

Spis 8 Afs 8/2012 byl spojen se spisem 8 Afs 7/2012 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **P. Š.**, zastoupeného JUDr. Františkem Hanákem, advokátem, se sídlem Adámkova 149, Hlinsko, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 28. 12. 2009, čj. 9466/09-1300-601246, a ze dne 10. 9. 2009, čj. 6776/09-1100-602177, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 10. 2011, čj. 31 Af 43/2010 - 87, a čj. 31 Af 16/2011 - 94,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp.zn. 8 Afs 7/2012 a pod sp. zn. 8 Afs 8/2012 **se spojují** ke společnému projednání. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 8 Afs 7/2012.
- II. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Novém Bydžově (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 4. 2009, čj. 14454/09/230970608474, 14455/09/230970608474, 14456/09/230970608474, 14457/09/230970608474, 14459/09/230970608474, za zdaňovací období květen, červen, červenec, říjen a listopad 2004. Správce daně

dále doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 4. 2009, čj. 14451/09230970608474, za zdaňovací období roku 2004.

[2] Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty rozhodnutím ze dne 28. 12. 2009, čj. 9466/09-1300-601246. Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu fyzických osob zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 9. 2009, čj. 6776/09-1100-602177.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žaloby. Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) zrušil rozhodnutí žalovaného rozsudky ze dne 17. 6. 2010, čj. 31 Af 43/2010 - 31, a ze dne 21. 4. 2010, čj. 31 Ca 84/2009 - 32. Podle krajského soudu žalobce dostal své povinnosti podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Naopak žalovaný neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, protože nezdůvodnil, proč neakceptoval jednotlivé důkazy. Ve sporu mezi žalobcem a společností Intoz byl vydán rozhodčí nález, který zavazoval společnost Intoz, aby zaplatila žalobci za dodaný materiál. Soud uvedl, že žalovaný sice nebyl vázán tímto rozhodčím nálezem, ale uložil mu, aby nález hodnotil v dalším řízení jako důkazní prostředek.

[4] Žalovaný podal proti rozsudkům kasační stížnosti. Namítl, že pro uznání nároku na odpočet daně nejsou rozhodné jen formální náležitosti daňového dokladu, ale také faktický stav, tedy zda žalobce skutečně přijal zdanitelné plnění. V tomto případě bylo podstatné zejména to, zda zdanitelné plnění uskutečnila společnost Intoz, která je uvedena na fakturách jako dodavatel, a to žalobce neprokázal. Na žalovaného proto důkazní břemeno nepřešlo. Žalovaný zpochybnil předložené důkazy, upozornil na rozpory v nich a odůvodnil, proč neprokázaly žalobcova tvrzení.

[5] Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 26. 4. 2011, čj. 8 Afs 49/2010 - 58, rozsudek krajského soudu ze dne 17. 6. 2010, který se týkal daně z přidané hodnoty. Při posuzování důvodnosti žaloby měl krajský soud hodnotit, zda se žalobci podařilo rozptýlit pochybnosti správce daně o údajích uvedených v daňovém přiznání. Na rozdíl od krajského soudu shledal rozpory ve výpovědi svědka N. a tvrzení žalobce. Judikatura, o kterou opřel krajský soud své rozhodnutí, nedopadala na projednávaný případ.

[6] Rozsudkem ze dne 31. 1. 2011, čj. 8 Afs 39/2010-65, Nejvyšší správní soud také zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 21. 4. 2010. Rozsudek krajského soudu týkající se daně z příjmů nebyl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, ale pro nedostatek důvodů. Daňový subjekt má v daňovém řízení jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní. Krajský soud musí posoudit, zda zejména výpověď svědka N. mohla vyvolat pochybnosti o věrohodnosti uplatněných daňových výdajů. V dané věci šlo o zjištění faktické realizace deklarovaného plnění, ze kterého si žalobce uplatnil daňový výdaj. Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodčího nálezu nevyplývalo, že v rozhodčím řízení bylo provedeno dokazování, které by mohlo osvědčit faktickou realizaci dodávek.

II.

[7] V následných řízeních byl krajský soud vázán právními názory, které vyslovil Nejvyšší správní soud. Krajský soud zamítl rozsudky ze dne 20. 10. 2011, čj. 31 Af 43/2010 - 87, a čj. 31 Af 16/2011 - 94, obě žaloby proti rozhodnutím žalovaného. Konstatoval, že důkazní břemeno leželo na žalobci. Posoudil, zda žalobce rozptýlil pochybnosti správce daně v souvislosti s podanými daňovými přiznáními. Uzavřel, že nikoliv, přičemž znovu zhodnotil předložené důkazy.

[8] Ačkoliv byly listinné důkazy formálně správné, neprokazovaly uskutečnění zdanitelných plnění. Krajský soud znovu posoudil svědeckou výpověď pana N. Jeho výpověď vyhodnotil jako obecnou a rozpornou. Nemohla proto prokázat tvrzení žalobce. Pokud jde o důkaz rozhodčím nálezem, krajský soud uzavřel, že v rozhodčím řízení nebyly provedeny další důkazy nad rámec nyní probíhajícího řízení. Proto ani tento důkaz nemohl prokázat nárok žalobce na nadměrný odpočet daně, resp. nárok na uplatnění daňově odčitatelných výdajů.

III.

[9] Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudkům krajského soudu včas podanými kasačními stížnostmi z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Namítl, že marně uplynula prekluzivní lhůta, neboť řízení před Nejvyšším správním soudem nepřerušilo její běh. Odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které zrušil-li krajský soud rozhodnutí žalovaného, měl žalovaný pokračovat v řízení bez ohledu na to, zda probíhalo řízení o kasační stížnosti. Žalovaný nepožádal o příznání odkladného účinku kasačních stížností. Jejich podání proto nemělo vliv na povinnost správního orgánu řídit se právním názorem vyjádřeným v rozsudku krajského soudu. Pokud žalovaný nevykonal rozsudek krajského soudu, jednalo se o nečinnost.

[11] Pokud podle názoru krajského soudu neprokazaly provedené důkazy uskutečnění zdanitelných plnění, měl soud stěžovateli umožnit, aby se proti tomuto názoru bránil. Krajský soud byl sice vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, ale tímto názorem nemohl být závěr o hodnocení důkazu. Neměl bez dalšího převzít názor Nejvyššího správního soudu, neboť by se tak stal pouze „tlumočníkem“ jeho závěrů. Krajský soud se nevypořádal s dalšími důkazy, které stěžovatel uplatnil v daňovém řízení. Stěžovatel připustil, že svědecká výpověď svědka N. vykazovala určité nedostatky, nicméně ve spojitosti s výpověďmi svědků V., Š. a K. tvořila hodnověrný závěr o skutečném stavu. Pokud by krajský soud hodnotil všechny důkazy ve vzájemných souvislostech, prokázal by, že stěžovatel přijal předmětné zboží. Krajský soud opomněl provést důkaz posudkem pana Ježka.

[12] Stěžovatel namítl, že krajský soud nevysvětlil, proč rozhodčí nález neosvědčil jeho tvrzení, a proč jej odmítl provést jako důkaz. Nebylo rozhodné, zda byla pravomoc rozhodce založena smlouvou. Krajský soud nemohl rozhodčí nález odmítnout proto, že jej vydal rozhodce, kterého neustanovil soud, ale strany sporu. Řízení bylo zatíženo vadou, která se dotýká práv a svobod stěžovatele zaručených Listinou základních práv a svobod.

[13] Krajský soud rovněž nehodnotil důkazy ve spojitosti s tím, že materiál, který stěžovatel přijal, a za nějž zaplatil pořizovací cenu, dále prodal a zdanil. To bylo nesporným důkazem existence zboží, které vyvracelo pochybnosti správce daně. Důkazní břemeno tedy přešlo na správce daně. Tím, že krajský soud hodnotil jen některé důkazy, aniž by je hodnotil ve vzájemné souvislosti s jinými důkazy, zasáhl do práva stěžovatele vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 Listiny a postupoval v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny.

IV.

[14] Žalovaný ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem připomněl, že podle § 41 s. ř. s. neběží lhůty pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů a záloh na tyto příjmy po dobu řízení před soudem. Projednání kasačních stížností před Nejvyšším správním soudem tedy zastavilo běh prekluzivní lhůty. Pokud jde o námitku neprovedení dalších svědeckých výpovědí a posudku pana Ježka, nebyly relevantní pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2004, a stěžovatel je doposud nenavrhl provést. Předmětem sporu před rozhodcem byly vzájemné závazky a pohledávky mezi stěžovatelem a společností Intoz. Tento důkaz nemohl prokázat, zda stěžovatel přijal předmětné zboží od deklarovaného subjektu. Žalovaný navrhl, aby soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

V.

[15] Stěžovatel podal k Nejvyššímu správnímu soudu dvě kasační stížnosti. Obě kasační stížnosti spolu skutkově souvisí. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o spojení věcí ke společnému projednání podle § 39 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.

VI.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů, a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud nyní rozhoduje o kasačních stížnostech proti rozhodnutím vydaným poté, co zrušil předchozí rozsudky krajského soudu, a zavázal jej v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. svým právním názorem. Možnost napadnout nové rozhodnutí krajského soudu je proto omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud proto musí nejprve posoudit přípustnost námitek v pořadí druhých kasačních stížností.

[18] Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, je smyslem § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. to, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již vyslovil svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. To neplatí v případě, kdy Nejvyšší správní soud vytkl nižšímu soudu toliko procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav. Významem uvedeného ustanovení se zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 - 56. Podle rozšířeného senátu je toto ustanovení „*odrazem závažnosti právního názoru pro krajský soud v dalším řízení a tím, že vylučuje možnost brojit proti němu kasačními námitkami, vylučuje i možnost Nejvyššího správního soudu, aby sám svůj původní závazný právní názor ke nové kasační stížnosti v téže věci revidoval*“. Jsou tak naplněny zásady legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodnutí. Tyto zásady musí být tím spíše respektovány při opakovaném rozhodování v téže věci za situace, kdy je rozhodováno za stejných poměrů jako při předchozím rozhodnutí. Důvodem, který by založil přípustnost opakované kasační stížnosti, pak může být změna skutkových a právních poměrů. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval v usnesení ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 - 165, že zásada ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., je prolomena jen v případech, kdy stěžovatel namítne, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí. Tyto námitky opakované kasační stížnosti se však musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, tj. „*v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat ke právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že - zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu - řešena být nemohla*“.

[19] První kasační stížnosti ve věci podal žalovaný. Vytkl krajskému soudu nesprávné hodnocení jednotlivých důkazů (daňové doklady, výpověď svědka N., rozhodčí nález). Nejvyšší správní soud kasačním stížnostem vyhověl rozsudky ze dne 26. 4. 2011 a 31. 1. 2011. Krajský soud pak rozhodoval v mezích právních názorů vyslovených Nejvyšším správním soudem.

[20] Nyní projednávané kasační stížnosti podal stěžovatel (žalobce). Mnohé z jeho námitek se týkaly skutečností, které předtím namítl v prvních kasačních stížnostech žalovaný. Šlo především o problematiku důkazního břemene v daňovém řízení a o otázku jeho přenosu z daňového subjektu na správce daně. Nejvyšší správní soud však již vyjádřil názor,

že shromážděné důkazní prostředky nevedly k povinnosti správce daně prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví. Nejvyšší správní soud podrobně vysvětlil, proč skutečnosti týkající se následného prodeje zboží ještě neprokazují dodání zboží ztotožnitelného na základě předložených formálních dokladů. Krajský soud byl tímto právním názorem vázán. Ani stěžovatel netvrdil, že po rozsudku Nejvyššího správního soudu došlo ke změně důkazní situace. Stěžovatel nadále trval na tom, že předložené důkazy prokázaly jeho tvrzení.

[21] Stěžovatel též vytýkal krajskému soudu, že sice zpochybnil pravdivost a průkaznost formálně perfektních důkazů, ale již neumožnil stěžovateli na tato jeho tvrzení reagovat. Krajský soud rovněž nenabídl vlastní hodnocení předložených důkazů. Tyto námitky neobstojí. Krajský soud znovu rozhodoval v návaznosti na předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Zejména v rozsudku ze dne 26. 4. 2011, který se týkal daně z přidané hodnoty, Nejvyšší správní soud podrobně vysvětlil, jak nahlíží na hodnocení předložených důkazních prostředků, zvláště na hodnocení výpovědi svědka N. Konstatoval, že se svědek vyjadřoval velmi obecně a že sám potvrdil, že u 99 % dodávek vůbec nebyl fyzicky přítomen. Za podstatné považoval rovněž zásadní rozdíly v tvrzení o dopravě kovového materiálu. To vše za situace, kdy dodávky měly probíhat opakovaně a ve značném objemu. Rovněž poukázal na to, že svědek neuvedl základní skutková tvrzení o vážení a složení dodávek. V podrobnostech odkazuje zdejší soud na svůj rozsudek ze dne 26. 4. 2011, čj. 8 Afs 49/2010 - 58, zejména na jeho odstavec [14].

[22] Stěžovatel namítl, že je nutné, aby Nejvyšší správní soud, pokud hodnotí jednotlivé důkazy, tak činil natolik přesvědčivým způsobem, že se hodnocení stane i závěrem soudu krajského, který tento závěr přijme za vlastní. Nezbyvá však, než konstatovat, že tato námitka je znovu polemikou o obsahu hodnocení výše uvedeného důkazního prostředku. Nejvyšší správní soud se jeho hodnocením již podrobně zabýval a v nynější procesní situaci jej nelze revidovat. Kasační námitka je proto nepřijatelná.

[23] Stěžovatel měl v řízení po zrušení předchozích rozsudků krajského soudu možnost reagovat na právní názor Nejvyššího správního soudu, popř. navrhnout v řízení další důkazní prostředky. To neučinil. Při ústním jednání dne 13. 10. 2011 uvedl, že další důkazní prostředky v tomto ohledu nemá. Nemůže proto následně tvrdit, že neměl příležitost vyjádřit se k vyslovenému právnímu názoru.

[24] Krajský soud a Nejvyšší správní soud se již v předchozím řízení vyjádřily rovněž k tomu, jakým způsobem je třeba hodnotit rozhodčí nález, který stěžovatel předložil v daňovém řízení. V rozsudku ze dne 31. 1. 2011, čj. 8 Afs 39/2010 - 65, zdejší soud uzavřel, že z rozhodčího nálezu rozhodně neplyne, že by v rozhodčím řízení bylo prováděno další dokazování vedle dokladů předložených v daňovém řízení. Proto je třeba odmítnout rovněž tu část argumentace stěžovatele, ve které zdůrazňuje účinky nálezu jako pravomocného soudního rozhodnutí. Stěžovatel tu vede další polemiku s právním názorem Nejvyššího správního soudu, který se opírá o jeho starší judikaturu a též o judikaturu Ústavního soudu k povaze rozhodčích nálezů.

[25] Nejvyšší správní soud se tedy nemůže opětovně zabývat výše uvedenými námitkami. Krajský soud s ohledem na názor Nejvyššího správního soudu uzavřel, že stěžovateli se nepodařilo prokázat uskutečnění zdanitelného plnění jako podmínku pro uplatnění nadměrného odpočtu ani uplatnění daňových výdajů pro výpočet daně z příjmu. Pakliže Nejvyšší správní soud již vyjádřil svůj názor na postup krajského soudu při hodnocení provedených důkazů, nemůže tento závazný právní názor změnit v situaci, kdy v mezidobí nedošlo k změně skutkových nebo právních okolností. Nejvyšší správní soud proto odmítl námitky stěžovatele týkající se posouzení důkazních prostředků jako nepřijatelné podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[26] Stěžovatel namítl, že krajský soud nevzal v potaz výpovědi dalších tří svědků, a že opomněl provést důkaz znaleckým posudkem. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná též tehdy, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Nejvyšší správní soud upřesnil tuto zásadu v rozsudku ze dne 7. 2. 2006, čj. 2 Afs 62/2005 - 118. Uvedl v něm, že vady týkající se správního řízení musí účastníci řízení namítnout v řízení o správní žalobě před krajským soudem. Jen v tom případě se lze domáhat jejich posouzení v kasační stížnosti. V rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, Nejvyšší správní soud doplnil, že smyslem § 104 odst. 4 s. ř. s. není omezovat práva fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachovat kasační charakter řízení o kasační stížnosti.

[27] Pokud jde o výpovědi svědků V., Š. a K., ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel v dosavadním řízení neuplatnil námitky týkající se hodnocení výpovědi těchto osob, jejich jména se v tomto řízení objevují až v kasačních stížnostech. Rovněž z žalobou napadených rozhodnutí neplyne, že by stěžovatel tyto důkazy navrhl v daňovém řízení. Pokud se stěžovatel domníval, že tyto výpovědi měly být v soudním řízení provedeny, měl je navrhnout k důkazu dříve. Pokud by se kasační soud touto námitkou věcně zabýval, zcela by tím popřel zásadu koncentrace řízení, podle níž může stěžovatel uplatnit svoje námitky vždy v určité fázi řízení, jinak k nim nemůže být přihlédnuto. Tentýž závěr platí pro důkaz znaleckým posudkem pana Ježka z roku 2003, který se týkal rozsahu poškození vozidla stěžovatele. Nejvyšší správní soud proto i tyto námitky považoval za nepřípustné.

[28] Stěžovatel namítl, že marně uplynula lhůta pro doměření daně. Tuto námitku neformuloval tak, že by s odkazem na konkrétní časové souvislosti daňového řízení tvrdil, že právo na doměření daně je prekludováno. Domníval se, že po zrušení napadených rozhodnutí krajským soudem měl žalovaný konat, a pokud tak nečinil, uplynuly mezitím marně prekluzivní lhůty. Oporu pro svůj názor hledal v usnesení ze dne 30. 8. 2011, čj. 8 Afs 29/2011 - 69, kterým Nejvyšší správní soud předložil věc rozšířenému senátu mj. s tím, zda je třeba odlišně nahlížet na použití § 41 s. ř. s. v závislosti na výsledku řízení před krajským soudem. Rozšířený senát však vyslovil, že bez ohledu na to, který z účastníků kasační stížnost podal, lhůty pro zánik práva vyměřit či doměřit daň podle § 47 daňového řádu neběží po dobu řízení o kasační stížnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 9. 2012, čj. 8 Afs 29/2011 - 123).

[29] Stěžovatel namítl, že přestože žalovaný podal kasační stížnost proti zrušujícím rozsudkům krajského soudu (ze dne 17. 6. 2010 a 21. 4. 2010), žalovaný měl v řízeních pokračovat ve smyslu těchto pravomocných rozsudků. Pakliže nepokračoval v řízení, mohlo jít o nečinnost správního orgánu. Odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, čj. 2 Ans 3/2006 - 49. Rozšířený senát v tomto usnesení uvedl, že „*zruší-li krajský soud rozhodnutí správního orgánu, je povinností správního orgánu pokračovat v řízení a řídit se přitom závazným právním názorem vyjádřeným v pravomocném soudním rozhodnutí bez ohledu na to, zda je ve věci podána kasační stížnost. [...] Nerespektuje-li správní orgán pravomocné soudní rozhodnutí a nepokračuje řádně v řízení, může se dle okolností jednat o nečinnost, proti níž se lze bránit podáním žaloby dle § 79 a násl. s. ř. s.*“ Skutečnost, zda žalovaný měl pokračovat v řízení, však není předmětem přezkumu v této věci. Nyní nebyl předmětem přezkumu postup žalovaného po zrušení rozhodnutí o odvolání krajským soudem, ale podstata věci, tzn. existence daňové povinnosti stěžovatele.

[30] Přesto Nejvyšší správní soud považuje za vhodné shrnout, že v posuzovaném případě se jedná o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, červen, červenec, říjen a listopad 2004 a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu by uplynula postupně s koncem shodných zdaňovacích období v průběhu roku 2007, resp. koncem tohoto roku v případě daně z příjmů. Před uplynutím této tříleté prekluzivní

lhůty byla v projednávané věci zahájena dne 25. 5. 2007 daňová kontrola. Tímto úkonem správce daně došlo ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu ke znovuzahájení běhu tříleté prekluzivní lhůty. Předmětnou daň tak bylo třeba pravomocně doměřit do 31. 12. 2010. Správce daně rozhodl o doměření daně platebními výměry ze dne 29. 4. 2009 a rozhodnutími žalovaného ze dne 28. 12. 2009 a ze dne 10. 9. 2009, které nabyly právní moci dne 13. 1. 2010, resp. 21. 9. 2009. Zahájením soudního řízení se lhůta pro vyměření nebo doměření daně v souladu s § 41 s. ř. s. staví a pokračuje až po jeho pravomocném skončení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se sčítají (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 1 Afs 9/2008 - 59).

[31] Prekluzivní lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty proto neplynula během prvního řízení před krajským soudem ode dne podání žaloby 15. 3. 2010 do doručení rozsudku účastníkům řízení 22. 7. 2010 (uplynulo z ní 26 měsíců a 15 dnů). Lhůta pak plynula ode dne 23. 7. 2010 do podání první kasační stížnosti dne 2. 8. 2010 (z lhůty tedy uplynulo dalších 10 dnů). Lhůta následně znovu neplynula během prvního řízení před Nejvyšším správním soudem a během dalšího řízení před krajským soudem až do doručení druhého rozsudku krajského soudu účastníkům dne 9. 11. 2011. Rozhodně tedy nedošlo k marnému uplynutí této lhůty pro doměření daně.

[32] Prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmu byla zastavena během prvního řízení před krajským soudem ode dne podání žaloby 10. 11. 2009 do nabytí právní moci rozsudku krajského soudu dne 31. 5. 2010 (uplynulo z ní 22 měsíců a 10 dnů), dále však nepokračovala, neboť žalovaný podal již dne 26. 5. 2010 první kasační stížnost. Byla tedy přerušena během prvního řízení před Nejvyšším správním soudem i během dalšího řízení před krajským soudem až do doručení jeho druhého rozsudku účastníkům dne 9. 11. 2011. Poté běžela do podání druhé kasační stížnosti dne 23. 11. 2011 (uplynulo z ní dalších 13 dnů). Ani v tomto případě k marnému uplynutí lhůty nedošlo.

[33] S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud uzavřel, že uplatněné stížní námítky nejsou přípustné, případně důvodné a kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[34] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 29. ledna 2013

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu