



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **DFH Haus CZ s.r.o.**, IČO 624 11 811, se sídlem Žákava 162, okr. Plzeň-jih, zast. JUDr. Jiřím Sehnalem, advokátem, se sídlem Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2019, č. j. 34336/19/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2022, č. j. 77 Af 1/2019-85.

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## O d ů v o d n ě n í :

## I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 10. 12. 2018, č. j. 2018959/18/2304-50522-401538, jímž ten zamítl návrh na povolení obnovy řízení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ukončené pravomocným platebním výměrem správce daně ze dne 18. 7. 2011, č. j. 33997/11/141970401538, a návrh na povolení obnovy řízení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ukončené pravomocným platebním výměrem správce daně dne 3. 9. 2012, č. j. 48559/12/141970401538.

[2] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž za předmět sporu označil existenci důvodů pro povolení obnovy řízení u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 po obdržení výsledků daňové kontroly v Německu

u mateřské společnosti DFH FertigHaus Holding AG a u spojené osoby DFH Musterhäuser GmbH v Německu, která se týkala let 2005 – 2007.

[3] Daňová kontrola v Německu se týkala mimo jiné převodních cen, které byly fakturovány žalobci. O konečných výsledcích kontroly byla mateřská společnost informována na základě platebních výměrů, které obdržela dne 17. 5. 2013, a žalobce o tom byl mateřskou společností informován dne 19. 6. 2013 dopisem ze dne 18. 6. 2013. Pokud žalovaný míní, že výsledky daňové kontroly obdržené od mateřské společnosti DFH FertigHaus Holding AG nejsou důvodem pro povolení obnovy řízení u daně z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011, nemohl by správce daně vydat rozhodnutí ze dne 15. 8. 2018, č. j. 1643955/18/2304-50522-401538, jímž zrušil rozhodnutí o zastavení řízení o návrhu žalobce na obnovu ze dne 13. 6. 2014, č. j. 1266923/14/2304-14500-403121.

[4] Na základě uvedených výsledků daňové kontroly podal žalobce v souladu s Úmluvou o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisku sdružených podniků č. 90/436/EHS, publikované ve sbírce mezinárodních smluv pod číslem 93/2006, dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2005, 2006, 2010 a 2011. Dodatečným platebním výměrem č. j. 816251/13/2304-24801-401538 byla dne 8. 7. 2013 vyměřena daňová ztráta u daně z příjmů právnických osob za rok 2006 ve výši 5.621.440 Kč. Tuto daňovou ztrátu požaduje žalobce uznat po žalovaném jako důvod pro povolení obnovy řízení u daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011.

[5] Žalobce podal i dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011 a v nich uplatnil snížení základu daně o daňovou ztrátu za rok 2006 ve výši 1 040 583 Kč za rok 2011 a ve výši 3 210 867 Kč za rok 2010. Na to správce daně rozhodnutími ze dne 13. 9. 2013, č. j. 819349/13/2304-24801-401538 a č. j. 819339/13/2304-24801-401538, zastavil řízení ve věci podaných dodatečných přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 z důvodu nenaplnění podmínek § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), jelikož nelze dodatečně uplatnit snížení základu daně o daňovou ztrátu, pokud současně není dodatečně zvýšen základ daně.

[6] Jestliže správce daně platebním výměrem ze dne 8. 7. 2013, č. j. 816251/13/2304-24801-401538, vyměřil daňovou ztrátu u daně z příjmů právnických osob za rok 2006 ve výši 5 621 440 Kč, pak aby narovnání stavu transferových cen mezi přízněnými osobami nebylo iluzorní a mělo ekonomické ratio, je podle žalobce spravedlivé, aby základ daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 byl snížen o daňovou ztrátu za rok 2006. Pokud tomu brání, že nelze dodatečně uplatnit snížení základu daně o daňovou ztrátu, pokud současně není dodatečně zvýšen základ daně, pak je třeba najít jinou procesní cestu, kterou bude možné docílit snížení základu daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 o daňovou ztrátu za rok 2006, a tou je obnova řízení. Povolením obnovy řízení lze otevřít vyměřovací řízení dle řádných přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2010 (podaného dne 30. 6. 2011) a 2011 (podaného dne 29. 6. 2012) a ve vyměřovacím řízení uplatnit daňovou ztrátu za rok 2006.

[7] Žalovaný nesprávně dovozuje, že vyměření daňové ztráty za rok 2006 dne 8. 7. 2013 nelze považovat za novou skutečnost z hlediska naplnění podmínek pro obnovu řízení,

pokračování

protože vyšla najevo po ukončení vyměřovacích řízení za rok 2010 a 2011 a neexistovala v roce 2011 a 2012 při rozhodování správce daně v původním vyměřovacím řízení za roky 2010 a 2011.

[8] Podstata problému je v cenách účtovaných mezi žalobcem (výnosy) a DFH Musterhäuser GmbH (náklady), které německý finanční úřad považoval za nadhodnocené, a proto je snížil na ceny obvyklé. Tím došlo u žalobce ke snížení výnosů a u společnosti DFH Musterhäuser GmbH ke snížení nákladů. V důsledku toho pak žalobce podal dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2005 a 2006.

[9] Závěrem žalobce poukázal na skutečnost, že požadoval, aby správce daně, pokud nesezná důvody pro povolení obnovy řízení, podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku předložil věc k řešení případu cestou dohody a aby Ministerstvo financí učinilo podle § 39q písm. a), b) ZDP opatření k zajištění vzájemnosti nebo odvetné opatření za účelem vzájemného vyrovnání zdanění k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí. Žalobce však dostal pouze strohou odpověď v rozhodnutí správce daně ze dne 10. 12. 2018, že toto není předmětem rozhodnutí o povolení či nepovolení obnovy řízení a od žalovaného nedostal žádnou odpověď.

[10] V doplnění žaloby žalobce reagoval na vyjádření žalovaného k žalobě a uvedl, že o nastavení převodních cen se spojenou osobou DFH Musterhäuser GmbH se dozvěděl dne 19. 6. 2013, tudíž žalovaný nemá pravdu, že žalobce věděl o cenách účtovaných mezi ním a spojenou osobou a mohl je bez svého zavinění uplatnit v řízení již dříve (žalobce dříve neznal názor německého správce daně na převodní ceny). Žalobce proto nerozumí, proč mu žalovaný vytýká, že měl-li nastaveny ceny v určité výši a následně v souvislosti s jejich nastavením uplatnil úpravu zisků podle německého platebního výměru, nejedná se o situaci, kterou má na mysli § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Nové skutečnosti to podle žalobce jsou, jelikož jde o informace vzešlé od německého správce daně z německého platebního výměru a to, že tyto skutečnosti nemohly být bez zavinění žalobce uplatněny v řízení již dříve, je dáno tím, že žalobce se o tom dozvěděl dne 19. 6. 2013. Žalobce vyjádřil nepochopení pro úvahu žalovaného, proč obnovou řízení nemůže měnit daň z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011 o nárokovanou daňovou ztrátu za rok 2006, když nelze použít § 38p odst. 1 ZDP. Žalobce pouze požaduje cestou obnovy řízení docílit snížení základu daně z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011 o daňovou ztrátu za rok 2006, aby došlo ke správnému zjištění a stanovení daně.

[11] Žalovaný poukazuje na to, že skutečnosti nebo důkazy musí být existující v době rozhodování o dani z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011, to znamená k 18. 7. 2011 a 3. 9. 2012, avšak neznámé žalobci nebo správci daně, aby nemohly být bez jejich zavinění uplatněny dříve. Žalobce v tom nevidí problém, jelikož německý platební výměr je za rok 2006, jedná se tak o daň za rok 2006 existující k 18. 7. 2011 a k 3. 9. 2012 a neznámý žalobci dříve (žalobce se informace z německého platebního výměru dozvěděl dne 19. 6. 2013 a dne 27. 6. 2013 podal dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006). Pro obnovu daňových řízení za roky 2010 a 2011 splnil žalobce také podmínku vyjádřenou v § 117 odst. 2 daňového řádu, aby na důvody předmětné obnovy daňových řízení nešlo podat dodatečná přiznání. Vedle rozsudků Nejvyššího správního

soudu č. j. 6 Afs 147/2019-26 a č. j. 1 Afs 368/2018-58 to potvrzuje i žalovaným zmíněný § 38p odst. 1 ZDP.

[12] Krajský soud v Plzni žalobu zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Poté, co podrobně zrekapituloval vývoj věci, konstatoval, že jádrem problému je spor o to, co je oněmi novými skutečnostmi, které nemohly být bez zavinění žalobce nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

[13] Krajský soud nepřisvědčil žalobci, že by správce daně nemohl vydat rozhodnutí ze dne 15. 8. 2018, č. j. 1643955/18/2304-50522-401538, pokud by výsledky daňové kontroly obdržené od mateřské společnosti DFH Fertighaus Holding AG dne 19. 6. 2013 nebyly oním důvodem pro povolení obnovy řízení u daně z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011. Tímto rozhodnutím bylo zrušeno původní rozhodnutí o zastavení řízení o návrhu na obnovu, aby o něm bylo následně rozhodnuto věcně. Zrušením rozhodnutí o zastavení řízení však správce daně rozhodně nemohl jakkoliv předjímat, zda okolnosti tvrzené žalobcem budou skutečnostmi odůvodňujícími povolení obnovy řízení ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. To mohlo být (a také bylo) posouzeno až následně v řízení, v němž bylo rozhodováno o povolení nebo zamítnutí takového návrhu.

[14] Existence nadhodnocených převodních cen ovlivnila výši daňové povinnosti za zdaňovací období roků 2005 a 2006, nikoliv za zdaňovací období následující po těchto zdaňovacích obdobích. Pro každé zdaňovací období je totiž nutné hodnotit skutečnosti, které mohou ovlivnit výši daňové povinnosti pro toto období. Pro zdaňovací období let 2010 a 2011 nebyla touto skutečností výše převodních cen zjištěná v roce 2006, ale daňová ztráta vyměřená za zdaňovací období roku 2006, kterou by si mohl žalobce za určitých okolností uplatnit pro snížení základu daně. Rozhodující tak je, kdy ona daňová ztráta vznikla, byla vyměřena a bylo možno ji odečíst od základu daně ve smyslu § 34 odst. 1 ZDP. Tímto datem tak je 8. 7. 2013, kdy byl vydán dodatečný platební výměr za rok 2006. Teprve tímto dnem byla stanovena zvýšená daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, kterou chce žalobce dle § 34 odst. 1 ZDP odečíst od základu daně za zdaňovací období roku 2010 a 2011. Jestliže tedy došlo k vyměření daňové ztráty až po ukončení vyměřovacích řízení za zdaňovací období 2010 a 2011, nelze toto vyměření daňové ztráty považovat za novou skutečnost, která vyšla najevo po ukončení těchto vyměřovacích řízení a zároveň existovala již v době rozhodování správce daně v původním vyměřovacím řízení. A to proto, že v době rozhodování správce daně v původním vyměřovacím řízení taková skutečnost *de iure* neexistovala. Je tak zřejmé, že nebyla splněna část podmínky vymezené v § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. V této souvislosti krajský soud poukázal na závěry uvedené v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2020, č. j. 10 A 30/2020-63, a konstatoval, že žalobce nevyužil možnost přezkumu platebních výměrů za roky 2010 a 2011, v nichž správce daně žalobci neumožnil zohlednění daňové ztráty za daňové období roku 2006.

## II. Obsah kasační stížnosti

[15] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti tomuto rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítl, že krajský soud zaujal nesprávný výklad § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Podle stěžovatele z tohoto ustanovení nevyplývá požadavek, aby

pokračování

skutečnosti zakládající důvody pro obnovu řízení existovaly již v době původního pravomocného rozhodnutí, o jehož obnovu řízení se žádá. Stěžovatel dále konstatoval, že mu je známa judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek č. j. 2 As 188/2018-19 nebo starší rozsudky č. j. 2 Afs 149/2005-54 a č. j. 7 A 88/2001-55, jež pojem „nové skutečnosti“ interpretuje tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově vyšly najevo a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyly známy stěžovateli ani správci daně, a proto nemohly být žádným způsobem využity. Stěžovatel v návaznosti na uvedenou judikaturu dal krajskému soudu za pravdu, že nové skutečnosti musí existovat už v době právní moci rozhodnutí, jež má být předmětem obnovy řízení. Stěžovatel má nicméně za to, že tuto podmínku splnil.

[16] Podle stěžovatele nelze nahlížet na nové skutečnosti zjednodušeně tak, jak to činí krajský soud, který uvedl, že nová skutečnost rovnající se daňové ztrátě za rok 2006 vznikla dne 8. 7. 2013, a neexistovala tudíž v době pravomocného rozhodování o dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011. Původ daňové ztráty za rok 2006 není jen v dodatečném daňovém přiznání, ale v úpravě převodních cen v rámci daňové kontroly za roky 2005 – 2007 provedené německým finančním úřadem. Dodatečné daňové přiznání za rok 2006 podané stěžovatelem dne 27. 6. 2013 již jen dotvrdilo úpravu převodních cen o 5% ziskovou přírážku konstitovanou v daňových kontrolách za roky 2002 – 2007 provedených německým finančním úřadem. Stěžovatel se o těchto výsledcích dozvěděl z dopisu ze dne 18. 6. 2013. Je tudíž splněna podmínka, aby se obnova řízení opírala o nové skutečnosti v době původního rozhodování o dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 již existující, neboť daňová ztráta za rok 2006 vzešla z úpravy převodních cen o 5 % ziskovou přírážku z dohodovacího řízení za roky 2002 až 2004 a z daňové kontroly za roky 2002 – 2007 provedené německým finančním úřadem, čímž je dána historická existence této nové skutečnosti již v době původního rozhodování o dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011. Splněna je rovněž podmínka, že bez zavinění stěžovatele nebo správce daně nemohla být daňová ztráta za rok 2006 uplatněna v řízení dříve.

[17] Stěžovatel dále zmínil, že obnova řízení je jediná možná cesta, aby stěžovatel o tuto ztrátu nepřišel a mohl o ni snížit základ daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011. Vzhledem k tomu, že stěžovatel se výsledky daňové kontroly provedené německým finančním úřadem dozvěděl dne 19. 6. 2013, pak nejdřív v roce 2013 mohla stěžovateli vzniknout daňová ztráta za rok 2006. Snížení základu daně z příjmů právnických osob o takovou ztrátu je podle § 34 odst. 1 ZDP možné v 5 následujících letech, to znamená v období 2007 – 2011, přestože uvedená ztráta vznikla později až v roce 2013.

[18] Stěžovatel se ohradil proti závěru krajského soudu ohledně nevyužití opravného prostředku v řízení před správcem daně na snížení základu daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 o daňovou ztrátu za rok 2006 cestou dodatečných daňových přiznání za roky 2010 a 2011. Stěžovatel proti zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních za roky 2010 a 2011 podaných dne 27. 6. 2013 nejdříve nebrojil, poněvadž nesplnil podmínky uvedené § 38p zákona o daních z příjmů, ale následně pod vlivem rozsudku NSS sp. zn 1 Afs 238/2014 stěžovatel podal dne 28. 10. 2019 dodatečná daňová

přiznání za roky 2010 a 2011, neboť se domníval, že podmínky uvedené v § 38p zákona o daních z příjmů splnit nemusí. Překvapením pro stěžovatele bylo, když správce daně opět zastavil řízení pro nesplnění podmínky uvedené § 38p zákona o daních z příjmů a Odvolací finanční ředitelství svým rozhodnutím č. j. 11816/21/5200-11433-712953 ze dne 31. 3. 2021 zastavení řízení potvrdilo. Nicméně stěžovatel pochopil, že na věc nedopadá rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 238/2014-52, poněvadž v dalších rozsudcích č. j. 6 Afs 147/2019-26, č. j. 1 Afs 368/2018-58 a č. j. 9 Afs 180/2019-49 Nejvyšší správní soud odmítl pouhé snížení základu daně o daňovou ztrátu, aniž by současně došlo ke zvýšení základu daně a výsledně doměřený základ daně činil alespoň 1.000 Kč.

[19] I kdyby tedy stěžovatel brojil proti zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních podaných dne 27. 6. 2013, tj. jak vyslovil krajský soud, „využil první obrannou možnost“, ničeho by nedosáhl, protože podle § 38p ZDP pouhé snížení základu daně o daňovou ztrátu, aniž by současně došlo ke zvýšení základu daně a výsledně doměřený základ daně činil alespoň 1.000 Kč, není možné. Pro snížení základu daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 o daňovou ztrátu za rok 2006 cestou obnovy řízení stěžovatel splnil podmínku vyjádřenou v § 117 odst. 2 daňového řádu, aby ohledně uplatněných důvodů obnovy řízení nešlo podat dodatečná daňová přiznání za roky 2010 a 2011. Stěžovatel proto míní, že krajský soud měl přitakat stěžovatelově argumentaci na podporu tvrzení o obnově řízení. Oporu tomu dává i rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 71/2018-79.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že nové skutečnosti a důkazy ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově (tj. po právní moci rozhodnutí) jen vyšly najevo a nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně vzaty v úvahu při rozhodování v původním daňovém řízení. Žalovaný poukázal na smysl a účel obnovy řízení a uvedl, že k okamžiku vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 a 2011, tj. k 1. 7. 2011 a 2. 7. 2012, ke stěžovatelem nárokované daňové ztrátě za zdaňovací období 2006 neexistovalo žádné pravomocné rozhodnutí správce daně, kterým by byla stanovena předmětná daňová ztráta. K doměření daňové ztráty došlo až ke dni 8. 7. 2013. Ačkoli tedy správce daně za zdaňovací období 2006 doměřil stěžovateli daňovou ztrátu, jednalo se o skutečnost, která v době rozhodování správce daně o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 a 2011 neexistovala. Nejedná se o novou skutečnost či důkaz, které dodatečně umožňují prokázat již dříve stěžovatelem tvrzené skutečnosti. V původním daňovém řízení za zdaňovací období 2010 a 2011 přitom stěžovatel předmětnou daňovou ztrátu netvrdil. Daňová ztráta doměřená až ke dni 8. 7. 2013 tak logicky nemůže vytvářet skutkový stav, jenž by zde byl v době konkludentního vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 a 2011, k nimž se obnova řízení upíná, tj. ke dni 1. 7. 2011 nebo ke dni 2. 7. 2012. Právě k této době je nutné předmětnou věc zkoumat. K tvrzení stěžovatele, že daňová ztráta má historický původ v úpravě převodních cen v daňových kontrolách za předchozí zdaňovací období (2002 – 2007), žalovaný uvedl, že v posuzované věci není pro posouzení novosti skutečností či důkazů ve smyslu § 117 odst. 1 daňového řádu podstatná existence nadhodnocených převodních cen, ale stanovení daňové ztráty. Stanovení převodních cen, resp. jejich následná úprava byly relevantními skutečnostmi pro posouzení zdaňovacích období 2005 a 2006. Stěžovatel tyto skutečnosti uplatnil v nalézacím řízení za zdaňovací

pokračování

období 2005 a 2006. Naopak tyto skutečnosti nemohou mít vliv na stanovení daně za zdaňovací období 2010 a 2011. Předmětná ztráta na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006 jednak objektivně vznikla (byla doměřena) a jednak vyšla najevo až po pravomocném skončení vyměřovacích řízení na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2010 a 2011, protože nelze podmínky § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu považovat za splněné.

[21] Žalovaný nesporně, že si stěžovatel daňovou ztrátu nemohl úspěšně uplatnit v dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období 2010 a 2011. To je ostatně důvodem, proč byl návrh na obnovu řízení posouzen jako přípustný prostředek ochrany a byla meritorně řešena jeho důvodnost. Argumentace nemožností podat přípustně dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období 2010 a 2011 je tedy mimoběžná. V rozsudku č. j. 10 A 30/2020-63 Městský soud v Praze uvedl, že primární obranou stěžovatele mělo být přezkoumání platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 a 2011. Tím měl městský soud na mysli to, že stěžovatel mohl a měl podat podnět k přezkumu konkludentních platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 a 2011 podle § 121 a násl. daňového řádu, této možnosti však nevyužil. Podmínky obnovy řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu nelze považovat za splněné pouze proto, že stěžovatel nemohl daňovou ztrátu uplatnit cestou dodatečných daňových přiznání. Institut obnovy řízení ze své podstaty nemůže sloužit k tomu, aby se stěžovatel „vlomil“ do daňového řízení za zdaňovací období 2010 a 2011 jen proto, že podle § 38p odst. 1 ZDP si nemůže dodatečně uplatnit snížení základu daně o „nárokovanou“ daňovou ztrátu.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 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 přihlídnout z úřední povinnosti.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu *řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.*

[25] Podle odst. 2 téhož ustanovení *nalézací řízení nelze obnovit z důvodů, za kterých lze podat dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování.*

[26] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná zejména o posouzení, zda v posuzované věci byly splněny podmínky pro povolení obnovy řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[27] Skutkový stav popsáný v narační části rozsudku je mezi účastníky nesporný. Mezi účastníky je však sporné, zda povolením obnovy řízení lze otevřít vyměřovací řízení dle řádných přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 (podaného dne 30. 6. 2011) v němž byl stěžovateli ke dni 1. 7. 2011 konkludentním platebním výměrem ze dne 18. 7. 2011, č. j. 33997/11/141970401538, vyměřen základ daně ve výši 15.454.588 Kč, uznán odpočet daňové ztráty ve výši 12.241.722 Kč a stanovena daň ve výši 610.280 Kč; a za rok 2011 (podaného dne 29. 6. 2012), v němž byl stěžovateli ke dni 2. 7. 2012 platebním výměrem ze dne 3. 9. 2012, č. j. 48559/12/141970401538, vyměřen základ daně ve výši 8.171.878 Kč a daň po slevách ve výši 1.547.590 Kč. Respektive, zda tímto způsobem může stěžovatel ve vyměřovacím řízení uplatnit daňovou ztrátu za rok 2006 doměřenou konkludentním platebním výměrem ze dne 8. 7. 2013, č. j. 816251/13/2304 – 24801 – 401538, vydaným na základě dodatečného daňového přiznání stěžovatele ze dne 27. 6. 2013 k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006. Toto dodatečné daňové přiznání bylo podáno ve vazbě na výsledky daňové kontroly provedené v Německu u mateřské společnosti za zdaňovací období roků 2005 až 2007 ukončené zprávou o daňové kontrole ze dne 20. 12. 2012.

[28] Stěžovatel má za to, že původ daňové ztráty za rok 2006 není jen v dodatečném daňovém přiznání, ale v úpravě převodních cen v daňové kontrole za rok 2005 – 2007 provedené německým finančním úřadem, o níž se stěžovatele dozvěděl dne 19. 6. 2013. Podle stěžovatele tak je splněna podmínka, aby se obnova řízení opírala o nové skutečnosti existující již v době původního rozhodování o dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011, a splněna je rovněž podmínka, že bez zavinění stěžovatele nebo správce daně nemohla být daňová ztráta za rok 2006 uplatněna v řízení dříve.

[29] Správní orgány a krajský soud naproti tomu dospěly k závěru, že jestliže došlo k vyměření daňové ztráty za rok 2006 až v roce 2013 po ukončení vyměřovacích řízení za zdaňovací období 2010 a 2011, nelze toto vyměření daňové ztráty považovat za novou skutečnost, která vyšla najevo po ukončení těchto vyměřovacích řízení a zároveň existovala již v době rozhodování správce daně v původním vyměřovacím řízení. V době rozhodování správce daně v původním řízení totiž tato daňová ztráta neexistovala.

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti v prvé řadě namítal nesprávný výklad § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu krajským soudem, neboť podle stěžovatele z tohoto ustanovení nevyplývá požadavek, aby skutečnosti zakládající důvody pro obnovu řízení existovaly již v době původního pravomocného rozhodnutí, o jehož obnovu řízení se žádá.

[31] Z judikatury na kterou poukazuje sám stěžovatel v rámci své kasační argumentace, však vyplývá opačný závěr, než tvrdí stěžovatel. V bodu 19 rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 As 188/2018 -19 totiž zdejší soud konstatoval, že „z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že ,v řízení o povolení obnovy správce daně nezkloumá, zda rozhodnutí vydané v původním daňovém řízení je v souladu se zákonem nebo zda rozhodnutí předchází úplné zjištění skutkového stavu věci. Správce daně se může zabývat toliko otázkami

## pokračování

*vymezenými v zákoně o správě daní a poplatků; zkoumá tedy jen, zda byly pro povolení obnovy řízení splněny taxativně stanovené podmínky. V daném případě bylo tedy jeho povinností zkoumat pouze to, zda vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a zda současně mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Přitom pojem „nové skutečnosti“ je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově vyšly najevo a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyly známy poplatníkovi, ani správci daně, a proto nemohly být žádným způsobem využity. Mohly však vyjít najevo i nové důkazy, které subjekt neměl v rozhodné době k dispozici, které však potvrzují, nebo mohou prokazovat jím uváděné skutečnosti. Musí se však jednat o takový nový důkaz, který dodatečně umožňuje prokázat již dříve tvrzené skutečnosti.* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2006, č. j. 1 Afs 36/2006 – 86, ze dne 23. 9. 2009, č. j. 1 Afs 64/2009 – 64). Ačkoliv se uvedené závěry vztahují k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který předcházel daňovému řádu, s ohledem na téměř totožnou úpravu v obou zákonech jsou vztahovatelné i k nynější úpravě (srov. v širších souvislostech rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2013, č. j. 7 Afs 90/2013 – 42, a ze dne 9. 12. 2015, č. j. 7 Afs 128/2015 - 28).“ Stěžovatel ostatně v kasační stížnosti v návaznosti na jím zmíněnou judikaturu dal krajskému soudu za pravdu, že nové skutečnosti musí existovat už v době právní moci rozhodnutí, jež má být předmětem obnovy řízení. Námitka stěžovatele, že krajský soud nesprávně vyložil § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, proto neobstojí.

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti z toho, že daňová ztráta za rok 2006 pramení z úpravy převodních cen v rámci daňové kontroly mateřské společnosti provedené německým daňovým úřadem za roky 2005 – 2007, o čemž se stěžovatel dověděl dne 19. 6. 2013, dovodil, že je splněna podmínka, aby se obnova řízení opírala o nové skutečnosti v době původního rozhodování o dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 již existující, a je tedy dána historická existence této nové skutečnosti již v době původního rozhodování o dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011.

[33] Nejvyšší správní soud této argumentaci stěžovatele nepřisvědčil. Podle § 2 odst. 4 daňového řádu daň zahrnuje rovněž daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Konkludentní dodatečný platební výměr ze dne 8. 7. 2013, č. j. 816251/13/2304 – 24801 – 401538, jímž správce daně stěžovateli za zdaňovací období roku 2006 v souladu s jeho podáním doměřil daňovou ztrátu ve výši 4.251.450 Kč, totiž představuje konstitutivní rozhodnutí, viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2017, č. j. 7 Afs 205/2006-60, v němž vyslovil, že „platební a dodatečný platební výměr jsou formami daňových rozhodnutí, které konstitutivně stanoví výši vyměřené či dodatečně vyměřené daně a představují tak významný zásah do materiální sféry daňového subjektu.“

[34] Na základě výše uvedeného má Nejvyšší právní soud stejně jako krajský soud za to, že daňová ztráta stěžovatele za rok 2006 jakožto relevantní skutečnost z hlediska obnovy řízení vznikla, byla vyměřena a bylo možno ji odečíst od základu daně podle § 34 odst. 1 ZDP až dne 8. 7. 2013, kdy o ní bylo rozhodnuto, resp. byla stanovena výše zmíněným dodatečným platebním výměrem za rok 2006. Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožňuje také se závěrem krajského soudu, že teprve tímto dnem byla stanovena

(zvýšena) daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, kterou požaduje žalobce podle § 34 odst. 1 ZDP uplatnit za zdaňovací období roku 2010 a 2011. Vyměření daňové ztráty za rok 2006 v roce 2013 tedy v skutku nelze z hlediska obnovy řízení považovat za novou skutečnost, která vyšla najevo po ukončení vyměřovacích řízení za zdaňovací období 2010 a 2011 a zároveň existovala již v době rozhodování správce daně v těchto původních vyměřovacích řízeních. Podmínka pro povolení obnovy řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu spočívající v existenci nové skutečnosti v době rozhodování již existující, která nově vyšla najevo a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyla známa poplatníkovi ani správci daně, tedy v posuzované věci nebyla splněna. Cestou obnovy řízení se proto stěžovatel nemůže domáhat snížení základu daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 o daňovou ztrátu vyměřenou za rok 2006 v roce 2013.

[35] Stěžovatelem zmíněná skutečnost, že daňová ztráta za rok 2006 pramení z úpravy převodních cen v rámci daňové kontroly za roky 2005 – 2007, na výše uvedeném závěru o nesplnění podmínky pro obnovu řízení nic nemění, jelikož z hlediska obnovy řízení za zdaňovací období roku 2010 a 2011 ukončené pravomocnými platebními výměry (posouzení novosti skutečností) je v posuzované věci rozhodující, kdy došlo k doměření daňové ztráty za rok 2006, nikoli to, kdy došlo ke skutečnosti, na základě které k daňové ztrátě došlo. V posuzované věci totiž byla skutečností, která mohla ovlivnit výši daňové povinnosti stěžovatele, daňová ztráta, kterou lze za určitých okolností odečíst od základu daně, nikoli nadhodnocené převodní ceny v roce 2006.

[36] Vzhledem k tomu, že stěžovatel se o úpravě převodních cen zakládající daňovou ztrátu dozvěděl dne 19. 7. 2013, lze mu přisvědčit potud, že bez zavinění stěžovatele nebo správce daně nemohla být daňová ztráta za rok 2006 uplatněna dříve. Vědomost stěžovatele o úpravě převodních cen však nic nemění na tom, že vyměření daňové ztráty za rok 2006 v roce 2013 nelze považovat z hlediska obnovy řízení za novou skutečnost, která vyšla najevo po ukončení vyměřovacích řízení za zdaňovací období 2010 a 2011.

[37] K poukazu stěžovatele na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2020, č. j. 10 A 30/2020-63, a řízení o kasační stížnosti stěžovatele proti tomuto rozsudku (ukončené v neprospěch stěžovatele rozsudkem NSS ze dne 11. 11. 2022, č. j. 4 Afs 287/2020-49), Nejvyšší správní soud uvádí, že právě uvedená věc nemá vliv na posouzení tohoto případu, v němž se ve stručnosti jedná o to, zda doměření daňové ztráty za rok 2006 dne 8. 7. 2013 představuje novou skutečnost z hlediska naplnění podmínek pro obnovu vyměřovacích řízení k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011.

[38] Ani argumentace, kterou stěžovatel zmínil v souvislosti s tím, že nevyužil možnosti brojit proti rozhodnutím správce daně ze dne 13. 9. 2013, č. j. 819339/13 a č. j. 819349/13, jimiž zastavil řízení o dodatečných daňových příznacích za roky 2010 a 2011 podaných dne 27. 6. 2013, v nichž stěžovatel po částech uplatnil doměřenou daňovou ztrátu za rok 2006, není z hlediska splnění podmínek pro povolení obnovy řízení relevantní. Nejvyšší správní soud se jí proto dále podrobněji nezabýval. Pokud stěžovatel uváděl, že splnil podmínku vyjádřenou v § 117 odst. 2 daňového řádu, tj. aby z důvodů důvody obnovy řízení nebylo možno podat dodatečná daňová příznacích za roky 2010 a 2011, pak ani toto nic nemění na výše uvedeném závěru, že v posuzované věci nebyla splněna podmínka pro

pokračování

povolení obnovy řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu spočívající v existenci skutečnosti v době rozhodování již existující, která nově vyšla najevo a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyla známa poplatníkovi ani správci daně. Poukaz stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 71/2018-79 není pro posuzovanou věc relevantní, neboť v tomto rozsudku se krajský soud nezabýval splněním podmínek pro obnovu řízení.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[39] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[40] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. listopadu 2022

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu