



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **KATEVO INVEST, s. r. o.**, se sídlem Třebusice 82, Brandýsek, zastoupené Mgr. Ivanou Sládkovou, advokátkou se sídlem Janáčkovo nábř. 51/39, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 18. 12. 2012, č. j. 7675/12-1300-200121, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2015, č. j. 46 Af 42/2013 - 67

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční ředitelství v Praze (dále také „finanční ředitelství“) v záhlaví označeným rozhodnutím zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Kladně (dále také „finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 9. 3. 2009, č. j. 51008/09/030, kterým finanční úřad zamítl návrh žalobkyně na povolení obnovy řízení ukončeného jeho rozhodnutím ze dne 26. 1. 1998, č. 980000073. Tím byl vydán platební výměr na daňové penále z DPH za zdaňovací období od 1. 10. 1994 do 31. 12. 1994. Žalobkyně požádala o obnovu řízení dne 15. 10. 2003. Podle finančního ředitelství a finančního úřadu však lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení vypršela 31. 12. 2001. Původní lhůta, která měla skončit 31. 12. 1998, byla v souladu s § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), přerušena díky zahájení daňové kontroly dne 12. 1. 1998. Na běh lhůty neměla vliv žaloba na určení neplatnosti mandátních smluv relevantních pro daňové řízení, kterou žalobkyně podala v roce 1998 u Městského soudu v Praze, a které soud pravomocně až v roce 2008 vyhověl, ani žalobkyní předložená auditorská zpráva. Žalovaný uvedl, že úkon přerušující běh lhůty

podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní může provést pouze správce daně, nikoliv daňový subjekt.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí finančního ředitelství žalobou. Namítala, že se finanční ředitelství zabývalo skutečnostmi, které měly být předmětem samostatného řízení a přezkumu jednotlivých daňových rozhodnutí, nikoliv skutečnostmi, které jsou předmětem řízení o povolení obnovy. Mělo zkoumat, zda vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být uplatněny dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, a zda byl návrh na obnovu podán v zákonné lhůtě u správného správce daně. Předmětem řízení o povolení obnovy proto mělo být pouze posouzení, zda zahájení řízení u městského soudu a auditorskou zprávu lze podřadit pod nové skutečnosti, které jsou důvodem pro povolení obnovy, a zda byla žádost podána v zákonné lhůtě. Finanční ředitelství se však zabývalo tím, za jakých okolností lze doměřit či vyměřit daň, kdy se taková lhůta staví či přerušuje, a zda došlo k přerušování běhu lhůty pro vyměření daně. Finanční ředitelství i finanční úřad uvedly, že důvodem pro povolení obnovy by byl rozsudek městského soudu vydaný na základě žaloby žalobkyně, pokud by nebyl vydán v rozporu s právem na projednání věci v přiměřené lhůtě až v roce 2008. Žalobkyně podala návrh na obnovu řízení v objektivní lhůtě pro její povolení, která podle judikatury Nejvyššího správního soudu činí 10 let (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, č. j. 7 Afs 28/2008 – 51). Lhůta pro vyměření daně není stanovena fixně, ale relativně neurčitě tak, aby odrážela stav řízení o té které dani. Může tak být s ohledem na konkrétní stav daňového řízení určena zcela individuálně. Výklad předmětných ustanovení proto není jednoznačný a finanční ředitelství mělo za pomoci interpretační zásady „*in dubio mitius*“ zvolit výklad pro žalobkyni mírnější.

[3] Krajský soud v Praze uvedl, že podle § 54 odst. 3 zákona o správě daní musí být žádost o obnovu podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. V dané věci byla v lednu 1998 zahájena daňová kontrola, díky čemuž byla přerušena lhůta pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní, která vypršela dne 31. 12. 2001. Žaloba na určení neplatnosti mandátních smluv nemohla způsobit přerušování lhůty pro vyměření daně, protože Nejvyšší správní soud ve své judikatuře uvedl, že úkon přerušující tuto prekluzivní lhůtu musí směřovat k vyměření daně, a musí se proto jednat o úkon správce daně vůči daňovému subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2005, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96). Žádost žalobkyně o obnovu řízení ze dne 15. 10. 2003 proto byla opožděná. Na tom nemohla nic změnit ani předložená auditorská zpráva, která nepředstavovala novou skutečnost ve smyslu § 54 zákona o správě daní, a byla pouze jedním z důkazů v řízení o neplatnosti mandátních smluv před městským soudem. Novou skutečností mohl být pouze soudem vyslovený závěr o neplatnosti příslušné mandátní smlouvy. Argumentace zásadou „*in dubio mitius*“ nebyla namístě, protože v dané věci byl s ohledem na výše uvedené výklad zákona jednoznačný. Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[4] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížností. Opírá ji o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu.

[5] Stěžovatelka uvedla, že podáním žaloby na neplatnost mandátních smluv chtěla prokázat, že plnění podle těchto smluv nepředstavovalo zdanitelné plnění podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tím chtěla zvrátit rozhodnutí o daňovém penále i samotnou výši odvedené daně. Je jí kladeno k tíži, že soudní řízení u městského soudu

bylo zcela v rozporu s jejím právem na rychlou a účinnou ochranu pravomocně rozhodnuto až po více než 10 letech. Podala proto dne 15. 10. 2003 žádost o obnovu řízení s úmyslem zachovat alespoň objektivní lhůtu pro povolení obnovy.

[6] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu totiž platí, že „[b]ež ohledu na běh tříleté prekluzivní lhůty (§ 47 odst. 1 a 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) zaniká právo ke podání žádosti o obnovu řízení (vyjma případů uvedených v § 41 s. ř. s.) uplynutím 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (§ 54 odst. 3 ve spojení s § 47 odst. 2 větou druhou zákona o správě daní a poplatků).“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, č. j. 7 Afs 28/2008 – 51). Podle citovaného rozhodnutí tato lhůta zcela záměrně „není (...) stanovena fixně, ale právě relativně neurčitě tak, aby odrazila stav řízení o té které dani. Může tak být, vždy s ohledem na konkrétní stav toho kterého daňového řízení, určena zcela individuálně.“ Výklad dotčených ustanovení není jednoznačný, opačný závěr by byl v rozporu s právě citovaným rozsudkem, podle kterého je daná norma zcela záměrně relativně neurčitá. Správce daně je podle § 2 odst. 1 zákona o správě daní povinen dbát zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Kromě toho je podle § 55a odst. 1 zákona o správě daní oprávněn v kterékoliv fázi daňového řízení zcela nebo částečně prominout daň z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů či z důvodu odstranění tvrdosti. Krajský soud taky měl zvolit výklad, který co nejméně zasahuje do toho kterého základního práva či svobody daňového subjektu.

[7] Stěžovatelka v rámci řízení před krajským soudem poukazovala na existenci úkonů správce daně vůči stěžovateli, přerušujících běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Tyto úkony doložila listinnými důkazy a k jejich prokázání také navrhla připojení daňového spisu. Tento návrh nebyl krajským soudem nijak reflektován a nebylo o něm nikterak rozhodnuto. Při jednání konaném dne 17. 2. 2015 konkrétně upozornila na: 1) žádost stěžovatelky o posečkání úhrady příslušenství daně ze dne 22. 1. 2001; 2) rozhodnutí finančního úřadu o povolení posečkání daně a úhrady příslušenství ze dne 20. 2. 2001; 3) rozhodnutí finančního úřadu o neprominutí příslušenství daně ze dne 28. 5. 2001; 4) výzvu finančního úřadu ze dne 30. 10. 2001; 5) jeho písemnost ze dne 26. 1. 2004. Pokud by krajský soud postupoval správně, o provedení uvedených důkazů alespoň rozhodl, a navrhovaný důkaz daňovým spisem provedl, musel by dojít k závěru, že opětovně došlo k přerušování subjektivní lhůty pro vyměření daně a žalobkyně podala žádost o obnovu řízení včas. Řízení před soudem je proto stiženo procesní vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. O provedení stěžovatelkou navržených důkazů nebylo vůbec procesně rozhodnuto a z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda účastník z těchto důkazů vycházel či nikoliv. V tomto ohledu je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné. I pokud by krajský soud neshledal, že došlo k opětovnému přerušování subjektivní prekluzivní lhůty, musel přinejmenším zohlednit, že stěžovatelka podala návrh na povolení obnovy včas v rámci objektivně stanovené lhůty.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žádost o obnovu řízení musela být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tato lhůta byla upravena v § 47 zákona o správě daní. Stěžovatelka se dovolává toho, že běh základní tříleté lhůty pro stanovení daně byl přerušen a tato lhůta počala běžet znovu. Úkonem, který měl mít za následek přerušování lhůty, bylo podle stěžovatelky podání žaloby na určení neplatnosti mandátních smluv relevantních pro daňové řízení. V napadeném rozhodnutí žalovaný však zdůvodnil, že tato žaloba nemohla mít dopad na běh prekluzivní lhůty, protože šlo o občanskoprávní spor, který nespadá pod § 41 s. ř. s. upravující běh tam vyjmenovaných lhůt po dobu řízení před správními soudy. Stěžovatelka také vnímá jako nespravedlivé, že správní

orgány a krajský soud nezohlednily délku soudního řízení u městského soudu. Žalovaný však není orgánem, který by měl hojit či odškodňovat případné důsledky „činnosti“ soudu.

[9] Ke kasační námitce, že krajský soud nijak nerozhodl o důkazních návrzích stěžovatelky učiněných během ústního jednání, žalovaný uvedl, že v žalobě jako důkazy označila: a) žádost o obnovení daňového řízení ze dne 15. 10. 2003; b) platební výměr č. 980000073 ze dne 26. 1. 1998; c) rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 18. 12. 2012; d) rozhodnutí Finančního úřadu v Kladně ze dne 7. 4. 2009; a e) rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 12. 4. 2008, sp. zn. 34 Cm 322/98/234 *s výhradou důkazů dalších*. Zvýrazněný odkaz na další důkazy pravděpodobně stěžovatelka vnímala jako návrh na provedení v žalobě blíže neurčených důkazních prostředků. Řízení ve správním soudnictví je ale ovládáno dispoziční zásadou. Nebylo tedy na žalovaném či soudu, aby vyhledávali důkazy svědčící ve prospěch tvrzení stěžovatelky. Žalovaný soudu předložil související spisový materiál, tj. právě ty písemnosti, na které stěžovatelka v žalobě odkazovala. Nemohl tušit, že stěžovatelka až při ústním jednání dva roky po podání žaloby začne tvrdit, že úkony přerušujícími běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně jsou také určité úkony až ve fázi placení daně nebo že jimi jsou i úkony týkající se stanovení daně za jiné zdaňovací období. Stěžovatelka vychází z mylné představy, že by správní orgán měl v tomto typu řízení soudu dokládat snad veškerý spisový materiál týkající se DPH nejen za předmětné, ale i všechna další zdaňovací období, a to nejen ve vztahu k vyměření daně, ale i k placení daně.

[10] Pokud jde o konkrétní listiny, které stěžovatelka navrhla jako důkaz, ty uvedené pod čísly 1) až 3) výše nepředstavují úkony směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Listina uvedená pod číslem 4) se týká úplně jiného zdaňovacího období, nemohla proto mít vliv na přerušení běhu lhůty pro vyměření daně za relevantní zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1994. Písemnost pod číslem 5) je potvrzením o stavu osobního účtu daňového subjektu, na kterém správce daně eviduje daňové platební povinnosti, jejich úhrady nebo zánik a z toho vyplývající daňové přeplatky a nedoplatky (viz § 62 odst. 7 zákona o správě daní). Proto také nejde o úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Žalovaný má za to, že krajský soud důkazy uvedenými listinami provedl a zabýval se jimi. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[11] Stěžovatelka ve své replice k vyjádření žalovaného kromě zopakování již uplatněných námitek dodala, že není z povahy věci vyloučeno, aby i úkony provedené v rámci jiné fáze daňového řízení, než je vyměřovací řízení, mohly vést k přerušení prekluzivní lhůty. Odkazuje v té souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2012, č. j. 9 Afs 8/2012 - 39, podle kterého *„[n]e všechny úkony, (...) budou splňovat podmínky kvalifikovaného úkonu. Pro to, aby se mohlo jednat o úkon kvalifikovaný, znamenající přerušení prekluzivní lhůty a založení běhu lhůty nové, se musí jednat o úkon vůči daňovému subjektu; vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti výše předchozího vyměření, který je svou povahou přiměřený rozsahu nezbytných zjištění a jsou při něm zachována práva daňového subjektu na součinnost.“* Například prominutí daňového nedoplatku či úkony týkající se jiného zdaňovacího období tak k přerušení prekluzivní lhůty mohou vést.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je přípustná. Její důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, zanikly a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla působnost Finančního ředitelství v Praze jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zaměřil na námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť ta je natolik závažnou vadou, že je třeba ji podrobit přezkumu i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka konkrétně namítá, že se krajský soud nijak nerefletoval její důkazní návrhy učiněné při ústním jednání. K otázce důkazů, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazů, jimiž se soud v rozhodnutí nezabýval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (tzv. opomenutých důkazů), Nejvyšší správní soud odkazuje především na bohatou judikaturu Ústavního soudu, podle níž „[z]ákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu), vyplývající z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 odst. 1), nutno proto rozuměti tak, že (...) v řízení před soudem (obecným) musí být dána jeho účastníkovi možnost (...) označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (...); jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páte (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod, (...). Tak zvané opomenuté důkazy (...) proto téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí (...), ale současně též jeho protiučinnost (...).“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94; obdobně se k otázce opomenutých důkazů vyjádřil Ústavní soud např. v nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2110/07; nebo ze dne 18. 3. 2010, sp. zn. III. ÚS 3320/09 aj.).

[16] Výše uvedené právní závěry převzal do své rozhodovací činnosti také Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008 - 108, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 6 Azs 26/2009 - 100, ze dne 2. 9. 2009, č. j. 2 Azs 26/2009 - 123; či v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 1 As 84/2010 - 72 aj.). Z citované judikatury vyplývá, že soud není povinen provést všechny důkazy navrhované účastníkem řízení; je ovšem vždy povinen náležitě odůvodnit, z jakých důvodů navrhovaný důkaz neprovedl. Na splnění výše uvedených podmínek je nutné trvat, neboť jsou zárukou práva na spravedlivý proces (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 As 155/2014 - 72).

[17] Krajský soud se v odůvodnění výslovně vypořádal se skutkově podloženou námitkou stěžovatelky, že k přerušení prekluzivní lhůty vedlo podání její žaloby u městského soudu. Nijak ovšem nezmninil její další námitky, že k přerušení prekluzivní lhůty mělo také dojít na základě jiných výše uvedených úkonů. Podle Nejvyššího správního soudu je nutné vyjít z povinnosti krajského soudu přihlížet k běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 zákona o správě daní z moci úřední (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135). Současně ovšem platí, že se krajský soud nemusel vyslovovat k otázce nově namítaných přerušení prekluzivní lhůty, protože: a) stěžovatelka tyto námitky uplatnila

po uplynutí lhůty pro rozšíření žaloby o nové žalobní body; b) k přerušení prekluzivní lhůty, díky kterému by se změnil i konec lhůty pro podání žádosti o obnovu, nedošlo (k tomu viz dále). To, s použitím argumentu *à simili*, vyplývá i z ustálené judikatury správních soudů k otázce přezkoumatelnosti rozsudku v případě prekluze práva doměřit daň (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009 - 124; nebo rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135).

[18] Z § 71 odst. 2 s. ř. s. vyplývá, že žalobce může žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Námitky stěžovatelky uplatněné až při ústním jednání před krajským představovaly námitky kvalitativně jiné, než námitka, kterou stěžovatelka uvedla v žalobě. Šlo o úplně nová skutková tvrzení, namítající přerušení prekluzivní lhůty na základě doposud stěžovatelkou neuvedených úkonů správce daně, které podle ní měly mít důsledky pro stanovení konce lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení. Šlo proto o zcela nové žalobní body, kterými stěžovatelka po uplynutí lhůty pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. rozšířila svou původní žalobu o nové skutkové a právní argumenty, pro něž považuje napadené rozhodnutí finančního ředitelství za nezákonné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Afs 41/2011 – 178). I komentářová literatura k tomu uvádí, že pokud se „*návrh provedení důkazu nevztahuje ke žádnému namítnutému žalobnímu bodu, je třeba uplatnit koncentrační mechanismus, což může mít za následek, že soud k takové námitce či návrhu již nebude při rozhodování o věci samé přihlížet*“ (viz Potěšil, L., Šimíček, V. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Leges, 2014. s. 637). Vzhledem k tomu, že předmětné důkazní návrhy souvisely s novými pozdě uplatněnými námitkami, nemusel k nim krajský soud přihlížet. Ve smyslu výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009 - 124, proto lze na tyto námitky pohlížet, jako by nebyly uplatněny. K přerušení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně za dané zdaňovací období pak v důsledku stěžovatelkou uvedených úkonů nemohlo dojít. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu zcela ztotožňuje s argumenty žalovaného z jeho vyjádření ke kasační stížnosti. Namítané úkony totiž buď vůbec nepředstavují úkony směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní, nebo se týkají jiného zdaňovacího období. Absence odůvodnění, jak krajský soud naložil s návrhy stěžovatelky, a proč s nimi tak naložil, proto nevede k nepřezkoumatelnosti jeho rozsudku. Tato kasační námitka proto není důvodná.

[19] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně vyložil příslušná ustanovení zákona o správě daní při určování konce lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení. Její žádost byla podle jí zastávaného výkladu včasná. Podle § 54 odst. 3 zákona o správě daní platilo, že žádost o obnovu řízení „*musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.*“ Podle § 47 pak platilo: „*Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (...). Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*“ Pokud proto správce daně učiní úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2011, č. j. 1 Afs 106/2010 - 95; ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134; ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009 - 48, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008 - 88), lze o obnovu řízení požádat do tří let od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, č. j. 7 Afs 28/2008 - 51).

[20] Stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje zejména na právní větu z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, č. j. 7 Afs 28/2008 – 51, podle které „*Bez ohledu na běh tříleté prekluzivní lhůty (...) zaniká právo k podání žádosti o obnovu řízení (...) uplynutím 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení*“. Z toho dovozuje, že pokud v říjnu roku 2003 podala žádost o obnovu řízení ve vztahu ke zdaňovacímu období od 1. 10. 1994 do 31. 12. 1994, pak musí být její žádost včasná. Citovaný rozsudek ovšem obsahuje dvě právní věty. Právní věta, na niž odkazuje stěžovatelka, je v pořadí až druhou právní větou z daného rozsudku. První z nich zní: „*Žádost o povolení obnovy řízení musí být podána v rámci zákonem stanovených lhůt. Konec objektivní lhůty k podání žádosti (§ 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je pak spojen s uplynutím tříleté prekluzivní lhůty k vyměření nebo doměření daně (§ 47 citovaného zákona), jejíž počátek je určen § 47 odst. 1 citovaného zákona, popřípadě skutečností předpokládanou § 47 odst. 2 větou první téhož zákona*.“ Právě posledně citovaná právní věta dopadá na posuzovanou věc. Právní věta citovaná stěžovatelkou pak upřesňuje maximální možnou objektivní lhůtu pro podání žádosti o obnovu řízení. Ta se však uplatní jedině v případě, že se nepoužije pravidlo z první právní věty.

[21] V usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu upřesnil, že „*[o]becná prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se bez dalšího neuplatní v řízení o tzv. mimořádných opravných prostředcích podle části páté tohoto zákona (...). Lhůta podle § 47 odst. 1 citovaného zákona se (...) v těchto řízeních uplatní jen v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v tomto zákoně přímo odkazuje, a kdy je tak lhůta pro vyměření (doměření) daně přímou součástí zvláštní lhůty pro použití příslušného mimořádného opravného prostředku (...). Zároveň lze tuto lhůtu v takových případech použít právě jen v uvedeném rozsahu, tj. jako součást zvláštní lhůty pro použití daného procesního institutu*“. Rozšířený senát k tomu dodal: „*V řízení o tzv. mimořádných opravných prostředcích (...) se naopak plně uplatní konečná desetiletá prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně upravená v § 47 odst. 2 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků*.“

[22] V posuzované věci byla v lednu 1998 zahájena daňová kontrola, která představovala úkon směřující k vyměření daně, a proto vedla k přerušení příslušné prekluzivní lhůty. K žádnému dalšímu úkonu se stejnými následky ve smyslu výše citované judikatury už poté nedošlo. Podle § 54 odst. 3 ve spojení s § 47 zákona o správě daní proto lhůta pro podání žádosti o povolení obnovy uplynula dne 31. 12. 2001. Pokud ji stěžovatelka podala až 15. 10. 2003, pak šlo opravdu o žádost opožděnou. Konstrukce, na níž je založena argumentace stěžovatelka, proto není správná. Kasační námitka je tak nedůvodná.

[23] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu i žalovaného, že na běh lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení nemohlo mít vliv podání žaloby na neplatnost mandátní smlouvy u městského soudu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sice uvedl, že lhůty stanovené pro zánik práva vyměřit či doměřit daň podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, neběží po dobu řízení před soudem ani po dobu řízení o kasační stížnosti. (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č. j. 8 Afs 29/2011 - 78), tím měl ovšem samozřejmě na mysli řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ve správním soudnictví. V rozsudku ze dne 17. 2. 2005, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, na který odkazoval i krajský soud, Nejvyšší správní soud výslovně uvedl: „*Úkon přerušující běh prekluzivní lhůty (...) musí směřovat k vyměření daně (či k jejímu dodatečnému stanovení) a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Jedná se tedy pouze o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně. Úkon daňového subjektu, např. podání dodatečného daňového přiznání, uvedené náležitosti nesplňuje*.“ V důsledku podané žaloby, ani v důsledku dalších stěžovatelkou namítaných úkonů, které nesměřovaly k vyměření daně nebo se týkaly jiného zdaňovacího období, proto nemohlo dojít k přerušení či stavení prekluzivní lhůty.

[24] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelkou, že pokud by městský soud vyhověl její žalobě na neplatnost mandátních smluv v reálném čase před uplynutím lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení a nikoliv až po 10 letech od podání žaloby, mohl tu být důvod pro obnovu řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2010, č. j. 5 Afs 64/2009 – 104). Jak v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „*I. Správce daně není a priori příslušný k posuzování platnosti či neplatnosti smluv uzavřených mezi subjekty na poli práva soukromého; o této otázce přísluší rozhodovat soudům v nalézacím řízení. II. Správce daně je povinen respektovat rozhodnutí soudu, který neplatnost vysloví, neučiní-li tak, lze jej důvodně vinit z nezákonného postupu (...).*“ Jak ve své judikatuře zmínil Nejvyšší správní soud, „*[p]okud z důvodu nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu (...) dojde k prekluzi práva v neprospěch daňového subjektu, lze nepříznivé důsledky (...), které takovým postupem vzniknou, řešit již jen postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, nikoli však účelovým výkladem zákona, z něhož by bylo lze dovozovat prekluzivní lhůtu delší.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 9/2009 - 65).

[25] K obdobné situaci došlo i v posuzované věci. Správce daně rozhodl o žádosti stěžovatelky o povolení obnovy řízení až poté, co městský soud vyslovil neplatnost mandátní smlouvy. Musel ovšem dojít k závěru, že žádost o povolení obnovy byla podána pozdě, a proto nemohl na základě rozsudku městského soudu rozhodnout o povolení obnovy daňového řízení, protože by účelovým výkladem zákona prodlužoval pevně stanovenou prekluzivní lhůtu. Stěžovatelka přitom měla možnost domáhat se nápravy za majetkovou i nemajetkovou újmu způsobenou průtahy v řízení před městským soudem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 14. října 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu