



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobkyně: **JUDr. K. T.**
proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2017, č. j. 22187/17/5300-21443-708158

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 1. 2017, č. j. 14756/17/3012-51525-701464. Tímto rozhodnutím správce daně zastavil řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období srpen 2008 pro jeho zjevnou nepřipustnost podle § 106 odst.

1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“).

II. Shrnutí relevantních skutkových okolností

2. Žalobkyně podala dne 22. 4. 2016 dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, které původně označila jako srpen 2007; v podaném přiznání vykázala nadměrný odpočet ve výši 9 101 000 Kč. Dále uvedla, že v původně vedeném řízení jí nebyl nadměrný odpočet daně vyplývající z přijetí zdanitelného plnění v podobě know-how k výrobě piva přijatého od společnosti EDHESSA, s.r.o. uznán pro absolutní neplatnost úkonů učiněných v průběhu generálního inhibitoria, zřízeného usnesením Okresního soudu Brno-venkov ze dne 28. 3. 2007, č. j. 19 Nc 5458/2007 - 7. V této souvislosti žalobkyně k dodatečnému daňovému přiznání připojila usnesení Okresního soudu Brno-venkov ze dne 8. 12. 2014, č. j. 19 Nc 5458/2007 - 541, kterým došlo k zastavení exekuce; a dále usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, č. j. 26 Co 337/2015 - 161, v němž soud řešil účinky předmětného inhibitoria se závěrem, že s ním nelze v tomto případě pojit sankci absolutní neplatnosti. Žalobkyně se proto dovolávala zohlednění těchto skutečností.
3. Vzhledem k tomu, že žalobkyně byla v roce 2007 čtvrtletním plátcem DPH, byla vyzvána k upřesnění podání a odstranění jeho vad podle § 74 daňového řádu (výzvou ze dne 4. 5. 2016, č. j. 2228947/16/3012-51525-701464). V odpovědi na výzvu žalobkyně upřesnila, že dodatečné daňové přiznání podala za 3. čtvrtletí 2007. Následně správce daně zjistil, že o daňové povinnosti za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 probíhá u Krajského soudu v Brně soudní řízení, a proto daňové řízení v této věci rozhodnutím ze dne 13. 6. 2016, č. j. 2778064/16/3012-51525-701464, zastavil. V odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení žalobkyně vyjasnila, že dodatečné daňové přiznání se týká zdaňovacího období srpen 2008. Správce daně proto sám původní rozhodnutí o zastavení řízení zrušil rozhodnutím ze dne 21. 7. 2016, č. j. 3212840/16/3012-51525-701464, které nabylo právní moci dne 11. 8. 2016.
4. Následně správce daně opětovně doměřovací řízení zastavil (rozhodnutím ze dne 24. 8. 2016, č. j. 3703322/16/3012-51525-701464), a to s ohledem na zjištění, že ve věci byl podán návrh na obnovu řízení týkajícího se zdaňovacího období srpen 2008. K odvolání žalobkyně pak správce daně uvedené rozhodnutí také zrušil s odůvodněním, že k podání návrhu na obnovu řízení došlo dne 4. 5. 2016, tj. až po podání dodatečného daňového přiznání. Toto zrušovací rozhodnutí ze dne 16. 11. 2016, č. j. 4423564/16/3012-51525-701464, nabylo právní moci dne 15. 12. 2016.
5. Správce daně poté vyhodnotil dodatečné daňové přiznání jako nepřípustné a dne 4. 1. 2017 vydal pod č. j. 14756/17/3012-51525-701464 rozhodnutí, kterým řízení zastavil. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že žalobkyně nesplnila podmínky stanovené v § 141 odst. 2 daňového řádu, neboť skutečnosti uváděné žalobkyní jako důvody pro podání dodatečného daňového přiznání nelze pokládat za ty, které by naznačovaly stanovení daně v nesprávné výši. Původně uplatněný nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 9 058 218 Kč nebyl žalobkyni uznán na základě toho, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelného

plnění; nikoli z důvodu omezení dispozic s předmětem zdanitelného plnění na základě nařízené exekuce (generálního inhibitoria).

6. K podanému odvolání žalovaný napadeným rozhodnutím (ze dne 16. 5. 2017, č. j. 22187/17/5300-21443-708158) prvostupňové rozhodnutí správce daně o zastavení řízení potvrdil a odvolání jako nedůvodné zamítl, přičemž zdůraznil, že závěry daňových orgánů stran původně stanovené daně byly potvrzeny také v řízení soudním, konkrétně v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2013, č. j. 29 Af 48/2011 - 150. Kasační stížnost směřující proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 2. 2015, č. j. 2 Afs 19/2013 - 149, zamítl; ústavní stížnost byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 22. 12. 2015, sp. zn. I. ÚS 1246/2015. Dle názoru žalovaného by podané dodatečné daňové přiznání nemohlo vést k doměření daně.

III. Obsah žaloby

/ve spojení s opravou podání/

7. Žalobkyně předně v podané žalobě namítala nicotnost obou vydaných správních rozhodnutí, neboť měla za to, že rozhodnutí byla vydána za situace, kdy již byla daň konkludentně doměřena a nalézací řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání ukončeno. Uvedené žalobkyně dovozovala z § 144 odst. 1 a 2 daňového řádu. Domnívala se, že nebyl-li ve lhůtě 30 dnů od podání dodatečného daňového přiznání podle § 89 odst. 4 daňového řádu zahájen postup k odstranění pochybností, byla naplněna hypotéza stanovená v § 144 odst. 2 téhož zákona, tj. že se za den doručení dodatečného platebního výměru, který se neoznamuje, považuje poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Za den doručení platebního výměru tak dle žalobkyně bylo nutno považovat den 30. 4. 2016; důvod pro podání dodatečného daňového přiznání byl totiž zjištěn dne 16. 3. 2016. Správce daně svou nečinností podle žalobkyně vyjádřil souhlas s výší daně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání.
8. Dále žalobkyně namítala, že správce daně se před vydáním prvostupňového řízení pokusil dvakrát nalézací řízení zastavit. Tato rozhodnutí byla následně zrušena, a nemohla tak nastolit žádné právní účinky z pohledu lhůt pro stanovení daně. K tvrzení žalovaného, že v důsledku vad podání, které musely být odstraněny postupem podle § 74 daňového řádu, nemohlo dodatečné daňové přiznání vést ke konkludentnímu doměření daně, žalobkyně uvedla, že v případě odstranění vad podání se na něj hledí, jako by bylo učiněno řádně a včas (§ 74 odst. 3 daňového řádu). Skutečnost, že došlo k odstranění vad podání, aprobej sám správce daně ve svém rozhodnutí ze dne 21. 7. 2016, a tedy na dodatečné daňové přiznání bylo nutno nahlížet jako na podané řádně a včas. Zároveň předchozí dvě pravomocná rozhodnutí o zastavení řízení zakládají podle žalobkyně překážku *rei indicate*. Pokud přesto správce daně napotřetí řízení zastavil, dopustil se podstatné vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
9. Žalobkyně pak zpochybnila i důvod pro zastavení řízení opírající se o § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Dle jejího názoru podání dodatečného daňového přiznání nelze považovat za právně nepřípustné. Sám žalovaný uvedl, že důvodem nepřípustnosti podání

nebyly námitky v podobě procesního pochybení správce daně, přičemž žalovaným uvedený důvod (daň byla vyměřena ve správné výši) nelze pod citované ustanovení daňového řádu podřadit. Podle žalobkyně je vyřešení otázky účinků generálního inhibitoria pro věc klíčové, jak ostatně vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2015, č. j. 2 Afs 19/2013 - 149. Zjištění ohledně správnosti vyměřené daně je možno učinit toliko v řízení nalézacím; zde tedy zahájením postupu k odstranění pochybností ve lhůtě 30 dnů. Správce daně však namísto toho řízení rozhodnutím ze dne 24. 8. 2016 účelově zastavil, ačkoli musel vědět, že návrh na obnovu řízení byl podán později než dodatečné daňové přiznání; a že ani dřívější soudní přezkum podání dodatečného daňového přiznání nebránil, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2007, č. j. 8 Afs 71/2006 - 52.

IV. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný v úvodu své vyjádření shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl, že správce daně postupoval zcela v souladu s daňovým řádem, pokud postupem podle § 74 tohoto zákona po žalobkyni požadoval odstranit vady podání. Tyto byly odstraněny až dne 11. 8. 2016, kdy nabylo právní moci rozhodnutí ze dne 21. 7. 2016, č. j. 3212840/16/3012-51525-701464.

Na základě toho pak nemohlo dojít ke konkludentnímu doměření daně, neboť dodatečné daňové přiznání nebylo způsobilé k projednání. Žalovaný také doplnil, že celý průběh řízení byl do značné míry ovlivněn vlastními úkony a postupem žalobkyně. Námitka nicotnosti obou napadených rozhodnutí je dle žalovaného nedůvodná.

11. Žalovaný odmítl také námitku týkající se prolomení překážky věci rozhodnuté (*rei iudicatae*), neboť obě dřívější rozhodnutí o zastavení řízení byla následně pravomocně zrušena. Nalézací řízení tak nebylo ukončeno, přičemž po zrušení obou rozhodnutí o zastavení řízení se řízení vždy vrátilo do fáze projednání dodatečného daňového přiznání.
12. K posouzení podání jako zjevně právně nepřipustného žalovaný zopakoval, že původně stanovená daň byla založena na neprokázání přijetí zdanitelného plnění, nikoli na omezení dispozic s předmětem řízení z důvodu nařízené exekuce. Daň byla posléze potvrzena i v řízení soudním. Z toho podle žalovaného vyplývá, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2008 byla vyměřena ve správné výši. Dodatečné daňové přiznání tudíž je nutno hodnotit jako podání nepřipustné.

V. Replika žalobkyně

13. Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž uvedla, že žalovaný popisuje správně skutkový průběh věci, činí z něj však nesprávné závěry. Nalézací řízení dle žalobkyně skončilo již marným uplynutím lhůty pro zahájení postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně souhlasila s tím, že vady podání (dodatečného daňového přiznání) byly odstraněny ke dni 11. 8. 2016, zopakovala ovšem, že podle § 74 odst. 3 daňového řádu je nutno po odstranění vad na podání hledět, jako by bylo podáno řádně a včas. Žalobkyně také zopakovala, že v pořadí druhé rozhodnutí o zastavení řízení bylo úkonem účelovým, protože správce daně musel vědět, že návrh na obnovu byl podán dne 4. 5. 2016, kdežto k podání dodatečného daňového přiznání došlo dne 22. 4. 2016. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21, pak žalobkyně zdůraznila, že za úkony vedoucí k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně je nutno pokládat pouze fakticky činěné úkony, nikoli úkony účelové. Vydáním účelových rozhodnutí tedy nedošlo k přerušení běhu lhůty podle § 89 odst. 4 daňového řádu. Za tohoto stavu žalobkyně v replice dovodila, že dnem doručení konkludentně doměřeného dodatečného platebního výměru je den 11. 8. 2016, kdy byly odstraněny vady podání.

14. K námitce stran důvodnosti zastavení řízení pro nepřípustnost žalobkyně doplnila, že odůvodnění napadeného rozhodnutí má typické rysy řízení nalézacího, které však bylo možno uplatnit toliko po zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný totiž nepřesně reprodukuje závěry správního soudu v rozsudku ze dne 25. 1. 2013, č. j. 29 Af 48/2011 - 150, z něhož vyplývá, že daňové orgány vycházely především z názoru o právní překážce deklarovaného převodu.
15. V závěru žalobkyně upozornila, že správce daně ve věci rozhodoval „natříkrát“, přestože disponuje dostatečným odborným aparátem. Dle jejího názoru měl správce daně nadto seznat, že již z podání dodatečného daňového přiznání ze dne 22. 4. 2016 je zřejmé, že se toto týká zdaňovacího období srpen 2008. Měl-li o skutkových tvrzeních žalobkyně pochybnosti, bylo na místě zahájit postup k odstranění pochybností.

VI. Posouzení věci krajským soudem

16. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný vyjádřili svůj souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání a vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal potřebu provádět v řízení dokazování, rozhodl v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
18. Podstata projednávané věci spočívá v posouzení, zda v důsledku podání dodatečného daňového přiznání a nezahájení postupu k odstranění pochybností došlo v případě žalobkyně ke konkludentnímu doměření daně z přidané hodnoty, jak žalobkyně namítá v podané žalobě; a v případě negativní odpovědi v posouzení otázky, zda v dané věci byly naplněny důvody pro zastavení doměřovacího řízení.
19. Dříve než se krajský soud vyjádří k těmto otázkám, předesílá, že obdobné námitky stran konkludentního doměření daně (v případě zdaňovacích období červen 2008 a srpen 2010) uplatnila žalobkyně též v žalobách vedených u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 76/2017 a 30 A 30/2018. V těchto věcech nicméně byl mezi účastníky řízení spor již o to, zda došlo k samotnému podání dodatečného daňového řízení; v nyní projednávané věci ovšem není mezi stranami sporné, že žalobkyně dodatečné daňové přiznání na zdaňovací

období srpen 2008 podala dne 22. 4. 2016, ale spor je veden o to, zda následný postup správce daně, kdy nezačal postup k odstranění pochybností, mohl vést ke konkludentnímu doměření daně, jak žalobkyně v podané žalobě namítá. Krajský soud je však ve shodě s žalovaným toho názoru, že nikoli.

20. Již samotné pojmosloví „konkludentní doměření (či vyměření) daně“, použité žalobkyní, není terminologicky zcela přesné. Správce daně totiž o stanovení daně musí rozhodnout platebním výměrem, což ostatně vyplývá nejen z judikatury Nejvyššího správního soudu (srovnej k tomu rozsudek ze dne 5. 6. 2014, č. j. 7 Afs 9/2014 - 34, dostupný na www.nssoud.cz: „(...) o výši daně stanovené v doměřovacím řízení vydá správce daně vždy rozhodnutí (dodatečný platební výměr), proti němuž lze podat odvolání (s výjimkou uvedenou v ust. § 144 odst. 4 daňového řádu)“; ale přímo z ustanovení § 144 odst. 1 daňového řádu, které neupravuje, že by samotným uplynutím času (nečinností správce daně) došlo bez dalšího ke stanovení daně ve výši tvrzené daňovým subjektem. Z citovaného ustanovení vyplývá pouze tolik, že v případě, kdy se doměřená daň neodchyluje od tvrzení daňového subjektu, nemusí správce daně dodatečný platební výměr doručovat. Pokud se tedy v citovaném ustanovení daňového řádu hovoří o postupu k odstranění pochybností („to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností“), pak se tato úprava váže právě k doručování (slovy zákona oznamování) dodatečného platebního výměru. Platí tedy, že v případě zahájení postupu k odstranění pochybností je nutné následně vydat dodatečný platební výměr doručovat vždy, tj. bez ohledu na to, zda se stanovená daň od daně tvrzené odlišuje či nikoli.
21. Skutečnost, že ustanovení § 144 odst. 2 daňového řádu upravuje zákonnou fikci doručení dodatečného platebního výměru, který podle odstavce prvního není třeba doručovat, neznamená, že by nebylo nutno dodatečný platební výměr vydat (a že by tedy mohlo dojít k vyměření daně konkludentně). Shodné závěry ostatně obsahuje také odborná komentářová literatura (srovnej komentář k § 144 daňového řádu in Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M., *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Elektronická verze dostupná v ASPI): „(...) nová právní úprava opustila systém konkludentního vyměření daně, jež nastalo v případech, kdy správce daně neměl pochybnosti o správnosti, úplnosti či průkaznosti řádného či dodatečného daňového přiznání. Pokud tedy nyní dojde správce daně k závěru, že se doměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, tak sice vyhotoví dodatečný platební výměr, avšak nezašle jej daňovému subjektu a pouze jej založí do správního spisu. Je tomu tak proto, že praxe dospěla k závěrům, že je třeba o návrhu (dodatečném daňovém přiznání) rozhodnout vždy dodatečným platebním výměrem, a nepostačuje tedy (pro mnohost problémů a nejasností) pouhé osvědčení o výši daně a jeho vyznačení v daňovém přiznání, bez náležitostí, jež jsou vlastností řádného rozhodnutí (srov. komentář k § 140).“
22. Na výše uvedeném pak nic nemění ani třicetidenní lhůta pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 4 daňového řádu. Tato lhůta je totiž lhůtou pořádkovou, „neboť“
s jejím marným uplynutím zákon nespojuje zánik oprávnění správce daně na zahájení postupu k odstranění pochybností“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016 - 36, dostupný na www.nssoud.cz). Zákon tedy s jejím uplynutím nespojuje ani konkludentní vyměření (doměření) daně. Poukazuje-li žalobkyně ve spojitosti s tím na skutečnost, že v takovém případě by okamžik rozhodnutí o nadměrném odpočtu byl

ponechán na úvaze správce daně, je třeba odkázat na institut ochrany před nečinností ve smyslu § 38 daňového řádu. Jestliže by byl správce daně nečinný, daňový subjekt se může domáhat nápravy u nadřízeného orgánu a poté i u správního soudu v řízení vedeném podle § 79 a násl. s. ř. s. V případě, že by nečinnost správce daně vedla ke vzniku škody, lze se pak případně nápravy domáhat podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti. Nelze si ostatně představit situaci, že by daňovým subjektem uplatněný nadměrný odpočet (příkladmo ve výši 100 mil. Kč) mohl být konkludentně doměřen toliko na základě např. organizačních důvodů (nemoci, dovolené) či možného protiprávního jednání úředních osob.

23. V návaznosti na výše uvedené je pak nutno doplnit, že správce daně v dané věci nebyl nečinný.

Je zjevné, že tak jak bylo dodatečné daňové přiznání dne 22. 4. 2016 podáno, nebylo způsobilé k projednání, neboť se výslovně vztahovalo ke zdaňovacímu období srpen 2007, ačkoli žalobkyně v roce 2007 nebyla měsíčním, ale čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty;

a neodpovídalo ani tvrzeným důvodům pro podání dodatečného daňového přiznání. Z toho všeho je zřejmé, že podání trpělo vadami – bylo nejasné a vnitřně rozporné, a proto správce daně postupoval v souladu s § 74 odst. 1 daňového řádu, když žalobkyni vyzval k jeho upřesnění. Následný vývoj, jak v této souvislosti poznamenal žalovaný, pak významně ovlivnily zejména další úkony žalobkyně, která k výzvě uvedla, že se správně jedná o zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007. O dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období ovšem probíhalo soudní řízení; proto správce daně řízení podle § 106 odst. 1 písm. b), ve spojení s § 141 odst. 6, daňového řádu zastavil. Až teprve poté žalobkyně v odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení vyjasnila, že se od počátku jednalo o zdaňovací období srpen 2008. Byla to tedy sama žalobkyně, která tímto do řízení vnesla nejasnosti a zdržení; a za této situace se lze pouze podívit argumentaci žalobkyně, která ve své replice k vyjádření žalovaného uvedla, že správce daně měl správné zdaňovací období identifikovat sám, jelikož bylo zcela zřejmé, o jaké podání se jedná.

24. I další průběh řízení se pak odvíjel od úkonů žalobkyně, která vedle dodatečného daňového přiznání podala ve věci totožného zdaňovacího období rovněž návrh na obnovu řízení. Správce daně rozhodnutím ze dne 24. 8. 2016 řízení opět zastavil, a to s odkazem na totožná ustanovení daňového řádu citovaná výše, přičemž vzhledem k tomu, že předchozí zrušovací rozhodnutí nabylo právní moci dne 11. 8. 2016, je možno konstatovat, že správce daně rozhodl v podstatě vzápětí. Je přitom pravdou, že návrh na obnovu řízení žalobkyně podala dne 4. 5. 2016, tj. až po podání dodatečného daňového přiznání, avšak ve světle shora popsání – poněkud nepřehledného – průběhu nelze následný postup správce daně, který nesprávně vyhodnotil časový sled úkonů řízení, hodnotit jako účelový. Krajskému soudu ostatně není zřejmé, v čem by měla spočívat účelovost tohoto druhého zastavení řízení, když z pohledu podmínek pro stanovení daně (např. běhu lhůt) nemělo žádný význam. Pro úplnost pak krajský soud v této souvislosti doplňuje, že lhůta uvedená v § 89 odst. 4 daňového řádu není lhůtou pro stanovení daně, ani se ke lhůtě pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu nijak neváže. Jedná se

o lhůtu pořádkovou, v níž je správce daně povinen zahájit postup k odstranění pochybností
(viz k tomu odst. 22 výše).

25. Po vyjasnění otázky souběžně podaného návrhu na obnovu řízení správce daně své předchozí pochybení napravit (rozhodnutí o zastavení řízení zrušil) a dodatečné daňové přiznání opětovně hodnotil. Dospěl přitom k závěru, s nímž se i krajský soud ztotožňuje, že podání žalobkyně ze dne 22. 4. 2016 se zcela míjí s důvody, pro něž nebyl nárok na nadměrný odpočet žalobkyni uznán. Tím byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění a jeho užití v rámci ekonomické činnosti. Je přitom pravdou, že daňové orgány původně své prvotní pochybnosti opíraly o účinnost generálního inhibitoria, které bránilo převodu vlastnického práva, a způsobilo tak neplatnost smlouvy o převodu know-how. Nicméně klíčovým je v této souvislosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2015, č. j. 2 Afs 19/2013 - 149, dostupný na www.nssoud.cz, který dosavadní přijaté závěry v předmětné věci korigoval. Otázku neplatnosti úkonu, jímž mělo dojít k převodu know-how na žalobkyni, totiž nepovažoval za rozhodující pro posouzení, zda k přijetí zdanitelného plnění došlo či nikoli. Dovodil, že daňové orgány identifikovaly dostatek jiných pochybností, na kterých postavily nepřiznání nároku na odpočet DPH, které ob stojí – a tedy ke generálnímu inhibitoriu Nejvyšší správní soud vůbec nepřihlížel (v podrobnostech krajský soud pro stručnost odkazuje na odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu). Z uvedeného tak vyplývá, že podané dodatečné daňové přiznání by s ohledem na žalobkyní tvrzené důvody nemohlo vést k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a ke stanovení nižší daně (zde v podobě přiznání nároku na nadměrný odpočet DPH ve výši cca 9,1 mil. Kč).

26. Zbývá tedy posouzení otázky, zda uvedený případ bylo možno podřadit pod důvod pro zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Není přitom pochyb o tom, že toto ustanovení primárně dopadá na situace, kdy zákon určité podání za nepřípustné přímo označuje, nebo pro jejichž vyřízení vůbec neexistuje zákonná opora. Tedy na případy, kdy je bez dalšího zjevné, že podání nelze věcně projednat (podrobněji k tomu viz komentář k § 106 daňového řádu in Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žižková, M., *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Elektronická verze dostupná v ASPI). Podle krajského soudu lze ovšem za zjevně právně nepřípustné podání označit též podání, které vůbec nesplňuje podmínky pro věcné projednání. Převáděno na nyní projednávanou věc, v situaci, kdy daňová povinnost žalobkyně za zdaňovací období srpen 2008 byla přezkoumána Krajským soudem v Brně (viz rozsudek ze dne 25. 1. 2013, č. j. 29 Af 48/2011 - 150) a Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek ze dne 26. 2. 2015, č. j. 2 Afs 19/2013 - 149), v nichž správní soudy shodně dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění, a tedy jí ani nemohl být uznán uplatněný nadměrný odpočet DPH ve výši cca 9 mil. Kč, nelze daňovým orgánům vytýkat, že dodatečné daňové přiznání (s ohledem na žalobkyní tvrzené důvody

pro jeho podání) hodnotily jako podání, které *prima facie* není způsobilým podáním ve smyslu

§ 141 odst. 2 daňového řádu, neboť nemohlo vést ke změně původně vyměřené daně.

27. Ostatně, ani věcné projednání dodatečného daňového přiznání by z výše uvedených důvodů nemohlo nic změnit na zákonnosti již dříve vysloveného (a soudy potvrzeného) závěru,

že žalobkyni nelze nárok na uplatněný nadměrný odpočet DPH přiznat. V daném případě je tedy z hlediska zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí nerozhodné, že daňové orgány řízení zastavily pro zjevnou nepřípustnost podání dodatečného daňového přiznání (ačkoli se věcně důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zabývaly), neboť co do svého výsledku by se na těchto závěrech v případě zrušení rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení

de facto nic nezměnilo. Zrušení rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení z těchto čistě formálních důvodů proto krajský soud v souladu se zásadou procesní ekonomie vyhodnotil jako neúčelné.

VII. Závěr a náklady řízení

28. Na základě výše uvedených skutečností tak krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou,

a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

29. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 písm. 1 s. ř. s., podle kterého žalobkyně, která neměla ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. února 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu