



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: L. G., zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Zítkova 9, proti žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2004, čj. FŘ-3079/11/03, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2005, čj. 11 Ca 1/2005 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 2. 3. 2006, čj. 11 Ca 1/2005 - 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 4. 11. 2004, čj. FŘ-3079/11/03 žalovaný změnil k odvolání žalobkyně platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 27. 11. 2002, čj. 172816/02/003913/8017 tak, že žalobkyni vyměřenou daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 182 796 Kč zvýšil na částku 191 532 Kč.

Žalobkyně napadla dne 4. 1. 2005 rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, přičemž mj. namítala, že jí platební výměr správce daně prvního stupně nebyl řádně doručen.

Žalobkyně uváděla, že její zástupce v řízení před správcem daně ing. M. P. podal dne 19. 8. 2002 elektronickou poštou na adresu podatelna@mfcz.cz výpověď plné moci, přičemž tato datová zpráva byla opatřena zaručeným elektronickým podpisem dle ust. § 21 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem žalovaného vyjádřeným v žalobou napadeném rozhodnutí, podle něhož Ministerstvo financí nedisponovalo v roce 2002 zákonem předpokládaným společným technickým zařízením správců daně a bylo tedy nutné zprávu dosavadního zástupce žalobkyně považovat za podání učiněné za použití jiných přenosových technik, které mělo být do tří dnů po odeslání opakováno písemně nebo ústně do protokolu. Žalobkyně poukazovala na to, že podle ustanovení § 21 odst. 3 daňového řádu, ve znění po novele provedené zákonem č. 226/2002 Sb., účinným od 1. 7. 2002, bylo možné podání ve formě datové zprávy se zaručeným elektronickým podpisem. Skutečnost, že stát nebo jeho organizační složka ignorovaly platné předpisy a nezajistily provedení tohoto ustanovení, nemůže jít podle žalobkyně k její tíži.

Žalobkyně tedy měla za to, že ing. P. nebyl od 19. 8. 2002 jejím zástupcem, neboť řádným podáním dle ust. § 21 odst. 3 daňového řádu vypověděl plnou moc k zastupování. Předmětný platební výměr tedy neměl být doručován tomuto bývalému zástupci žalobkyně, ale v souladu s ust. § 18 daňového řádu přímo žalobkyni, která se v době doručování zdržovala ve Spojených státech. V daném případě tedy správce daně neměl postupovat podle ust. § 17 odst. 8 daňového řádu, k němuž je ust. § 18 daňového řádu v poměru speciality. Žalobkyně poukazovala na to, že neměla ustanoveného opatrovníka, ani nebyla povinna mít zmocněnce pro doručování. Ing. P. ihned po obdržení předmětného platebního výměru sdělil správci daně, že není od 19. 8. 2002 zástupcem žalobkyně.

Žalobkyně dále namítala uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu, přičemž uváděla, že počátek běhu této lhůty se odvíjí od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Žalobkyně byla toho názoru, že za toto zdaňovací období je třeba v daném případě považovat rok 1998, neboť podle ust. § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro rok 1998 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je daňové přiznání povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč. K této události v případě žalobkyně došlo v průběhu roku 1998, prvním dnem běhu prekluzivní lhůty je tedy 31. 12. 1998, neboť to je poslední den období, v němž byly překročeny

rozhodné příjmy a vznikla povinnost podat daňové přiznání. Lhůta pro vyměření daně tak podle názoru žalobkyně uplynula dnem 31. 12. 2001.

Městský soud v Praze žalobu zamítl rozsudkem ze dne 13. 9. 2005, čj. 11 Ca 1/2005 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 2. 3. 2006, čj. 11 Ca 1/2005 - 63, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Městský soud konstatoval, že nedostatek doručení, resp. doručení rozhodnutí osobě od řádného adresáta odlišné, je vždy porušením předpisů o řízení, ne vždy však má tato vada řízení za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Městský soud v tomto ohledu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2004, čj. 7 A 125/2001 - 39, publikovaný pod č. 509/2005 Sb. NSS, podle něhož vadné doručení rozhodnutí správního orgánu I. stupně je podstatnou vadou řízení zakládající k žalobní námitce důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí orgánu II. stupně, pokud ztíží účastníkovi možnost účinné, zákonem zaručené obrany ve správním řízení a pokud není následným průběhem správního řízení nijak zhojena. Městský soud proto nejprve zkoumal, zda v důsledku tvrzeného chybného doručení byla žalobkyně zkrácena na svých právech.

Městský soud zdůraznil, že ani samotná žalobkyně neuvedla konkrétní okolnosti, které v důsledku tvrzené vady řízení nemohla v odvolání uplatnit, či že by byla ve svém právu aktivní účasti na řízení nějak omezena. Městský soud považoval za zásadní, že žalobkyně bezprostředně poté, co byl platební výměr doručen jmenovanému daňovému poradci, který ji dříve v řízení zastupoval, udělila neomezenou plnou moc právě této osobě a tento zástupce v zákonem stanovené lhůtě proti platebnímu výměru kvalifikovaně brojil. O podaném odvolání žalovaný věcně rozhodl. Lze předpokládat, že daňový poradce, který byl zástupcem žalobkyně v řízení před správcem daně a který byl následně opětovně zmocněn k jejímu zastupování, byl s průběhem řízení a věcí samotnou seznámen tak, že mohl práva žalobkyně co nejúčinněji hájit. Ze všech těchto důvodů dospěl městský soud k závěru, že případným nesprávným postupem správce daně při doručování nemohla být žalobkyně zkrácena na svých právech a že tato tvrzená vada řízení nemohla mít v daném případě za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Proto se již dalšími argumenty žalobkyně k této námitce nezabýval, neboť jejich hodnocení v daném případě nebylo nezbytné pro posouzení důvodnosti předmětné žalobní námitky.

K argumentaci žalobkyně týkající se prekluze práva vyměřit či doměřit daň městský soud odkázal na dikci ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, které rozlišuje mezi vznikem povinnosti podat daňové přiznání a vznikem daňové povinnosti jako takové. Tato skutečnost vyplývá podle městského soudu z podstaty institutu prekluze. Zákonodárce dal stanovením prekluzivní lhůty najevo, že ačkoli určitá daňová povinnost objektivně trvá, správní orgány po určitou dobu neprojeví kvalifikovaným způsobem svůj úmysl daň vybrat, a je tedy třeba

v zájmu právní jistoty stanovit, že tuto daň již vyměřit nebo doměřit nelze. V takovém případě je ovšem logické, aby počátek běhu lhůty, s jejímž marným uplynutím zákonodárce uvedený následek spojuje, byl vázán nikoli na hmotněprávní okolnost vzniku daňové povinnosti, neboť ze samotné této skutečnosti daňovému subjektu ve vztahu ke správci daně povinnosti ještě neplynou, ale až na okamžik vzniku procesní povinnosti podat daňové přiznání. Tato povinnost může vzniknout až ve chvíli, pokud je zřejmé, jaké výše dosáhly příjmy v daném období a jaká je konkrétní výše daňové povinnosti. Opačný výklad by vedl k absurdním závěrům, neboť počátek lhůty k podání daňového přiznání by pak zasahoval do samotného zdaňovacího období, za které je daň přiznávána, a výši základu daně by tudíž nebylo možné přesně stanovit. Pokud by zákonodárce nerozlišoval vznik daňové povinnosti a vznik povinnosti podat daňové přiznání, nebylo by třeba v ust. § 47 odst. 1 daňového řádu speciálně upravovat případy, kdy daňová povinnost vznikla, aniž by přitom vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Argumentace žalobkyně ustanovením § 38g zákona o daních z příjmů je podle městského soudu nepřipadná, neboť toto ustanovení řeší otázku podmínek, v případě jejichž splnění je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, neřeší však otázku, kdy tak musí učinit. Žalobkyně podle názoru městského soudu ve své argumentaci zcela pominula ust. § 40 odst. 3 daňového řádu, podle něhož povinnost podat daňové přiznání má daňový subjekt nejpozději do tří nebo šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období, jehož se daňová povinnost týká. Povinnost podat daňové přiznání tedy žalobkyni vznikla v roce 1999 a prekluzivní lhůta by tedy uplynula koncem roku 2002. Správce daně však podle názoru městského soudu před uplynutím uvedené lhůty učinil úkony směřující k vyměření daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, nemohlo tedy dojít k marnému uplynutí prekluzivní lhůty.

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy tvrdila nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů.

Stěžovatelka namítala, že městský soud nesprávně posoudil otázku počátku běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Pojem „daňová povinnost“ uvedený v ust. § 47 odst. 1 daňového řádu je podle stěžovatelky třeba interpretovat ve spojení s ust. § 46 odst. 6 daňového řádu jako hmotněprávní povinnost daň zaplatit bez podání daňového přiznání nebo hlášení. Prekluzivní lhůta dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu je lhůtou hmotněprávní. Počátek běhu této lhůty je vázán na objektivní vznik hmotněprávní povinnosti podat daňové přiznání, nikoliv na okamžik nesplnění procesní povinnosti k jeho podání. Vznik hmotněprávní povinnosti podat daňové přiznání je dle ust. § 38g zákona o daních z příjmů založen

na dosažení stanoveného příjmu, přičemž tato povinnost vzniká v tom zdaňovacím období, v němž tato skutečnost nastala. Stěžovatelka je tedy přesvědčena o tom, že povinnost podat daňové přiznání vzniká okamžikem dosažení zákonem stanoveného příjmu, přičemž nelze zaměňovat vznik hmotněprávní povinnosti založené na objektivních skutečnostech, které jsou předmětem daně (§ 38g zákona o daních z příjmů), s lhůtou pro realizaci této povinnosti (§ 40 odst. 3 daňového řádu). Zvláštní úpravou případů, kdy vznikla daňová povinnost, aniž by současně vznikla povinnost podat daňové přiznání, v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu zákonodárce podle stěžovatelky explicitně vyjádřil skutečnost, že prekluzivní lhůta běží ve všech případech od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla hmotněprávní povinnost. Lhůta pro vyměření daně tedy v daném případě počala běžet od konce roku 1998 a skončila dne 31. 12. 2001. Městský soud tedy dospěl podle stěžovatelky k nesprávnému právnímu závěru, když počátek této lhůty odvodil od konce roku 1999 a její konec stanovil na konec roku 2002. Rozhodnutí správce daně a žalovaného tak byla vydána jako nezákonná, po uplynutí prekluzivní lhůty. Městský soud tedy měl toto rozhodnutí zrušit.

Stěžovatelka rovněž městskému soudu vytýkala, že se nezabýval její žalobní námitkou týkající se výpovědi plné moci zástupce elektronickou poštou a právních účinků doručování elektronickou cestou.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a dále se ztotožnil s názorem městského soudu, že povinnost podat daňové přiznání v daném případě nastala v roce 1999, od konce tohoto roku tedy začala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně. Vydáním předmětného platebního výměru v roce 2002 tedy podle žalovaného nedošlo k porušení zákona.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Otázka počátku běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně již byla Nejvyšším správním soudem jednoznačně judikována tak, že povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob vzniká v roce následujícím po uplynutí zdaňovacího období (kalendářního roku), k němuž se daňové přiznání vztahuje. V rozsudku ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Aps 5/2006 - 98, který byl již schválen k publikaci ve Sbírce rozhodnutí NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *pro výpočet daňové povinnosti je rozhodný daňový základ, který je definován § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak, že základem daně se rozumí částka, „o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (...)“*. Jestliže je základ daně zjišťován za kalendářní rok, musí být uvažováno s veškerými příjmy a daňovými výdaji za takový rok. Není

pochyb o tom, že kalendářní rok končí až uplynutím posledního dne v tomto roce (tj. 31. 12.). I § 38g zákona o daních z příjmů váže povinnost podat daňové přiznání na roční příjmy („...daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly...“). Roční příjmy přitom lze zjistit až po uplynutí celého kalendářního roku. Daňový subjekt nemá povinnost podat daňové přiznání v okamžiku, kdy jeho příjmy přesáhnou částku 10 000 Kč, ale pouze když jeho roční příjmy přesáhnou 10 000 Kč. Pokud v průběhu roku daňový subjekt dosáhne určitých příjmů přesahujících tuto částku, nemusí to ještě znamenat, že jeho roční příjmy tuto částku přesáhnou, a že bude povinen podat daňové přiznání. Totéž lze uvést i ve vztahu k daňové ztrátě, neboť až na konci roku má daňový poplatník nezvratitelnou jistotu o tom, že bude vykazovat daňovou ztrátu. Na tuto argumentaci Nejvyšší správní soud plně odkazuje i v předmětné věci. Navíc Městský soud v Praze důvodně poukazoval rovněž na to, že zákonodárce v ust. § 47 odst. 1 daňového řádu záměrně rozlišil situaci, kdy vznikne daňová povinnost a povinnost podat daňové přiznání, od situace, kdy vznikne daňová povinnost, aniž by zde byla povinnost daňové přiznání podat. Pokud by zákonodárce zamýšlel stanovit počátek běhu prekluzivní lhůty podle výkladu stěžovatelky, nemělo by uvedené rozlišení žádný smysl a počátek běhu lhůty by byl stanoven jednotně od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Městský soud v Praze tedy posoudil spornou otázku počátku běhu prekluzivní lhůty v souladu se zákonem.

Počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty se tedy v předmětné věci odvíjí od konce roku 1999 a lhůta by tedy uplynula dnem 31. 12. 2002, pokud by nebyla před tímto datem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu přerušena příslušným úkonem finančních orgánů směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem i v tom ohledu, že k takovému přerušení prekluzivní lhůty v průběhu daňového řízení došlo. Tímto úkonem ovšem nemůže být samotný platební výměr správce daně, jak se patrně domníval žalovaný. Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaného pod č. 953/2006 Sb. NSS, platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh prekluzivní lhůty pro toto vyměření. Zároveň se judikatura ustálila na názoru, že daň musí být v uvedené lhůtě vyměřena či doměřena pravomocně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS).

Pro posouzení otázky, zda prekluzivní lhůta byla v daném případě zachována, je vhodné stručně rekapitulovat průběh daňového řízení. Stěžovatelce byla daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 poprvé vyměřena již platebním výměrem Finančního úřadu v Jindřichově Hradci ze dne 13. 1. 2000, čj. 30764/00/086910, a to z toho důvodu, že si stěžovatelka v podaném daňovém přiznání neoprávněně uplatnila jako odčitatelnou položku od základu daně daňovou ztrátu z předchozích let. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích k odvolání

stěžovatelky změnilo uvedený platební výměr, pokud jde o výši vyměřené daně, a to rozhodnutím ze dne 8. 1. 2002, čj. 7810/110/2001, daň byla tedy původně pravomocně vyměřena již v roce 2002. Nicméně uvedená rozhodnutí byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 7. 2002, čj. 10 Ca 70/2002 - 28, a to zejména z toho důvodu, že ve věci rozhodoval vzhledem ke změnám trvalého pobytu stěžovatelky místně nepřislušný správce daně. Nový platební výměr vydal Finanční úřad pro Prahu 3 dne 27. 11. 2002 a rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (tedy rozhodnutí napadené žalobou, o níž rozhodoval Městský soud v Praze), kterým byla daň pravomocně vyměřena, bylo přijato dne 4. 11. 2004, jeho právní moc nastala dne 16. 11. 2004. Podle názoru Nejvyššího správního soudu se tak stalo v rámci lhůty pro vyměření daně, neboť k přerušení jejího běhu došlo úkony Finančního úřadu v Jindřichově Hradci během odvolacího řízení v roce 2001, jimiž tento správní orgán zjišťoval okolnosti, jež považoval za rozhodné pro ověření místní příslušnosti. Jedná se zejména o ústní jednání uskutečněné dne 19. 9. 2001, na něž byli stěžovatelka i její zástupce řádně předvoláni a které se dle protokolu z tohoto jednání týkalo objasňování místa trvalého pobytu stěžovatelky.

Prozatím bylo jednoznačně judikováno, že úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je v prvostupňovém daňovém řízení především daňová kontrola jako jeden celek, tříletá prekluzivní lhůta tedy běží znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt zpraven o jejím zahájení, přičemž kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat okolnosti rozhodné pro stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS). Dosavadní judikatura se zatím nevyslovila k otázce, které úkony finančních orgánů mají za následek přerušení běhu lhůty v odvolacím řízení. Ve výše citovaném rozhodnutí č. 953/2006 Sb. NSS však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu charakterizoval úkon dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu obecně tak, že *musí být nutně výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.* Takovému výkladu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu jmenovaný úkon ze dne 19. 9. 2001 odpovídá. V odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jindřichově Hradci ze dne 13. 1. 2000 stěžovatelka mimo jiné namítala, že ho vydal místně nepřislušný správce daně. Na pokyn odvolacího orgánu dle ust. § 50 odst. 3 daňového řádu pak Finanční úřad v Jindřichově Hradci doplňoval výsledky daňového řízení tím, že zjišťoval skutečnosti, které považoval za rozhodné pro ověření místní příslušnosti, tedy pro posouzení správnosti předchozího vyměření daně. Jedním z těchto úkonů bylo i provedení zmiňovaného ústního jednání dne 19. 9. 2001, o němž byla stěžovatelka zpravena a jehož se spolu se svým zástupcem účastnila. Tímto úkonem tedy došlo dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu k přerušení běhu tříleté prekluzivní lhůty a tato lhůta tedy počala znovu běžet od konce roku

2001, daň byla tedy v roce 2004 pravomocně vyměřena před uplynutím této lhůty. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že výsledky daňového řízení, které vedly Finanční úřad v Jindřichově Hradci a Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, nakonec nebyly těmito finančními orgány správně zhodnoceny a že jejich rozhodnutí byla Krajským soudem v Českých Budějovicích zrušena a věc vrácena k dalšímu řízení. Ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu neklade jako podmínku, že by úkon správce daně přerušoval prekluzivní lhůtu pouze v případě, že následně nedojde ke zrušení daňového rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud považuje za rozhodující, že jediným zamýšleným účelem předmětného úkonu bylo ověřit v rámci odvolacího řízení správnost dosavadního vyměření daně, tento úkon tedy v souladu s ust. § 47 daňového řádu směřoval k tomu, aby o vyměření daně bylo pravomocně rozhodnuto.

Námítka prekluze práva vyměřit daň tedy Nejvyšší správní soud posoudil nejen z hledisek stěžovatelkou výslovně uplatněných v kasační stížnosti a v žalobě, ale i z dalších relevantních hledisek a dospěl k závěru, že tato námitka není důvodná.

Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit stěžovateli ani v tom ohledu, že by rozsudek městského soudu trpěl v druhé sporné otázce nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Městský soud zevrubně a přesvědčivě vysvětlil, proč se nezabýval otázkou, zda byla plná moc zástupce stěžovatelky účinně vypovězena, či nikoli a zda tudíž měl být platební výměr ze dne 27. 11. 2002 doručován tomuto zástupci, anebo přímo stěžovateli. Závěry městského soudu jsou v souladu s judikaturou, na níž městský soud v této souvislosti odkazoval, a Nejvyšší správní soud se s těmito závěry ztotožňuje. V daném případě stěžovatelka skutečně nebyla nijak zkrácena na svých právech a její možnost brojit proti předmětnému platebnímu výměru nebyla nijak omezena tím, že jí tento výměr nebyl doručen přímo, byl však doručen osobě, která ji v dosavadním řízení, alespoň do 19. 8. 2002, zastupovala, byla stěžovatelkou následně k zastupování opětovně zmocněna a podala jejím jménem proti předmětnému platebnímu výměru odvolání, o němž bylo meritorně rozhodnuto. V odvolacím daňovém řízení se neuplatňuje koncentrační zásada, stěžovatelka mohla sama či prostřednictvím svého zástupce v souladu s ust. § 48 odst. 7 daňového řádu podané odvolání doplňovat či pozměňovat, a to až do rozhodnutí žalovaného. Ani případná vada řízení spočívající v chybném doručení prvostupňového platebního výměru nemohla mít v předmětné věci za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému by právo na

náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. srpna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu