



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobkyně: **EDHESSA s.r.o.**
sídlem Biskoupky č.p. 33, 664 91 Biskoupky

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2016, č. j. 57243/16/5300-21442-711315, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenu Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 20. 2. 2017 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 5. 2016, č. j. 2143571/16/3203-50524-802037 ohledně důvodu pro zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty (dále jen „daň“ nebo „DPH“) za 2. čtvrtletí roku 2007. Zatímco správce daně toto daňové řízení zastavil podle § 106 odst. 1 písm. e) zákona číslo 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), protože v řízení nelze pokračovat z důvodů stanovených zákonem, tak žalovaný odůvodnil zastavení řízení ustanovením § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tedy překážkou věci rozhodnuté. Žalobkyně již totiž podle žalovaného dne 20. 4. 2009 dodatečné daňové přiznání za shodné zdaňovací období podala a uplatnila v něm nárok na odpočet DPH ve shodné výši, mající původ ve stejném plnění, jako v případě posuzovaného dodatečného daňového přiznání. Tehdejší správce daně o prvním dodatečném daňovém přiznání žalobkyně rozhodl, přičemž nešlo o rozhodnutí prozatímní nebo předběžné povahy. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud společně s napadeným rozhodnutím žalovaného zrušil také prvostupňové rozhodnutí správce daně.
2. Žalobkyně v původním znění žaloby uplatnila jediný žalobní bod, ve kterém nesouhlasila s právním názorem žalovaného, že projednání jejího dodatečného daňového přiznání bránila překážka věci rozhodnuté. Nezpochybnila, že dodatečné daňové přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2007 již jednou podávala a bylo o něm rozhodnuto, poukázala však na usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, sp. zn. 26 Co 337/2015, který judikatorně vyřešil předběžnou právní otázku platnosti převodu zdanitelného plnění jinak, než jak ji řešil správce daně v původním řízení. Na podporu svého názoru poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 94/2005, podle kterého úsudek, který si o sporné otázce učiní správce daně, nemá judikátní účinky a pokud později rozhodne orgán v rámci své pravomoci o otázce judikátním způsobem, může to vést k obnově řízení, před kterou daňový řád upřednostňuje podání dodatečného daňového přiznání. Nad rámec žalobního bodu žalobkyně upozornila na to, že žalovaný zásadním způsobem pochybil při doručování napadeného rozhodnutí žalobkyni, které jí bylo doručeno až prostřednictvím daňového zástupce dne 15. 2. 2017. V podrobnostech ohledně problémů s doručováním odkázala na řízení vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 22 Af 95/2016.
3. V podání doručeném krajskému soudu dne 4. 4. 2017 žalobkyně doplnila druhý žalobní bod, ve kterém namítala nicotnost napadeného rozhodnutí. Poukázala na to, že rozhodnutí správce daně o zastavení řízení jí bylo doručeno až po uplynutí 30 denní lhůty stanovené v § 89 odst. 4 daňového řádu, ve které mohl správce daně zahájit úkony k odstranění pochybností. Žalobkyně vyslovila názor, že pokud správce daně nezahájil v 30 denní lhůtě postup k odstranění pochybností o správnosti dodatečného daňového přiznání, považuje se podle § 144 odst. 2 daňového řádu poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání za den doručení platebního výměru daňovému subjektu. V takovém případě je nutno vycházet z toho, že daň byla žalobkyni vyměřena konkludentně v souladu s jejím

daňovým přiznáním a za den doručení platebního výměru s přiznáním nadměrného odpočtu se považuje den 30. 4. 2016. Rozhodnutí o zastavení řízení bylo žalobkyni doručeno až 2. 6. 2016, což je po uplynutí 30 denní lhůty od pravomocného skončení řízení o dodatečném daňovém přiznání, proto je třeba na napadené rozhodnutí včetně prvostupňového rozhodnutí správce daně nahlížet jako na právně a fakticky neuskutečnitelné, což zakládá nicotnost obou rozhodnutí podle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že již dne 20. 4. 2009 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2007, v němž nárokovala nadměrný odpočet ve výši 24 846 572 Kč. Protože žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, tehdejší správce daně vydal dne 4. 3. 2011 dodatečný platební výměr č. j. 63988/11/290511706025, kterým žalobkyni doměřil rozdíl oproti poslední známé dani ve výši 0 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně č. j. 18230/12-1303-703609 ze dne 3. 12. 2012, stejně tak následná správní žaloba, ve které se žalobkyně domáhala zrušení odvolacího rozhodnutí tehdejšího Finančního ředitelství v Brně. Krajský soud v Brně její žalobu zamítl rozsudkem č. j. 62 Af 7/2013-103 ze dne 10. 7. 2014. Žalobkyně sice podala proti rozsudku kasační stížnost, ta však byla odmítnuta usnesením Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 131/2014 ze dne 10. 10. 2014 a stejným způsobem rozhodl Ústavní soud ČR o podané ústavní stížnosti, kterou odmítl usnesením sp. zn. I. ÚS 3962/14 ze dne 8. 12. 2015. V pořadí druhým dodatečným daňovým přiznáním žalobkyně nárokovala odpočet daně, který již uplatňovala v rámci řízení zahájeného prvním dodatečným daňovým přiznáním. Přitom šlo o nárok na odpočet daně shodné výše mající původ ve stejném plnění, a to v žalobkyní tvrzeném přijatém zdanitelném plnění na základě Smlouvy o smlouvě budoucí a o zajištění závazku převodem práva vlastnického ze dne 23. 3. 2007. Proto bylo zcela namístě řízení ve věci druhého dodatečného daňového přiznání zastavit pro překážku věci rozhodnuté. Jediným novým argumentem žalobkyně bylo usnesení Krajského soudu v Brně č. j. 26 Co 337/2015-161 ze dne 15. 2. 2016, který se v odůvodnění usnesení zabýval mimo jiné skutečnostmi souvisejícími s otázkou neplatnosti smlouvy ze dne 23. 3. 2007. Rozhodnutí soudu podle žalovaného nelze považovat za novou skutečnost nebo důkaz, který by odůvodňoval podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný z výše uvedených důvodů považuje námitky žalobkyně za nedůvodné.
5. Žalobkyně replikovala v podání ze dne 2. 6. 2017, ve kterém uvedla, že se žalovaný ve svém vyjádření nijak nevypořádal s namítanou nicotností rozhodnutí žalovaného ani s judikáty, na které v žalobě a jejím doplnění poukazovala. Dále nově namítla, že výzvu ze dne 28. 11. 2016 žalovaný doručoval žalobkyni do její datové schránky při plném vědomí toho, že zde neexistuje osoba, která by do ní měla přístup, na což jej prokuristka společnosti opakovaně upozorňovala.
6. Krajský soud ve věci nařídil ústní jednání na 23. 7. 2018, kterého se zúčastnili jak žalobkyně prostřednictvím zmocněnce, tak pověřený zaměstnanec žalovaného. U jednání oba účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobkyně nad rámec dosavadních tvrzení poukázala na odbornou literaturu k výkladu překážky věci rozhodnuté podle § 106 daňového řádu, podle kterého se tato překážka nevztahuje na tzv. negativní rozhodnutí,

kterými nebylo žádosti vyhověno. Dále namítla, že pokud je původní rozhodnutí založeno na několika podmínkách, postačí, pokud je novou skutečností zpochybněna některá z nich. Žalovaný opětovně navrhl zamítnutí žaloby a zopakoval, že v původním řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobkyně se jak správci daně, tak správní soudy zabývali věcně podmínkami pro nadměrný odpočet a shledali je nedůvodnými. Setrval na stanovisku, že nové dodatečné daňové přiznání může být ovlivněno pouze novými skutečnostmi a žalobkyně žádné takové neuvedla.

7. Předmětem tohoto řízení je přezkum rozhodnutí žalovaného, který zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobkyně s odůvodněním, že žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání ve shodné věci, ve které již bylo pravomocně rozhodnuto. Právně významné skutečnosti zjišťoval krajský soud z daňového spisu, přičemž se nejprve zaměřil na skutečnosti, které se vztahují k předchozímu řízení, jež mělo podle závěru žalovaného založit překážku věci rozhodnuté pro řízení o dalším dodatečném daňovém přiznání žalobkyně za shodné zdaňovací období. Krajský soud zjistil, že žalobkyně podala dne 20. 4. 2009 u tehdejšího správce daně (Finanční úřad Brno III) dodatečné daňové přiznání za 2. čtvrtletí roku 2007. Změna daňové povinnosti (oproti řádnému daňovému přiznání) měla spočívat v dodatečně uplatněném nároku na odpočet DPH ve výši 24 846 572 Kč ze základu daně ve výši 130 771 429 Kč. Finanční úřad Brno III po provedeném vytykáčím řízení podle tehdejšího § 43 zákona číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010 (dále jen „zákona o správě daní a poplatků“) vydal dne 4. 3. 2011 dodatečný platební výměr č. j. 63988/11/290511706025, kterým doměřil žalobkyni DPH za 2. kalendářní čtvrtletí roku 2007 ve výši 0 Kč, když neshledal rozdíl ve výši daně oproti původnímu daňovému přiznání za předmětné zdaňovací období. Podstatou závěru správce daně bylo, že žalobkyni nebyl uznán nově nárokováný odpočet DPH. Uvedený závěr odůvodnil tehdejší správce daně tím, že žalobkyně neodstranila pochybnosti ohledně oprávněnosti vykázaného odpočtu, protože přes výzvy tehdejšího správce daně nepředložila žádné doklady, kterými by správnost údajů uvedených v daňovém přiznání prokázala. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, ve kterém zdůraznila, že sice nebyl vystaven formální daňový doklad, ale ke zdanitelnému plnění došlo. Tvrdila, že uskutečnění zdanitelného plnění doložila „Smlouvou o smlouvě budoucí a o zajištění závazku převodem vlastnického práva“, uzavřenou dne 23. 3. 2007 mezi společnostmi BGC DEVELOPERS, a.s. a žalobkyní. O odvolání rozhodlo Finančního ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 3. 12. 2012, č. j. 18230/12-1303-703609, kterým odvolání žalobkyně zamítlo a napadené rozhodnutí ze dne 3. 4. 2011 potvrdilo. Podle odůvodnění odvolacího rozhodnutí žalobkyně nesplnila hned tři podmínky pro nárok na odpočet, konkrétně že došlo ke zdanitelnému plnění, že toto plnění využila pro ekonomickou činnost a navíc nedoložila řádně vystavený a zúčtovaný daňový doklad. Odvolací daňový orgán se dále vyjadřoval ke smlouvě ze dne 23. 3. 2007, o kterou žalobkyně nárok na odpočet opírala a uvedla, že tato smlouva již byla posuzována v jiných daňových řízeních a byla shledána jako nedůvěryhodný důkazní prostředek a neplatný právní úkon, a to z důvodu jejího antedatování, podpisu osobou, která nebyla oprávněna za žalobkyni v té době jednat (V. K.) jednat a pro vyvádění majetku. Pochybnosti měly spočívat zejména ve vlastnictví převodce BGC DEVELOPERS, a.s. k „technologickému postupu a receptur k výrobě 5 značek piva“, který měl být předmětem převodu, protože v rámci daňového řízení vedeného s tímto převodcem měl Ing. T. opakovaně do protokolu uvést, že společnost G & C Pacific, a.s. prodala technologii piva společnosti BGC

DEVELOPERS, a.s. až v červnu 2007, dále v osobě V. K., který za žalobkyni coby její jednatel smlouvu ze dne 23. 3. 2007 podepsal, byť se stal jednatelem žalobkyně až dne 23. 4. 2007, tj. měsíc po uzavření smlouvy, aniž by ze smlouvy vyplývalo, že by měl nějaké pověření k jejímu uzavření. Dalším důvodem, pro který odvolací daňový orgán nepovažoval smlouvu ze dne 23. 3. 2007 za věrohodný doklad o uskutečnění zdanitelného plnění, tvoří podle odůvodnění rozhodnutí pochybnosti ohledně smlouvy o převodu části podniku, jež měla být uzavřena dne 20. 1. 2007 mezi společnostmi BGC DEVELOPERS, a.s. a G & C Pacific, a.s., na kterou měla smlouva ze dne 23. 3. 2007 odkazovat jako na nabývací titul ve prospěch společnosti BGC DEVELOPERS, a.s. k majetku převáděnému smlouvou ze dne 23. 3. 2007 na žalobkyni. Tyto pochybnosti spočívaly v podpisu smlouvy za obě strany Ing. T., dále že k jejímu uzavření nebyl dán souhlas valných hromad podle § 67a tehdejšího obchodního zákoníku (zákona číslo 513/1991 Sb. – dále jen „obch. zák.“), že převod části podniku nebyl zapsán do obchodního rejstříku, jak vyžadovalo tehdejší kogentní ustanovení § 488 obch. zák., že se prodej části podniku neprojevil v účetnictví ani v daňových dokladech uvedených společností, smlouva nebyla předložena ve vytykácích řízeních vedených se společnostmi BGC DEVELOPERS, a.s. a G & C Pacific, a.s. a Ing. T. ji poprvé předložil až v daňovém řízení vedeném s JUDr. K. T. Finanční ředitelství v Brně se dále k odvolací námitce žalobkyně zabývalo v odůvodnění rozhodnutí ze dne 3. 12. 2012 rozsudkem pro uznání Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 23. 11. 2009, č. j. 6 C 204/2009 - 60, který v řízení mezi žalobkyní (na straně žalující) a společnostmi BGC DEVELOPERS, a.s. a G & C Pacific, a.s. (na straně žalovaných) určil, že se žalobkyně stala na základě smlouvy ze dne 23. 3. 2007 vlastníkem práv, znalostí a movitých věcí uvedených v této smlouvě. K tomuto rozsudku Finanční ředitelství v Brně uvedlo, že okresní soud rozhodoval rozsudkem pro uznání, a tím pádem neprováděl žádné důkazní řízení. Poukázalo také na to, že všichni účastníci řízení u Okresního soudu v Jindřichově Hradci nebyli vzhledem ke svému majetkovému a personálnímu propojení ve sporu a naopak deklarovali jednotný zájem. Rozsudek Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 23. 11. 2009, č. j. 6 C 204/2009 - 60 tedy nemohl sloužit jako potvrzení faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Vůči společnosti G & C Pacific, a.s. byla v té době navíc prováděna exekuce prodejem podniku a k uznání závazku nedal správce podniku souhlas. Závěrem se odvolací daňový orgán vyjádřil k nařízení exekuce vůči společnosti BGC Developers a.s. usnesením Okresního soudu Brno – venkov ze dne 21. 4. 2007, sp. zn. 19 Nc 5458/2007, ve kterém bylo uvedené společnosti zakázáno nakládat po jeho doručení se svým majetkem s tím, že právní úkon, kterým by došlo k porušení tohoto zákazu, je neplatný. Odvolací daňový orgán k tomu uvedl, že okolnosti nařízení exekuce považuje pro účely projednávaného daňového řízení za zcela irelevantní, protože k tvrzenému převodu práv a movitému majetku mělo dojít dne 23. 3. 2007, tedy před nařízením exekuce (str. 8, druhý odstavec rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 12. 2012). Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 12. 2012 podala žalobkyně správní žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. 62 Af 7/2013 zamítl, následně podanou kasační stížnost Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 10. 10. 2014, č. j. 5 Afs 131/2014 - 35 odmítl, stejně tak Ústavní soud ústavní stížnost (usnesení č. j. I. ÚS 3962/14, ze dne 8. 12. 2015).

8. Následně se krajský soud zabýval průběhem řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí a ze spisu správce daně zjistil, že žalobkyně podala dne 26. 4. 2016 u správce daně návrh na obnovu řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z přidané

hodnoty za druhé čtvrtletí roku 2007 a současně (v rámci jednoho podání) podala nové dodatečné daňové přiznání za shodné zdaňovací období. V žádosti uvedla, že již dne 28. 2. 2009 podala dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za druhé čtvrtletí roku 2007, ve kterém uplatnila nárok na nadměrný odpočet ve výši 24 846 572 Kč. Tehdejší správce daně její nárok neuznal s ohledem na závěr o neplatnosti smlouvy o smlouvě budoucí o zajištění závazku převodem práva ze dne 23. 3. 2007, na jejímž základě žalobkyně nabyla zdanitelné plnění od společnosti BGC Developers, a. s. Podle názoru správce daně byla smlouva neplatná z důvodu tehdejšího omezení společnosti BGC Developers, a. s. při nakládání s majetkem v důsledku nařízení exekuce a s tím spojeným generálním inhibitoriem. Žalobkyně doložila usnesení Okresního soudu Brno – venkov ze dne 8. 12. 2014, č. j. 19 Nc 5458/2007 – 541 ze dne 8. 12. 2014, kterým byla nařízená exekuce zastavena a usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, č. j. 26 Co 337/2015 – 161, podle kterého není důvod pojit následky porušení generálního inhibitoria s absolutní neplatností poté, kdy došlo k zastavení exekuce, byla-li důvodem pro zastavení exekuce skutečnost, že exekuce neměla být vůbec nařízena pro nedostatek pravomoci rozhodce, který vydal exekuční titul. Žalobkyně zdůraznila, že předmětné zdanitelné plnění, které obdržela od společnosti BGC Developers, a. s. smlouvou ze dne 23. 3. 2007, využila pro svoji ekonomickou činnost a v opětovně podaném dodatečném daňovém přiznání uplatnila nárok na odpočet ve shodné výši 24 846 572 Kč. Podle obsahu spisu vedly daňové orgány o obou žádostech samostatná řízení a také vydaly samostatná rozhodnutí. O žádosti o obnovu rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 12. 2016, č. j. 52308/16/5600-21442-7113615, které není předmětem tohoto soudního přezkumu a řízení o dodatečném daňovém přiznání k DPH za druhé kalendářní čtvrtletí roku 2007 správce daně zastavil podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu s odůvodněním, že podle § 141 odst. 2 daňového řádu nelze v dodatečném daňovém přiznání na daň nižší než je poslední známá daň, namítat vady v postupu správce daně, proto by řízení zahájené dne 26. 4. 2016 dodatečným daňovým přiznáním nemohlo vyústit v doměření daně a z uvedeného důvodu nelze v řízení pokračovat. Rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 24. 5. 2016 vypravil správce daně dne téhož dne jednak do datové schránky žalobkyně a jednak poštou prokuristce společnosti žalobkyně JUDr. K. T., která rozhodnutí převzala osobně dne 2. 6. 2016 (podle doručky se do datové schránky žalobkyně po dobu 10 dnů od dodání rozhodnutí dne 24. 5. 2016 nikdo nepřihlásil a systém datových schránek vyhodnotil rozhodnutí jako doručené podle § 17 odst. 4 zákona číslo 300/2008 Sb. po uplynutí 10 dnů dne 3. 6. 2016). Proti rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, ve kterém uvedla, že nenamítala vady v postupu správce daně, ale i kdyby tomu tak bylo, nebyl by dán důvod k zastavení daňového řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Dále vyjádřila názor, že nadměrný odpočet DPH byl vyměřen konkludentně dne 31. 5. 2016 podle § 144 odst. 2 daňového řádu, protože správce daně nezahájil v zákonné lhůtě postup k odstranění pochybností. V odvolání, které za žalobkyni podala její tehdejší prokuristka JUDr. K. T., současně navrhovala, aby veškerá podání určená žalobkyni byla doručována do datové schránky prokuristky, protože jmenovaná nemá přístup do datové schránky žalobkyně a statutární zástupce bude ustaven až poté, kdy budou postaveny najisto majetkové vztahy k obchodnímu podílu daňového subjektu. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že sice ponechal řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobkyně zastavené, změnil však důvod zastavení z § 106 odst. 1 písm. e) na § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tj. pro překážku věci rozhodnuté s odůvodněním, že druhým dodatečným daňovým přiznáním uplatnila žalobkyně nárok

na odpočet DPH ve shodné výši a mající původ ve shodném plnění ze smlouvy ze dne 23. 3. 2007 jako v případě prvního dodatečného daňového přiznání z dubna 2009. Oprávněnost nároku na odpočet z tohoto zdanitelného plnění již tehdejší správce daně prověřil se závěrem, že nárok není důvodný. Daňový subjekt neuplatnil podle žalovaného v řízení žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na původní rozhodnutí, jedinou novotou je poukaz na rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, který se zabýval otázkami souvisejícími s platností a neplatností smlouvy ze dne 23. 3. 2007. Protože se jedná toliko o právní názor, nejde o novou skutečnost či důkaz, které by umožňovaly podání dodatečného daňového přiznání. Napadené rozhodnutí doručoval žalovaný do datové schránky žalobkyně. Podle doručky datové zprávy bylo rozhodnutí dodáno žalobkyni do datové schránky dne 21. 12. 2016 a po uplynutí 10 dnů se považuje za doručené dnem 31. 12. 2016. Jiný způsob doručování napadeného rozhodnutí se z obsahu spisu nepodává.

9. Před věcným přezkumem napadeného rozhodnutí se krajský soud zabýval splněním procesních podmínek řízení, a to se zaměřením na žalobkyni namítaný vadný postup při doručení napadeného rozhodnutí. Otázka zda a kdy bylo napadené správní rozhodnutí řádně doručeno žalobkyni, patří mezi základní otázky, které si správní soud musí vyhodnotit ještě před věcným projednáním žaloby, protože na jejím vyřešení je navázán závěr o splnění časových podmínek pro podání správní žaloby (nejen její včasnost, ale také případná předčasnost) a také pro možné rozšiřování žalobních bodů. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že žalovaný doručoval napadené rozhodnutí do datové schránky žalobkyně a z doručky datové zprávy ve spojení s doložkou právní moci vyplývá, že jej považuje za doručené dnem 31. 12. 2016, kdy mělo podle žalovaného rovněž nabýt právní moci. Proti tomuto postupu žalobkyně protestovala a namítala, že v té době neměla osobu oprávněnou k přístupu do datové schránky. Žalovaný se k otázce doručování napadeného rozhodnutí žalobkyni nevyjádřil. Krajskému soudu je z úřední činnosti (konkrétně z řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 22 Af 95/2016, na které žalobkyně ve svých podáních opakovaně poukazovala) známo, že žalobkyně neměla v roce 2016 statutární orgán (podle úplného výpisu z obchodního rejstříku tomu tak bylo až do 22. 3. 2018), který je primární osobou oprávněnou k přístupu do datové schránky. Nebylo ani zjištěno, že by zde byla jiná osoba pověřená přístupem do datové schránky žalobkyně, na což navíc tehdejší prokuristka žalobkyně JUDr. K. T., která je podle § 24 odst. 3 poslední věta daňového řádu oprávněna jednat jménem žalobkyně (žádná jiná osoba oprávněna jednat v té době za žalobkyni ze spisu nevyplývá), upozorňovala (viz. např. odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru). Za tohoto stavu nastala situace předvídaná v § 39 odst. 2 daňového řádu, kdy doručování elektronicky není možné. Smyslem doručování je totiž umožnit daňovému subjektu seznámit se s písemností, kterou mu daňový orgán posílá. Datová schránka žalobkyně byla v době doručování napadeného rozhodnutí formálně přístupná, doručení však jejím prostřednictvím nebylo možné, neboť se žalobkyně s obsahem doručované písemnosti seznámit nemohla, protože zde nebyla žádná osoba, která by do datové schránky a tím k dodané písemnosti měla přístup. Ostatně prvostupňový správce daně požadavek prokuristky žalobkyně podle obsahu spisu respektoval a rozhodnutí určená žalobkyni doručoval jak do datové schránky žalobkyně, tak přímo do vlastních rukou její prokuristky. Z uvedených důvodů má krajský soud za to, že napadené rozhodnutí nelze považovat za řádně doručené žalobkyni již dne 31. 12. 2016, ale až 15. 2. 2017, kdy se s ním seznámil Ing. T., který byl dle tvrzení žalobkyně potvrzeného jeho

vlastním vyjádřením u ústního jednání zplnomocněn přijímat doručovaná rozhodnutí. Vady doručování do datové schránky žalobkyně tak sice nemají za této situace za následek předčasnost žaloby, ale protože nebylo zjištěno žádné dřívější řádné doručení napadeného rozhodnutí žalobkyni, je třeba za den doručení rozhodnutí žalobkyni považovat až den 15. 2. 2017, kdy se oprávněná osoba za žalobkyni s obsahem rozhodnutí seznámila. To má mimo jiné za následek, že lhůta pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s., ale i pro rozšiřování žalobních bodů, začala plynout až dne 15. 2. 2017. Proto je třeba považovat za včasnou nejen žalobu doručitou krajskému soudu poštou dne 20. 2. 2017 (u které by byla lhůta zachována, i kdyby měl krajský soud vycházet z okamžiku doručení do datové schránky dne 31. 12. 2016), ale i její rozšíření o nový žalobní bod uvedený v doplnění žaloby doručeném do datové schránky krajského soudu dne 4. 4. 2017. Pro úplnost právní argumentace krajský soud dodává, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nerespektování zákonem stanovených pravidel pro doručování nemůže mít vliv na účinnost doručení, pokud adresát písemnost převzal, mohl se s jejím obsahem fakticky seznámit a dokonce proti němu podal správní žalobu, ke které opis napadeného rozhodnutí připojil. Na straně jedné je totiž nutno trvat na tom, aby bylo řádně doručováno, neboť v opačném případě účastníci řízení mohou být výrazně dotčeni na svých právech (včetně přístupu k soudu), ale na druhé straně nelze přijmout formalistický přístup, je-li naplněna materiální funkce doručení, tj. seznámení se s obsahem písemnosti (v podrobnostech srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010 - 95, a další v něm citovanou judikaturu). Pokud tedy měla žalobkyně prokazatelně možnost se s obsahem rozhodnutí seznámit, je třeba tuto skutečnost považovat za doručení se všemi jeho účinky, ale až od okamžiku faktického seznámení.

10. Po ověření, že byly splněny také ostatní podmínky řízení, přistoupil krajský soud k věcnému posouzení žaloby. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí o zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobkyně za 2. čtvrtletí roku 2007 pro překážku věci rozhodnuté. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu rozhodnutí o zastavení řízení správní soud přezkoumá pouze z procesního hlediska, zda zde byly důvody pro zastavení řízení či nikoliv (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 17/2003 - 52, publ. pod č. 340/2004 Sb. NSS).
11. Podle § 106 odst. 1 písm. d) správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže bylo učiněno podání ve věci, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní nebo předběžné povahy.
12. Skutkové okolnosti, ze kterých vyšel žalovaný při svém závěru o překážce věci rozhodnuté, nebyly žalobkyní v rámci žalobních bodů zpochybněny. To platí především pro skutkový závěr žalovaného, že žalobkyně již jednou dodatečné daňové přiznání za relevantní 2. čtvrtletí roku 2007 podala a nárokovala v něm odpočet DPH ve shodné výši (24 846 572 Kč) a ze shodného zdanitelného plnění (Smlouva o smlouvě budoucí a o zajištění závazku převodem vlastnického práva) jako v přezkoumávané věci, jakož i že tehdejší daňové orgány o jejím dodatečném daňovém přiznání pravomocně rozhodly a nárokový odpočet neuznaly. Není ani sporu o tom, že rozhodnutí o předchozím dodatečném daňovém přiznání žalobkyně nemělo povahu předběžnou ani prozatímní, ale jednalo se o meritorní posouzení uplatněného nároku žalobkyně na odpočet DPH. Podstata sporu spočívá - stručně řečeno - v právním posouzení otázky, zda vydání usnesení

Shodu s prvopisem potvrzuje

Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, sp. zn. 26 Co 337/2015 je důvodem pro to, aby pravomocné rozhodnutí o předchozím dodatečném daňovém přiznání netvořilo překážku věci rozhodnuté pro nově podané dodatečné daňové přiznání žalobkyně shodného obsahu (s nárokováným odpočtem ve shodné výši a ze shodného zdanitelného plnění jako v předchozí věci). Žalobkyně argumentačně vliv uvedeného usnesení na překážku věci rozhodnutí odůvodňovala tím, že Krajský soud v Brně v tomto rozhodnutí vyřešil jinak předběžnou otázku (platnost převodu zdanitelného plnění), než jak ji vyřešil správce daně v původním řízení.

13. K překážce věci rozhodnuté v daňovém řízení se vyjádřil Nejvyšší správní soud především v rozsudku ze dne 25. 10. 2007, č. j. 7 Afs 193/2006 - 79, ve kterém konstatoval a odůvodnil závěr, že „rozhodnutí ve věci posuzovaného nároku na odpočet daně je nutno zohlednit při posuzování překážky rei iudicatae ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k následně provedené daňové kontrole, která má s předmětným pravomocným rozhodnutím odvolacího orgánu identický předmět, časové období a posuzovanou otázku.“ Na jiném místě v tomto rozsudku pak dodal, že „zákon o správě daní a poplatků nevylučuje, aby i odvolacím orgánem dodatečně pravomocně vyměřená daň mohla být následně změněna, avšak možnost takové změny připouští pouze způsobem v zákoně stanoveným, a to užitím mimořádných opravných prostředků.“ Přestože uvedené rozhodnutí bylo vydáno v poměrech zákona o správě daní a poplatků (účinného do 31. 12. 2010), jsou jeho závěry podle přesvědčení krajského soudu plně použitelné také pro řízení podle daňového řádu, a to především s ohledem na obdobné znění § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků a § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Z uvedeného důvodu krajský soud pro projednávanou věc dovozuje, že i kdyby skutečně byla v usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, č. j. 26 Co 337/2015 – 161 řešena některá předběžná otázka, na jejímž posouzení předchozí rozhodnutí daňových orgánů záviselo, odlišně od předchozího posouzení této otázky daňovými orgány, nebylo by to důvodem pro opětovné podání obsahově shodného dodatečného daňového přiznání, o kterém již bylo dříve pravomocně rozhodnuto, ale za podmínek uvedených v § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu by se mohlo jednat maximálně o důvod pro obnovu řízení. Z uvedeného usnesení Krajského soudu v Brně přitom ani nevyplývá, že by v něm byla řešena jakékoliv otázka, kterou daňové orgány posuzovaly v řízení o v pořadí prvním dodatečném daňovém přiznání žalobkyně. Jak se podává z odůvodnění uvedeného usnesení Krajského soudu v Brně, tak to se týkalo jiných účastníků než žalobkyně nebo společnosti BGC Developers a.s. a nebyla v něm ani náznakem řešena smlouva ze dne 23. 3. 2007, kterou se zabývaly daňové orgány v předchozím řízení o dodatečném daňovém přiznání. Brněnský krajský soud posuzoval platnost zcela jiné smlouvy, a to smlouvy postoupení pohledávky uzavřené dne 2. 12. 2011 mezi jinými účastníky. Je pravdou, že Krajský soud v tomto usnesení vyslovil obecný právní závěr, podle kterého není důvod pojit s úkonem povinného porušujícím generální inhibitorium sankci absolutní neplatnosti i poté, co došlo k zastavení exekuce, byl-li důvodem jejího zastavení nedostatek pravomoci rozhodce a exekuce neměla být vůbec nařízena. Žalobkyně zřejmě uvedený obecný právní závěr mylně považuje za odlišné řešení předběžné otázky a spojuje s ním právo na opětovné podání dodatečného daňového přiznání. Uvedený postup žalobkyně nepovažuje krajský soud za správný. Žalobkyně se novým dodatečným daňovým přiznáním v podstatě domáhá jiného právního posouzení pravomocně skončené věci, k čemuž však slouží jiné prostředky (které navíc žalobkyně

v plném rozsahu využila, včetně soudního přezkumu) než opětovné podání návrhu, o kterém již bylo pravomocně rozhodnuto. Nelze navíc přehlédnout, že důvody, pro které daňové orgány neuznaly žalobkyni odpočet nárokovaný v prvním dodatečném daňovém přiznání z dubna 2009, nespočívaly v porušení generálního inhibitoria převodcem BGC Developers, a. s., ale jak vyplývá z odůvodnění odvolacího rozhodnutí ze dne 3. 12. 2012, jehož relevantní část krajský soud konstatoval výše, Finanční ředitelství v Brně naopak považovalo otázku porušení generálního inhibitoria za irelevantní, protože exekuce byla nařízena později (21. 4. 2007) než kdy mělo dojít k uzavření předmětné smlouvy (23. 3. 2007). Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, sp. zn. 26 Co 337/2015 proto nepředstavuje žádnou skutečnost, která by byla způsobilá prolomit překážku věci rozhodnutí založenou pravomocným rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně č. j. 18230/12-1303-703609 ze dne 3. 12. 2012. Krajský soud proto uzavírá, že podstata řešení v nyní posuzované věci je shodná s tou, kterou řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 193/2006 - 79, ve kterém dospěl k závěru, že za kumulativního splnění tří podmínek, a to identity předmětu (zde daně z přidané hodnoty), časového období (totožné zdaňovací období) a konkrétní posuzované otázky (posouzení uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z hlediska konkrétního zdanitelného plnění – zde smlouvy ze dne 23. 3. 2007), lze hovořit o překážce věci rozhodnuté. Není zde ani důvod pro rozlišování mezi „pozitivními“ a „negativními“ rozhodnutími správce daně, jak se pokoušela žalobkyně při ústním jednání. Z citovaného ustanovení § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu vyplývá, že překážku věci rozhodnuté pro nové projednání totožné věci zakládá každé pravomocné rozhodnutí s výjimkou rozhodnutí prozatímní a předběžné povahy, o které se, jak již bylo uvedeno, nejednalo. Pokud judikatura k zákonu číslo 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) dovodila, že překážka věci rozhodnuté nenastává při zamítnutí žádosti, tak to dovodila z odlišné konstrukce § 66 odst. 1 písm. e) a § 48 odst. 2 správního řádu, které spojují překážku věci rozhodnuté výhradně s přiznáním totožného práva nebo uložení povinnosti z téhož důvodu. Naopak podle znění § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu a citované judikatury zakládá jakékoliv meritorní rozhodnutí o uplatněném nároku na odpočet překážku věci rozhodnuté pro případná další řízení s identickým předmětem, časovým obdobím a posuzovanou otázkou. Uvedený žalobní bod proto krajský soud shledal jako nedůvodný.

14. Také druhý žalobní bod shledal krajský soud jako nedůvodný. Žalobkyní vytvořená právní konstrukce, podle které pokud správce daně nedoručí daňovému subjektu do 30 dnů od uplynutí lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání rozhodnutí o zastavení řízení, nastává fikce konkludentního vyměření daně (včetně nárokovaného odpočtu) ve shodné výši v jaké je uvedena v dodatečném daňovém přiznání, rozhodně oporu v právních předpisech nemá a nelze ji dovodit ani extenzivním výkladem § 89 odst. 2 ve spojení s § 144 odst. 1 a 2 daňového řádu v relevantním znění. Se žalobkyní lze souhlasit pouze potud, že v případě uplatnění nároku na odpočet DPH musí správce daně podle § 89 odst. 4 daňového řádu vydat výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takové podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Právní názor, zda se v případě lhůty stanovené v § 89 odst. 4 daňového řádu jedná o lhůtu propadnou, není v odborné literatuře a judikatuře dosud jednoznačný (převažuje spíše názor, že se jedná o lhůtu pořádkovou, jejímž nedodržením správce daně nepozbývá oprávnění zahájit postup k odstranění pochybností, a tato skutečnost nebude

ani zakládat nezákonnost tohoto postupu, může se maximálně jednat o nesprávný úřední postup), ale i kdyby se vskutku jednalo o lhůtu propadnou, tak v přezkoumávané věci správce daně žádnou výzvu k odstranění pochybností nevydával, ale řízení zastavil. Pro zastavení řízení daňový řád žádnou lhůtu nestanoví, a už vůbec nespojuje s marným uplynutím 30 denní lhůty od podání dodatečného daňového přiznání (resp. uplynutí lhůty pro jeho podání) takové účinky, jak se domnívá žalobkyně, tedy že s uplynutím 30 dnů se považuje řízení za skončené s platebním výměrem na daň (odpočet) ve výši uvedené v daňovém přiznání. Správce daně navíc vypravil rozhodnutí o zastavení řízení již dne 24. 5. 2006, tedy ještě v průběhu 30 denní lhůty od podání dodatečného daňového přiznání (doručeného správci daně dne 26. 4. 2016). Podle § 101 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení a od toho okamžiku je správce daně svým rozhodnutím vázán. I kdyby byl hypoteticky správný výklad prezentovaný žalobkyní, že řízení je třeba zastavit ve lhůtě stanovené v § 89 odst. 4 daňového řádu s tím, že se jedná o lhůtu propadnou, správce daně tuto lhůtu dodržel. Výklad žalobkyně, že v této lhůtě je třeba rozhodnutí o zastavení řízení dokonce doručit daňovému subjektu by dotažený ad absurdum znamenal, že kdyby např. správce daně rozhodl o zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání již v den, kdy mu bylo doručeno, ale z jakýchkoliv objektivních důvodů by se nepodařilo v 30 denní lhůtě rozhodnutí doručit daňovému subjektu, což rozhodně není nic nereálného a okamžik doručení může ovlivnit také daňový subjekt, nastala by fikce schválení výše daně a zejména odpočtu podle daňového přiznání bez ohledu na jeho vady či nedostatek podmínek řízení. Takový výklad nepochybně neodpovídá realitě a jde proti smyslu a základním zásadám daňového řízení. Uvedený žalobní bod uzavírá krajský soud konstatováním, že námitky žalobkyně nemají oporu v daňovém řádu, proto je shledal nedůvodnými.

15. Závěrem krajský soud dodává, že námitku doručení výzvy ze dne 28. 11. 2016 žalovaným do datové schránky žalobkyně při vědomí, že do ní nemá žádná z osob oprávněných za žalobkyni jednat přístup, uplatnila žalobkyně poprvé až v replice doručené krajskému soudu dne 2. 6. 2017, což je již po lhůtě pro rozšiřování žalobních bodů podle § 71 odst. 2 věty poslední s. ř. s. V předchozích podáních žalobkyně není obsažen ani zárodek této argumentace ve vztahu k výzvě žalovaného ze dne 28. 11. 2016, a protože replika žalobkyně je již po lhůtě pro podání žaloby tak, jak byla krajským soudem konstatována v předchozích odstavcích, byl tento nový žalobní bod uplatněn až po lhůtě uvedené v § 71 odst. 2 větě poslední s. ř. s., proto se jím již nelze věcně zabývat. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že žalobkyně ani netvrdila, jaký vliv mohlo mít toto tvrzené pochybení žalovaného na zákonnost napadeného rozhodnutí a jakým způsobem došlo k zásahu do jejích veřejných subjektivních práv.
16. Z důvodů rozvedených v předchozích odstavcích dospěl krajský soud k závěru, že žaloba důvodná není, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
17. V návaznosti na meritorní výrok rozhodl krajský soud o nákladech řízení podle pravidel uvedených v § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal, když žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a procesně úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje

Proti tomuto rozsudku je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 23. července 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje