



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. T.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2017, č. j. 22187/17/5300-21443-708158, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2019, č. j. 30 Af 41/2017 – 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Včasnou kasační stížností žalobkyně jako stěžovatelka napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti v záhlaví označenému 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 „DPH“) za zdaňovací období srpen 2008 pro jeho zjevnou nepřipustnost podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“).

[2] Krajský soud posuzoval dvě otázky. Za prvé, zda v důsledku podání dodatečného daňového přiznání a nezahájení postupu k odstranění pochybností došlo v případě žalobkyně ke konkludentnímu doměření DPH, a v případě negativní odpovědi, zda byly naplněny důvody pro zastavení řízení zahájeného podáním dodatečného daňového přiznání dne 22. 4. 2016.

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že ke konkludentnímu vyměření daně nedošlo. Dodatečné daňové přiznání podané dne 22. 4. 2016 se zcela míjelo s důvody, pro které nebyl nárok stěžovatelky na nadměrný odpočet uplatněný původním daňovým přiznáním (za stejné zdaňovací období) uznán. Neuznání nároku na odpočet DPH totiž stálo na závěru, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění a jeho užití v rámci ekonomické činnosti. V dodatečném daňovém přiznání žalobkyně namítla změnu skutkového stavu spočívající v tom, že civilní soud změnil svůj náhled na otázku, zda mohlo *de iure* dojít k převodu vlastnického práva ke know-how na výrobu piva, jež je zdanitelným plněním, z něhož stěžovatelka nárokovala odpočet DPH. Nejvyšší správní soud pak ve svém rozsudku ze dne 26. 2. 2015, č. j. 2 Afs 19/2013 - 149, vydaném rovněž ve věci žalobkyně, vysvětlil, že na neuznání nároku nemělo vliv tzv. generální inhibitorium, jež mělo způsobit neplatnost úkonu, kterým mělo dojít k převodu know-how na žalobkyni, neboť to nebylo rozhodné pro posouzení, zda k přijetí zdanitelného plnění fakticky došlo, či nikoli. Jelikož dodatečné daňové přiznání by s ohledem na jeho důvody nemohlo vést k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a ke stanovení nižší daně, správce daně řízení zahájené jeho podáním zastavil důvodně.

[4] Podle krajského soudu v situaci, kdy daňová povinnost žalobkyně za zdaňovací období srpen 2008 byla přezkoumána krajským soudem a Nejvyšším správním soudem, podle nichž se žalobkyni nepodařilo vyvrátit závěr správce daně, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění, a proto jí nemohl být uznán uplatněný nadměrný odpočet ve výši cca 9 milionů Kč, nelze daňovým orgánům vytýkat, že dodatečné daňové přiznání s ohledem na v něm uvedené důvody vyhodnotily jako podání, které *prima facie* není způsobilým podáním ve smyslu § 141 odst. 2 daňového řádu, neboť nemohlo vést ke změně původně vyměřené daně. Zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu vyhrazené pro zjevně právně nepřipustná podání tedy krajský soud aproboval. Dodal, že ani věcné projednání dodatečného daňového přiznání by nemohlo nic změnit na soudy potvrzeném závěru, že žalobkyni nelze nárok na uplatněný nadměrný odpočet přiznat. Z hlediska zákonnosti tedy považoval za nerozhodné, že daňové orgány řízení zastavily pro zjevnou nepřipustnost podání dodatečného daňového přiznání, ačkoli se důvody jeho podání zabývaly, neboť co do výsledku by se na tomto závěru nic nezměnilo, i kdyby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítala, že se krajský soud dopustil nesprávného právního posouzení, a uplatnila tak důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[6] Konkrétně brojila stěžovatelka toliko proti závěrům krajského soudu vysloveným v bodech 26 a 27 napadeného rozsudku ohledně důvodu zastavení doměřovacího řízení.

pokračování

Uvedla, že důvodem zastavení řízení bylo nesplnění podmínky pro věcné projednání návrhu, což je však podřaditelné snad jen pod důvod zastavení podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Poukázala na komentářovou literaturu k citovanému ustanovení, podle níž se zásada *ne bis in idem* (ne dvakrát v téže věci) neuplatní u negativních rozhodnutí a zůstává možnost na základě nového podání vydat nové rozhodnutí. Podle jejího názoru je zjevné, že jednou z podmínek vydání negativního rozhodnutí v předchozím daňovém řízení byl právě závěr správce daně, že stěžovatelka nemohla nabýt předmět zdanitelného plnění v důsledku generálního inhibitoria zřízeného usnesením soudního exekutora, což představovalo širší kontext pro posouzení věci. Změnila-li se tedy vydáním judikatorního rozhodnutí jedna z událostí kontextu tak, že namísto neplatnosti je právní jednání třeba považovat za platné od samého počátku, je nutno události posoudit v souvislosti s touto změnou, což měl právě správce daně učinit v nalézacím řízení zahájeném podáním dodatečného daňového přiznání. Vymezuje se také vůči tomu, že krajský soud sklouzl k předjímání toho, k jakému rozhodnutí by správce daně v nalézacím řízení mohl dospět. Podpůrně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 2 As 74/2007 - 55, podle něhož je (dle správního řádu) za zjevně právně nepřipustnou možno považovat pouze takovou žádost, u níž je na první pohled zřejmé, že jí nelze vyhovět, tj. musí to být patrné již ze samotné žádosti, nikoli z výsledků dalšího dokazování nebo šetření. Navrhla zrušení napadeného rozsudku i správních rozhodnutí obou stupňů.

[7] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 2 Afs 316/2018 - 34, bod 18, mající podpořit její argumentaci v této věci.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření zdůraznil, že platební výměr (vyměření platební povinnosti na DPH za zdaňovací období srpen 2008) byl založen na neprokázání přijetí zdanitelného plnění na základě daňových dokladů vystavených společností EDHESSA, s. r. o., tedy nesplnění zákonných podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, nikoli na omezení dispozic s předmětem zdanitelného plnění na základě nařízené exekuce. Jelikož stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet ve stejné výši na základě stejných daňových dokladů jako v řádném daňovém přiznání, který jí nebyl pro neprokázání přijetí zdanitelného plnění uznán, a daňové orgány již neopíraly své závěry o účinnost generálního inhibitoria, jež mělo způsobit neplatnost smlouvy o převodu know-how, je dodatečné daňové přiznání nepřipustným podáním [§ 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu], neboť daň byla platebním výměrem vyměřena ve správné výši. Pokud jde o podřazení důvodu zastavení řízení pod správné ustanovení daňového řádu, žalovaný se ztotožnil s odůvodněním krajského soudu v napadeném rozsudku.

[9] V replice stěžovatelka namítala, že žalovaný dezinterpretoval nosný důvod rozsudku, na nějž odkazovala v doplnění kasační stížnosti, a doložila jeho rozhodnutí o odvolání, jež bylo vydáno v odkazované věci. Nesouhlasila s tím, že žalovaný ani v návaznosti na závěr kasačního soudu neposoudil věc meritorně, ale jen změnil důvod pro zastavení řízení [pozn. z § 106 odst. 1 písm. e) na písm. d) daňového řádu]. Kromě toho namítla, že délka daňového řízení se vymkla ústavním mantinelům a tvrdila, že desetiletá objektivní lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 5 daňového řádu) marně uplynula dne 31. 8. 2018. Řízení před krajským soudem, Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem

týkající se téhož zdaňovacího období a daně, jak byla pravomocně vyměřena, ji prodloužit nemohlo. Poukázala na komentářovou literaturu k daňovému řádu pojednávající o situaci, kdy do již uzavřeného daňového řízení vstoupí nová informace z řízení trestního, a dodala, že rozhodnutí o zastavení řízení je ryze procesní a nemá účinky na běh lhůty pro stanovení daně. Podle stěžovatelky je třeba správci daně zabránit, aby se dále vyhýbal meritornímu přezkumu věci a místo toho hledal další důvody pro zastavení řízení.

III. Posouzení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka má předepsané právnické vzdělání, proto nemusí být zastoupena advokátem.

[11] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[12] Předmětem sporu je otázka, zda správce daně nezákonně zastavil řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání tvrdícího, že v jiném řízení byla odlišně posouzena předběžná otázka rozhodná pro stanovení již jednou vyměřené daně.

[13] Ve věci je nesporné a podstatné, že stěžovatelka podala dne 25. 9. 2008 přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2008, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši cca 9 milionů Kč. Správce daně však nadměrný odpočet neuznal, neboť daňový subjekt neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění (know-how na výrobu piva) ani jeho použití k ekonomické činnosti. Odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru vydanému v roce 2010 bylo zamítnuto, stejně jako později žaloba a kasační stížnost. Nejvyšší správní soud se touto daňovou povinností stěžovatelky zabýval ve svém rozsudku ze dne 26. 2. 2015, č. j. 2 Afs 19/2013 - 149, dostupném na www.nssoud.cz.

[14] Z obsahu výše jmenovaných rozhodnutí plyne, že správní soudy aprobovaly závěr správce daně, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí deklarovaného zdanitelného plnění. Tento závěr přitom nebyl vystaven na hodnocení platnosti smlouvy, na jejímž základě mělo k převodu dojít. Šlo o účelově vytvořený řetězec transakcí mezi personálně a majetkově propojenými subjekty, kdy fakticky k převodu žádného know-how nedocházelo a jeho cílem bylo jen vyjmutí know-how z dosahu exekucí (srov. č. l. 155 citovaného rozsudku NSS). Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že závěru, že došlo ke zdanitelnému plnění (dodání zboží) nutně nepřekáží fakt, že se smlouva, na jejímž základě k tomuto plnění došlo, ukáže později jako (absolutně) neplatná. Proto ani nepovažoval za nutné se vyjádřit k tomu, zda exekuční příkaz č. 072 EX 504/07, vydaný soudním exekutorem JUDr. Pavlem Procházkou dne 29. 3. 2007 zakládal tzv. generální inhibitorium, tedy neplatnost právního úkonu povinného při porušení zákazu nakládání s jeho majetkem po nařízení exekuce, potažmo zda tyto důsledky mohly nastat, byl-li následně exekuční titul soudem zrušen. Daňové orgány posuzování reálné existence deklarovaného zdanitelného plnění nepostavily výlučně na právní překážce převodu vlastnického práva.

pokračování

[15] V dodatečném daňovém přiznání podaném dne 22. 4. 2016 stěžovatelka uplatnila opět nárok na odpočet DPH v původní výši na základě stejných daňových dokladů jako v řádném daňovém přiznání a tvrdila, že důvodem nepřiznání nadměrného odpočtu byla neplatnost právního jednání ohledně majetku postiženého exekucí. Žádala, aby správce daně její nárok nově posoudil a zohlednil závěry civilních soudů, že smlouva o převodu know-how nebyla neplatná.

[16] Dodatečné daňové přiznání na daň nižší lze podle § 148 odst. 2 daňového řádu podat v případě, že daň byla stanovena v nesprávné výši, přičemž v něm nelze namítat vady postupu správce daně. Učinit tak lze ve lhůtě stanovené v odstavci 1 téhož ustanovení, tedy pokud běží lhůta pro stanovení daně. Z tohoto hlediska je poněkud zarážející argumentace stěžovatelky domáhající se projednání dodatečného daňového přiznání, že lhůta pro stanovení daně za srpen roku 2008 již uplynula. Uplynutí lhůty ovšem nebylo důvodem, pro který žalovaný dodatečné daňové přiznání z roku 2016 neprojednal, a není zde třeba se jí zabývat.

[17] Správce daně řízení zastaví mimo jiné tehdy, jestliže jde o zjevně právně nepřípustné podání [§ 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu správce daně zastaví řízení, bylo-li učiněno podání ve věci, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto.

[18] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 2 Afs 316/2018 - 35 (kde za žalobkyni jednala stěžovatelka a na nějž odkazovala v doplnění kasační stížnosti v této věci), k totožnosti věcí v kontextu podání dodatečného daňového přiznání za situace, kdy již byla daň dříve pravomocně vyměřena, uvedl: *„Je-li v posuzovaném případě „věci“ míněno dodatečné daňové přiznání k určité dani za určité zdaňovací období, pak naplnění podmínek pro zastavení řízení o podaném dodatečném daňovém přiznání musí spočívat ve shodě věcí, tj. ve shodě obou dodatečných daňových přiznání, resp. daně jím uplatněné. Není pochyb o tom, že předmětem obou dodatečných daňových přiznání byla stejná daň, ve stejné výši a za stejné zdaňovací období. Shoda však musí být dána i ve skutkových okolnostech, na nichž požadavek na stanovení daně v jiné výši stál. Přesto, že stěžovatelka v důvodech pro podání daňového přiznání (§141 odst. 5 daňového řádu) poukazuje na rozhodnutí civilních soudů jako na odlišné posouzení předběžné otázky a žalovaný i krajský soud k nim přistupovali jako k vyjádření právního názoru, nelze přehlédnout, že podstatou stěžovatelčina tvrzení bylo a je, že těmito rozhodnutími je schopna prokázat, že skutkový stav rozhodný pro stanovení daně byl jiný, než z jakého vycházel správce daně v době jejího stanovení či v době rozhodování o prvním dodatečném daňovém přiznání. Není přitom podstatné, zda tomu tak skutečně je, či není; to je totiž právě tím problémem, který žalovaný nehodnotil. K této části kasační argumentace lze uzavřít, že žalovaný prohlásil shodu věcí mezi dodatečnými daňovými přiznáními z roku 2009 a z roku 2016, aniž posoudil shodu po skutkové stránce, tedy zda z označených civilních soudních rozhodnutí neplyne, že skutkový stav při předchozím rozhodnutí o dani na základě prvního dodatečného daňového přiznání měl být jiný, než jaký byl vzat za podklad dodatečného platebního výměru. Pokud by tomu tak bylo, nemohl by řízení zastavit, ale o druhém dodatečném daňovém přiznání by musel rozhodnout dodatečným platebním výměrem.“* V případě, jehož se týkal citovaný rozsudek, tedy správce daně podle soudu pochybil tím, že neposoudil shodu po skutkové stránce, tj. zda

dodatečným daňovým přiznáním není namítáno, že nyní lze doložit odlišný skutkový stav rozhodný pro stanovení daně, a toto tvrzení věcně neposoudil. V této věci však správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích důvody, na nichž stála původně stanovená daňová povinnost, s důvody, které stěžovatelka uplatnila v dodatečném daňovém přiznání, porovnali, a dospěli k závěru, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání nejsou skutečnostmi, které by nasvědčovaly tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši, proto na ně nahlíželi jako na nepřipustné podání.

[19] Výše, v odstavci [14], bylo vysvětleno, že důvod, o který stěžovatelka opřela dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší, se zcela míjí s důvody, pro které jí již v roce 2010 nebyl tentýž uplatněný nárok na odpočet DPH uznán. Daňové orgány tedy učinily úvahu, zda nově uplatněné skutečnosti mohou vést k závěru o tom, že daňová povinnost má být jiná, a dospěly k závěru, že je to vyloučeno. Nedopustily se tak stejného pochybení, jež jim Nejvyšší správní soud vytkl v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 316/2018 - 35. Stěžovatelce se tedy dostalo věcného posouzení předpokladů pro vedení řízení o stanovení daňové povinnosti v jiné výši než původně vyměřené. Protože bylo zcela správně dovozeno, že ani později vydaná rozhodnutí civilních soudů zjevně nezměnila skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, nelze považovat to, že nebylo vedeno „nalézací“ řízení, jak požadovala stěžovatelka, ani nebyl vydán dodatečný platební výměr, za důvod ke zrušení napadeného rozsudku, potažmo rozhodnutí správce daně.

[20] Nejvyšší správní soud má podobně jako krajský soud za to, že *zjevnost* nezpůsobilosti dodatečného daňového přiznání vést k nižší daňové povinnosti stěžovatelky lze v této věci spatřovat v důvodech, o něž stěžovatelka své podání opřela, v kontextu skutečnosti, že i Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ohledně téhož zdanitelného plnění závazně konstatoval, že změna náhledu na platnost smlouvy o převodu know-how je zcela bez vlivu na daňovou povinnost stěžovatelky za uvedené období. Z toho, co je uvedeno výše, je nade všechny pochybnosti zřejmé, že ani zrušení napadeného rozhodnutí o zastavení řízení správním soudem (a vydání dodatečného platebního výměru) by nemohlo stěžovatelce přinést příznivější rozhodnutí v její věci.

[21] Namítá-li stěžovatelka rovněž, že řízení o dodatečném daňovém přiznání z roku 2016 nemohlo být zastaveno proto, že předchozí rozhodnutí bylo negativním rozhodnutím o žádosti, což nezakládá překážku věci rozhodnuté, nelze jí přisvědčit. Platebním výměrem z roku 2010 jí byla stanovena daň tak, že nebyl uznán nárokový nadměrný odpočet. Jednalo se tedy o rozhodnutí o dani, jež nelze považovat za negativní rozhodnutí jen proto, že nestanovilo daň ve výši požadované stěžovatelkou. Označená komentářová literatura je proto v posuzované situaci nepřipadná. Právního institutu překážky věci rozhodnuté je nutno v případech, kdy zákon umožňuje v určitém časovém období (při správě daní typicky v prekluzivních lhůtách podle § 148 či § 160 daňového řádu) opakovaně měnit výši daňové či platební povinnosti za účelem jejího správného stanovení (§ 1 odst. 2 daňového řádu), užívat nanejvýš obezřetně (viz k tomu pro placení daní, konkrétně ohledně vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně, zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 - 43, č. 3290/2015 Sb. NSS, bod 20). Pro nyní projednávanou věc však není třeba otázku použitelnosti, významu a rozsahu možného uplatnění překážky věci rozhodnuté při

pokračování

vyměření daně řešit, neboť nosné důvody rozhodnutí správce daně byly (zcela správně) jiné.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Protože Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, zamítl ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[24] Stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o ní. Žalovanému, který by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti právo na náhradu nákladů řízení o ní měl, žádné takové náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 30. listopadu 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu