



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **VESNA INTERIORS**, s.r.o., tř. Masarykova 1194, Veselí nad Moravou, zast. daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2019, čj. 7143/19/5300-21444-712153, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2020, čj. 29 Af 34/2019-152,

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 d ů v o d n ě n í :

[1] Jádrem tohoto sporu je otázka, zda daňový subjekt v odvolání uvedl důvody nesprávnosti či nezákonnosti všech odvoláním napadených rozhodnutí [§ 112 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád].

[2] Žalobkyně se blanketním odvoláním ze dne 14. 2. 2018 bránila proti **sedmi** dodatečným platebním výměrům na DPH (za období září až prosinec 2013 a dále leden, březen a květen 2014), které vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně). Správce daně ji sedmi samostatnými výzvami ze dne 20. 2. 2018 vyzval k odstranění vad podání. Žalobkyně měla mj. doplnit důvody nesprávnosti či nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Podáním ze dne 12. 4. 2018 žalobkyně doplnila důvody odvolání proti sporným sedmi dodatečným platebním výměrům. Správce daně vyhodnotil, že odvolací důvody se vážou jen ke dvěma ze sedmi dodatečných platebních výměrů. Ve vztahu ke zbylým **pěti** obdobím (září až prosinec 2013 a leden 2014) žalobkyně v doplnění odvolání uvedla pouze obecná konstatování a dále rekapitulaci výsledků daňové kontroly. Pět samostatnými rozhodnutími ze dne 18. 4. 2018 tedy zastavil řízení o odvolání proti těmto pěti platebním výměrům na DPH (§ 112 odst. 3 daňového řádu). Žalobkyně se proti pěti rozhodnutím o zastavení řízení odvolala. Žalovaný pak rozhodnutím ze dne 18. 2. 2019 odvolání zamítl a všech pět rozhodnutí o zastavení řízení potvrdil.

[3] Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí bránila žalobou. Krajský soud jí vyhověl. Rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle soudu žalobkyně v doplnění

odvolání ze dne 12. 4. 2018 vymezila okruh právních otázek, jimiž se měl žalovaný zabývat i ve vztahu k dodatečným platebním výměrům za září až prosinec 2013 a leden 2014.

[4] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Žalobkyně prý vztáhla argumentaci o přenesení důkazního břemena k neuznanému nároku na odpočet daně z dodávek řeziva, tj. k dodatečným platebním výměrům za období březen a květen 2014, nikoli ke zbylým pěti sporným rozhodnutím, která se týkala doměrku z důvodu neuznání odpočtu souvisejícího s dodávkami zahradního nábytku. Právní argumenty žalobkyně neindividualizovala a neprovázala se skutkovými tvrzeními o obchodech se zahradním nábytkem. Odvolací řízení o těchto pěti doměrcích proto správce daně zastavil.

[5] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Ustanovení § 112 odst. 1 daňového řádu vymezuje náležitosti, které musí odvolání mít, přičemž dle písm. d) cit. ustanovení mezi ně mj. náleží *uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí*. Dle odst. 2 musí správce daně vyzvat daňový subjekt k odstranění vad odvolání a náležitě ho poučit, jak vady odstranit. Dle odst. 3 pak platí, že pokud daňový subjekt vady odvolání neodstraní, *správce daně odvolací řízení zastaví*.

[8] V nynějším případě správce daně zastavil odvolací řízení, jelikož přes výzvu k odstranění vad žalobkyně neuvedla žádné konkrétní odvolací důvody ve vztahu k pěti dodatečným platebním výměrům, které se týkaly zahradního nábytku (září 2013 až leden 2014). NSS s tímto závěrem nesouhlasí. Stejně jako krajský soud má za to, že žalobkyně v sedmnáctistránkovém doplnění odvolání vylíčila dostatečné důvody pro vedení řízení o odvolání, a to jak ve vztahu k dodatečným platebním výměrům ohledně řeziva (březen a květen 2014), tak proti zbylým pěti doměrkům (září až prosinec 2013 a leden 2014). Krajský soud rozhodně nezaměnil *střobost* odvolacích důvodů s jejich *absencí*, jak argumentuje stěžovatel v bodě 19 kasační stížnosti. Poselstvím tohoto případu není, aby daňové orgány domýšlely za odvolatele možné odvolací důvody, ale to, aby s náležitou opatrností zacházely s každým podáním. A zejména bez dalšího (v části) nezastavily odvolací řízení v případě, kdy daňový subjekt obecnými argumenty napadá více platebních výměrů (viz dále).

[9] Se stěžovatelem lze souhlasit, že žalobkyně v doplnění odvolání vznesla především obecné právní argumenty co do rozložení důkazního břemena či uznání nároku na odpočet DPH. Avšak stěžovatel nemá pravdu, že žalobkyně vztáhla veškeré právní argumenty jen a pouze k doměrkům z dodávek řeziva. Jakkoli stěžovatel konstruuje představu, že celé odvolání se točí jen kolem neuznání odpočtu z obchodů s řezivem, není tomu tak. Pokud by žalobkyně na s. 7 podání ze dne 12. 4. 2018 neuvedla krátkou citaci zprávy o daňové kontrole, která se týkala řeziva, veškeré jí vznesené právní argumenty ohledně přenesení důkazního břemena (s. 5 až 7 doplnění odvolání) by se nutně vztahovaly *ke všem* napadeným platebním výměrům (což se ostatně výslovně říká v uvození doplnění odvolání). V takové situaci by daňové orgány nemohly zastavit odvolací řízení, jak navozuje stěžovatel v bodech 14 až 17 kasační stížnosti. Proto by věcnému projednání odvolání proti všem sedmi dodatečným platebním výměrům nebránilo ani to, že žalobkyně předestřela jen vesměs právní odvolací argumenty, které výslovně neprovázala s jedinečnými skutečnostmi sporu (kromě citace na s. 7 doplnění odvolání). Stěžovatelův odkaz na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, není namístě, jelikož v této kauze rozšířený senát řešil projednatelnost co do kvality odlišných podání (např. námitky odkazem na ustanovení zákona, prostá citace zákona apod.). V nynějším případě žalobkyně doplnila odvolání o právní

pokračování

argumenty a teoretická východiska, které se týkaly mj. přenosu důkazního břemene v daňovém řízení. Takové argumenty, byť relativně obecné, řádně vymezily odvolací důvody proti všem napadeným doměrkům.

[10] Dle NSS žalobkyně neomezila rozsah odvolání ani rozsah argumentů v části IV podání ze dne 12. 4. 2018 ani krátkou citací závěrů správce daně ohledně odpočtů DPH stran řeziva (s. 7 doplnění odvolání). Na tom nic nemění ani odkaz žalobkyně na tuto citaci v dalším odstavci na s. 7 doplnění odvolání („výše zmíněná citace je natolik vágní“). Z doplnění odvolání ze dne 12. 4. 2018 *jako celku* neplyne, že by žalobkyně nemínila vztáhnout veškeré obecné právní argumenty i na dodatečné platební výměry, které se týkaly zahradního nábytku (viz první stranu podání, na které specifikovala, že odvolací důvody doplňuje ve vztahu ke všem sedmi dodatečným platebním výměrům). Proto není správná hypotéza stěžovatele, že žalobkyně vlastně ani „neprojevila vůli“ k vedení odvolacího řízení proti všem sedmi doměrkům.

[11] Vedle výše uvedeného žalobkyně v posledním odstavci části IV doplnění odvolání (s. 7) argumentovala, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole zmatečně použil § 34 zákona o DPH (*Zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů*). Nic nenasvědčuje tomu, že by žalobkyně tuto odvolací námitku vztáhla pouze k doměrkům stran řeziva, a to navíc za situace, kdy toto ustanovení měl správce daně použít i při doměření DPH v těch zdaňovacích obdobích, v nichž zpochybnil dodávky zahradního nábytku. Již jen tato námitka sama o sobě vylučovala, aby správce daně zastavil řízení o odvolání proti sporným pěti doměrkům DPH za září až prosinec 2013 a leden 2014.

[12] NSS připomíná, že s každým podáním, a tedy i s odvoláním, je třeba pracovat citlivě. Pokud daňový subjekt vymezí okruh otázek, kterými se mají daňové orgány zabývat, nelze *obsah* odvolání vykládat restriktivně, strojově zužovat *rozsah* doplněných odvolacích důvodů či z kontextu podání vyvozovat, že daňový subjekt některé námitky nemyslel tak, jak je do podání napsal.

[13] Pokud snad přesto za výše popsané situace nebylo správci daně zřejmé, zda se doplnění odvolacích důvodů ze dne 12. 4. 2018 váže ke všem sedmi napadeným platebním výměrům, či jen ke dvěma z nich, bylo namístě, aby žalobkyni vyzval, ať sdělí, zda odvolací důvody doplnila vůči všem platebním výměrům. V dané situaci by dodatečná výzva rovněž odpovídala základním zásadám správy daní (§ 5 odst. 3, § 6 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu). Avšak správce daně místo vstřícného postupu bez dalšího vyhodnotil doplnění odvolání restriktivně a odvolací řízení ve větší části zastavil. Stěžovatel tuto nezákonnost posvětil rozhodnutím, které krajský soud správně zrušil.

[14] Proto NSS kasační stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[15] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobkyni, která úspěch měla, žádné náklady nevznikly (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. září 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu