



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila, ve věci

žalobkyně: **Československá obchodní banka, a. s.**
sídlem Radlická 333/150, 150 57 Praha
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radkem Halíčkem
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2022, č. j. 34414/22/7700-10124-506345

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2022, č. j. 34414/22/7700-10124-506345, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 12 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci řešil soud otázku, zda limity pro podání dodatečného přiznání obsažené v § 38p odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2009, mají za následek splnění podmínky pro obnovu řízení obsaženou v § 117 odst. 2

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Soud – na rozdíl od žalovaného – dospěl k závěru, že mají; současně shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný se nijak nevypořádal s tím, zda žalobkyně splnila další podmínku pro obnovení řízení zakotvenou v § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

2. Žalobkyně při přípravě daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 zjistila, že v minulosti nesprávně posoudila impairment k cennému papíru, který měl být zohledněn jako daňový náklad. Pokud by byla tato položka řádně zohledněna, byla by stanovená daňová ztráta za rok 2008 vyšší. V té době nicméně žalobkyně vedla řízení ve správním soudnictví týkající se její daňové povinnosti za zdaňovací období let 2008 a 2009, a tudíž nemohla podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008 (§ 141 odst. 6 daňového řádu). Po skončení soudních řízení žalobkyně neprodleně podala dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008 a na jeho základě jí byla dodatečným platebním výměrem Specializovaného finančního úřadu ze dne 8. 4. 2019, č. j. 67058/19/4200-13782-105725, stanovena daňová ztráta za rok 2008 vyšší o částku 135 872 102 Kč oproti poslední známé daňové ztrátě. Tuto ztrátu si žalobkyně mohla jako položku odčitatelnou od základu daně uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích (tedy v letech 2009 až 2013). V době pravomocného stanovení daňové ztráty již u všech zdaňovacích období, ve kterých bylo možné daňovou ztrátu uplatnit, uplynula lhůta pro stanovení daně s výjimkou zdaňovacího období 2009. Žalobkyně proto dne 16. 4. 2019 podala dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2009, ve kterém uplatnila daňovou ztrátu za zdaňovací období 2008 ve výši 135 872 102 Kč jako položku odčitatelnou od základu daně. Specializovaný finanční úřad dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 9. 2019, č. j. 164595/19/4200-13782-705725, požadavek žalobkyně na zvýšení odčitatelné položky neakceptoval s poukazem na § 38p zákona o daních z příjmů ve znění účinném v roce 2009, neboť podáním dodatečného přiznání nebylo možné snížit daňovou povinnost uplatněním položky odčitatelné od základu daně. Odvolání žalobkyně zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 7. 9. 2020, č. j. 33887/20/5200-11433-711918. Žalobkyně se proti těmto závěrům bránila žalobou u Městského soudu v Praze, který ji však rozsudkem ze dne 15. 3. 2022, č. j. 10 Af 35/2020-39, zamítl. Ve věci je vedeno řízení o kasační stížnosti žalobkyně před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 78/2022.
3. Žalobkyně se nicméně z procesní opatrnosti rozhodla domáhat uplatnění vyšší ztráty z roku 2008 jako položky odčitatelné od základu daně v roce 2009 i prostřednictvím obnovy řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 12. 2018, č. j. 53533/18/5200-11434-701858, jímž byla žalobkyni (po skončených soudních řízeních) stanovena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 21. 10. 2021, č. j. 40178/21/5200-11433-711918, návrh na obnovu řízení zamítlo s tím, že žalobkyně nesplnila podmínku pro obnovu řízení obsaženou v § 117 odst. 2 daňového řádu, neboť v této věci mohla podat dodatečné daňové přiznání (což ostatně i učinila). Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 27. 5. 2022, č. j. 34414/22/7700-10124-506345, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství potvrdil. Toto rozhodnutí je předmětem podané žaloby.

II. Žaloba

4. Žalobkyně namítla, že se nařízení obnovy řízení domáhala v souladu s § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť vydáním dodatečného platebního výměru za zdaňovací období 2008

vyšla nově najevo skutečnost, která nemohla být bez zavinění žalobkyně uplatněna při vyměření daně ve zdaňovacím období 2009. Daňová ztráta vznikla již v roce 2008, přestože byla doměřena až v dubnu 2019. Tato nová skutečnost splňuje i další část podmínky podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť má podstatný vliv na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 12. 2018, kterým byla stanovena daň za zdaňovací období 2009. Pokud by totiž mohla být daňová ztráta uplatněna, došlo by ke snížení daňové povinnosti o částku 26 832 949 Kč. Splněním podmínky podle § 117 odst. 1 daňového řádu se ovšem žalovaný nikterak nezabýval, a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

5. Dle žalobkyně byla splněna i podmínka dle § 117 odst. 2 daňového řádu. Argumentaci žalovaného, že žalobkyně mohla dodatečné přiznání podat, neboť nebylo nepřípustné, považuje žalobkyně za zcela formalistickou. Dodatečné daňové přiznání podané žalobkyní skutečně nebylo shledáno nepřípustným, avšak skutečnosti v něm uvedené nebyly správcem daně vůbec akceptovány. Uplatnění daňové ztráty bylo odmítnuto z důvodu aplikace § 38p zákona o daních z příjmů, který pro rok 2009 omezoval uplatnění položek odčitatelných od základu daně. Postup žalovaného měl tedy stejný dopad, jako by bylo dodatečné daňové přiznání shledáno nepřípustným. V době posuzování návrhu na obnovu řízení bylo navíc již o dodatečném přiznání žalobkyně pravomocně rozhodnuto dodatečným platebním výměrem. To znamená, že žalobkyně nemohla podat dodatečné daňové přiznání, neboť by řízení bylo zastaveno podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Konečně k tvrzení žalovaného, že daňovou ztrátu mohla žalobkyně uplatnit v odvolacím řízení bezprostředně po skončení soudních řízení, žalobkyně uvedla, že daňovou ztrátu mohla uplatnit nejdříve v dubnu 2019, kdy byla pravomocně stanovena.

III. Vyjádření žalovaného, replika žalobkyně a duplika žalovaného

6. Žalovaný k institutu obnovy řízení obecně uvedl, že obnovit lze jen pravomocně ukončené řízení, a to pouze z důvodů uvedených v zákoně. Obnova řízení je nástrojem umožňujícím skutkové přehodnocení pravomocně ukončeného řízení a neužije se jí pro nápravu právních vad. Použití obnovy řízení je omezeno ve smyslu § 117 odst. 2 daňového řádu institutem dodatečného daňového přiznání. Tato podmínka nebyla u žalobkyně splněna a vzhledem k tomu, že pro nařízení obnovy řízení musí být splněny obě podmínky § 117 odst. 1 a 2 daňového řádu, nebylo povinností žalovaného, aby zkoumal naplnění podmínky podle § 117 odst. 1 písm. a) jmenovaného zákona. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
7. Žalobkyně v replice poukázala na to, že nemohl z objektivních důvodů podat daňové přiznání kvůli probíhajícím soudním řízením a ve chvíli, kdy to bylo možné, nemohla jej podat z důvodu § 38p zákona o daních z příjmů ve znění účinném v roce 2009. Této skutečnosti žalovaný nevěnoval žádnou pozornost v souvislosti s hodnocením splnění podmínky podle § 117 odst. 2 daňového řádu. Dále má žalovaný povinnost vypořádat se se všemi odvolacími důvody ve smyslu § 114 odst. 2 daňového řádu, a na tom nic nemění skutečnost, že obě podmínky musí být splněny současně. Žalovaný se tak měl zabývat podmínkou podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. To, že se má nejprve zkoumat podmínka podle prvního odstavce, ostatně vyplývá i z Metodického pokynu k rozhodování o návrhu na povolení obnovy řízení Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 7. 2022, č.j. 44058/22/7700-10123-712553.

8. Žalovaný v reakci na repliku žalobkyně sdělil, že Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, č. j. 44058/22/7700-10123-712553, ze dne 15. 7. 2022, nelze na danou věc aplikovat.

IV. Posouzení věci

9. Žaloba je důvodná.
10. Podle § 117 odst. 1 daňového řádu platí, že 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,
 - rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,
 - rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo
 - rozhodnutí 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.

Podle § 117 odst. 2 daňového řádu pak nalézací řízení nelze obnovit z důvodů, za kterých lze podat dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování.

11. Správní orgány své rozhodnutí o zamítnutí návrhu na obnovu řízení založily na nesplnění podmínky obsažené v § 117 odst. 2 daňového řádu, neboť měly za to, že žalobkyně mohla ve věci podat (a také podala) dodatečné daňové přiznání. Podmínka § 117 odst. 2 daňového řádu je ve smyslu argumentace žalovaného splněna prakticky pouze tehdy, pokud dodatečné daňové přiznání nelze podat vůbec (je nepřijatelné).
12. Takový výklad předmětného ustanovení považuje soud za nedůvodně zužující a formalistický. Smyslem uvedeného ustanovení je pouze řešit konflikt mezi dvěma nápravnými prostředky – dodatečným přiznáním a obnovou řízení. Zákonodárce sice jednoznačně upřednostnil dodatečné přiznání před obnovou řízení, současně však toto ustanovení nikde nehovoří o (ne)přijetelnosti dodatečného přiznání. Negativní podmínkou pro obnovu řízení je existence důvodů, za kterých lze podat dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování. *Á contrario*, jsou-li zde důvody, pro něž dodatečné přiznání podat nelze, nalézací řízení může být obnoveno (za splnění některé z podmínek dle § 117 odst. 1 daňového řádu). Podle názoru soudu není možné zákonnou dikci ztotožňovat pouze s nepřijetelností dodatečného přiznání. Může totiž stejně dobře dopadat na situace, kdy sice dodatečné přiznání přijatelné formálně je, avšak z jiných zákonem stanovených důvodů není objektivně možné jeho prostřednictvím dosáhnout nápravy (změny již stanovené daně).
13. Podle § 141 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže byla stanovena v nesprávné výši. Podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném v roce 2009) platilo, že vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani

z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé tisícičkoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisícičkoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 1 000 Kč, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak.

14. Posledně citované ustanovení tedy neumožňuje uplatnit položky odčitatelné od základu daně (včetně daňové ztráty ve smyslu § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů) v dodatečném daňovém přiznání na nižší daňovou povinnost, pokud již byla pravomocně stanovena daň. Jedná se o specifickou úpravu daně z příjmů, která v tomto ohledu modifikuje obecný § 141 odst. 2 daňového řádu. Ačkoliv zákon (daňový řád ani zákon o daních z příjmů) nestanoví, že by dodatečné přiznání podané v rozporu s podmínkami § 38p zákona o daních z příjmů bylo nepřípustné (srov. naproti tomu výslovný zákaz v § 141 odst. 3 daňového řádu v případě předchozího sjednání daně či užití pomůcek), jsou dopady tohoto ustanovení stejné, jako by skutečně nepřípustné bylo (k žádné změně ohledně již stanovené daně nedojde). Ostatně dle dříve účinné procesní úpravy i toto dodatečné přiznání nepřípustné skutečně bylo (srov. rozsudky nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5 Afs 27/2008-67, publ. pod č. 1750/2009 Sb. NSS, ze dne 23. 3. 2006 č. j. 7 Afs 165/2004-103, nebo ze dne 19. 9. 2013, č. j. 1 Afs 71/2013-26).
15. Žalobkyně tedy sice formálně mohla podat (a také podala) dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Toto dodatečné přiznání však bylo v rozporu s podmínkami § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto mu správce daně nemohl vyhovět. Limity obsažené v § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou proto v případě žalobkyně oněmi důvody ve smyslu § 117 odst. 2 daňového řádu, pro které nemůže (smysluplně) podat dodatečné daňové přiznání. Soud tak na základě výše uvedeného považuje podmínku podle § 117 odst. 2 daňového řádu v případě žalobkyně za splněnou; závěry žalovaného a Odvolacího finančního ředitelství jsou v tomto směru v rozporu se zákonem.
16. Aby nalézací řízení mohlo být obnoveno, musí být kromě podmínky dle § 117 odst. 2 daňového řádu splněna též některá z podmínek obsažených v § 117 odst. 1. Vzhledem k tomu, že podmínky dle odst. 1 a odst. 2 tohoto ustanovení musí být splněny kumulativně, dává smysl úvaha Odvolacího finančního ředitelství i žalovaného, že nebyla-li jedna z nich splněna (zde odst. 2), nebylo třeba se zabývat naplněním podmínky druhé (tj. zde některou z alternativních podmínek obsažených v odst. 1). Závěr finančních orgánů o nesplnění podmínky dle § 117 odst. 2 daňového řádu se však ukázal nesprávný. Žalobou napadené rozhodnutí by tak mohlo obstát pouze v případě, pokud by finanční orgány přesvědčivě vysvětlily, že není splněna žalobkyní tvrzená podmínka dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství a žalovaný se však touto podmínkou vůbec nezabývali. Tuto chybějící úvahu (byť by byla sebestručnější a byť by jí mohl vyjádřit i jen žalovaný v reakci na odvolací námitku žalobkyně), nemůže správní soud sám nahradit a nezbývá mu, než napadené rozhodnutí zrušit jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

V. Závěr a náklady řízení

17. Vzhledem k tomu, že soud shledal námitky žalobkyně důvodnými, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem soudu [§ 76 odst. 1 písm. a), § 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.].
18. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobkyně dosáhla v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobkyni náleží náhrada nákladů dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve výši 9 300 Kč za 3 úkony právní služby (převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání repliky) ve smyslu § 9 odst. 2 vyhlášky; a dále ve výši 900 Kč jako paušální náhrada hotových výdajů za 3 úkony právní služby ve smyslu § 13 odst. 4 vyhlášky; to vše navýšeno o DPH. K náhradě nákladů řízení patří i uhrazený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkové náklady řízení představují tedy částku 12 342 Kč a k jejich zaplacení poskytl soud přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. května 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v. r.
předsedkyně senátu