméně musí konstatovat, že tato vůle historického zákonodárce se nijak neprojevila v zákonném textu. Soud proto musí vycházet z toho, že odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí může podat daňový subjekt i tehdy, pokud bylo správcem daně jeho původnímu odvolání zcela vyhověno. To však neznamená, že lze tímto (druhým) odvoláním vznést námitky, které nebyly předmětem posuzování správce daně v autoremedurním rozhodnutí.
23. Jak bylo uvedeno výše, podá-li daňový subjekt odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru, není v důvodech tohoto odvolání nijak omezen a může je měnit či doplňovat až do okamžiku, kdy je vydáno rozhodnutí o odvolání (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Za rozhodnutí o odvolání je přitom třeba považovat též rozhodnutí správce daně, jímž je podle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu plně vyhověno odvolání daňového subjektu. I vydáním takového rozhodnutí končí daňovému subjektu možnost měnit a doplňovat odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru.
24. Jestliže daňový subjekt následně využije svého práva a podá odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí správce daně, které mu plně vyhovělo, musí si uvědomit, že předmětem odvolání je právě autoremedurní rozhodnutí, a nikoliv (dodatečný) platební výměr. Předmětem odvolacího řízení tedy již není (dodatečný) platební výměr jako celek, ale pouze ta zjištění, kterými se správce daně zabýval v autoremedurním rozhodnutí. Důvody odvolání tak jsou v tomto ohledu omezeny rozsahem, jímž se věci na základě prvního odvolání daňového subjektu zabývalo autoremedurní rozhodnutí. Ostatně z § 116 odst. 1 daňového řádu výslovně vyplývá, že předmětem rozhodnutí odvolacího orgánu může být pouze „napadené rozhodnutí“, tj. v tomto případě autoremedurní rozhodnutí správce daně, a nikoliv (dodatečný) platební výměr, který odvoláním napaden není. Odvolací orgán tak může změnit, zrušit či potvrdit právě jen autoremedurní rozhodnutí, a nikoliv (dodatečný) platební výměr. Jen těžko by tak mohl zrušit autoremedurní rozhodnutí z důvodů, kterými se vůbec nezabývalo a zabývat ani nemělo.

25. Opačný přístup by byl nadto v rozporu s výše akcentovanými zásadami rychlosti a hospodárnosti daňového řízení. Pokud by soud připustil, že daňový subjekt může v odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí správce daně vznášet námitky, které neuplatnil v prvním odvolání a správce daně se jimi nezabýval, stala by se autoremedura nástrojem pro prodloužení daňového řízení a ve svém důsledku zcela zbytečnou. Správce daně by se s nově uplatněnou námitkou jistě mohl vypořádat v dalším autoremedurním rozhodnutí (pokud by námitka byla důvodná), avšak s rizikem, že daňový subjekt poté podá další odvolání s novou argumentací. Vidina takového postupu by správce daně nepochybně vedla k pragmatické úvaze, že autoremedura nevede k rychlému skončení věci a že daleko efektivnější je v tomto ohledu věc předložit k rozhodnutí přímo odvolacímu orgánu.
26. Soud tedy uzavírá, že v odvolání proti rozhodnutí správce daně vydanému dle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nelze vznést námitky, které daňový subjekt neuplatnil v odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru.
27. Tento závěr nemá jednostranné dopady výlučně vůči daňovému subjektu, nýbrž je třeba jej zohlednit i v postupu odvolacího orgánu a správního soudu. Revizní princip a zásada *reformace in peius* obsažené v § 114 odst. 2 daňového řádu se tak v tomto případě mohou odvíjet výlučně od předmětu autoremedurního rozhodnutí. Odvolací orgán z něj nemůže vykročit a zabývat se otázkami, které by se týkaly (dodatečného) platebního výměru, ale nebyly předmětem posouzení autoremedurního rozhodnutí. Opačný výklad by vedl k neakceptovatelné disproporci mezi procesními právy a povinnostmi daňového subjektu a odvolacího správce daně. V případě soudního přezkumu pak daňový subjekt sice nic neomezuje v tom, aby v žalobě uvedl námitky, které nebyly daňovými orgány řešeny. Soud se jimi však může zabývat pouze tehdy, pokud mají vztah k předmětu přezkoumávaného rozhodnutí. V souvislosti s řešenou otázkou se tedy musí týkat právě autoremedurního rozhodnutí.
28. V nyní projednávané věci již jedno plnohodnotné odvolací řízení proběhlo a žalobkyně v něm mohla vznést námitky proti všem zjištěním uvedeným v dodatečném platebním výměru, se kterými nesouhlasila. Správce daně v prvním odvolacím řízení dospěl k závěru, že je na místě žalobkyni v rozsahu namítaných vad, tj. v rozsahu neuznání nákladů týkajících se dodatečně vyúčtovaných elektrických energií, ke kterému došlo na základě chybného vyúčtování ze strany pronajímatele, plně vyhovět. Jiné vady prvostupňového rozhodnutí správce daně neshledal. Odvolací řízení proto ukončil vydáním autoremedurního rozhodnutí. Možnost žalobkyně vznášet další odvolací námitky proti dodatečnému platebnímu výměru a rozšiřovat jimi předmět odvolacího řízení tímto okamžikem skončila. Pokud žalobkyně spatřovala vady dodatečného platebního výměru také ve zjištěních dle bodu 1.2, měla tyto námitky vznést do doby, než správce daně vydal rozhodnutí ve věci. V odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí však již žalobkyně nemohla úspěšně vznášet nové námitky nad rámec předmětu tohoto rozhodnutí, tj. nad rámec zjištění dle bodu 1.1. Takové námitky totiž nesměřovaly proti autoremedurnímu rozhodnutí, nýbrž proti dodatečnému platebnímu výměru, což daňový řád v § 111 odst. 2 vylučuje. Žalovaný proto postupoval v souladu se zákonem, pokud se námitkami týkajícími se cen mezi spojenými osobami nezabýval a odvolání jako nedůvodné zamítl.

V. Závěr a náklady řízení

29. Soud shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).
30. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 29. září 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu