



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Československá obchodní banka, a.s.**, IČ 00001350, se sídlem Radlická 333/150, Praha 5, zast. JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem, se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2022, č. j. 34414/22/7700-10124-506345, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2023, č. j. 55 Af 12/2022-138,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný je **povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti ve výši **4.114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 5. 12. 2018, č. j. 53533/18/5200-11434-701858, žalobkyni stanovilo daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 357.345.538 Kč. Uvedené rozhodnutí nabylo právní moci dne 6. 12. 2018. Dne 16. 4. 2019 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání, ve kterém vykázala daňovou povinnost ve výši 330.512.589 Kč, tj. o 26.832.949 Kč nižší oproti posledně známé dani. Uvedená změna daňové povinnosti byla vykázána v důsledku dodatečného uplatnění daňové ztráty ve výši 135.872.102 Kč stanovené za zdaňovací období roku 2008 (pravomocně stanovena ke dni 10. 4. 2019) jako odčitatelné položky od základu daně. Specializovaný finanční úřad na dodatečné daňové přiznání reagoval zahájením postupu k odstranění pochybností, jenž vedl k vydání dodatečného platebního výměru ze dne 23. 9. 2019, č. j. 164595/19/4200-13782-105725, kterým byla žalobkyni za zdaňovací

období roku 2009 doměřena daň ve výši 0 Kč. Specializovaný finanční úřad vykázané snížení daně, resp. uplatněnou daňovou ztrátu neakceptoval, neboť opak by byl v rozporu s § 38p odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2009 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle tohoto ustanovení lze vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 zákona o daních z příjmů, tedy i stanovenou daňovou ztrátu, uplatnit pouze v dodatečném daňovém přiznání na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti. Žalobkyně však naopak vykazala nižší daňovou povinnost.

[2] Odvolání žalobkyně podané proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 7. 9. 2020, č. j. 33887/20/5200-11433-711918, zamítlo a napadené rozhodnutí potvrdilo. Zákonnost postupu orgánů finanční správy následně potvrdil Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 3. 2022, č. j. 10 Af 35/2020-39, i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 7. 2023, č. j. 2 Afs 78/2022-50.

[3] Společně se zmíněným odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně návrh na povolení obnovy řízení ukončeného rozhodnutím ze dne 5. 12. 2018. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 21. 10. 2021, č. j. 40178/21/5200-11433-711918, tento návrh zamítlo, neboť neshledalo naplnění podmínky podle § 117 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně totiž mohla za účelem uplatnění příslušné daňové ztráty využít dodatečné daňové přiznání. To, že ve svém záměru nebyla úspěšná kvůli pravidlu stanovenému v § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, nevede ke splnění podmínky pro obnovu řízení podle § 117 odst. 2 daňového řádu. Kromě této podmínky musí být pro obnovu řízení splněna současně některá z podmínek podle § 117 odst. 1 daňového řádu. Jelikož Odvolací finanční ředitelství neshledalo naplnění podmínky podle § 117 odst. 2 daňového řádu, nezabývalo se dále naplněním tvrzené podmínky podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 5. 2022, č. j. 34414/22/7700-10124-506345, zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který jej rozsudkem ze dne 30. 5. 2023, č. j. 55 Af 12/2022-138, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud na rozdíl od žalovaného shledal, že limity pro podání dodatečného daňového přiznání obsažené v § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů mají za následek naplnění podmínky pro obnovu řízení podle § 117 odst. 2 daňového řádu. Podle výkladu tohoto ustanovení aplikovaného žalovaným by k naplnění dané podmínky došlo pouze v případě, kdy by podání dodatečného daňového přiznání bylo nepřípustné. Takový výklad označil krajský soud za nedůvodně zužující a formalistický. Žalobkyně nemohla být s ohledem na § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů s podáním dodatečného daňového přiznání úspěšná, neboť v něm vykazala nižší daň oproti poslední známé dani. Ačkoli právní úprava výslovně neříká, že v takové situaci je podání dodatečného daňového přiznání nepřípustné, jsou dopady daného ustanovení stejné, jako by skutečně nepřípustné bylo. Přesto tedy, že žalobkyně dodatečné daňové přiznání formálně podat mohla a také podala,

pokračování

je nutné v jejím případě považovat podmínku pro obnovu řízení podle § 117 odst. 2 daňového řádu za splněnou. V dané části proto krajský soud shledal rozhodnutí žalovaného nezákonným.

[6] S ohledem na to, že se orgány finanční správy nezabývaly splněním tvrzené podmínky pro obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, shledal krajský soud rozhodnutí žalovaného v této části nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnil na základě výzvy Nejvyššího správního soudu ve stanovené měsíční lhůtě.

[8] Stěžovatel je nadále přesvědčen, že o návrhu na povolení obnovy řízení bylo rozhodnuto správně. Trvá na tom, že podmínka podle § 117 odst. 2 daňového řádu naplněna nebyla. Za rozhodující považuje, že podání dodatečného daňového přiznání bylo po stránce procesní přípustné. Po jeho oprávněném podání následovalo standardně vedené doměřovací řízení, kdy na základě věcného posouzení údajů uvedených v přiznání došlo ke stanovení daně. Její výše sice neodpovídala záměru žalobkyně při podávání přiznání, avšak v tom naplnění předmětné podmínky spatřovat nelze. Není smyslem § 117 odst. 2 daňového řádu nejprve zhodnotit hypotetický výsledek doměřovacího řízení, a tedy i úspěšnost záměru dotčené osoby, a podle toho pak případně připustit oprávněnost podání dodatečného daňového přiznání. Dotčená podmínka vylučující obnovu nalézacího řízení je svým charakterem procesní podmínkou, jež se neohlíží na to, jaká hmotněprávní ustanovení se v doměřovacím řízení při věcném posouzení údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání aplikují.

[9] Stěžovatel také podotknul, že žalobkyně měla možnost si daňovou ztrátu uplatnit ve znovuotevřeném odvolacím řízení, jež bylo později ukončeno rozhodnutím ze dne 5. 12. 2018.

Vedle toho se navíc domnívá, že i kdyby byla obnova řízení povolena, výsledné stanovení daně by dopadlo stejně.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil nadepsaný rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně navrhla její zamítnutí. Uvedla, že se ztotožňuje s důvody, na základě kterých krajský soud shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným a nezákonným. Má za to, že pokud by měla být podmínka podle § 117 odst. 2 daňového řádu splněna pouze v případě nepřípustných dodatečných daňových přiznání, zákonodárce by takovou terminologii užil výslovně. Výklad žalovaného tedy považuje za nesprávně zužující, kdy pod pojem „z důvodů, za kterých lze podat“ je třeba řadit vedle formální možnosti také faktickou možnost dodatečné daňové přiznání podat. Ani v dalších kasačních argumentech se žalobkyně se stěžovatelem neshodla, a proto navrhla kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel odkázal na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[13] V tomto případě je na Nejvyšším správním soudu, aby rozhodl spor o výklad § 117 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel má za to, že podmínka pro obnovu řízení stanovená v tomto ustanovení je splněna pouze tehdy, jestliže je podání dodatečného daňového přiznání nepřipustné. Naopak krajský soud má za to, že předmětná podmínka je splněna i tehdy, pokud je daňový subjekt v situaci, kdy nemá i vzhledem k hmotněprávnímu pravidlu smysluplnou možnost dodatečné daňové přiznání podat. Jde tedy o to, jak široce vykládat podmínku stanovenou v § 117 odst. 2 daňového řádu, a to konkrétně v souvislosti s hmotněprávním pravidlem obsaženým v § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2009).

[14] Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*

[15] Podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, *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 tisícikoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 1 000 Kč, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak. Investiční společnost vytvářející podílové fondy může za stejných podmínek uplatnit i vyšší položky snižující základ daně podle § 20 odst. 3 u jednotlivých podílových fondů.*

[16] Podle § 117 odst. 1 daňového řádu, *řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže*

- a) 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,
- b) rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,
- c) rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo

pokračování

d) 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.

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

[18] Na úvod Nejvyšší správní soud připomíná, že se již v minulosti zabýval řadou případů různě souvisejícími s aplikací § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014-52, vyplývá, že řízení zahájené dodatečným daňovým přiznáním podaným na daň nižší (pro uplatnění odčitatelné položky v rozporu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů jako v případě žalobkyně) nemá být zastaveno podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. pro zjevnou právní nepřipustnost dodatečného daňového přiznání, nýbrž má dojít k jeho věcnému posouzení (jak tomu v případě žalobkyně došlo). V rozsudku ze dne 11. 12. 2019, č. j. 6 Afs 147/2019-26, Nejvyšší správní soud vyjasnil, že aplikace § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů není nikterak v rozporu se základními zásadami zakotvenými v daňovém řádu, resp. se změnou koncepce cíle správy daní (hledisko fiskální x hledisko materiální správnosti), jež byla způsobena přijetím daňového řádu. V rozsudku ze dne 19. 7. 2023, č. j. 2 Afs 78/2022-50, zase vysvětlil, že omezení pro rozsah uplatnění odčitatelných položek stanovené v § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů je svou povahou hmotněprávním pravidlem, neboť přímo ovlivňuje výši daňové povinnosti.

[19] Případem srovnatelným s případem žalobkyně, jenž se týkal vedle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů také obnovy řízení, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 16. 11. 2022, č. j. 4 Afs 98/2022-40, nezaobíral se však totožnou právní otázkou. V tomto případě si chtěl daňový subjekt pomocí daňové ztráty za zdaňovací období roku 2006 pravomocně stanovené ke dni 8. 7. 2013 snížit daňové povinnosti za zdaňovací období let 2010 a 2011 pravomocně (konkludentně) stanovené ke dni 1. 7. 2011 a ke dni 2. 7. 2012. Prostřednictvím dodatečných daňových přiznání za uvedená období se mu to nepodařilo, neboť správce daně s odkazem na § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů řízení o nich zastavil. Proto podal obdobně jako žalobkyně návrh na povolení obnovy příslušných řízení. Orgány finanční správy obnovu řízení nepovolily pro nesplnění tvrzené podmínky podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, přičemž k podmínce podle § 117 odst. 2 daňového řádu uvedly, že ta naplněna byla (na rozdíl od nyní řešeného případu). Tento postoj Odvolací finanční ředitelství zastávalo i před Nejvyšším správním soudem, který jeho vyjádření ke kasační stížnosti daňového subjektu, resp. k předmětné podmínce shrnul následovně. „*Žalovaný nesporuje, 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 (ve smyslu podmínek podle § 117 odst. 1 daňového řádu - doplněno Nejvyšším správním soudem). Argumentace nemožností podat přípustně dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období 2010 a 2011 je tedy mimoběžná. (...) 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.*“ Nejvyšší správní soud dal v tomto případě orgánům finanční správy s nepovolením obnovy řízení pro nesplnění tvrzené podmínky podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu zapravdu. Podmínkou podle § 117 odst. 2 daňového řádu se vzhledem k tomu, že její naplnění nebylo v průběhu celého

případu sporné, podrobně nezabýval. Pouze k ní na okraj podotknul, že „[p]okud stěžovatel uváděl, že splnil podmínku vyjádřenou v § 117 odst. 2 daňového řádu, tj. aby z důvodů obnovy řízení nebylo možno podat dodatečná daňová přiznání za roky 2010 a 2011, pak ani toto nic nemění na výše uvedeném závěru, že v posuzované věci nebyla splněna podmínka pro 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.“ Důvod odklonu orgánů finanční správy od svého předchozího postoje k posuzování předmětné podmínky Nejvyšší správní soud spatřuje v již zmíněném rozsudku č. j. 1 Afs 238/2014-52, na základě kterého již obdobné dodatečné daňové přiznání není automaticky považováno za nepřípustné a řízení o něm zastaveno, ale naopak je podrobena věcnému přezkumu a je v reakci na něj vydáváno rozhodnutí o stanovení daně.

[20] Podle stěžovatele je tedy podmínka podle § 117 odst. 2 daňového řádu splněna pouze tehdy, je-li podání dodatečného daňového přiznání nepřípustné, což v případě žalobkyně nebylo. Na podporu svého názoru poukazuje na to, že obnova řízení je mimořádným opravným prostředkem a právní úprava tohoto institutu by měla být vykládána restriktivně. Uvedené ustanovení se navíc nemá ohlížet na úspěšnost dodatečného daňového přiznání oproti hmotněprávním pravidlům. Nejvyšší správní soud uznává, že přístup stěžovatele k uvedenému ustanovení má jistou logiku, avšak v případě žalobkyně vzhledem k historickému a teleologickému výkladu dotčené právní úpravy neobstojí.

[21] Krajský soud vhodně připomenul, že za účinnosti předchozí úpravy správy daní, tj. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, bylo dodatečné daňové přiznání podané na daň nižší v rozporu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů považováno za nepřípustné, ačkoli nebylo žádným ustanovením takto výslovně označeno, a řízení o něm bylo zastaveno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2013, č. j. 1 Afs 71/2013-26). Na samotný § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů bylo totiž nahlíženo jako na speciální ustanovení k § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, jež upravoval podávání dodatečného daňového přiznání na daň nižší a daňovou ztrátu vyšší (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 4/2014-23). Obecně pak byl daňový proces nastaven tak, že před podáním dodatečného daňového přiznání na daň nižší a daňovou ztrátu vyšší bylo upřednostňováno využití mimořádných opravných prostředků, tzn. i obnovy řízení (viz § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Daňový subjekt měl tudíž dříve možnost za účelem dodatečného uplatnění daňové ztráty snižující poslední známou daň využít obnovu řízení, díky které se mohl dostat do pozice před původní stanovení (vyměření) daně, kde nebyl limitován § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[22] Od účinnosti daňového řádu se popsané nastavení změnilo. Narozdíl od předchozí právní úpravy dle zákona o správě daní a poplatků, kdy obnova řízení byla upřednostňována před podáním dodatečného daňového přiznání, klade daňový řád větší důraz a význam právě na podání dodatečného daňového přiznání. Podle rozsudku č. j. 1 Afs 238/2014-52 se již dodatečné daňové přiznání snižující poslední známou daň v rozporu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů nepovažuje automaticky za nepřípustné a zmíněné ustanovení už není speciálním k nynější úpravě podávání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, tj. k § 141 odst. 2 daňového řádu. V souladu s tím orgány finanční správy přistoupily k dodatečnému daňovému přiznání žalobkyně a věcně jej posoudily. Kromě toho jí však

pokračování

svým dalším postupem zamezily využít jedinou možnou cestu vedoucí ke snížení daně pomocí dodatečného uplatnění daňové ztráty, a to cestu obnovy řízení, kterou daňové subjekty dříve měly. Podle Nejvyššího správního soudu toto nebylo záměrem změny právní úpravy daňového procesu, která nyní, jak už bylo výše naznačeno, sleduje při stanovení daně hledisko materiální správnosti.

[23] Platí, že zákon a jeho jednotlivá ustanovení je třeba vykládat tak, aby jejich aplikací bylo možno dosáhnout účelu, který zákonodárce sledoval. V důvodové zprávě k § 117 daňového řádu je uvedeno, že „[v] odstavci 2 je zúžena možnost využít tohoto mimořádného opravného, respektive dozorčího prostředku pro rozhodnutí vydaná v nalézacím řízení. Důvodem je zavedení možnosti podávat dodatečná daňová tvrzení, která požadují snížení daně z důvodů odpovídajících odstavci 1 písm. a). Daňovému subjektu i správci daně z moci úřední je tak umožněno, aby docílili změny poslední známé daně v rámci doměřovacího řízení.“

[24] Ani z uvedeného nevyplývá, že by daňový subjekt v postavení žalobkyně měl být zbaven jediného potenciálně účinného prostředku k dodatečnému uplatnění daňové ztráty snižující výslednou daň. Pravidlo stanovené v § 117 odst. 2 daňového řádu představuje pouze určitý filtr, jenž má odklonit návrhy na obnovu řízení k dodatečným daňovým přiznáním a k doměřovacímu řízení, pokud v rámci něho má daňový subjekt reálnou možnost dosáhnout zamýšlené změny daně. Jestliže zde existuje specifické, byť hmotněprávní pravidlo platící pro doměřovací řízení (§ 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů), které nebrání daňovému subjektu samotné dodatečné daňové přiznání přípustně podat, ale reálně brání dosáhnout zamýšlené změny daně, nelze pravidlem stanoveným v § 117 odst. 2 daňového řádu daňový subjekt připravit o možnost obnovit řízení (za současného splnění podmínky podle § 117 odst. 1 daňového řádu), kde se takové specifické pravidlo zabraňující změně daně nepoužije. Nejvyšší správní soud souhlasí s žalobkyní, že pokud by využití obnovy řízení mělo být k dispozici pouze subjektům, u nichž je podání dodatečného daňového přiznání ze zákona nepřípustné (jako dodatečné daňové přiznání podle § 141 odst. 3 daňového řádu), zákonodárce by termín přípustnost, který na jiných místech daňového řádu standardně používá, použil i v § 117 odst. 2 daňového řádu. To, že dodatečné daňové přiznání bylo v případě žalobkyně shledáno přípustným, není důvodem, aby u ní bylo předmětné ustanovení aplikováno jinak ve srovnání s případem řešeným v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 98/2022-40.

[25] Nejvyšší správní soud tedy k řešené právní otázce shrnuje, že návrhu žalobkyně na povolení obnovy řízení nebrání pravidlo stanovené v § 117 odst. 2 daňového řádu.

[26] K dalším kasačním argumentům uvádí Nejvyšší správní soud, že mu není jasné, jak si žalobkyně mohla příslušnou daňovou ztrátu uplatnit dříve, tj. již v řízení ukončeném rozhodnutím ze dne 5. 12. 2018, jak tvrdí stěžovatel, když k pravomocnému stanovení příslušné daňové ztráty došlo podle obsahu spisu až ke dni 10. 4. 2019. Nadto uváděná argumentace není relevantní ve fázi ověřování naplnění podmínky podle § 117 odst. 2 daňového řádu, jež je nyní předmětem sporu. To samé platí o předestřené úvaze stěžovatele, že v případě povolení obnovy řízení by se výsledné stanovení daně nezměnilo.

[27] Lze tedy shrnout, že krajský soud posoudil spornou právní otázku správně, přičemž Nejvyšší správní soud zde její zodpovězení v reakci na uplatněnou kasační argumentaci rozšířil. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil, a to proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, a proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení.

[30] Žalobkyně byla v řízení úspěšná. Nejvyšší správní soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení, které spočívají v odměně jejího právního zástupce za jeden úkon právní služby, a to konkrétně písemné vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“)], tj. 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 advokátního tarifu], k čemuž náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Právní zástupce žalobkyně je plátcem DPH, takže se jeho odměna zvyšuje o 21 %. Stěžovatel je tedy povinen uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. dubna 2024

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu