



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína, v právní věci žalobkyně **KARSIT HOLDING, s.r.o.**, se sídlem Jaroměř, Jaromírova 91, zastoupené JUDr. Janem Havlíčkem, advokátem se sídlem Jihlava, Masarykovo náměstí 110/64, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2015, č. j. 31Af 82/2014 – 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 21. 8. 2014, č. j. 22174/14/5000-14305-708158, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně (dále „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 25. 2. 2014, č. j. 36172/14/4000-38200-205649, kterým bylo podle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zastaveno řízení o návrhu na obnovu řízení ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009.

Proti rozhodnutí žalovaného (dále „napadené rozhodnutí“) podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále „krajský soud“). Ten ji zamítl rozsudkem ze dne 30. 9. 2015, č. j. 31Af 82/2014 – 29, (dále „napadený rozsudek“). Vyšel přitom z následujícího skutkového stavu, který byl mezi stranami nesporný.

Dne 14. 7. 2009 byl provozovatelem distribuční soustavy – společností VČP Net, s.r.o. – proveden dopočet spotřeby plynu z důvodu zjištěné chyby v měření. Téhož dne byly stěžovatelce dodány vrubopisy k dříve vystaveným jednotlivým fakturám. Dodavatel tak uplatnil nárok na zaplacení částky v celkové výši 6.558.716,43 Kč. Stěžovatelka tento nárok v celém rozsahu neuznala. Dodavatel proto podal žalobu o zaplacení uvedené částky, které krajský soud svým rozsudkem ze dne 20. 2. 2013, sp. zn. 37 Cm 172/2010 v zásadě vyhověl tak, že uložil stěžovatelce povinnost zaplatit částku 6.470.106,90 Kč.

Stěžovatelka před tímto rozsudkem nárok dodavatele na zaplacení požadované částky neuznávala, a proto neuplatnila nárok na odpočet daně v celkové výši 1.033.042 Kč na základě doručených vrubopisů, a to v žádném ze svých daňových přiznání. Tento nárok uplatnila až po rozhodnutí sporu s dodavatelem v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2009, které na Specializovaný finanční úřad doručila dne 26. 9. 2013. Následně, dne 26. 11. 2013 v zájmu právní jistoty a za účelem uplatnění výše uvedeného nároku na odpočet daně podala stěžovatelka z totožných důvodů návrh na povolení obnovy vyměřovacího řízení.

V případě **dodatečného daňového přiznání** Specializovaný finanční úřad rozhodl dne 31. 10. 2013, pod č. j. 466076/13/4027-07000-607756, o zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť podle jeho názoru lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání již uplynula. Toto rozhodnutí I. stupně potvrdil žalovaný svým rozhodnutím ze dne 22. 4. 2014, č. j. 10590/14/5000-14305-708158. Stěžovatelka následně podala žalobu s totožnou argumentací jako v nyní projednávané věci, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 19. 8. 2015, č. j. 31Af 65/2014 – 35, zamítl. Kasační stížnost stěžovatelka v této věci nepodala.

Ve věci **návrhu na obnovu řízení** (napadený rozsudek) uvažil krajský soud následovně. Žalobkyně opět učinila spornou otázku, zda v okamžiku podání návrhu na obnovu řízení uplynula lhůta pro stanovení daně, což by znamenalo překážku pro obnovu řízení. Stěžovatelka vycházela z § 148 odst. 1 daňového řádu a § 264 odst. 4 daňového řádu, kdy podle druhého ustanovení se v posuzovaném případě okamžik počátku lhůty posuzuje dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Běh a délka lhůty pro vyměření daně se pak po 1. 1. 2011 (nabytí účinnosti daňového řádu) posuzují podle daňového řádu. Uplatnění uvedených předpisů žádná ze stran nerozporovala, stejně jako skutečnost, že od počátku běhu lhůty pro stanovení daně do dne podání návrhu na povolení obnovy vyměřovacího řízení uplynuly více než 3 roky. Na rozdíl od žalovaného však stěžovatelka namítala, že byly splněny podmínky § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu (stavení lhůty), a lhůta pro vyměření daně po dobu rozhodování krajského soudu o pohledávce dodavatele plynu neplynula. V okamžiku podání návrhu na obnovu řízení tak lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula.

Krajský soud při rozhodování významně vycházel z vlastních závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 31 Af 65/2014 – 35, ve věci dodatečného daňového přiznání stěžovatelky (viz výše). Konkrétně především z § 77 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle kterého je plátce

daně oprávněn provést na základě opravného daňového dokladu opravu odpočtu daně a to nejpozději ve lhůtě do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohla být oprava nejdříve provedena. Krajský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 32/2009 – 53 (poznámka NSS - v textu napadeného rozsudku nesprávně uvedeno č. j. 2 Afs 32/2009 – 5; všechna citovaná rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz), v němž se zdejší soud vyjádřil ke vztahu ZSDP a zákona o DPH, kdy první označil za obecný a druhý za speciální předpis. Z uvedeného vyvodil závěr, že stanoví-li zákon o DPH výslovně lhůty, v nichž daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet daně, pak je vyloučeno posuzovat tyto lhůty podle ZSDP. Krajský soud poznamenal, že z výše uvedeného vyplývá, že § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu nelze v daném případě aplikovat a § 77 odst. 5 zákona o DPH neobsahuje ustanovení, které by umožňovalo tam stanovenou tříletou lhůtu stavět či přerušit. Pro podporu svých závěrů odkázal krajský soud také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2012, č. j. 7 Afs 54/2012 – 39.

Krajský soud proto uzavřel, že i v řízení o žádosti o obnovu řízení považuje za rozhodnou speciální povahu § 77 odst. 5 zákona o DPH vůči § 148 daňového řádu. Obnovu řízení ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 tak nelze povolit, neboť uplynula lhůta stanovená v § 119 odst. 4 daňového řádu, ve spojení s § 77 odst. 5 zákona o DPH. Závěrem krajský soud poznamenal, že lhůta vymezená v § 119 odst. 4 daňového řádu je lhůtou objektivní. Ustanovení § 118 odst. 2 téhož zákona zakotvuje 6-ti měsíční lhůtu subjektivní, plynoucí ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení. Krajský soud v tomto smyslu označil za rozhodný časový bod okamžik právní moci rozsudku v soukromoprávním sporu stěžovatelky s dodavatelem plynu (9. 4. 2013). Subjektivní lhůta podle soudu počala tedy plynout dnem 10. 4. 2013 a skončila 10. 10. 2013. Návrh na obnovu řízení byl podán 27. 11. 2013 a stěžovatelka tudíž nedodržela ani subjektivní lhůtu pro obnovu řízení.

Stěžovatelka podala proti rozsudku kasační stížnost. V zásadě zopakovala svou dosavadní argumentaci. Krajskému soudu vytkla nesprávné posouzení právní otázky přerušení běhu lhůty pro stanovení daně a dále nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nesrozumitelnosti, respektive nedostatku důvodů rozhodnutí. K ustanovení § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu poznamenala, že je nutné jej aplikovat vždy v situaci, kdy soud rozhoduje o otázce, nezbytné pro správné stanovení daně, kam spadá podle jejího názoru i předmětný spor s dodavatelem plynu. Zdůraznila, že rozsudkem krajského soudu sp. zn. 37 Cm 172/2010 jí bylo uloženo zaplatit částku 6.470.106,90 Kč, oproti původně vyúčtované částce 6.558.716,43 Kč. To dokládá opodstatněnost neuznání nároku dodavatele ve výši, která jí byla fakturována. Stěžovatelka dále odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, z něhož podle jejího názoru plyne (ve spojení s § 1 odst. 2 daňového řádu), že daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální.

Z cílů správy daní a rozhodných skutečností je podle stěžovatelky zřejmé, že předmětem sporu mezi ní a dodavatelem plynu byla otázka, o níž je příslušný rozhodnout soud, a která byla nezbytná pro správné stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, který tak měl být aplikován. K argumentaci krajského soudu rozsudkem č. j. 31Af 65/2014 – 35, ve věci dodatečného daňového přiznání stěžovatelky, poznamenala,

že v něm uvedené závěry nelze na nynější případ týkající se povolení obnovy řízení aplikovat, neboť se jedná o zcela odlišné instituty. Krajský soud navíc ani nevymezil důvody, proč argumentoval jiným sporem stěžovatelky a ta proto rozsudek označila za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

K odkazu krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 32/2009 – 35, uvedla, že tento řeší problematiku lhůty pro uplatnění nároku na odpočet DPH a vztah lhůty upravené ve speciálním zákoně (zákon o DPH) a lhůty upravené daňovým řádem. V projednávaném případě však podle stěžovatelky nejde o uplatnění nároku na odpočet daně, ale o splnění podmínek pro povolení obnovy řízení. Krajským soudem citované rozsudky Nejvyššího správního soudu proto na věc nedopadají. Ve spojitosti s aplikací § 77 odst. 5 zákona o DPH stěžovatelka doplnila, že povolení obnovy řízení je vázáno na lhůtu pro stanovení daně bez ohledu na to, z jakého důvodu je o povolení žádáno a nelze proto souhlasit s argumentací omezující lhůtu pro obnovu řízení na 3 roky ve smyslu lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně. Ve vztahu k argumentaci uplynutím objektivní lhůty pro obnovu řízení tedy stěžovatelka uzavřela, že § 77 odst. 5 zákona o DPH na projednávaný případ nedopadá a že byly splněny podmínky pro přerušení lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

V souvislosti se subjektivní lhůtou pro obnovu řízení stěžovatelka namítla, že krajský soud tuto otázku hodnotil, přestože nebyla mezi stěžovatelkou, správcem daně ani žalovaným jakkoliv řešena. Dále stěžovatelka poznamenala, že nezpochybňuje datum nabytí právní moci rozsudku sp. zn. 37 Cm 172/2010, nicméně zdůraznila, že se tak stalo na základě jejího zpětvzetí odvolání. Učinila tak dne 13. 8. 2013, což uvedla již ve své žalobě (bod 14; poznámka NSS: žaloba uvádí datum 3. 8. 2013), avšak krajský soud tuto skutečnost zcela opomněl, což podle stěžovatelky nasvědčuje nepřezkoumatelnosti rozsudku. Stěžovatelka přitom za rozhodný považuje právě okamžik zpětvzetí odvolání, tedy datum 13. 8. 2013, při jehož užití platí, že subjektivní lhůta pro obnovu řízení byla dodržena. Stěžovatelka z uvedených důvodů navrhla zrušit napadený rozsudek i rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry napadeného rozsudku. K argumentaci stěžovatelky ustanovením § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu připomněl závěry odborné literatury, která uvádí, že „...před soudy jsou řešeny mnohé otázky mající v konečných důsledcích vliv na správné stanovení daně, přičemž si lze jen stěží představit, že každé takové řízení může vyvolat stavění lhůty pro stanovení daně“ (Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. *Daňový řád. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, k § 148). V této souvislosti žalovaný poznamenal, že předmětem odkazovaného soudního řízení byl požadavek na uhrazení pohledávky vzniklé za stěžovatelkou jejím dodavatelem plynu a ve své podstatě tak nejde o otázku, jejíž řešení by bylo nezbytné pro správné stanovení daně. Řízení bylo navíc zahájeno na návrh dodavatele, nikoli stěžovatelky. Žalovaný naopak zdůraznil, že stěžovatelka i přes v podáních zmíněný nesouhlas s částkou uvedenou na vrubopisech tuto částku sama aktivně nerozporovala, ale pouze ji neuhradila. S odkazem na důvodovou zprávu k daňovému řádu žalovaný doplnil, že smyslem rozebíraného ustanovení nebylo obsáhnout veškeré penzum otázek, o nichž je příslušný rozhodovat soud a které se mohou být jen eventuálně projevit ve výsledné daňové povinnosti. V souladu s důvodovou zprávou i odbornou literaturou se pak jako rozhodné kritérium jeví zásadnost, respektive

nezbytnost rozhodnutí dané otázky soudem pro správné stanovení daně. Tuto nezbytnost žalovaný v případě stěžovatelky neshledal.

K nesouhlasu stěžovatelky stran možnosti uplatnit závěry soudu z řízení v jiné její věci (dodatečné daňové přiznání) uvedl, že dává stěžovatelce za pravdu v tom, že se jedná o dva rozdílné instituty. Možnost podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 141 daňového řádu však trvá jen tehdy, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Závěry týkající se této lhůty tak mají svůj význam i pro možnost obnovy řízení, která je na této lhůtě rovněž závislá. Žalovaný přitom připomněl, že vrubopisy byly stěžovatelce doručeny dne 14. 7. 2009 a ta tak měla v souladu s § 77 odst. 5 zákona o DPH dostatek času k provedení opravy odpočtu. Lhůta dle citovaného ustanovení však marně uplynula dnem 1. 8. 2012.

Ve vztahu k lhůtě pro povolení obnovy řízení podle § 119 odst. 4 věty první daňového řádu žalovaný uvedl, že její počátek připadá dle § 264 odst. 4 téhož zákona, ve spojení s § 47 odst. 1 ZSDP na konec zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Lhůta tak začala plynout dne 31. 7. 2009 a uplynula dne 1. 8. 2012. Žalovaný tak konstatuje, že jak v případě aplikace § 77 odst. 5 zákona o DPH, tak § 148 daňového řádu, je výsledek totožný, tedy uplynutí lhůty k 1. 8. 2012. Z hlediska subjektivní lhůty žalovaný poznamenal, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu z napadeného rozsudku. Navrhl proto, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti dle § 106 s. ř. s. Následně přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. Vhodné je podotknout, že konstantní judikatura zdejšího soudu označuje za nepřezkoumatelné zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srovnej rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44). Zároveň nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 – 85).

Stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku jednak pro nedostatek důvodů rozhodnutí, který spatřovala v tom, že krajský soud nevymezil důvody,

proč argumentoval jiným sporem stěžovatelky, a jednak proto, že v souvislosti s posouzením uplynutí subjektivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení opomenul skutečnost, že vzala zpět své odvolání ve věci sp. zn. 37 Cm 172/2010.

Nejvyšší správní soud neshledává tyto námitky důvodnými. V případě prvního důvodu krajský soud na s. 7-8 napadeného rozsudku výslovně uvádí, že uplatnil argumentaci z jiného řízení proto, že se týká totožné právní otázky, totiž zda řízení ve věci nároku dodavatele plynu vedlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. V druhém případě stěžovatelka sama v podané kasační stížnosti (bod 21) uvádí, že otázka subjektivní lhůty nebyla mezi ní, správním orgánem I. stupně a žalovaným řešena. Je tedy zřejmé, že tato skutečnost nebyla stěžovatelkou v žalobě formulována jako samostatný žalobní důvod. Krajský soud se ovšem problematikou běhu subjektivní lhůty logicky zabíral proto, že tvoří nedílnou součást posouzení možnosti uplatnění obnovy řízení a nemohl ji tak ve svých úvahách pominout. Krajský soud své úvahy srozumitelně vyložil a Nejvyšší správní soud správnost jeho úvah o běhu uvedené subjektivní lhůty zvažoval z toho hlediska, že potencionální nezohlednění skutečnosti zpětvzetí odvolání v soukromoprávním sporu, za situace kdy nebylo v žalobě výslovně namítáno, nemůže podle jeho názoru vést k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ale „*pouze*“ k jeho případné nezákonnosti pro nesprávné právní posouzení věci. Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil s námitkou stěžovatelky o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a přistoupil tak k věcnému vypořádání stěžovatelčiných námitek.

Stěžovatelka v podané kasační stížnosti dále namítala, že § 77 odst. 5 zákona o DPH na případ nedopadá, a že krajským soudem odkazovaná judikatura se týká institutu uplatnění odpočtu daně, zatímco nynější případ řeší povolení obnovy vyměřovacího řízení. Nejvyšší správní soud o věci uvažil následovně. Krajský soud v napadeném rozsudku zopakoval odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 54/2012 – 39, z něhož odcitoval závěr, že stanoví-li zákon o DPH lhůtu pro uplatnění odpočtu daně, pak je vyloučeno uplatnění lhůty podle § 47 ZSDP, respektive podle § 148 daňového řádu. Je tomu tak proto, že na ustanovení zákona o DPH je vůči daňovému řádu třeba nahlížet jako speciální. Tento svůj argument podpořil dále odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 32/2009 – 53, kde tento soud vyslovil, že „*[p]okud tedy zvláštní zákon, zde zákon o DPH, upravuje některé procesní otázky odlišně od daňového řádu, je třeba vycházet ze zákona o DPH, jako zákona speciálního*“.

Nejvyšší správní soud považuje jím dříve vyslovené závěry za nadále platné. Jejich aplikaci v řízení týkajícím se možnosti podání dodatečného daňového přiznání stěžovatelky, v němž tato uplatňovala vyšší odpočet DPH, by tak bylo možné považovat za příléhavé. Sama stěžovatelka však v kasační stížnosti zdůraznila, že v nyní projednávané věci nejde o dodatečné uplatnění odpočtu daně, ale o obnovu vyměřovacího řízení, což je odlišný institut. Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou souhlasí v tom, že krajským soudem citované pasáže rozsudků Nejvyššího správního soudu výslovně hovoří o lhůtě pro uplatnění odpočtu DPH. Nejvyšší správní soud však v rozsudku č. j. 7 Afs 54/2012 – 39, vyslovil též to, že „*lhůta upravená v zákoně o správě daní a poplatků v § 47, resp. § 148 daňového řádu je sice taktéž lhůtou propadnou, ale lhůtou svědčící správci daně. Tato lhůta naopak stanoví nejzazší termín, ke kterému je správce daně oprávněn, resp. povinen rozhodnout o daňové povinnosti daňových subjektů, tedy i plátce daně - stěžovatelky - za jednotlivá*

zdaňovací období roku 2005. Jde tedy o samostatné lhůty upravující jiné povinnosti. Z dikcí ustanovení upravujících tyto lhůty vyplývá, že lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně nemůže uplynout dříve, nežli lhůta k vyměření daně. Je tedy v souladu se zákonem právní závěr krajského soudu, že lhůta k uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je speciální lhůtou vůči lhůtě podle § 47 zákona o správě daní poplatků.“

Jestliže tedy § 119 odst. 4 daňového řádu stanovuje jako objektivní lhůtu pro obnovu řízení dobu určenou § 148 odst. 1 téhož zákona, není možné tuto lhůtu zaměňovat s lhůtou podle § 77 odst. 5 zákona o DPH. Obě lhůty totiž mají ve světle citovaného závěru rozsudku č. j. 7 Afs 54/2012 – 39, rozdílnou roli. Nejvyšší správní soud proto dává za pravdu stěžovateli, že je třeba se zabývat možností uplatnění § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

V zásadě lze souhlasit s výše uvedeným odborným názorem na limity aplikace sporného ustanovení, spočívající v tom, že „[p]řed soudy jsou totiž řešeny mnohé otázky, které mohou mít ve svých konečných důsledcích vliv na správné stanovení daně. [...] Jen stěží si lze představit, že každé takové řízení může vyvolat stavění lhůty pro stanovení daně“. S žalovaným lze souhlasit rovněž v tom, že důvodová zpráva zjevně nemíří na uplatnění dotčeného ustanovení v souvislosti s jakýmkoliv, byť jen potencionálně relevantním řízením probíhajícím před soudy, ale jen v souvislosti s řízením, které má „zásadní význam pro stanovení daně“.

Nejvyšší správní soud v tomto bodě připomíná, že spor mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem plynu byl soukromoprávním sporem, týkajícím se výše úhrady dodávky plynu stěžovatelkou, majícím základ ve smlouvě o sdružených službách dodávek plynu uzavřené mezi uvedenými stranami. Ačkoliv přitom stěžovatelka dle svých slov nárok dodavatele od počátku neuznávala, tak v řízení před správními orgány, ani před krajským soudem neuvedla, že by jakkoliv, ať již soudní cestou či jinak, proti dodatečnému vyúčtování jakkoliv aktivně jednala. Soudní řízení bylo zahájeno až na základě žaloby dodavatele o zaplacení žalované částky.

Nejvyšší správní soud nemůže přehlédnout ani skutečnost, že stěžovatelce nic nebránilo, aby k ochraně svých práv, po obdržení vrubopisů od dodavatele (14. 7. 2009), postupovala v souladu s § 42 odst. 2, § 43 odst. 3 a § 77 odst. 5 zákona o DPH. Tedy, aby uplatnila vyšší odpočet daně v dodatečném daňovém přiznání s tím, že jeho konkrétní výše je vzhledem k okolnostem sporná. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí (s. 6), obsahuje § 99 daňového řádu institut předběžné otázky, který umožňuje správci daně, aby sám (s taxativně stanovenými výjimkami) posoudil otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci. Ustanovení § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu pak jako důvod obnovy řízení stanoví právě skutečnost, že rozhodnutí správce daně záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení. Stěžovatelkou proklamovaná opodstatněnost neuznání nároku dodavatele, vyplývající ze snížení původně požadované částky krajským soudem, tak není z hlediska uvedeného relevantní. Nelze proto stěžovatelce dát za pravdu v tom, že soudní vyřešení jejího sporu s dodavatelem bylo „nezbytně nutné pro správné stanovení daně“. Nejvyšší správní soud na tomto místě považuje za vhodné zdůraznit i to, že objektivní lhůta pro obnovu řízení by v naznačeném

případě běžela v souladu s § 119 odst. 4 daňového řádu po dobu „3 let ode dne právní moci rozhodnutí ukončujícího toto řízení (zde dodatečného platebního výměru)“.

Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se stěžovatelkou v tom, že ustanovení § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu je nutné aplikovat vždy v situaci, kdy soud rozhoduje o otázce, která je nezbytná pro správné stanovení daně. Současně má však za prokázané, že uvedená nezbytnost ve stěžovatelčině případě nenastala. Stěžovatelka měla k dispozici právní nástroje umožňující ji střežit si svá práva, aniž by byl dotčen cíl správy daní, připomínaný stěžovatelkou, tedy správně zjistit a stanovit daň (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). Nejvyšší správní soud tak přisvědčuje stěžovateli v tom, že pro otázku obnovy vyměřovacího řízení je relevantní běh lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Nedává ji však vzhledem k výše uvedenému již za pravdu v tom, že byly naplněny rovněž podmínky stavění lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) téhož zákona. Vzhledem ke skutečnosti, že mezi stěžovatelkou a žalovaným nebylo činěno sporným, že lhůta podle prvního z citovaných ustanovení ke dni podání návrhu na obnovu řízení již uplynula (stěžovatelka tak výslovně uznává v bodě 23 žaloby a bodě 10 kasační stížnosti) a nic tuto skutečnost nezpochybňuje, nemělo nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem – tedy aplikace § 77 odst. 5 zákona o DPH namísto § 148 daňového řádu – důsledky ve smyslu negativního dopadu do práv stěžovatelky.

Ze stejného důvodu – uplynutí objektivní lhůty pro obnovu řízení podle § 119 odst. 4 daňového řádu, ve spojení s § 148 daňového řádu – nemá pro stěžovatelku důsledky ani krajským soudem nesprávně provedené posouzení uplynutí lhůty subjektivní. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem stěžovatelky, že za rozhodný časový okamžik, ve smyslu § 118 odst. 2 citovaného zákona, je třeba považovat okamžik zpětvzetí odvolání stěžovatelkou (13. 8. 2013), nikoli datum nabytí právní moci (9. 4. 2013) rozsudku krajského soudu sp. zn. 37 Cm 172/2010. V souladu s dikcí § 222 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, je nabytí právní moci odvoláním napadeného rozsudku důsledkem zpětvzetí odvolání. Jinými slovy, teprve okamžikem zpětvzetí odvolání je možné konstatovat, že stěžovatelka získala „právně relevantní“ povědomí o skutečnostech, které mohou být důvodem pro obnovu řízení ve smyslu § 118 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelčina námitka nesprávného posouzení uplynutí subjektivní lhůty krajským soudem tak byla důvodná. Jelikož však k okamžiku podání návrhu na obnovu řízení musí být současně dodrženy obě lhůty, objektivní i subjektivní, k čemuž v projednávané věci nedošlo, nemohlo ani toto pochybení krajského soudu mít vliv na posuzovaná práva stěžovatelky.

Uvedenému závěru konečně nasvědčuje i skutečnost, že jakkoliv nebyly závěry učiněné krajským soudem v napadeném rozsudku bezprostředně relevantní pro institut obnovy řízení jako takový, byly významné z hlediska cíle, který stěžovatelka obnovou řízení chtěla dosáhnout – oprava (zvýšení) odpočtu DPH. Jinými slovy, i kdyby stěžovatelka bývala dosáhla obnovy řízení, marné uplynutí lhůty podle § 77 odst. 5 zákona o DPH by jí neumožňovalo dosáhnout opravy odpočtu. Nejvyšší správní soud přitom již dříve uvedl, že v případě zamítavého rozsudku krajského soudu založeného zcela nebo zčásti na nesprávných důvodech je rozhodující, zda je tento rozsudek přezkoumatelný, zda řízení před krajským soudem netrpělo žádnou procesní vadou, jež mohla mít vliv na

zákonnost jeho rozhodnutí o věci samé, a zda současně může Nejvyšší správní soud postavit na jisto, že je výrok rozsudku krajského soudu v souladu se zákonem, aniž by přitom překročil rámec věci, jak byla definována nejen řízením o kasační stížnosti, ale i předcházejícím řízením žalobním a řízením před správními orgány. Opačný postup, tedy zrušení rozsudku krajského soudu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, podle něhož by musel krajský soud žalobu znovu zamítnout, by navíc odporoval principu rychlosti a hospodárnosti řízení (rozsudek ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 – 66; též usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75).

Lze tedy uzavřít, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl v posuzované věci naplněn. V případě kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byla shledána nesprávná aplikace § 77 odst. 5 zákona o DPH a posouzení běhu subjektivní lhůty. Z důvodů shora uvedených by však ani při správném posouzení těchto právních otázek nemohl krajský soud dospět k jinému závěru, než jaký učinil v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou a jako takovou ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, kterému však nevznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 25. srpna 2016

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu