



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 21. 9. 2017, č. j. 41373/17/5300-21443-702551

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 30. 6. 2017, č. j. 3287641/17/3012-51525-701464. Tímto rozhodnutím správce daně zastavil řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období červenec 2008 pro jeho zjevnou nepřipustnost dle § 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. Dne 16. 1. 2017 žalobkyně učinila prostřednictvím datové schránky podání označené jako „Odůvodnění k dodatečnému daňovému přiznání k DPH za zdaňovací období 7/2008“, o čemž správce daně sepsal úřední záznam (dne 2. 2. 2017 pod č. j. 462868173012-51525-701464) s tím, že dodatečné daňové přiznání dosud nebylo podáno.
3. Následně správce daně dne 4. 4. 2017 obdržel žádost, kterou se žalobkyně (prostřednictvím svého zmocněnce) domáhala zaslání dodatečného platebního výměru k DPH za zdaňovací období červenec 2008 (společně se zdaňovacím obdobím srpen 2010) a vrácení přeplatku na dani, na což jí správce daně odpověděl, že dodatečné daňové přiznání neeviduje. Žalobkyně proto podala prostřednictvím svého zmocněnce podnět na ochranu před nečinností správce daně, v němž se dovolávala podání dodatečného daňového přiznání dne 16. 1. 2017, a tedy i zahájení nalézacího (doměřovacího) řízení. Žalobkyně dovozovala, že pokud správce daně nezahájil postup k odstranění pochybností, došlo ke konkludentnímu doměření daně. Požadovala proto vydání dodatečného platebního výměru. Žalovaný popsany podnět odložil, neboť dle jeho názoru ve věci žádné nalézací řízení zahájeno nebylo.
4. Žalobkyně poté dne 6. 6. 2017 podala dodatečné daňové přiznání za předmětné zdaňovací období červenec 2008, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši 950 000 Kč. Správce daně však toto podání vyhodnotil jako zjevně právně nepřipustné a dne 30. 6. 2017 vydal pod č. j. 3287641/17/3012-51525-701464 rozhodnutí, kterým zahájené řízení zastavil. Nepřipustnost tohoto podání správce daně opíral o skutečnost, že dodatečné daňové přiznání nebylo podáno ve stanovené lhůtě podle § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť ta již uplynula dne 31. 1. 2017. Žalobkyně v něm nadto nepřipustně namítala vady při hodnocení důkazů. Správce daně proto uzavřel, že ve věci nebyly splněny podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání stanovené v § 141 odst. 2 daňového řádu.
5. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila odvoláním, v němž (jak bylo uvedeno výše) namítala, že jí daň byla v důsledku nečinnosti správce daně konkludentně doměřena, a pokud snad podání ze dne 16. 1. 2017 vykazovalo vady, měl ji správce daně podle § 74 daňového řádu vyzvat k jejich odstranění. Žalovaný podané odvolání napadeným rozhodnutím ze dne 21. 9. 2017, č. j. 41373/17/5300-21443-702551, jako nedůvodné zamítl. V odůvodnění uvedl, že podání ze dne 16. 1. 2017 nemohlo vyvolat žalobkyní tvrzené účinky, neboť se nejednalo o dodatečné daňové přiznání. Žalovaný upozornil také na novelu daňového řádu, provedenou zákonem č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb, podle kterého je (s účinností od 1. 5. 2016) podání, které není učiněno ve stanovené formě, neúčinné. K takovému podání se vůbec nepřihlíží, a proto správce daně ani nepostupoval podle § 74 daňového řádu. K vlastním důvodům pro zastavení řízení žalovaný dále zdůraznil, že dodatečné daňové přiznání nemůže sloužit k odstraňování vad řízení; žalobkyně se přitom dovolávala nesprávného vyhodnocení výpovědi svědka, tj. nesprávného postupu správce daně.

III. Obsah žaloby

6. Žalobkyně se s výše uvedenými závěry neztotožnila. Předně namítala, že prvostupňové rozhodnutí správce daně je nicotné, neboť ve věci již bylo dříve pravomocně rozhodnuto a daň byla v souladu s § 144 odst. 1 daňového řádu konkludentně doměřena. S ohledem na znění ustanovení § 144 odst. 2 daňového řádu se žalobkyně domnívala, že dodatečný platební výměr na konkludentně doměřený nadměrný odpočet DPH ve výši 950 000 Kč nabyt právní moci dne 31. 1. 2017. Tento závěr dovozovala ze skutečnosti, že správce daně ve věci nezahájil postup k odstranění pochybností, který v souladu s ustanovením § 144 odst. 1, větou za středníkem, daňového řádu jako jediný brání konkludentnímu doměření daně. Lhůtu pro zahájení postupu k odstranění pochybností v délce 30 dnů (§ 89 odst. 4 daňového řádu) žalobkyně pokládala za lhůtu zákonnou a propadnou, k čemuž se odvolávala na blíže nespecifikovaný komentář k daňovému řádu. Svou nečinností tak správce daně vyjádřil souhlas s výší žalobkyní tvrzené daně (zde nadměrného odpočtu ve výši 950 000 Kč).
7. Žalobkyně dále uvedla, že dodatečné daňové přiznání podala dne 16. 1. 2017 v podobě stanoveného formuláře, který připojila k žalobě. Domnívala se, že formulář správce daně pro podání daňových přiznání nefungoval korektně, a to z důvodů na straně daňové správy. Podle žalobkyně tak bylo prvostupňové rozhodnutí vydáno po lhůtě, v níž byl správce daně oprávněn zahájit postup k odstranění pochybností, a tudíž po již pravomocně ukončeném nalézacím řízení. Rozhodnutí o zastavení řízení je tedy právně a fakticky neuskutečnitelné, a proto nicotné.
8. V další části své žaloby žalobkyně namítala, že i samotné odůvodnění dodatečného daňového přiznání ze dne 16. 1. 2017 bylo dostatečně určité, aby s ním mohly být spojeny účinky zahájení daňového řízení. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 - 74, podle kterého se podání posuzuje podle svého obsahu, nikoli podle toho, jak je označeno. Žalobkyně opětovně připomněla institut výzvy k odstranění vad podání dle § 74 daňového řádu, včetně několika dalších rozsudků Nejvyššího správního soudu, avšak žalovaný podle tohoto ustanovení nepostupoval, neboť žalobkyně žádnou výzvu neobdržela. Podání ze dne 16. 1. 2017 tak bylo dle jejího názoru třeba bez dalšího považovat za právní jednání, s nímž bylo spojeno zahájení daňového řízení.
9. Přes skutečnost, že obě vydaná správní rozhodnutí jsou dle žalobkyně postavena na opožděnosti dodatečného daňového přiznání, se žalobkyně vymezila rovněž proti druhému z důvodů, a to nepřipustnosti nových skutečností zjištěných z trestního rozhodnutí, jejichž relevanci bylo možné podle žalobkyně posoudit toliko v nalézacím řízení. Žalobkyně měla za to, že dřívější soudní přezkum nebrání podání dodatečného daňového přiznání na tutéž daň, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2007, č. j. 8 Afs 71/2006 - 52.

10. S ohledem na výše uvedené skutečnosti proto žalobkyně v závěru podané žaloby navrhl, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí správce daně.

IV. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný v úvodu svého vyjádření shrnul dosavadní průběh celé věci a k žalobní argumentaci odkázal především na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Odmítl domněnku žalobkyně, že by k doměření daně došlo dne 31. 1. 2017 na základě podání učiněného dne 16. 1. 2017. V případě tohoto podání nebyly dle žalovaného dány důvody pro vydání výzvy k odstranění vad ve smyslu § 74 daňového řádu. Žalovaný zopakoval, že podání nebylo učiněno ve stanovené formě, a proto se na něj hledí, jako by nebylo učiněno vůbec. V žádném případě proto nemohlo vyvolat účinky z pohledu zahájení doměřovacího řízení, a proto ani dodatečné daňové přiznání ze dne 6. 6. 2017 nebylo podáním opakovaným.
12. Žalovaný tak odmítl i namítanou nicotnost prvostupňového a žalobou napadeného rozhodnutí, neboť vedené doměřovací řízení bylo pravomocně ukončeno právě až nabytím právní moci žalobou napadeného rozhodnutí. Upřesnil také, že prvostupňové rozhodnutí správce daně nebylo žalobkyni doručeno dne 22. 9. 2017, jak tvrdí, ale již dne 3. 7. 2017. Pro úplnost žalovaný uvedl, že podnět žalobkyně na prohlášení nicotnosti tohoto rozhodnutí byl vyrozuměn ze dne 8. 8. 2017, č. j. 33691175100-41452-712275, odložen jako nedůvodný.
13. K námitce stran přípustnosti důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání žalovaný zopakoval, že žalobkyně zpochybňovala vyhodnocení výpovědi svědka s ohledem na zjištění učiněná z trestního spisu. Tím v rozporu s § 141 odst. 2 daňového řádu zpochybnila postup správce daně. V projednávaném případě tak podané dodatečné daňové přiznání nebylo možno hodnotit jinak než jako zjevně nepřipustné.

V. Replika žalobkyně a následné vyjádření žalovaného, doplnění žalobkyně

14. V replice k popsání vyjádření žalobkyně upozornila na informaci Generálního finančního ředitelství (GŘŘ) k neúčinnosti elektronické formy podání ze dne 23. 5. 2016, č. j. 67221/16/7100-20050-050493, dle které se podání vztahující se k předchozím zdaňovacím obdobím (před účinností novely č. 113/2016 Sb.) posuzují podle dosavadních právních předpisů. Žalovaný byl proto povinen postupovat podle § 74 daňového řádu. Žalobkyně také uvedla, že výpověď svědka v trestním řízení (na rozdíl od výpovědi obžalovaného) může být důkazem v řízení daňovém. Taková výpověď je z povahy věci novým zjištěním, nezávislým na postupu správce daně v předchozím řízení.
15. Žalovaný reagoval na repliku žalobkyně vyjádřením ze dne 19. 4. 2018. K informaci GŘŘ uvedl, že správce daně neevidoval, že by k "Odůvodnění" bylo podáno také samotné dodatečné daňové přiznání. Zdůraznil také, že předmětnou informaci GŘŘ nelze vztahovat k jakémukoliv podání, ale jen k podání ve smyslu § 101a odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 S., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 113/2016 Sb., přičemž "Odůvodnění" takovým podáním není. V ostatním žalovaný setrval na argumentaci uvedené v dřívějším vyjádření k žalobě.

16. Žalobkyně dále doložila soudu dohodu o uznání vlastnictví a smlouvu kupní ze dne 4. 4. 2018, jejíž smluvní strana výslovně uznala, že se žalobkyně na základě kupní smlouvy ze dne 30. 6. 2008 stala vlastníkem předmětu zdanitelného plnění (dřevěných plastik), za jejichž pořízení uplatnila nadměrný odpočet DPH ve výši 950 000 Kč. Dle názoru žalobkyně je tedy zřejmé, že nenamítala zákonnost předchozího rozhodnutí, ale že dodatečné daňové přiznání opírala o zcela nové skutečnosti, v předchozím řízení neznámé.

VI. Posouzení věci krajským soudem

17. 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.
18. 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 dokazování, rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
19. Podstata projednávané věci spočívá v posouzení, zda žalobkyně dne 16. 1. 2017 podala dodatečné daňové přiznání, a došlo tedy k zahájení doměřovacího řízení na DPH za zdaňovací období měsíce července 2008; a v případě kladné odpovědi na tuto otázku, zda následkem toho došlo ke konkludentnímu doměření daně, jak žalobkyně namítá v podané žalobě. Žalobkyně v této souvislosti tvrdí, že v uvedený den (tj. dne 16. 1. 2017) podala dodatečné daňové přiznání, přičemž i samotné „*Odůvodnění k dodatečnému daňovému přiznání k DPH za zdaňovací období 7/2008*“ je nutno považovat za natolik určité, že vyvolalo tytéž účinky, tj. zahájení doměřovacího řízení.
20. Krajský soud předně k této otázce připomíná, že řízení se zahajuje doručením prvního podání ve věci (§ 91 odst. 1 daňového řádu). Doměřovací řízení jako typ nalézacího řízení je, jak vyplývá z ustanovení § 143 odst. 1 daňového řádu, z povahy věci zahajováno dodatečným daňovým přiznáním, resp. dodatečným vyúčtováním (není-li daň doměřena z moci úřední). Přeneseno na nyní projednávanou věc, aby došlo k zahájení řízení, musela by žalobkyně žalovanému doručit dodatečné daňové přiznání.
21. K formálním náležitostem podání daňový řád stanoví, že dodatečné daňové přiznání lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí (§ 72 odst. 1 daňového řádu), přičemž tak lze učinit i datovou zprávou, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (§ 72 odst. 3 daňového řádu). Pokyn Generálního finančního ředitelství (dále jen „GŘ“) č. D-24 stanoví, že musí jít o formát XML. K vytvoření souboru lze využít aplikaci Daňového portálu – elektronické služby Finanční správy ČR (tzv. EPO). Tato aplikace umožňuje i odeslání souboru – odeslání na technické zařízení správce daně; případně je možné soubor odeslat prostřednictvím datové schránky. Podle § 73 odst. 3, věty druhé, daňového řádu, jde-li

o datovou zprávu zasílanou na technické zařízení správce daně, je přijetí podání potvrzeno tímto zařízením s uvedením časového údaje o přijetí této datové zprávy.

22. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně v podané žalobě tvrdí, že dne 16. 1. 2017 podala dodatečné daňové přiznání přímo na stanoveném formuláři, tuto skutečnost však nijak nedoložila. K žalobě sice jako přílohu č. 5 připojila vyplněný formulář daňového přiznání, v němž je uvedeno datum jeho sestavení dne 16. 1. 2017, tento formulář však bez dalšího nedokládá jeho skutečné odeslání, natož jeho doručení správci daně (žalobkyně k tomu žádný doklad nepředložila). Pokud pak žalobkyně bez bližší specifikace namítala, že formulář nepracoval korektně, je otázkou, proč nezvolila tiskopis v jiné podobě.
23. Krajskému soudu je přitom z jeho vlastní rozhodovací činnosti známo, že žalobkyně elektronicky podala dne 16. 1. 2017 toliko dvě podání: (i) „*Odůvodnění k dodatečnému daňovému přiznání k DPH za zdaňovací období 7/2008*“ a (ii) „*Odůvodnění k dodatečnému daňovému přiznání k DPH za zdaňovací období 8/2010*“. Obdobnými námitkami, které žalobkyně uplatnila v nyní posuzované věci, se totiž zdejší krajský soud zabýval již v rozsudku ze dne 30. 8. 2018, č. j. 30 A 30/2018 - 124, dostupném na www.nssoud.cz, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2010. Ve věci sp. zn. 30 A 30/2018 se žalobkyně domáhala ochrany před nečinností správce daně s argumentací, že dne 16. 1. 2017 podala dodatečné daňové přiznání za uvedené zdaňovací období, čímž došlo k zahájení doměřovacího řízení, které dosud nebylo ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru. Svá tvrzení žalobkyně dokládala výstupem z aplikace EPO, kdy tentýž výstup je obsažen i ve správním spise nyní řešené věci. Krajský soud si v návaznosti na to vyžádal na správci daně seznam všech podání, která mu byla doručena prostřednictvím aplikace EPO konkrétního dne 16. 1. 2017. Z předloženého soupisu vyplynulo, že žádné jiné, mimo dvou shora jmenovaných podání, nebylo žalobkyní správci daně doručeno.
24. Následně tedy bylo třeba posoudit, zda lze za dodatečné daňové přiznání považovat „*Odůvodnění k dodatečnému daňovému přiznání k DPH za zdaňovací období 7/2008*“, které správce daně dne 16. 1. 2017 obdržel, a zda bylo případně namístě, aby správce daně žalobkyni vyzval k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu s ohledem na skutečnost, že nebyla splněna podmínka, že podání bylo učiněno na stanoveném formuláři. K tomu krajský soud ve shodě se svými závěry vyslovenými v již zmiňovaném rozsudku ve věci sp. zn. 30 A 30/2018 uvádí následující.
25. Úvodem nutno předeslat, že krajský soud se neztotožnil s odůvodněním žalovaného, který se v této souvislosti odvolával na zákon č. 113/2016 Sb., který novelizoval ustanovení § 101a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, týkající se elektronické formy vymezených podání (včetně dodatečného daňového přiznání) v oblasti DPH. Žalovaný v této souvislosti dovozoval, že k podání, které není učiněno ve stanoveném formátu, se nepřihlíží. S ohledem na znění přechodných ustanovení (konkrétně čl. III odst. 2) zákona č. 113/2016 Sb. a informaci GFŘ k neúčinnosti elektronické formy podání ze dne 23. 5. 2016, č. j. 67221/16/7100-20050-050493, je však krajský soud toho názoru, že pro podání týkající se starších zdaňovacích období platila předchozí právní úprava. To tedy znamená, že pokud by

žalobkyně podala – byť vadné – dodatečné daňové přiznání, byla by namíste výzva dle § 74 daňového řádu. Uvedené by ovšem platilo toliko za předpokladu, že by žalobkyně relevantní podání skutečně podala. K tomu ovšem v posuzované věci nedošlo.

26. Dle krajského soudu nelze za dodatečné daňové přiznání (jako relevantní podání) považovat správci daně doručené „Odůvodnění“, z čehož zároveň vyplývá, že toto nemohlo ani vyvolat účinky v podobě zahájení doměřovacího řízení. Jak stanoví § 70 odst. 2 daňového řádu, podání směřující vůči správci daně se posuzuje podle svého skutečného obsahu, nikoliv podle toho, jak je označeno. To zdůrazňuje také soudní judikatura (včetně té citované žalobkyní), z níž zároveň vyplývá, že správci daně nepřísluší, aby „určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání "domýšlel" nebo činil závěry z jeho podání nevyplyvající“ (srovnej k tomu již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, sp. zn. 7 Afs 71/2005 - 74, publikovaný pod č. 819/2006 Sb. NSS). Obdobně nelze postupem podle § 70 odst. 2 daňového řádu napravovat omyl podatele, který učinil jiný procesní úkon, než jaký skutečně zamýšlel (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2015, č. j. 8 Afs 22/2015 - 37, dostupný na www.nssoud.cz).
27. Postup podle § 74 daňového řádu tak slouží k nápravě situací, kdy podání neobsahuje všechny stanovené náležitosti nebo je neurčité či nesrozumitelné (není způsobilé k projednání); pouze v takovém případě je namíste vady podání odstraňovat. Odstraňují se jak vady formální, tak vady obsahové, stejně jako případný zásadní nesoulad mezi označením podání a jeho obsahem, jak ostatně vyplývá i z žalobkyní citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013 - 31, dostupného na www.nssoud.cz. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud řešil případ, kdy forma a označení podání naprosto neodpovídaly jeho obsahu. Podání bylo označeno jako vyúčtování daně z příjmů, přičemž jeho obsahem byl výpis z účtu. Nejvyšší správní soud uzavřel, že tento hluboký rozpor měl být odstraněn postupem podle § 74 daňového řádu tak, aby podatel odstranil zjevnou nejednoznačnost podání, k jejímuž odstranění nepostačuje postup podle § 70 odst. 2 téhož zákona, tj. posouzení podání podle jeho obsahu.
28. Ve vztahu k případu žalobkyně však nejsou tyto závěry Nejvyššího správního soudu přiléhavé. Žalobkyní podané „Odůvodnění“ totiž nebylo jako daňové tvrzení (přiznání) vůbec označeno a nebylo jím ani materiálně. Nebyl tedy dán důvod, aby správce daně přistoupil k odstraňování vad tohoto podání podle § 74 daňového řádu, neboť zde nebyl dán žádný rozpor mezi formou a obsahem. Jak z označení žalobkyní učiněného podání, tak z jeho obsahu bylo patrné, že se jednalo o odůvodnění dodatečného daňového přiznání, nikoli o dodatečné daňové přiznání samotné; totožným způsobem pak byla nazvána také datová zpráva, jejímž prostřednictvím bylo toto podání správci daně doručeno. Žalobkyně v tomto podání hovoří o zjištěních z trestního spisu Ing. J. T., podle kterých svědkové v daňovém řízení nemluvili pravdu, přičemž se jednalo o jediné důkazy pro rozhodnutí o doměření daně. Žalobkyně dále odkázala na směrnici Rady 2006/112/ES a rozhodnutí Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Ze všech bodů „Odůvodnění“ je přitom zřejmé, že toto směřuje toliko k odůvodnění (doplnění, podpoření) dodatečného daňového přiznání, z něhož nelze dovodit vůli žalobkyně, že by toto podání materiálně představovalo samo toto dodatečné daňové

přiznání. Na místě proto nebyl ani postup správce daně podle § 70 odst. 2 daňového řádu, tedy posouzení podání podle jeho obsahu.

29. V tom se také nyní řešená věc odlišuje od případu řešeného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 - 32, dostupným na www.nssoud.cz, na který žalobkyně v podané žalobě rovněž poukazovala. V uvedené věci se jednalo o případ, kdy podání vůči správci daně byla označena jako odmítnutí výzvy k podání daňového tvrzení, přičemž Nejvyšší správní soud [stejně jako zdejší krajský soud, který ve věci rozhodoval o žalobě proti rozhodnutím správce daně] dovodil, že podatelovy přípisy obsahovaly takové skutečnosti, které by byly součástí formálně správného daňového přiznání (v nulové výši), zvláště pokud tyto přípisy reagovaly na zcela jednoznačné výzvy správce daně k podání daňového tvrzení. Tato podání tak dle obou soudů měla být s odkazem na § 70 odst. 2 daňového řádu posouzena podle svého skutečného obsahu, a vzhledem k absenci stanoveného tiskopisu (§ 72 odst. 1 daňového řádu) mělo dojít k odstranění této vady v podobě formálně imperfektního podání.
30. V posuzované věci však krajský soud již v odst. 26. a 28. tohoto rozsudku uvedl, že podání žalobkyně označené jako „Odůvodnění“ nelze ani z obsahového hlediska posoudit jako dodatečné daňové přiznání. Předmětné podání bylo zjevně zamýšleno jako dovysvětlení (odůvodnění) dodatečného daňového přiznání, přičemž správce daně nemohl takovému podání přiznat jiný význam, než který z jeho obsahu jednoznačně vyplýval. Na rozdíl od případu řešeného ve shora zmiňovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 69/2015 ostatně toto podání nenavazovalo na žádnou dřívější výzvu správce daně, se kterou by bylo možné obsah podání spojovat. Z „Odůvodnění“ také nebylo možno nijak dovodit, že by jeho součástí měla být příloha obsahující předmětné dodatečné daňové přiznání či jakékoli jiné přílohy. Naopak z něj bez pochybností vyplývalo, že dodatečné daňové přiznání mělo být podáno dříve samostatně.
31. Úkolem správce daně tak nebylo domýšlet za žalobkyni podání dodatečného daňového přiznání. O tom, že podání „Odůvodnění“ nebylo zamýšleno jako dodatečné daňové přiznání nadto svědčí i argumentace obsažená v žalobě, v níž žalobkyně uvádí, že dne 16. 1. 2017 dodatečné daňové přiznání na předepsaném formuláři podala (viz výše).
32. Krajský soud tak na tomto místě uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že by dne 16. 1. 2017 doručila správci daně dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2008, přičemž podání označené jako „Odůvodnění“ nemohlo mít předpokládané účinky. Vzhledem k tomu, že se co do svého obsahu jednalo o dovysvětlení dodatečného daňového přiznání, nebylo ani způsobilé založit vady předpokládané v ustanovení § 74 daňového řádu.
33. Pouze nad rámec výše uvedeného pak krajský soud k argumentaci žalobkyně zároveň doplňuje, že i kdyby snad bylo možné „Odůvodnění“ označit za dodatečné daňové přiznání, nemohlo by jeho podání vést k tzv. konkludentnímu doměření daně, jak se žalobkyně domnívá. Již samotné pojmosloví „konkludentní doměření (či vyměření) daně“, použité žalobkyní, není terminologicky zcela přesné. Správce daně totiž o stanovení daně musí rozhodnout platebním výměrem. Z ustanovení § 144 odst. 1 daňového řádu 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 toliko k doručování (slovy zákona oznamování) dodatečného platebního výměru. Platí tedy, že v případě zahájení postupu k odstranění pochybností je nutné následně vydaný dodatečný platební výměr doručovat vždy, tj. bez ohledu na to, zda se stanovená daň od daně tvrzené odlišuje, či nikoli.

34. Skutečnost, že ustanovení § 144 odst. 2 daňového řádu upravuje zákonnou fikci doručení dodatečného platebního výměru, který podle odstavce prvního není třeba doručovat, neznamena, 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).“
35. Na výše uvedeném pak nic nemění ani třicetidenní lhůta pro zahájení postupu k odstranění pochybností dle § 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.
36. Zbývá tedy posouzení otázky důvodnosti zastavení doměřovacího řízení zahájeného podáním dodatečného daňového přiznání dne 6. 6. 2017. Správce daně zastavení řízení podřadil pod ustanovení § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu s odůvodněním, že dodatečné

daňové přiznání (podané opožděně) je zjevně právně nepřipustným podáním. Přestože sama žalobkyně v podané žalobě uvedla, že závěr prvostupňového rozhodnutí i napadeného rozhodnutí žalovaného stojí na opožděnosti dodatečného daňového přiznání, nesouhlasila s druhým z uvedených důvodů, a to že měla nepřipustně namítat vady postupu správce daně (hodnocení svědecké výpovědi).

37. Dle krajského soudu však již sama opožděnost dodatečného daňového přiznání bez dalšího nutně vede k zastavení řízení pro zjevnou nepřipustnost. Daňový řád v § 141 odst. 1 stanoví lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání tak, že daňový subjekt je povinen přiznání podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém pro to zjistil důvody. Tato lhůta se podle § 141 odst. 2 téhož zákona uplatní i v případě dodatečného daňového přiznání podávaného na daň nižší než dříve stanovenou. Převáděno na nyní projednávanou věc, lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání tak žalobkyni uplynula dne 31. 1. 2017, neboť v „Odůvodnění“

ze dne 16. 1. 2017 žalobkyně uvedla, že nové skutečnosti, jež mohou vést k doměření daně, zjistila dne 1. 12. 2016. Dodatečné daňové přiznání podané dne 6. 6. 2017 tudíž bylo bez jakýchkoli pochybností podáno opožděně, a proto nemohlo vyvolat účinky v podobě doměření daně. Toto podání tak *prima facie* nesplňovalo podmínky stanovené v § 141 odst. 2 daňového řádu, a správní orgány proto nepochybily, pokud je z tohoto důvodu pokládaly za podání zjevně právně nepřipustné. Nezahrnuje-li výčet jednotlivých důvodů pro zastavení řízení

obsažený v ustanovení § 106 odst. 1 daňového výslovně opožděnost podání jako samostatný důvod pro zastavení řízení, je dle krajského soudu zjevná právní nepřipustnost nejbližší právní úpravou, kterou je možno v dané situaci aplikovat.

38. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se pak žalovaný v důsledku uplatněné odvolací námítky podrobněji zabýval také druhým z důvodů nepřipustnosti podání, a to v podobě nepřipustně namítaných vad postupu správce daně. V tomto ohledu se přitom krajský soud s přijatými závěry žalovaného zcela neztotožňuje, neboť podstatou dodatečného daňového přiznání a v něm popsanych důvodů byly nové informace, které žalobkyně zjistila z trestního spisu, nikoli tedy námítky směřující do hodnocení důkazů. K tomu krajský soud uvádí, že smyslem výluky uvedené v § 141 odst. 2, věť za středníkem, daňového řádu je, aby institut dodatečného daňového přiznání nebyl užíván v případech, kdy je možno se nápravy domáhat prostřednictvím opravných prostředků. To samozřejmě platí i u námitek směřujících do hodnocení důkazů správce daně, nicméně o takové námítky se nutně nejedná, pokud daňový subjekt pouze předloží nové informace k provedeným důkazům. Podle krajského soudu proto nebylo možné bez bližšího prověření předkládaných informací tyto označit za zjevně nepřipustné. Nutno však zdůraznit, že vzhledem k opožděnosti podaného dodatečného daňového přiznání tento závěr z výše uvedených důvodů ničeho na posouzení věci nemění.

VII. Závěr a náklady řízení

39. Na základě výše uvedených skutečností tak krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 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