

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **STAOPRA a.s., "v likvidaci"**, se sídlem Ocelářská 35/1354, Praha 9, zastoupené JUDr. Michalem Kačmaříkem, advokátem se sídlem Poštovní 2, Ostrava 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2016/07-1500-200379 a č. j. 2018/07-1500-200379, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2010, č. j. 5 Ca 155/2007 - 28,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2010, č. j. 5 Ca 155/2007 - 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud"), kterým byla zamítnuta její žaloba, jíž se domáhala zrušení dvou rozhodnutí

žalovaného ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2016/07-1500-200379 a č. j. 2018/07-1500-200379. Uvedenými rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního úřadu v Benešově ze dne 27. 11. 2006, č. j. 117424/06/021911/4424, jímž bylo zastaveno řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty, a č. j. 117426/06/021911/4424, jímž bylo zastaveno řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na silniční daň.

Městský soud se v odůvodnění svého rozsudku zabýval hodnocením plné moci, na jejímž základě se stěžovatelka nechala v daňovém řízení zastupovat a která obsahovala vedle tradiční generální klauzule zmocňující zástupce ke všem úkonům ve věcech daní i výslovné omezení plné moci v tom směru, že se nevztahuje na úkony směřující k vyměření spotřebních daní, daně k ochraně životního prostředí a na jednotlivé úkony dle § 51 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Městský soud vyhodnotil tuto plnou moc jako neomezenou ve smyslu § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, jelikož v projednávané věci šlo o daň z přidané hodnoty a silniční daň, omezení v plné moci se vztahovalo na jiné druhy daní a daň z přidané hodnoty ani daň silniční není odváděna na účet správce daně formou srážek prováděných z poplatníkova majetku plátcem. V daném řízení se tedy nemohl vyskytnout úkon, který by zástupce stěžovatelky nebyl oprávněn vykonat, plná moc je tedy dle městského soudu neomezená.

Městský soud se neztotožnil s námitkou stěžovatelky, že platební výměr zakládá daňovému subjektu povinnost něco osobně vykonat. K tomu uvedl, že dle § 59 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je správce daně povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zacházet s ní jako by ji vykonal daňový subjekt. Platbu daně tak nepovažuje městský soud za úkon, který by měl osobně vykonat daňový subjekt, proto bylo třeba dle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků doručit jen zástupci stěžovatelky.

Městský soud se dále neztotožnil s výkladem ust. § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků zastávaného stěžovatelkou. Na žádost stěžovatelky správce daně prodloužil lhůtu k podání doplnění odvolání do 15. 8. 2006 rozhodnutími ze dne 27. 7. 2006, č. j. 80848/06/021910/4424 a č. j. 80843/06/021910/4424. Dne 14. 8. 2006 byly správci daně doručeny nové žádosti o prodloužení lhůty k podání doplnění odvolání, přičemž rozhodnutími ze dne 29. 8. 2006, č. j. 90307/06/021910/4424 a č. j. 90303/06/021912/4222, doručenými zástupci stěžovatelky dne 4. 9. 2006, nebylo těmto žádostem vyhověno. Dne 4. 9. 2006 po obdržení rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádostí o prodloužení lhůty podala stěžovatelka další žádosti o prodloužení lhůty, o nichž správce daně vydal zamítavá rozhodnutí ze dne 8. 11. 2006, č. j. 109629/06/021910/4424 a č. j. 109631/06/021910/4424. Městský soud konstatoval, že odvolání bylo v daném případě třeba doplnit do 5. 9. 2006, což odůvodnil tak, že nebylo-li již jednou

vyhověno žádosti daňového subjektu na prodloužení lhůty dle § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, stěží se může daňový subjekt domnívat, že jeho další žádosti bude vyhověno. Prodloužení lhůty tak dle městského soudu nastane jen u žadatele, který svou novou žádostí reaguje na úspěšné vyřízení své předchozí žádosti o prodloužení lhůty. Opačný výklad by znamenal, že daňový subjekt může donekonečna oddalovat svůj procesní úkon, což je dle městského soudu absurdní.

Stěžovatelka napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, ve které namítla, že v rozsudku byla nesprávně posouzena povaha plné moci. Stěžovatelka trvala na tom, že je-li v plné moci výslovně uvedeno, že se nevztahuje na některé úkony, nemůže se z jazykového hlediska jednat o neomezenou plnou moc – ostatní úvahy jsou dle stěžovatelky irelevantní. Další kasační námitka spočívala v tvrzení, že platební výměr zakládá daňovému subjektu povinnost něco osobně vykonat. Platební výměr není dle stěžovatelky adresován neurčitému okruhu subjektů, které by mohly za daňový subjekt povinnost splnit, ale je adresován přímo daňovému subjektu, jemuž je ukládána povinnost zaplatit daň. Platební výměr tak měl být doručen i stěžovatelce, nikoli jen jejímu zástupci, což se nestalo. Stěžovatelka posléze namítla, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku vztahující se k prodloužení lhůty k podání odvolání, pokud konstatoval, že jestliže žádosti na prodloužení lhůty nebylo jednou vyhověno, neuplatní se pro novou lhůtu pravidlo, že daňový subjekt bude mít pro svůj úkon k dispozici alespoň tolik dnů, kolik v době podání žádosti zbývalo do uplynutí stanovené lhůty, pokud nebude žádosti vyhověno. Dle stěžovatelky správce daně neposoudil a nezdůvodnil, jak hodnotí stěžovatelem uplatněné důležité důvody. Stěžovatelka setrvává na argumentaci uvedené v žalobě na přezkoumání zákonnosti rozhodnutí správce daně.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsah plné moci je třeba posuzovat ve vztahu k předmětu řízení, kde se zastoupení uplatní. Pokud jsou z rozsahu zastoupení vyloučeny úkony, které nemohou v řízení nastat, není rozsah plné moci v tomto řízení nijak omezen, jde potom o neomezenou plnou moc. Žalovaný dále uvedl, že platební povinnost není osobním úkonem, protože za daňový subjekt může daň uhradit kdokoliv. Námitka, že správce daně neposoudil a nezdůvodnil, jak hodnotí stěžovatelkou uplatněné důležité důvody pro prodloužení lhůty, dle žalovaného nesouvisí s projednávaným případem, protože směřuje proti rozhodnutí, kterým finanční úřad neprodloužil lhůtu pro doplnění odvolání. Žalovaný uzavřel konstatováním, že stěžovatelčin výklad ust. § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků by vedl k závěru, že i přes zamítavé rozhodnutí o prodloužení lhůty by každou novou žádostí bylo negováno autoritativní rozhodnutí správce daně o stanovení konce lhůty.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a)

zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku stěžovatelky směřující do povahy plné moci, protože skutečnost, zda je plná moc omezená či neomezená, je určující pro otázku doručování. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není možno přisvědčit námitce stěžovatelky, že pro řízení o dani z přidané hodnoty a pro řízení o silniční dani je stěžovatelkou udělená plná moc omezenou plnou mocí. Plnou mocí ze dne 30. 1. 2004 byl zástupce stěžovatelky zmocněn k tomu, aby ji „*zastupoval ve všech věcech daní, odvodů, poplatků a jiných podobných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí, ve věcech účetnictví a v dalších otázkách souvisejících s předmětem podnikání.* [...] *Plná moc se výslovně nevztahuje pouze na úkony směřující k vyměření spotřebních daní, daně k ochraně životního prostředí a jednotlivé úkony dle § 51 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Tato plná moc neomezuje zmocnitele činit jednotlivé úkony (podání) v běžných záležitostech.*“ (citováno z plné moci ze dne 30. 1. 2004). Nejvyšší správní soud při posuzování plné moci vyšel ze svých rozsudků ze dne 26. 2. 2009, č. j. 9 Afs 38/2008 - 116 a č. j. 9 Afs 39/2008 - 117 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), v nichž v obdobné věci uvedl: „*Dle textu plné moci je její obsah zúžen pouze o úkony směřující k vyměření spotřebních daní, daně k ochraně životního prostředí a jednotlivé úkony dle § 51 zákona o správě daní a poplatků. Předmětné řízení, v němž byla plná moc udělena a správci daně předložena, se však týkalo pouze daně z přidané hodnoty a rozsah udělené plné moci je nutno zkoumat ve vztahu k řízení o této dani. V úkonech prováděných v řízení o dani z přidané hodnoty zmocnění nijak omezeno nebylo, neboť v něm nelze činit žádné úkony ve věcech spotřebních daní, daní k ochraně životního prostředí, ani dle § 51 zákona o správě daní a poplatků. Ustanovení, že plná moc neomezuje zmocnitele (žalobkyni) činit jednotlivé úkony v běžných záležitostech, taktéž nepředstavuje přesné vymezení rozsahu plné moci pro zmocněnce, pouze neomezuje případné jednání zmocnitele, což z povahy věci ani nelze vyloučit. Ustanovení § 10 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků výslovně předpokládá situace, kdy v řízení jedná daňový subjekt i zástupce jím zmocněný, v případě rozporu jejich projevů ukládá správci daně respektovat jednání daňového subjektu. Lze tedy konstatovat, že plná moc udělená žalobkyní* [...] *jejímu zástupci neobsahuje v řízení o dani z přidané hodnoty žádné omezení či směrnice pro jednání zmocněnce, není ani přesně vymezen její rozsah, a proto se jedná o plnou moc neomezenou.* Nejvyšší správní soud jen pro úplnost dodává, že stížnost podle § 51 zákona o správě daní a poplatků je vázána na daně vybírané srážkou (srov. „pochyby o správnosti sražené daně“ v § 51 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). U daně z přidané hodnoty její vybírání srážkou, kterou provádí plátce z příjmu poplatníka, nepřichází v úvahu, vyjmutí úkonů dle § 51 zákona o správě

daní a poplatků se tedy nemůže nijak dotknout rozsahu plné moci právě v řízení o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud se proto zcela ztotožnil s městským soudem, že předmětná plná moc je v řízení o dani z přidané hodnoty neomezená ve smyslu § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

I pro řízení o dani silniční byla posuzovaná plná moc neomezená. V řízení o silniční dani nelze činit žádné úkony ve věcech spotřebních daní, daní k ochraně životního prostředí. S odkazem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že ust. § 51 zákona o správě daní a poplatků se vztahuje na daně vybírané srážkou, u silniční daně takový výběr nepřichází v úvahu, skutečnost, že plná moc se nevztahuje na úkony dle § 51 zákona o správě daní a poplatků, nemůže její rozsah v řízení o silniční dani nijak omezit. Zdejší soud uzavírá, že předmětná plná moc neobsahuje ani pro řízení o silniční dani žádné omezení či směrnice pro jednání zmocněnce, není ani přesně vymezen její rozsah, a proto se i zde jedná o plnou moc neomezenou. Městský soud tedy posuzovanou plnou moc ve vztahu k řízení o dani silniční správně vyhodnotil jako neomezenou plnou moc.

Nejvyšší správní soud se posléze zabýval otázkou prekluze práva vyměřit či doměřit daň dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Z judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 26. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a nález ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z http://nalus.usoud.cz), plyne, že k tomuto přezkumu jsou soudy ve správním soudnictví povinny z úřední povinnosti bez ohledu na skutečnost, zda byla nebo nebyla prekluze namítána. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v daném případě právo vyměřit či doměřit silniční daň za zdaňovací období let 1999 a 2001 prekludovalo. Právo vyměřit či doměřit silniční daň za zdaňovací období roku 1999 prekludovalo dnem 31. 12. 2002. Při hodnocení počátku prekluzivní lhůty vyšel Nejvyšší správní soud z výkladu ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků učiněného v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, a za počátek běhu promlčecí lhůty považoval den 1. 1. 2000, tak aby ve světle výkladu zastávaného Ústavním soudem nebyla výslovná tříletá promlčecí lhůta prodloužena na čtyřletou. Daňová kontrola u stěžovatelky týkající se silniční daně za zdaňovací období roku 1999 byla dle protokolu o ústním jednání ze dne 20. 10. 2003, č. j. 85152/03/021930/2518, zahájena dne 20. 10. 2003, tedy po prekluzi práva doměřit silniční daň za toto zdaňovací období, daňová kontrola tedy nemohla přerušit běh prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně, jelikož již k prekluzi došlo. Dodatečný platební výměr ze dne 25. 8. 2005, č. j. 76406/05/021910/3496, jímž byla doměřena silniční daň za zdaňovací období roku 1999, byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Jakkoli se městský soud zabýval posuzováním zákonnosti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, byl povinen prověřit, zda nedošlo k prekluzi práva doměřit uvedenou daň. Nejvyšší správní soud konstatuje, že nezákonnost

spočívající v doměření daně po prekluzivní lhůtě se přenášela do každého dalšího rozhodnutí Finančního úřadu v Benešově v dané věci a posléze i rozhodnutí žalovaného (v odvolacím řízení proti platebnímu výměru bylo nutno přihlédnout k prekluzi, nemohlo tedy dojít k zastavení tohoto řízení; tato skutečnost měla být reflektována i v řízení o odvolání proti zastavení řízení). Vzhledem k tomu, že jde o vadu mající původ v prekluzi práva, ke které je nutno přihlížet z úřední povinnosti, měl k ní městský soud přihlédnout i bez námitky, k čemuž nedošlo, čímž zatížil své rozhodnutí vadou způsobující jeho nezákonnost.

Daňová kontrola ve vztahu k silniční dani za rok 2001 byla zahájena v prekluzivní lhůtě pro vyměření či doměření této daně, která by jinak skončila dnem 31. 12. 2004. Daňovou kontrolou, jejíž zahájení bylo stěžovatelce oznámeno dne 20. 10. 2003, došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty a jejímu novému běhu tak, že prekluze nově nastala dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků dnem 31. 12. 2006. Platební výměr, jímž byla doměřena silniční daň za zdaňovací období roku 2001, nabyl právní moci až 22. 3. 2007, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Právní moc dodatečného platebního výměru na silniční daň za zdaňovací období roku 2001 byla vázána na právní moc rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru. Řízení o odvolání proti platebnímu výměru bylo rozhodnutím Finančního úřadu v Benešově ze dne 27. 11. 2006, č. j. 117426/06/021911/4424, zastaveno, ale proti rozhodnutí Finančního úřadu v Benešově o zastavení odvolacího řízení se stěžovatelka odvolala. Právní moc uvedeného rozhodnutí Finančního úřadu v Benešově ze dne 27. 11. 2006 o zastavení řízení o odvolání byla vázána na právní moc rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí. Zamítavé rozhodnutí žalovaného o odvolání proti posledně zmíněnému rozhodnutí finančního úřadu bylo vydáno dne 14. 3. 2007 pod č. j. 2018/07-1500-200379. Zástupci stěžovatelky bylo doručeno dne 22. 3. 2007, kdy se stalo pravomocným. Lze uzavřít, že tímto způsobem nabyl původní platební výměr právní moci dne 22. 3. 2007, tedy po prekluzi práva daň doměřit, která nastala dne 31. 12. 2006. I k této skutečnosti měl městský soud přihlédnout z úřední povinnosti, což neučinil, čímž zatížil své rozhodnutí vadou způsobující jeho nezákonnost.

Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že ve vztahu k dani z přidané hodnoty k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit nedošlo. Protokolem o ústním jednání ze dne 4. 3. 2004, č. j. 17390/04/021930/2518, byl rozsah daňové kontroly zahájené u stěžovatelky dne 20. 10. 2003 rozšířen i na daně z přidané hodnoty ve zdaňovacích obdobích let 2001 a 2002. Rozšíření daňové kontroly na daň z přidaného hodnoty je úkonem, který dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, takže nově nebylo možno daň doměřit po dni 31. 12. 2007. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2016/07-1500-200379, o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Benešově ze dne 27. 11. 2006, č. j. 117424/06/021911/4424, bylo zástupci stěžovatelky doručeno dne 22. 3. 2007,

kdy také nabylo právní moci, došlo k doměření daně v prekluzivní lhůtě. Jelikož ohledně řízení o dani z přidané hodnoty k prekluzi nedošlo, vypořádá níže Nejvyšší správní soud námitky stěžovatelky směřující vůči rozhodnutí městského soudu, které se vztahují k řízení o dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s námitkou stěžovatelky, že platební výměr zakládá daňovému subjektu povinnost, kterou je povinen osobně vykonat. Nejvyšší správní soud v dané souvislosti vychází z usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 12. 2008, sp. zn. III. ÚS 2649/08, dle kterého platební výměr neukládá daňovému subjektu povinnost něco osobně vykonat, což Ústavní soud odůvodnil tak, že při posuzování, zda platební výměr ukládá daňovému subjektu povinnost něco vykonat, lze vyjít z „*výkladu § 45c odst. 3 o. s. ř., jenž se svojí podstatou zjevně připodobňuje dotčenému § 17 odst. 7, větě třetí, daňového řádu* [tj. zákona o správě daní a poplatků]*; zde Ústavní soud k povaze takových úkonů vyslovil, že ‚v soudní praxi se v této souvislosti výstižně hovoří o tom, že jde o činnost charakterizovanou jejím osobním prvkem, který se připíná právě a jen k osobě jednajícího (účastníka řízení), a to tak, že nikdo jiný nemůže právě s ohledem na tento osobní prvek příslušný úkon vykonat', čímž jde o jednání ‚nezastupitelné' (shodně Bureš, J., Drápal, L., Krčmář, Z., Mazanec, M.: Občanský soudní řád, komentář - I. díl, 7. vydání, Praha: C. H. Beck, 2006, str. 203); za zcela odůvodněný proto označil Ústavní soud závěr obecných soudů, že ‚účastníkovi, kterého zastupuje zástupce s plnou mocí pro celé řízení, se směnečný platební rozkaz (pozn.: tedy rozhodnutí ukládající mu plnění peněžité povahy) nedoručuje, protože jeho povinnost osobně v řízení něco vykonat nezakládá'.*“ Shodné závěry lze najít i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 8 Afs 90/2006 - 80. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že platební výměr je třeba doručit dle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jen zástupci daňového subjektu s neomezenou plnou mocí pro celé řízení.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že městský soud nesprávně právně hodnotil otázku prodloužení lhůty. Úvodem Nejvyšší správní soud konstatuje, že v § 14 zákona o správě daní a poplatků jsou upraveny lhůty k provedení úkonu. Smysl institutu lhůty dle § 14 zákona o správě daní a poplatků spočívá ve stanovení omezeného časového intervalu, v rámci kterého je možno učinit právní úkon. Tím zákon sleduje účel hladkého a rychlého průběhu daňového řízení. Zákon o správě daní a poplatků však počítá i s tím, že mohou nastat případy, kdy úkon nebude možno ve stanovené lhůtě pro závažné důvody učinit. Aby zákonodárce zamezil příliš tvrdým dopadům důsledku stanovení lhůty na daňový subjekt, kterému v provedení úkonu ve stanovené lhůtě právě takové důvody brání, umožnil k žádosti daňového subjektu prodloužení lhůty podle § 14 odst. 2 citovaného zákona. Jeho účelem je, aby daňový subjekt v prodloužené lhůtě překlenul překážku, s níž jsou důležité důvody spojeny, a požadovaný úkon učinil. Podání žádosti o prodloužení lhůty je třeba posuzovat vždy s ohledem na důležitost žadatelem uvedených důvodů, a to v souvislosti s konkrétními okolnostmi každého

jednotlivého případu. Předmětné ustanovení § 14 zákona o správě daní a poplatků nevylučuje ani podání žádosti o prodloužení lhůty opakovaně.

Ustanovení § 14 zákona o správě daní poplatků upravuje situace, kdy správce daně o žádosti rozhodne kladně, nebo o ní vůbec nerozhodne, a potom se má za to, že žádosti v plném rozsahu vyhověl, a naposledy situaci, kdy žádost zamítne.

Dle § 14 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků na první žádost o prodloužení lhůty, pokud se nejedná o lhůtu zákonnou, povolí správce daně vždy prodloužení alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno. V uvedeném rozsahu musí vždy správce daně vyhovět první žádosti o prodloužení lhůty. V rozsahu, ve kterém jde první žádost o prodloužení lhůty nad dobu, o kterou musí správce daně lhůtu prodloužit, může správce daně žádost zamítnout. U druhé a následujících žádostí o prodloužení lhůty se pravidlo v § 14 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků neuplatní a správce daně může takové žádosti zamítnout v celém rozsahu, jsou-li k tomu podmínky.

Pokud správce daně o žádosti rozhodne zamítavě, nicméně den doručení tohoto rozhodnutí bude připadat na den, který již následuje po dni, ve kterém stanovená lhůta, jejíž prodloužení je žádáno, měla skončit, potom je nutno vycházet z § 14 odst. 4, věty druhé, zákona o správě daní a poplatků, podle kterého „*je-li zamítavé rozhodnutí o včas podané žádosti podle odstavce 2 doručeno po uplynutí stanovené lhůty, jejíž prodloužení je žádáno, končí běh žádané lhůty uplynutím tolika dnů po doručení zamítavého rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty*“.

Jak již bylo uvedeno, zákon o správě daní a poplatků umožňuje o prodloužení lhůty žádat opakovaně. Nevylučuje ani možnost podat žádost o prodloužení lhůty v rámci časového úseku, který je ze zákona daňovému subjektu přiznán v případě, že správce daně o jeho žádosti sice rozhodne zamítnutím, ale ve stanovené lhůtě, o jejíž prodloužení je žádáno, nestihne své rozhodnutí doručit. Právě k takové situaci došlo v nyní posuzovaném případě, přičemž vznikl spor o výklad § 14 odst. 4, věty druhé, zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k opakované žádosti, která následuje po předchozí zamítnuté žádosti o prodloužení lhůty.

Nejvyšší správní soud k danému uvádí, že doslovný výklad § 14 odst. 4, věty druhé, zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k opakovaným žádostem, které byly podány po zamítavém rozhodnutí o předchozí žádosti o prodloužení lhůty, by de facto umožňoval, aby na jeho základě docházelo k nekonečnému oddalování provedení úkonu, pro které byla lhůta stanovena. To by však zcela popíralo účel stanovení lhůt a smysl ustanovení § 14 zákona o správě daní a poplatků. Nelze proto v případě opakované žádosti bez dalšího připustit, že po doručení zamítavého rozhodnutí o prodloužení lhůty končí běh žádané lhůty uplynutím tolika dnů po

doručení zamítavého rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty, ačkoli byla podána nová žádost o prodloužení lhůty. Posouzení, zda budou se žádostí o prodloužení lhůty, která následuje po zamítavém rozhodnutí o předchozí žádosti o prodloužení lhůty, spojeny důsledky uvedené ve větě druhé § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, je nutno činit vždy s ohledem na konkrétní okolnosti případu. Se žádostí o prodloužení lhůty, která následuje po zamítnutí předchozí žádosti o prodloužení lhůty, není možno spojit účinky dle věty druhé § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, pokud vzhledem k uplatněným důvodům v žádosti nemůže být na straně žadatele legitimní očekávání, že dojde k prodloužení lhůty, sleduje-li žádost o prodloužení lhůty obstrukční cíle. Posouzení, zda žádost o prodloužení lhůty, která následuje po zamítavém rozhodnutí o předchozí žádosti o prodloužení lhůty, sleduje obstrukční cíle, je nutno činit vždy s ohledem na konkrétní okolnosti případu a v žádosti uplatněné důvody. U hodnocení důvodnosti opakovaných žádostí o prodloužení lhůty je nutno přihlížet k tomu, že prodloužení lhůty k předchozím žádostem mělo umožnit daňovému subjektu překlenout překážky bránící provedení úkonu, jež se zrcadlí v důležitých důvodech. Pokud bylo možno překlenout překážky, které spadají pod důležité důvody, a jiné v době podání žádosti existující překážky, kterými daňový subjekt neodůvodňoval žádost o prodloužení lhůty, v prodloužené lhůtě, bude mít tato skutečnost vliv na posuzování důležitosti důvodů v nové žádosti, a tím i legitimitu očekávání, že bude následná lhůta prodloužena. Dále je nutno vnímat opakované prodlužování lhůty jako zcela výjimečný postup, který musí být odůvodněn mimořádně naléhavými důvody. Daňový subjekt by proto v žádosti o prodloužení lhůty měl řádně vyložit, proč nebylo ani v prodloužené lhůtě možno úkon učinit a že v nově prodloužené lhůtě k tomu již dojde. I řádné zdůvodnění žádosti o prodloužení lhůty je faktor, který ovlivňuje, zda může daňový subjekt legitimně očekávat, že dojde k opakovanému prodloužení lhůty.

Účelem podání žádosti sledující obstrukční cíle totiž není získání dodatečného času k překonání překážky, která brání provedení úkonu a která představuje důležitý důvod, ale jen pozdržení či účelové prodlužování daňového řízení. Žadatel, jenž sleduje svou žádostí o prodloužení lhůty podanou po zamítavém rozhodnutí o předchozí žádosti obstrukční cíle, nemůže těžit z ustanovení zákona o prodlužování lhůt. Tato ustanovení chrání daňové subjekty, kteří poctivě usilují žádostí o prodloužení lhůty o to, aby v prodloužené lhůtě úkon učinily, nikoli ty, kteří podávají tyto žádosti jen z důvodů, aby se jim donekončena prodlužovala lhůta k provedení příslušných úkonů. Smyslem § 14 odst. 4, věty druhé, zákona o správě daní a poplatků je chránit žadatele, který legitimně očekával, že dojde k prodloužení lhůty, ačkoli k němu nedošlo, nemůže však sloužit jako obstrukční nástroj. Opačný výklad by zcela absurdně dával daňovým subjektům účinné nástroje ke kontinuálnímu prodlužování daňového řízení a tím zmaření pravomocného vyměření či doměření daně, které je ze zákona limitováno během prekluzivní lhůty.

Je-li žádost o prodloužení lhůty, učiněná po zamítnutí předchozí žádosti, vyhodnocena jako obstrukční a nezpůsobilá navodit účinky předvídané ust. § 14 odst. 4, věty druhé, zákona o správě daní a poplatků, je tuto skutečnost třeba vyložit v rozhodnutí o úkonu, jehož se prodloužení lhůty mělo týkat..

Ze správního spisu je patrno, že zástupci stěžovatelky byla doručena dne 25. 10. 2005 výzva k doplnění náležitostí odvolání. Lhůta pro doplnění byla na základě první žádosti v konečném důsledku prodloužena až do 15. 8. 2006, tedy o dobu přesahující 9 měsíců. I přes délku této doby stěžovatelka své odvolání nedoplnila a dne 14. 8. 2006 podala novou žádost o prodloužení lhůty opřenou o shodné důvody jako u první žádosti. Druhé žádosti správce daně nevyhověl, přičemž zamítavé rozhodnutí bylo stěžovatelce doručeno dne 4. 9. 2006. Téhož dne stěžovatelka podala v pořadí třetí žádost o prodloužení lhůty, kterou podepřela opět shodnými důvody jako první žádost. Správce daně měl vzhledem k okolnostem případu za to, že lhůta pro doplnění odvolání skončila dnem 5. 9. 2006, a vzhledem k tomu, že do této doby stěžovatelka odvolání nedoplnila, dospěl k závěru, že nejsou splněny podmínky pro projednání odvolání a řízení rozhodnutím ze dne 27. 11. 2006, č. j. 117424/06/021911/4424, zastavil.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem a žalovaným, že lhůta pro podání odvolání skončila v projednávané věci dnem 5. 9. 2006. Ve vztahu k právě projednávané věci je nutno podotknout, že stěžovatelka všechny své žádosti o prodloužení lhůty opírala vždy o shodné důvody. U druhé žádosti o prodloužení lhůty správce daně dospěl k závěru, že uplatněné důvody nelze vzhledem k okolnostem případu za důležité důvody ve smyslu § 14 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovat, a proto žádost zamítl. Tím méně se stěžovatelka mohla domnívat, že bude úspěšná třetí žádost o prodloužení lhůty podpořená stejnými důvody jako její druhá žádost, obzvláště v případě, že k doplnění odvolání měla v době sepisu třetí žádosti více než 10 měsíců. Nejvyšší správní soud považuje více než desetiměsíční lhůtu pro podání doplnění odvolání za více než nadstandardní. V takovém případě u třetí žádosti nelze ust. § 14 odst. 4, věty druhé, zákona o správě daní a poplatků použít, jelikož by došlo k negaci smyslu lhůty. Není možno připustit, aby neustálým podáváním žádostí o prodloužení lhůty bylo možno úspěšně oddalovat provedení úkonu, k němuž byla lhůta stanovena. Stěžovatelce tak skončila lhůta k doplnění odvolání dnem 5. 9. 2006. U druhé žádosti o prodloužení lhůty (ze dne 14. 8. 2006) zbýval stěžovatelce ze stanovené lhůty jeden den, na základě věty druhé § 14 odst. 4 vztažené ke druhé žádosti skončila lhůta k doplnění odvolání uplynutím tohoto jednoho dne po doručení zamítavého rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty, k němuž došlo 4. 9. 2006. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem, že správce daně danou věc posoudil správně a po uplynutí lhůty k provedení úkonu, zde doplnění odvolání, vydal rozhodnutí o zastavení řízení. Stěžovatelka nemohla legitimně očekávat, že třetí žádosti o prodloužení lhůty bude v projednávané věci vyhověno právě s ohledem na délku doby, kterou měla k doplnění odvolání, a na skutečnost, že třetí žádost o

prodloužení lhůty vycházela ze stejných důvodů jako žádost druhá, jež byla zamítnuta. Proto podání třetí žádosti o prodloužení lhůty je nutno hodnotit jako obstrukční strategii, která je v rozporu s výše vyloženým smyslem ustanovení upravujícího institut lhůt.

Nejvyšší správní soud k námitce stěžovatelky, že správce daně neposoudil a nezdůvodnil, jak hodnotí stěžovatelkou uplatněné důležité důvody pro prodloužení lhůty, uvádí, že jde o skutečnosti, které stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti, tyto skutečnosti nebyly nikterak uplatněny v žalobě k městskému soudu. S odkazem na § 109 odst. 4 s. ř. s. k těmto skutečnostem nemůže být ze strany Nejvyššího správního soudu přihlédnuto.

V závěru kasační stížnosti stěžovatelka uvedla, že setrvává na obsáhlé argumentaci uvedené v žalobě k městskému soudu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že soudy ve správním soudnictví nejsou povinny dovozovat či dohledávat žádné námitky za žalobce či stěžovatele (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2003, č. j. 7 Azs 20/2003 - 44; ze dne 17. 3. 2005, č. j. 7 Azs 211/2004 - 86; ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 As 4/2010 - 94). Žaloba k městskému soudu obsahuje námitky, které směřují proti rozhodnutí žalovaného, předmětem přezkumu v řízení před Nejvyšším správním soudem je rozhodnutí městského soudu. Nejvyšší správní soud není povinen posuzovat a dohledávat, která z námitek směřující proti rozhodnutí žalovaného je použitelná i proti rozhodnutí městského soudu; toto náleží stěžovateli. Pouhý odkaz na argumentaci uvedenou v žalobě k městskému soudu je proto natolik nekonkrétní, že neumožňuje projednání před Nejvyšším správním soudem.

Jakkoli Nejvyšší správní soud nepřisvědčil žádné z námitek uplatněných stěžovatelkou, které se vztahovaly k řízení o dani z přidané hodnoty, zrušil rozhodnutí městského soudu z důvodu, že v řízení před soudem nebylo přihlédnuto k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ohledně silniční daně za zdaňovací období let 1999 a 2001, což je vada řízení, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí městského soudu, a Nejvyšší správní soud k ní musí přihlížet z úřední povinnosti.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud dle § 110 odst. 2 s. ř. s. v dalším řízení.

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

V Brně dne 31. března 2011

JUDr. Radan Malík

předseda senátu