

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 žalobce: **J. H.,** zastoupeného Jiřím Jandou, advokátem se sídlem Kamenice 155, Náchod, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2009, č. j. 410/09-1100-601319, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 5. 2010, č. j. 31 Ca 17/2009 - 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu v Broumově č. 1040000244 ze dne 21. 9. 2004, č. j. 31151/04/244970/2772, byla žalobci (dále jen „stěžovatel“) dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období

2001 ve výši 1 677 379 Kč. Proti tomuto výměru podal stěžovatel dne 25. 10. 2004 odvolání k žalovanému, který odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 6. 9. 2005, č. j. 2286/110/2005-Bud. Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), jež byla zamítnuta rozsudkem ze dne 27. 10. 2006, č. j. 31 Ca 311/2005 - 36. Uvedený rozsudek krajského soudu byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 9 Afs 53/2007 - 62, přičemž Nejvyšší správní soud konstatoval, že v řízení před správcem daně nebylo náležitě prokázáno doručení výše zmíněného platebního výměru ze dne 21. 9. 2004. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zrušil krajský soud rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2005 rozsudkem ze dne 31. 10. 2008, č. j. 31 Ca 94/2007 - 77, a zavázal žalovaného právním názorem, že v dalším řízení musí být odstraněny pochybnosti o doručení platebního výměru ze dne 21. 9. 2004.

Platební výměr ze dne 21. 9. 2004, společně se zprávou o daňové kontrole č. j. 30922/04/244930/8272 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), byl stěžovateli znovu odeslán a doručen dne 7. 4. 2008.

Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel nové odvolání k žalovanému, který rozhodnutím ze dne 20. 1. 2009, č. j. 410/09-1100-601319, odvolání zamítl. Proti posledně zmíněnému rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu ke krajskému soudu, který žalobu zamítl rozsudkem ze dne 27. 5. 2010, č. j. 31 Ca 17/2009 - 29. Krajský soud v odůvodnění tohoto nyní napadeného rozsudku k námitce stěžovatele uvedl, že správci daně nebylo rozsudkem krajského soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 31 Ca 94/2007 - 77, uloženo, jakým konkrétním způsobem mají být vypořádány pochybnosti o doručení platebního výměru. Zvolenému postupu správce daně spočívajícímu v novém doručení platebního výměru tak nelze dle krajského soudu nic vytknout.

Krajský soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, že výrok rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2009 se výslovně týká odvolání ze dne 25. 10. 2004, které bylo podáno proti platebnímu výměru ze dne 21. 9. 2004, takže se nemůže týkat odvolání ze dne 7. 5. 2008 směřujícímu proti tomuto platebnímu výměru. Krajský soud poznamenal, že žalovaný konal nesprávně, když ve výroku rozhodnutí uvedl, že se zamítá stěžovatelovo odvolání ze dne 25. 10. 2004, neboť toto odvolání bylo podáno před prokázaným doručením platebního výměru, k němuž došlo dne 7. 4. 2008. Dle krajského soudu však nelze přehlédnout, že výslovné uvedení data odvolání není základní náležitostí výroku rozhodnutí ve smyslu § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Výrok rozhodnutí by zcela obstál i bez uvedení data odvolání. Za podstatné krajský soud považuje, že žalovaný se vyjádřil nejen ke všem odvolacím námitkám učiněným v letech 2004 a 2005, ale vypořádal i všechny námitky stěžovatele, které byly učiněny po datu 7. 4. 2008. Dle krajského soudu tak

neměla uvedená nesprávnost následek namítaný stěžovatelem, tedy že by žalovaný nerozhodl o odvolání podaném po řádném doručení platebního výměru.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že s ním zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána. Krajský soud obsáhle konstatoval ze spisu úkony, které správce daně vůči stěžovateli činil, aby byla zpráva o daňové kontrole projednána, přičemž stěžovatel se projednání uvedené zprávy bránil s odkazem na svoji pracovní neschopnost. Krajský soud ze spisu konstatoval, že při místních šetřeních správce daně bylo zjištěno, že během měsíce srpna roku 2004 stěžovatel osobně prodával zboží zákazníkům a osobně přebíral zboží od dodavatelů, přičemž z předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole na den 20. 9. 2004 se opětovně omluvil pro pracovní neschopnost. Krajský soud uzavřel, že výše uvedené počínání stěžovatele v kombinaci se skutečností, že si nebyl za téměř půlroční období schopen či ochoten ustanovit zástupce k projednání zprávy o daňové kontrole, i když v minulosti takové zástupce měl, odůvodňuje postup dle věty poslední § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. K námitce stěžovatele, že mu zpráva o daňové kontrole nebyla doručena, krajský soud uvedl, že byla obsahem zásilky, kterou si stěžovatel převzal dne 7. 4. 2008.

Krajský soud se k námitce stěžovatele vyjádřil také ke skutečnosti, zda za zdaňovací období roku 2001 nedošlo k prekluzi práva daň z příjmů fyzických osob vyměřit či doměřit. Dne 29. 10. 2003 došlo k zahájení daňové kontroly, která přerušila běh prekluzivní lhůty, takže prekluze práva daň vyměřit či doměřit by nově nastala dnem 31. 12. 2006. Dne 22. 11. 2005 byla podána ke krajskému soudu první žaloba ve věci (rozhodnutí o této žalobě nabylo právní moci dne 1. 12. 2006 a kasační stížnost proti tomuto rozhodnutí byla podána dnem 15. 12. 2006), přičemž rozhodnutí krajského soudu, jež předcházelo nyní napadenému rozhodnutí žalovaného, nabylo právní moci 19. 11. 2008. Dle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), po dobu řízení před soudy ve správním soudnictví neběží prekluzivní lhůta k vyměření či doměření daně, takže prekluze by nastala až 15. 12. 2009. Rozhodnutí žalovaného dne 20. 1. 2009, č. j. 410/09-1100-601319, nabylo právní moci dnem 21. 1. 2009, tedy v rámci prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně.

Stěžovatel napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu kasační stížností, ve které namítl, že ve výroku rozhodnutí žalovaného je jednoznačně uvedeno, že rozhodl o odvolání ze dne 25. 10. 2004, přičemž v odůvodnění uvedl, že pokládá písemnosti ze dne 7. 5. 2008 a ze dne 27. 5. 2008 za doplnění odvolání ze dne 25. 10. 2004. Stěžovatel namítá, že žalovaný rozhodl o odvolání ze dne 25. 10. 2004 a nerozhodl o žádném jiném právním úkonu stěžovatele. Soud pak není oprávněn výrok rozhodnutí, v němž se uvádí, že bylo rozhodnuto o odvolání ze dne 25. 10. 2004, přezkoumávat jinak, než žalovaný ve výroku uvedl. K doručení odvoláním napadeného platebního výměru došlo až 7. 4. 2008, tedy po podání odvolání ze dne 25. 10. 2004. Krajský soud dle stěžovatele pochybil, pokud

rozhodnutí žalovaného nezrušil z důvodu, že se žalovaný neřídil právním názorem vysloveným v rozsudku krajského soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 31 Ca 94/2007 - 77, a neodstranil pochybnosti o doručení dodatečného platebního výměru.

Dle stěžovatele nebyla zpráva z daňové kontroly řádně doručena, nelze ji proto použít jako důkazní prostředek. Zpráva z daňové kontroly nebyla se stěžovatelem projednána v souladu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, stěžovatel také namítl, že o místních šetřeních v jeho provozovně, při kterých mělo být zjištěno, že zde byl přítomen, nebyl pořízen protokol. Dále uvedl, že žádného takového místního šetření přítomen nebyl. Krajský soud ve svém rozsudku konstatoval, že se v roce 2004 vyhýbal projednání zprávy, stěžovatel k tomu namítá, že když byl platební výměr doručen až v dubnu roku 2008, nebyl proveden žádný důkaz o tom, že se vyhýbal projednání zprávy z daňové kontroly v roce 2008.

Stěžovatel závěrem namítl, že když byl platební výměr doručen až 7. 4. 2008, nemohlo právně probíhat před tímto datem odvolací řízení, jakékoli rozhodnutí o odvolání před tímto datem bylo správním paaktem a rovněž řízení před soudy ve správním soudnictví nemohla mít vliv na běh prekluzivní lhůty k vyměření a doměření daně. K doručení platebního výměru došlo po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně, k čemuž došlo dnem 31. 12. 2006. Výklad ust. § 41 s. ř. s. ze strany krajského soudu je tak pro stěžovatele nesrozumitelný a nepochopitelný, takto by porušením zákona o správě daní a poplatků byla vytvořena možnost obejít ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků o prekluzivních lhůtách. Stěžovatel dále uvádí, že platební výměr mu byl doručen v době, kdy probíhalo řízení před soudem, považuje pak za absurdní, aby správce daně doručoval platební výměr v době, kdy prekluzivní doba neběží kvůli soudnímu řízení, které však není vázáno na nové doručení platebního výměru.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal žalovaný na obsah odůvodnění rozsudku krajského soudu a navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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, a stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu v kasační stížnosti 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 není důvodná.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou, že pokud je ve výroku rozhodnutí žalovaného výslovně uvedeno, že bylo rozhodnuto o odvolání ze dne 25. 10. 2004, pak bylo rozhodnuto právě o tomto úkonu stěžovatele a o žádném

jiném stěžovatelově úkonu. Ze žaloby ke krajskému soudu a kasační stížnosti plyne, že stěžovatel má za to, že nebylo rozhodnuto o jím podaném odvolání ze dne 7. 5. 2008 a jeho doplnění ze dne 27. 5. 2008 a dne 25. 11. 2008. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že z rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2009 jednoznačně plyne, že se týká odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Broumově ze dne 21. 9. 2004, č. j. 31151/04/244970/2772. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného pak plyne, že žalovaný vypořádal jak námitky, které stěžovatel uplatnil v odvolání a dalších podáních v roce 2004 a 2005, tak i námitky, které stěžovatel vznesl po 7. 4. 2008, kdy mu byl platební výměr prokazatelně doručen. Jak správně zhodnotil krajský soud, žádná z námitek vznesených po doručení platebního výměru 7. 4. 2008 nezůstala bez vypořádání. Stěžovatel tak napadá pouze samotnou skutečnost, že ve výroku rozhodnutí žalovaného je uvedeno, že bylo rozhodnuto o odvolání ze dne 25. 10. 2004, z čehož pak dovozuje, že nebylo rozhodnuto o jeho odvolání ze dne 7. 5. 2008 a jeho následných doplněních. Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutí žalovaného namítané porušení práv stěžovatele, právě s ohledem na skutečnost, že jím byly vypořádány všechny stěžovatelovy námitky učiněné po doručení rozhodnutí dne 7. 4. 2008. Podstatou rozhodování o odvolání ze dne 7. 5. 2008, u nějž nebyl případný postup podle § 49 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a jeho doplnění ze dne 27. 5. 2008 a dne 25. 11. 2008 bylo zhodnocení námitek v nich uplatněných a posouzení, zda skutečnosti v námitkách uplatněné mají vliv na výrok odvoláním napadeného rozhodnutí. K takovému posouzení došlo, stěžovatel tak nemůže úspěšně namítat porušení svých práv v tomto směru. Při posuzování rozhodnutí žalovaného ze strany soudů není možno se omezit pouze na výrok a odůvodnění zcela pominout, soudní přezkum správních rozhodnutí by jinak byl pouze iluzorní.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil dále s námitkou stěžovatele, že nebyly odstraněny pochybnosti o doručení dodatečného platebního výměru, když správce daně neprokázal a ani neprokazoval doručení platebního výměru, k němuž mělo dojít dne 27. 9. 2004, ale znovu jej podal k poštovní přepravě a doručen tak byl dne 7. 4. 2008. Ze strany Nejvyššího správního soudu a krajského soudu bylo pouze konstatováno, že doručení platebního výměru dne 27. 9. 2004 nebylo řádně prokázáno, což vylučovalo provedení odvolacího řízení proti takovému platebnímu výměru, a tento stav bylo nutno napravit. Jak správně konstatoval krajský soud, správce daně nebyl zavázán k odstranění pochybností o doručení žádným konkrétním způsobem. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s krajským soudem v tom ohledu, že správce daně mohl rozptýlit pochybnosti o doručení platebního výměru i jinak, než že by prokázal dalšími důkazními prostředky doručení platebního výměru dne 27. 9. 2004. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že pokud by správce daně dospěl k závěru, že dne 27. 9. 2004 k doručení nedošlo, byl by nucen platební výměr doručit znovu, čemuž rozhodně soudní rozhodnutí bránit nemohla. Lze uzavřít, že správce daně prokazatelně doručil platební výměr dne 7. 4. 2008 a pochybnosti o doručení odstranil. Takovému postupu správce daně nelze nic vytknout.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s další stěžovatelovou námitkou, která spočívá v tvrzení, že zpráva o daňové kontrole s ním nebyla řádně projednána v souladu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a stěžovatel se tak nemohl k této zprávě vyjádřit. Stěžovatel k tomu uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla doručena v poštovní zásilce s doručenkou, takže takto nemohla být zpráva ze strany stěžovatele spolupodepsána. Stěžovatel vidí v tomto postupu správce daně porušení zákona, proto nemůže být zpráva o daňové kontrole osvědčena jako důkaz. Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňový subjekt má dle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Daňový subjekt má také právo, aby s ním byla zpráva projednána. Realizace tohoto práva se neobejde bez určité součinnosti ze strany daňového subjektu, která spočívá minimálně v tom, že se daňový subjekt nebude vyhýbat jejímu projednání. Obdobné závěry platí i o právech stanovených v § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Skutečnost, že daňový subjekt odmítá zprávu převzít či se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, lze vnímat jako rozhodnutí daňového subjektu nevyužít svého práva na převzetí a projednání zprávy. Pro takový případ zákon o správě daní a poplatků ve větě poslední ust. § 16 odst. 8 počítá s tím, že zpráva bude zaslána daňovému subjektu v poštovní zásilce s doručenkou. Žalovaný i krajský soud vyhodnotil jednání stěžovatele, který s odkazem na pracovní neschopnost nebyl ochoten zprávu z daňové kontroly projednat ani si zvolit zástupce, s nímž by mohla být projednána, jako vyhýbání se projednání zprávy. Žalovaný ve svém rozhodnutí na straně 11 v této souvislosti uvedl, že stěžovatel prováděl během deklarované pracovní neschopnosti podnikatelskou činnost, odkázal přitom na účetní doklady založené ve spise - prodejky za období června roku 2004, doklady potvrzující osobní odběry zboží mimo provozovnu stěžovatele. Se závěry žalovaného a krajského soudu, že se stěžovatel v roce 2004 vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, stěžovatel nikdy nepolemizoval, v kasační stížnosti pouze namítl, že nebyl proveden žádný důkaz, z něhož by plynulo, že se vyhýbal projednání zprávy z daňové kontroly i v roce 2008. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s hodnocením žalovaného i krajského soudu, že stěžovatel se v roce 2004 vyhýbal projednání zprávy z daňové kontroly, ačkoli správce daně prokázal náležitou snahu zprávu projednat. Stěžovatel proto nemůže namítat, že s ním zpráva v roce 2004 projednána nebyla, když k tomu nevyvinul potřebnou součinnost, čímž zamezil jejímu projednání. Zpráva z daňové kontroly tak nebyla projednána z důvodů spočívajících na straně stěžovatele, nikoli pochybením správce daně.

Zprávu z daňové kontroly správce daně v září roku 2004 odeslal stěžovateli v poštovní zásilce. Tato zpráva byla zaslána ve stejné poštovní zásilce jako platební výměr, jehož doručení nebylo ze strany správce daně náležitě prokázáno. Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 9 Afs 53/2007 - 62, který se týkal doručování předmětného platebního výměru v roce 2004 v nyní

projednávané věci, nedošlo k porušení „*práv stěžovatele jakožto daňového subjektu způsobem předání zprávy o daňové kontrole. Jestliže z jednání stěžovatele a jeho zástupce je zřejmé, že se se závěry uvedenými ve zprávě o daňové kontrole seznámili, pak není nutno pouze z důvodu neobjasnění způsobu předání této zprávy vždy bez dalšího dovozovat porušení subjektivních práv daňového subjektu. Primárním účelem zprávy o daňové kontrole je seznámit daňový subjekt s výsledky daňové kontroly a s případnými důvody dodatečného doměření daně. Je samozřejmě zájmem správce daně, aby byl dodržen postup dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, ovšem pro posouzení zachování práv kontrolovaného subjektu je zásadním, zda se měl možnost s obsahem této zprávy seznámit či nikoliv (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 40/2007, ze dne 18. 7. 2007, zveřejněno na www.nssoud.cz).*“ Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že z dokumentu nazvaného „připomínky ke zprávě o daňové kontrole“ ze dne 3. 2. 2005 sepsaného zástupcem stěžovatele plyne, že se zprávou z daňové kontroly se zástupce stěžovatele seznámil při nahlédnutí do spisu a následně proti ní uvedl své námitky. Z uvedeného lze dovodit, že stěžovatel se prostřednictvím svého zástupce se zprávou z daňové kontroly seznámil. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že zprávu o daňové kontrole nebylo v roce 2004 se stěžovatelem možno projednat, protože ten se projednání bránil, správce daně proto odeslal zprávu o daňové kontrole v zásilce s doručenkou, jejíž doručení není sice prokazatelné, ale prokazatelné je, že stěžovatel byl se zprávou nejpozději v únoru roku 2005 seznámen, takže v tomto ohledu nebyl zkrácen na svých právech. Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za bezpředmětné i námitky stěžovatele, že zprávu o daňové kontrole bylo možno projednat v roce 2008 a nebyly tedy v tomto roce dány podmínky pro její zasílání dle § 16 odst. 8, věty poslední, zákona o správě daní a poplatků. Jak bylo již uvedeno výše, správce daně se stěžovatelem v roce 2004 neprojednal zprávu o daňové kontrole z důvodu, že se tomu stěžovatel vyhýbal, a nejpozději v únoru roku 2005 byl stěžovatel se zprávou o daňové kontrole seznámen. V roce 2008 proto již nebylo třeba se zprávou o daňové kontrole stěžovatele seznámit znovu. Doručování zprávy o daňové kontrole v roce 2008 tak šlo nad rámec povinností správce daně, tato skutečnost nemohla stěžovatele nikterak na právech zkrátit, nelze proto takové zkrácení úspěšně namítat. Se stěžovatelem namítanými vadami zprávy o daňové kontrole (neprojednání zprávy, nepodepsání zprávy ze strany stěžovatele) se tak není možno ztotožnit a z těchto důvodů vyvozovat nemožnost použití této zprávy jako důkazního prostředku ve smyslu § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud posléze přistoupil k hodnocení námitky stěžovatele, který v reakci na odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, v němž se uvádí, že správce daně při několika místních šetřeních během srpna 2004 v provozovně stěžovatele zjistil, že stěžovatel zde byl přítomen, uvedl, že o žádném takovém místním šetření nebyl sepsán protokol a stěžovatel se těchto místních šetření neúčastnil. Žalovaný ve svém rozhodnutí na straně 3 uvádí, že dne 13. 8. 2004 se správce daně dostavil do provozovny stěžovatele za účelem provedení místního šetření, kde zastihl stěžovatele při běžné provozní činnosti. Stěžovatel námitky

týkající se místního šetření uplatňuje poprvé až v kasační stížnosti, v žalobě ke krajskému soudu uplatněny nebyly, ačkoli to bylo v návaznosti na rozhodnutí žalovaného možné. Uvedené námitky proto Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako novum, k němuž nemůže být dle § 109 odst. 4 s. ř. s. brán zřetel.

Důvodná není ani námitka, že odvolací řízení o platebním výměru, který nebyl prokazatelným způsobem doručen, nemohlo probíhat, nemělo tedy dojít k vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2005, č. j. 2286/110/2005-Bud, a pro prekluzivní lhůty je proto bez významu soudní řízení o tomto rozhodnutí žalovaného, které ani vydáno být nemělo. Uvedená argumentace stěžovatele nemá oporu v relevantní právní úpravě. Stavění lhůt po dobu řízení před soudem ve správním soudnictví je upraveno v § 41 s. ř. s. Ke stavění lhůt uvedených v § 41 s. ř. s. dochází v návaznosti na samotný fakt, že v dané věci probíhá soudní řízení podle s. ř. s., na žádnou jinou skutkovou okolnost není stavění lhůt dle § 41 s. ř. s. vázáno. Pokud tedy stěžovatel odvíjí svou argumentaci, že ke stavění lhůty v daném případě nedošlo, od skutečnosti, že nedošlo k prokázání doručení platebního výměru dne 27. 9. 2004 a skutečnosti, že rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2005, č. j. 2286/110/2005-Bud, nemělo být ani vydáno, jde o argumentaci, která se zcela míjí se zněním ust. § 41 s. ř. s., pro které jsou uvedené skutečnosti nerozhodné. Ze shodných důvodů nemůže užití ust. § 41 s. ř. s. v posuzovaném případě zvrátit ani námitka stěžovatele, že platební výměr mu byl doručen v době, kdy probíhalo řízení před soudem, tedy v době, kdy prekluzivní lhůta k vyměření či doměření daně neběžela. I zde jde o skutečnost, které zákon nepřiznává žádný vliv na stavění lhůt k vyměření či doměření daně. Jak bylo uvedeno, stavění lhůt dle § 41 s. ř. s. je vázáno na podmínku soudního řízení ve správním soudnictví, které probíhá v dané věci, tato podmínka byla splněna, jelikož právě v souzené věci v minulosti probíhala soudní řízení, takže po dobu jejich běhu došlo ke stavění lhůt k vyměření či doměření daně.

Zdejší soud se neztotožňuje ani s námitkou, že správce daně si porušením právních předpisů může vytvořit možnost obcházet ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků prostřednictvím ust. § 41 s. ř. s. Právní řád nikde pojem obcházení zákona nedefinuje, jeho vymezení je proto třeba hledat v judikatuře soudů, v dané souvislosti lze vyjít např. z jeho vymezení v nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 4. 2003, sp. zn. II. ÚS 119/01 (dostupný z http://nalus.usoud.cz), dle kterého „*obcházení zákona spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný, v důsledku čehož se uvedený stav stane z hlediska pozitivního práva nenapadnutelným. Jednání in fraudem legis představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího*.“ K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že skutečnost, že na základě § 41 s. ř. s. dochází ke stavění tam uvedených lhůt, nemůže být vnímáno jako obcházení zákona, jelikož jde o následek právní normou předvídaný a žádoucí. Ust. § 41 s. ř. s. přímo předvídá, že po dobu řízení před soudy nepoběží lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Uvedené

stavění lhůt nelze považovat ani za nežádoucí, přičemž je možno v daném ohledu vyjít z důvodové zprávy k s. ř. s., v níž se uvádí, že „*mnohé lhůty* [...] *hmotné právo správní a finanční stanoví tak krátké, že po zrušení věci soudem a vrácení spisů správnímu orgánu tu již není časový prostor pro další řízení a vydání nového rozhodnutí. Jinak řečeno, možnost trest uložit nebo daň doměřit je prekludována. Protože tato situace se jeví z hlediska obecných principů spravedlnosti jako nepřijatelná, a navíc vede účastníky řízení k podávání účelových žalob, přičemž není v moci správních orgánů ovlivnit délku soudního řízení, stanoví osnova, že takové lhůty po dobu řízení před soudem neběží. Správní orgán bude moci po zrušujícím rozhodnutí soudu v původním řízení pokračovat a využít zbytku lhůty k odstranění vytýkaných vad a vydání nového rozhodnutí (opět přezkoumání soudem podrobeného).*“ Nejvyšší správní soud konstatuje, že i v daném případě se jeví jako žádoucí, aby správci daně zůstala zachována ta část z prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků, kterou měl v době zahájení soudního řízení v dané věci, a aby ji mohl využít k odstranění vytýkaných vad a vydání nového rozhodnutí, když bylo jeho původní rozhodnutí krajským soudem zrušeno.

Lichá je proto i námitka stěžovatele, který uvedl, že prekluze práva daň vyměřit či doměřit nastala dnem 31. 12. 2006, když daňová kontrola u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 byla zahájena dne 29. 10. 2003. Stěžovatel však zcela pomíjí stavění lhůt podle § 41 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, že v období od 22. 11. 2005 do 1. 12. 2006 a v období od 15. 12. 2006 do 19. 11. 2008 v důsledku probíhajícího soudního řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem ve věci neběžela lhůta k vyměření či doměření daně, takže rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2009, č. j. 410/09-1100-601319, které se stalo pravomocným dnem 21. 1. 2009, nabylo právní moci v rámci prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně. Nejvyšší správní soud již výše vyvrátil námitku stěžovatele, že uvedené rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2009 se týká jen odvolání ze dne 25. 10. 2004. Mylná je proto úvaha stěžovatele, že napadený platební výměr doposud nenabyl právní moci, jelikož nebylo rozhodnuto o odvolání ze dne 7. 5. 2008 podaném proti tomuto platebnímu výměru. Není tedy pochyb o tom, že platební výměr Finančního úřadu v Broumově ze dne 21. 9. 2004, č. j. 31151/04/244970/2772, tak nabyl právní moci doručením rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání ze dne 20. 1. 2009.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil žádné z námitek uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti. Kasační stížnost je proto nedůvodná a zdejší soud ji na základě § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady, které by přesahovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 14. dubna 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu