

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **M. J.**, zast. JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem v Praze, U Bulhara 3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2003, č. j. 38 Ca 146/2002 - 39,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 38 Ca 146/2002 – 39 ze dne 31. 10. 2003 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 31. 10. 2003 č. j. 38 Ca 146/2002 - 39 zrušil Městský soud v Praze rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 12. 2001, č. j. FŘ - 7931/11/01, kterým žalovaný změnil na základě odvolání žalobce rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu - Jižní Město (dále jen „správce daně“) - dodatečný platební výměr č. RO699 vydaný pod č. j. 82848/97/011931/5445 ze dne 18. 8. 1997 na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1993 a žalobci dodatečně vyměřil daň ve výši 298 815 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady předchozího správního řízení. Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uvádí, že napadá výše uvedený rozsudek v rozsahu, v jakém nebylo vyhověno žalobnímu návrhu na zrušení prvostupňového

rozhodnutí, dodatečného platebního výměru č. RO699 č. j. 82848/97/011931/5445 ze dne 18. 8. 1997.

K námitce neplatnosti výše uvedeného dodatečného platebního výměru stěžovatel soudu vytýká, že se v odůvodnění rozsudku zabýval pouze otázkou úředního razítka, ale ne již dalšími důvody, pro které je toto rozhodnutí nezákonné a tudíž neplatné, když k neplatnosti musí soud přihlédnout z úřední povinnosti. K tomuto dále stěžovatel zmiňuje ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a vymezuje obsah zde zakotveného práva daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Aby tohoto práva mohl stěžovatel využít, je nutné, aby ve zprávě o kontrole byl nejenom výsledek zjištění správce daně, ale také způsob jeho zjištění. Způsobem zjištění výsledku uvedeného ve zprávě o kontrole není pak nic jiného, než-li popis průběhu důkazního řízení ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu včetně myšlenkových úvah správce daně, které důkazní prostředky se staly důkazem a proč, popř. proč nebyly některé z navržených důkazních prostředků provedeny, když hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 je součástí důkazního řízení. V souladu s článkem 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod je správce daně s důkazy, které si opatřil bez součinnosti s daňovým subjektem, povinen seznámit daňový subjekt v průběhu důkazního řízení, nikoli až v průběhu řízení odvolacího, tedy ex post. Dle stěžovatele se nelze ztotožnit s názorem, že v rámci zásady „ každý nechť si chrání svá práva sám“, se má daňový subjekt pídit po důkazech tak, že využije svého práva seznámit se s důkazy nahlížením do spisu. Takto se dá seznámit pouze s důkazy samotnými, nikoli s jejich hodnocením. Takový názor je v rozporu s čl. 41 Charty základních práv Evropské unie. Protože dodatečný platební výměr nemusí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 3 daňového řádu obsahovat odůvodnění, musí být odůvodnění obsaženo ve zprávě o daňové kontrole. Odůvodněním dodatečného platebního výměru není ničím jiným, než způsob zjištění výsledku uvedeného ve zprávě o daňové kontrole. Protože stěžovatel byl seznámen s důkazy, které si správce daně obstaral bez jeho součinnosti, až po třech letech od sepsání zprávy o daňové kontrole, bylo mu znemožněno realizovat právo dle ustanovení § 16 odst. 1 písm. f) daňového řádu a právo dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod vyjádřit se ke všem prováděným důkazům a zpráva tedy nemohla být řádně projednána. Správce daně tak porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. f), § 16 odst. 8 a § 31 odst. 4 daňového řádu.

V této souvislosti stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu č. j. IV. ÚS 121/01 a má za to, že v jeho případě byla zpochybněna samotná zákonnost dodatečného platebního výměru, který měl městský soud zrušit. Tato právní otázka byla tedy městským soudem posouzena nesprávně.

Dále stěžovatel brojí proti závěru soudu ohledně námitky ústního jednání při odvolacím řízení před žalovaným. Stěžovatel zmiňuje čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, který stojí nad zákonem o správě daní a poplatků a z tohoto dovozuje, že správce daně, i za situace, kdy není v zákoně o správě daní a poplatků zakotvena povinnost rozhodnout o odvolání daňového subjektu při ústním jednání, je povinen postupovat v souladu s Listinou. Právo na projednání věci za přítomnosti daňového subjektu lze ze zákona o správě daní a poplatků dovodit z ustanovení § 7 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 1 odst. 3 a zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Postup odvolacího orgánu je též v rozporu s č. 41 Charty základních práv Evropské unie. Protože odvolací orgán prováděl nové důkazní řízení, když v rámci odvolacího řízení znovu hodnotil důkazy a vzhledem k tomu, že stěžovatel v průběhu odvolacího řízení některé správci daně již dříve

předložené důkazní prostředky předložil znovu a navrhl důkazní prostředky další, měl stěžovatel právo být při tomto opakovaném důkazním řízení přítomen a vyslyšen.

Stěžovatel taktéž napadá závěr soudu o tom, že v daném případě neuplynula stěžovatelem v žalobě namítaná prekluzivní lhůta k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu. Stěžovatel cituje a odkazuje na ustanovení § 32 odst. 1, § 32 odst. 8, § 46 odst. 7, § 46 odst. 1, 5 daňového řádu. Z citovaných ustanovení dle stěžovatele vyplývá, že se daň stanoví a tedy i vyměřuje též rozhodnutím o opravném prostředku. Stěžovatel má za to, že mu byla daň dodatečně vyměřena rozhodnutím o opravném prostředku ze dne 14. 12. 2001 po uplynutí prekluzivní lhůty.

S ohledem na shora uvedené navrhuje stěžovatel rozsudek městského soudu zrušit.

Žalovaný se ke kasační nevyjádřil.

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že správce daně dne 18. 8. 1997 na základě provedené daňové kontroly stěžovateli rozhodnutím č. j. 82848/97/011931/5445 dodatečně vyměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1993 ve výši 314 231 Kč. Podle zprávy o kontrole stěžovatel nakoupil v říjnu 1993 větší část pozemků v lokalitě K. a B. za průměrnou pořizovací cenu za 1 m^2 pozemku 4,05 Kč. V stejném měsíci stěžovatel větší část pozemků prodal za cenu výrazně nižší, tj. 0,45 Kč za 1 m^2. Protože cena sjednaná při prodeji pozemků byla neúměrně nízká vzhledem k cenám stanoveným znalcem a rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu nebyl stěžovatelem uspokojivě doložen, použil správce daně pro doměření daně ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) při doměření příjmů dosažených z prodeje cenu v místě prodeje obvyklou. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání. O odvolání rozhodl žalovaný dne 14. 12. 2001 tak, že napadený dodatečný platební výměr změnil tak, že daň snížil na 298 815 Kč. Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel žalobou k Městskému soudu v Praze. Žalobou se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a současně navrhoval zrušit taktéž rozhodnutí jemu předcházející, tj. dodatečný platební výměr č. j. 82848/97/011931/5445. Městský soud vyhověl žalobě podané stěžovatelem a zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení, když dospěl k závěru, že žalovaný nepostupoval při určování ceny obvyklé při prodeji nemovitostí stěžovatelem v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP. Z odůvodnění tohoto rozsudku pak vyplývá, že se soud neztotožnil s argumentací stěžovatele v tom smyslu, že dodatečný platební výměr je rozhodnutím nezákonným pro stěžovatelem vytýkané vady a neshledal jej taktéž neplatným pro nedostatek otisku úředního razítka. Vady správního řízení naopak shledal, neboť žalovaný objektivně nezjistil a nestanovil cenu obvyklou na trhu při prodeji srovnatelných nemovitostí, když ze spisu není patrno, zda při stanovení této ceny byl zohledněny všechny kupní smlouvy, které si správce daně opatřil na základě dožádání od FÚ pro Prahu 10. Při stanovení výše ceny obvyklé žalovaný vyloučil čtyři kupní smlouvy uzavřené mezi odlišnými subjekty a vycházel tak pouze ze smluv, kde byl účastníkem sám stěžovatel.

Krajský soud pak žalovaného zavázal právním názorem vysloveným na straně č. 8 předmětného rozsudku, případně správce daně v tom smyslu, že se v dalším řízení nebudou muset zabývat namítanou neplatností rozhodnutí správních orgánů z důvodu otisku úředního razítka, namítaným uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 ZSDP, jakož i skutečností, že žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatele bez nařízení ústního jednání, neboť tyto námitky shledal soud neopodstatněnými.

Proti rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou přípustnosti podané kasační stížnosti. Podle ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s. „kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřípustná“. Jak plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 2 Ads 57/2003 - 48), kasační stížností směřující jen proti důvodům rozhodnutí je třeba rozumět stížnost, která směřuje toliko proti odůvodnění rozhodnutí soudu a nenapadá výrok tohoto rozhodnutí.

V daném případě stěžovatel ačkoliv v kasační stížnosti výslovně uvádí, že napadá výše uvedený rozsudek v rozsahu, v jakém nebylo vyhověno žalobnímu návrhu na zrušení prvostupňového rozhodnutí, dodatečného platebního výměru, je z obsahu jeho kasačních námitek, kde napadá závěry městského soudu ohledně prekluze lhůty pro vyměření daně a vznáší námitku absence ústního jednání v odvolacím řízení, zřejmé, že stěžovatel kasační stížnost nesměřuje toliko do odůvodnění zrušujícího rozsudku, ale napadá tu jeho část, ve které městský soud vyjádřil závazný právní názor, kterým se bude žalovaný v dalším řízení řídit (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Právním názorem, který má zavazující účinek, nelze rozumět nic jiného než názor, o který se přímo opírá výrok rozhodnutí *(ratio decidendi*). Zavazující účinek naopak nemají právní názory, soudem mimochodem vyslovené, které obvykle hlavní rozhodovací důvody doprovázejí podpůrnou argumentací. O tento případ však v projednávané věci nejde.

Obsahem závazného právního názoru v napadeném rozsudku je právní posouzení žalobních námitek stěžovatele, které směřovaly jednak proti dodatečnému platebnímu výměru jednak proti rozhodnutí žalovaného, a které městský soud neshledal opodstatněnými. Pokud městský soud ve zrušujícím rozsudku formuloval závazný právní názor tak, že „v dalším řízení se však žalovaný, případně ani správní orgán prvního stupně, nebude muset zabývat namítanou neplatností rozhodnutí správních orgánů z důvodů nedostatku v otisku úředního razítka, namítaným uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu, jakož i skutečností, že žalovaný rozhodl o odvolání žalobce bez nařízení ústního jednání, protože tyto námitky nemají opodstatnění“, stanovil tímto žalovanému pokyny k dalšímu postupu v odvolacím řízení, do kterého věc vrátil, resp. v daném případě zúžil rozsah přezkumu námitek odvolatele žalovaným v novém řízení. Tato část rozhodnutí není tedy ničím jiným než rozhodovacím důvodem (*ratio decidendi)* a směřují- li výtky stěžovatele do této části rozsudku, nelze kasační stížnost odmítnout jako nepřípustnou ve smyslu ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s.

Jak již tento soud judikoval (rozsudek č. j. 2 Afs 7/2003 ze dne 8. 1. 2004**), „**je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho je stěžovatel dovozuje, kasační stížnost obstojí. Přitom argumentace proti právnímu posouzení jistě musí vycházet z důvodů napadeného rozsudku; hodnotí-li stěžovatel v takovém případě důvody rozsudku, neznamená to, že se jedná o kasační stížnost nepřípustnou podle § 104 odst. 2 s. ř. s.“.

Kasační stížnost je v daném případě přípustná a proto se Nejvyšší správní soud zaměřil na posouzení oprávněnosti stěžovatelem uplatněných námitek.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvod ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť se domnívá, že řízení před správním orgánem bylo stiženo vadami.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pak Nejvyšší správní soud předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu.

Dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Námitka stěžovatele, spočívající v kritice postupu soudu, že nesprávně posoudil otázku neplatnosti dodatečného platebního výměru č. j. 82848/97/011931/5445 ze dne 18. 8. 1997, když se v odůvodnění rozsudku zabýval pouze otázkou úředního razítka, ale ne již dalšími důvody, pro které je toto rozhodnutí nezákonné a tudíž neplatné, když k neplatnosti musí soud přihlédnout z úřední povinnosti, kterou stěžovatel podřadil pod kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., spadá podle svého obsahu pod kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť stěžovatel předmětnou námitkou uplatňuje vady řízení před soudem.

Dle ustanovení § 103 odst. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatel se domnívá, že městský soud byl povinen sám ze své úřední povinnosti zkoumat, zda napadené rozhodnutí trpí neplatností a nad rámec žalobních námitek vyhledávat vady, jež neplatnost rozhodnutí zakládají.

S názorem stěžovatele se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Při posuzování předmětné námitky vycházel Nejvyšší správní soud z níže uvedených zákonných ustanovení.

Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů, z nichž musí být podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné

nebo nicotné. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Dle ustanovení § 76 odst. 2 s. ř. s. zjistí-li soud, že rozhodnutí žalovaného trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost, vysloví rozsudkem tuto nicotnost i bez návrhu.

Dle ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo.

Z výše uvedených ustanovení je zřejmé, že pouze k nicotnosti (nulitě) aktu každý, tedy i soud, přihlíží bez návrhu z úřední povinnosti (viz výše citovaný § 75 odst. 2 s. ř. s.).

Stěžovatel nesprávně v kasační stížnosti postavil na roveň neplatnost daňového rozhodnutí a nicotnost a usuzuje, že i k neplatnosti je nutno přihlížet z úřední povinnosti.

S tímto názorem se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Tyto pojmy nelze navzájem směšovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Rozlišením těchto institutů se detailně zabýval rozsudek tohoto soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 1 Afs 6/2005 a taktéž rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005 č. j. 6 A 76/2001 - 96, jejichž závěry je vhodné na tomto místě uvést.

Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, str. 136-141).

Srovná-li se uvedené vymezení nicotnosti s neplatností podle § 32 odst. 7 daňového řádu, je zřejmé, že jde o odlišné kategorie. Podle § 32 odst. 7 daňového řádu je neplatné rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon vyžaduje; zřejmá chyba v psaní nebo počítání neplatnost rozhodnutí nepůsobí. Pojem neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 d. ř. nelze vykládat formálně či dokonce formalisticky. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených v § 32 odst. 2 s. ř., tak nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí: k tomu musí tento nedostatek dosahovat určité intenzity.

Rozlišování neplatnosti, nezákonnosti a nicotnosti rozhodnutí není pouze akademickou záležitostí, ale nese s sebou i vysoce praktické důsledky pro soudní přezkum. K nicotnosti správního aktu jsou správní soudy jak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tak i v řízení o kasační stížnosti povinny přihlížet z úřední povinnosti, nad rámec žalobních bodů či důvodů kasační stížnosti. Je-li rozhodnutí skutečně nicotné, soud v řízení o žalobě pouze deklaratorním výrokem vysloví jeho nicotnost. Tento postup odpovídá i samotné logice

věci: není-li tu „nic“, co by zakládalo práva či povinnosti subjektů, nelze toto „nic“ zrušit. Naproti tomu, jde-li o neplatné daňové rozhodnutí (tj. je-li splněn jak formální aspekt, spočívající v absenci některé ze základních náležitostí rozhodnutí, i materiální aspekt, spočívající v určité intenzitě tohoto nedostatku), platí, že soud k jeho vadám způsobujícím neplatnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce; z úřední povinnosti by k vadám způsobujícím neplatnost přihlížel pouze tehdy, pokud by daňové rozhodnutí bylo nejen neplatné, ale zároveň buď nicotné, nebo nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud považuje nicotnost a neplatnost správního aktu za vzájemně odlišné kategorie s vlastním obsahem, rozdílnými předpoklady uplatnění a rozdílnými dopady na soudní přezkum. Následky nicotnosti nelze svévolně spojovat s instituty jinými, nýbrž je naopak třeba vykládat nicotnost restriktivně a s přihlédnutím k jejímu smyslu, jímž je odstranit rozhodnutí, která nikdy nemohla být respektována.

Jak vyplývá z přiloženého spisového materiálu, stěžovatel v žalobě výslovně namítal neplatnost výše uvedeného dodatečného platebního výměru pouze ve vztahu k velikosti otisku úředního razítka**.** V dalších žalobních bodech se pak zaměřil na výtky procesního pochybení správce daně, které pak městský soud přezkoumával v tom směru, zda tyto mohly způsobit nezákonnost stěžovatelem napadených rozhodnutí.

Vzhledem ke shora uvedenému městský soud nepochybil, pokud svůj přezkum neplatnosti rozhodnutí zaměřil pouze na otázku otisku úředního razítka. Není správný názor stěžovatele, že městský soud nesprávně pominul další důvody, pro které je toto rozhodnutí nezákonné a tudíž neplatné, když k neplatnosti musí soud přihlédnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud uzavírá, že neplatnost rozhodnutí soud zkoumá pouze k námitce účastníka. V daném případě stěžovatel namítal neplatnost pouze ve vztahu k otisku úředního razítka a městský soud takto formulovanou námitku v požadovaném rozsahu přezkoumal. Z úřední povinnosti nad rámce žalobních námitek by byl městský soud povinen přihlédnout pouze k nicotnosti rozhodnutí, kterou však napadená rozhodnutí správce daně ani žalovaného netrpí.

Stěžovatel tak nesprávně v kasační stížnosti směšoval institut neplatnosti s institutem nicotnosti rozhodnutí a stejně tak nesprávně vyvozoval neplatnost rozhodnutí od jím tvrzené nezákonnosti rozhodnutí.

K institutu „nezákonnosti“ Nejvyšší správní soud odkazuje na shora již citované rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96, kde byl tento vymezen následovně.

Od nicotnosti i neplatnosti je zapotřebí odlišovat rozhodnutí nezákonná. Nezákonné je takové rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 78 odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.]; tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nicotnost, neplatnost a nezákonnost správního

aktu jsou tak vzájemně odlišnými kategoriemi s vlastním obsahem, rozdílnými předpoklady uplatnění a rozdílnými dopady na soudní přezkum.

Vady řízení, které stěžovatel v žalobě žalovanému vytýkal, nebyly vadami, pro něž by bylo možné rozhodnutí správce daně označit za neplatné, když daňový řád spojuje neplatnost rozhodnutí s absencí základních obsahových náležitostí, nikoli s vadami řízení (§ 32 odst. 7 daňového řádu). Městský soud přezkoumával stěžovatelem vytýkané vady v tom směru, zda mohly tyto přivodit nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Dospěl k závěru, že předchozí daňové řízení je stiženo vytýkanými vadami a pro tyto taktéž městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

Postupu městského soudu tak nelze ničeho vytknout a Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění kasačního důvodu ve smyslu ustanovená § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Dále stěžovatel brojí proti závěru soudu ohledně námitky ústního jednání při odvolacím řízení před žalovaným a uplatňuje tak vady řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Stěžovatel zmiňuje čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, který stojí nad zákonem o správě daní a poplatků a z tohoto dovozuje, že správce daně, i za situace, kdy není v zákoně o správě daní a poplatků zakotvena povinnost rozhodnout o odvolání daňového subjektu při ústním jednání, je povinen postupovat v souladu s Listinou. Právo na projednání věci za přítomnosti daňového subjektu lze ze zákona o správě daní a poplatků dovodit z ustanovení § 7 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 1 odst. 3 a zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

Ani tuto námitku stěžovatele neshledává Nejvyšší správní soud opodstatněnou.

Tvrzení stěžovatele, že došlo k porušení procesního práva stěžovatele tím, že odvolací orgán nerozhodl o odvolání stěžovatele při ústním jednání, nenalézá oporu ani ve faktickém stavu ani v zákoně.

Podle § 2 odst. 4 daňového řádu je daňové řízení neveřejné. Daňový řád v žádném ze svých ustanovení neukládá správci daně povinnost nařídit ve věci vždy ústní jednání. Řádné opravné prostředky, jak jsou popsány v části čtvrté daňového řádu (§ 48 a násl.) předpokládají pochopitelně účast na řízení o odvolání, nikoli však obligatorní nařízení ústního jednání. Článek 38 odst. 2 LZPS, mj. i ve světle nálezu II. ÚS 623/02, dopadá na soudní ochranu, resp. ochranu poskytovanou orgánem soudního typu. Jestliže tedy byl stěžovatel připuštěn do správního řízení a jeho věc byla v režimu platného daňového řádu projednána, nelze úspěšně namítat nezákonnost ze shora podaného důvodu.

Vzhledem k § 31 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, má správce daně možnost obstarávat si důkazní prostředky i bez součinnosti s daňovým subjektem, nejde-li o takový důkazní prostředek, jenž si přítomnost daňového subjektu vyžaduje, resp. u jehož provádění musí být daňovému subjektu účast umožněna.

K porušení práva stěžovatele být přítomen jednání by mohlo dojít pouze za situace, kdy by v odvolacím řízení byla některá z osob vyslýchána v daňovém řízení stěžovatele jako svědek a stěžovateli by tak svědčilo právo zakotvené v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e)

daňového řádu - právo klást uvedené osobě otázky – a být tedy přítomen. Je-li však správce daně oprávněn (a fakticky i povinen) zahrnout do závěrečného hodnocení důkazy i ty skutečnosti, které zjistil jinak než od daňového subjektu, je daňovému subjektu garantováno právo seznámit se se všemi důkazními prostředky formou nahlédnutí do správního (daňového) spisu. Výkon takového práva stěžovateli s ohledem na rozhodnutí MF č. j. 431/49577/2001 vydaného v průběhu odvolacího řízení, kterým bylo plně vyhověno odvolání stěžovatele proti rozsahu, v jakém mu nebylo umožněno nahlédnout do spisového materiálu, upřen nebyl. Stěžovatel byl na základě výše uvedeného rozhodnutí oprávněn nahlédnout do celého spisového materiálu, což učinil dne 1. 8. 2001, kdy byl sepsán u žalovaného v rámci odvolacího řízení protokol o ústním jednání. Stěžovateli nic nebránilo, aby poté, co se seznámil se spisovým materiálem, svá vyjádření ke skutečnostem důležitým v daňovém řízení, jakož i k provedeným důkazům, učinil písemnou formou, která je pro daňové řízení typická. Dle ustanovení § 48 odst. 7 daňového řádu, do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Stěžovatel tohoto svého práva využil a dne 12. 9. 2001 své odvolání doplnil. Na doplnění odvolání bylo v odvolacím řízení ze strany žalovaného v rozhodnutí o odvolání reagováno. Další doplňování důkazního řízení v odvolacím řízení již konáno nebylo.

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že stěžovatel nebyl postupem žalovaného nijak z účasti na daňovém řízení vylučován a jeho práva nebyla v odvolacím řízení zkrácena. Nejvyšší správní soud tak došel k závěru, že nebyl naplněn taktéž kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Poslední stěžovatelova námitka směřuje do nesprávného právního posouzení, kterého se dle stěžovatele dopustil městský soud, když neshledal, že v případě dodatečného vyměření daně stěžovateli neuplynula v žalobě namítaná prekluzivní lhůta k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu.

Stěžovatel v této souvislosti cituje a odkazuje na ustanovení § 32 odst. 1, § 32 odst. 8, § 46 odst. 7, § 46 odst. 1, 5 daňového řádu. Z citovaných ustanovení dle stěžovatele vyplývá, že se daň stanoví a tedy i vyměřuje též rozhodnutím o opravném prostředku. Stěžovatel má za to, že mu byla daň dodatečně vyměřena rozhodnutím o opravném prostředku ze dne 14. 12. 2001 po uplynutí prekluzivní lhůty.

V případě předmětné námitky je rozhodující posouzení otázky, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo ve lhůtě stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu právní moci, či zda postačí, aby bylo rozhodnutí vydáno nepravomocně s tím, že může nabýt právní moci i později.

Dle ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Rozhodnutí, jimiž stanoví správce daně základ daně a daň, sděluje správce daně daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru nebo hromadným předpisným seznamem (§ 32 odst. 8).

Dle ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu je poslední známou daňovou povinností částka daně nebo daňová ztráta ve výši, tak jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5 platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.

Dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu 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 povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Dle odstavce druhého ustanovení § 47 daňového řádu, 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.

Smyslem citovaného ustanovení je stanovit prekluzivní lhůtu, po jejímž marném uplynutí již nelze daň vyměřit ani doměřit. Prekluzi je nutno z hlediska teorie práva chápat jako jeden ze způsobů zániku práva v důsledku jeho neuplatnění ve stanovené době, bez ohledu, pro jaké důvody nebylo právo ve lhůtě uplatněno. Zaniklé právo nelze přiznat.

Rozhodnutí v daňovém řízení je možno klasifikovat jako individuální správní akt, jež je výsledkem aplikační činnosti správního orgánu (správce daně). Individuální správní akty jako individuální správní rozhodnutí představují výsledek provedeného správního řízení, jehož obsahem je zrušení, změna nebo zajištění práv a povinností fyzických a právnických osob. Cílem individuálního správního aktu je tedy autoritativně stvrdit nebo zasáhnout do právních vztahů nebo postavení účastníků řízení. Prostřednictvím daňových rozhodnutích správce daně ukládá povinnosti a přiznává práva daňovým subjektům. Platební a dodatečný platební výměr jsou pak těmi formami daňových rozhodnutí, které konstitutivně stanovují výši vyměřené či dodatečně vyměřené daně a představují tak významný zásah do sféry daňového subjektu. Aby bylo možno daňové rozhodnutí označit za správní akt, musí být vydáno v souladu se zákonem, orgánem k tomu příslušným a musí obsahovat všechny předepsané náležitosti. Správce daně je tedy v daňovém řízení povinen dodržet procesní pravidla stanovená pro jeho vydání a taktéž rozhodnutí musí obsahovat základní formální obsahové náležitosti dle ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu. Další specifickou avšak obligatorní vlastností správních aktů je právní moc, s níž jsou spojeny významné právní následky. Není rozhodující, zda správní akt nabude právní moci marným uplynutím lhůty k odvolání nebo rozhodnutím o podaném odvolání, či jiným zákonem stanoveným způsobem. Z procesního hlediska jde o konečný výsledek určitého postupu správního orgánu.

Právní moc správního rozhodnutí je taková jeho vlastnost, která činí výrok rozhodnutí o právu nebo povinnosti závazným a nezměnitelným a vytváří tak překážku bránící novému projednání věci. Pravomocné rozhodnutí je „odstranitelné“ pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

Aby bylo rozhodnutí v daňovém řízení perfektní, je nutné aby nabylo právní moci. Předpoklady pro nabytí právní moci stanoví daňový řád následovně.

Rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit opravný prostředek, je v právní moci (§ 32 odst. 12). Jde o případy, kdy marně proběhla odvolací lhůta a odvolání podáno nebylo, dále o případy, kdy odvolání podáno bylo a již je o něm rozhodnuto (rozhodnutí o odvolání již bylo i doručeno) nebo jde o rozhodnutí, proti kterým se odvolat nelze. Rozhodnutí v daňovém

řízení nabývá též právní moci dnem vzdání se odvolání (§ 48 odst. 9), případně dnem, kdy vzal odvolatel své odvolání zpět (§ 48 odst. 8). Podání odvolání ve lhůtě stanovené § 48 odst. 5 daňového řádu právní moc napadeného rozhodnutí odkládá. Odvoláním napadené rozhodnutí pak nabude právní moci až rozhodnutím odvolacího orgánu, proti kterému již není odvolání přípustné (§ 50 odst. 8).

Daňový řád v ustanovení § 47 odst. 1 výslovně nestanoví, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo ve tříleté lhůtě právní moci. Daňový řád upravuje vyměřovací řízení v hlavě třetí. Výsledkem vyměřovacího řízení je správné a úplné stanovení základu daně a stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní. Dle ustanovení § 46 odst. 1 daňového řádu podle výsledků vyměřovacího řízení stanoví správce daně základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu vyměřena a předepsána. O stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem a takto vyměřenou daň současně předepíše (§ 46 odst. 4). Zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost (§ 46 odst. 7) .

Platební výměr případně dodatečný platební výměr jsou rozhodnutími, které lze napadnout odvoláním (§ 48 odst. 1). Odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne (§ 50 odst. 6). V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení. Není vázán jen návrhy odvolatele (ten může ve smyslu ustanovení § 48 odst. 7 údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat do doby, než je o odvolání rozhodnuto) a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele (§ 50 odst. 3). Rozhodnutí daňových orgánů - správce daně a odvolacího orgánu tak tvoří celek.

Z výše uvedených zákonných ustanovení vyplývá, že vyměření či doměření daně je fází vyměřovacího řízení správce daně, jež začíná vydáním rozhodnutí ve formě platebního či dodatečného platebního výměru, kterým správce daně daňový subjekt vyrozumí o stanoveném základu daně a vyměřené dani a je ukončen nabytím právní moci výše uvedených rozhodnutí. Teprve v okamžiku nabytí právní moci je daňová povinnost stanovená těmito rozhodnutími úplná a neměnná, když do doby rozhodnutí o odvolání lze výši daňové povinnosti stanovené platebním výměrem případně dodatečným platebním výměrem měnit. Z procesního hlediska je teprve v tento moment ukončen postup daňového orgánu při jejím vyměření či doměření. Na tuto skutečnost nemá vliv ani předběžná vykonatelnost daňových rozhodnutí. Jak již tento soud judikoval - rozhodnutí č. j. 1 Afs 16/2005 ze dne 8. 2. 2006, *„vykonatelnost znamená takový účinek rozhodnutí, který spočívá v tom, že povinnosti ve výroku rozhodnutí stanovené lze vynutit i proti vůli povinného účastníka. U převážné většiny daňových rozhodnutí napadnutelných odvoláním (včetně dodatečných platebních výměrů), není vykonatelnost vázána na právní moc rozhodnutí ale pouze na uplynutí lhůty k plnění (§ 32 odst. 13 ve spojení s § 48 odst. 12 daňového řádu), a jsou tedy předběžně vykonatelné. Vykonatelnost dodatečného platebního výměru tedy určuje, kdy je daňový subjekt povinen plnit povinnost tímto rozhodnutím mu uloženou, zatímco právní moc tohoto rozhodnutí určuje závazně a s konečnou platností výši daňové povinnosti daňového subjektu za příslušné zdaňovací období.“*.

Do doby nabytí právní moci není možné taktéž hovořit o poslední známé daňové povinnosti daňového subjektu (§ 41 odst. 1 věta poslední daňového řádu), neboť daň ještě nebyla pravomocně stanovena rozhodnutím správce daně. Daňový subjekt je tak do doby rozhodnutí o odvolání omezen na právu podat dodatečné daňové přiznání (§ 41 odst. 1 daňového řádu) či využít možnosti nápravy rozhodnutí mimořádnými opravnými prostředky.

Na tomto místě je třeba zdůraznit, že daňový řád nestanoví lhůtu pro vyřízení odvolání. V důsledku absence lhůty pro vyřízení odvolání není vytvářen žádný tlak na rychlost jejich vyřízení. Lhůtu pro vyřízení odvolání stanovilo Ministerstvo financí vnitřním interním předpisem - Pokynem č. D-125, jenž nemá povahu obecně závazného předpisu. Dle tohoto pokynu mohou finanční úřady odvolání zčásti nebo zcela vyhovět nebo odvolání zamítnout ve lhůtě do tří měsíců ode dne, kdy odvolání obdržely, případně v této lhůtě předložit odvolání k rozhodnutí odvolacímu orgánu, kterému je pro vyřízení odvolání stanovena lhůta šestiměsíční, která počíná běžet ode dne postoupení odvolání. Ministerstvo financí může lhůtu prodloužit. S nedodržením lhůt pro vyřízení odvolání stanovené výše uvedeným pokynem vzniká daňovému subjektu možnost domáhat se ochrany proti nečinnosti. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 54, který posuzoval nečinnost správce ve vytýkacím řízení daně ve vztahu k pokynu č. D-144, jehož závěry lze plně aplikovat i na lhůty k vyřízení odvolání).

Odvoláním napadená daňová rozhodnutí v důsledku absence lhůty pro vyřízení odvolání tak mohou nabýt právní moci se značným časovým odstupem od jejich vydání. Nelze však akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabyla právní moci až po lhůtě stanovené v ustanovení § 47 daňového řádu, jejímž marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit. Jiný výklad by vedl k tomu, že výše uvedená prekluzivní lhůta by mohla být libovolně, především nečinností správního odvolacího orgánu (a to i účelově) prodlužována na újmu daňového subjektu. Takový postup by byl v rozporu s článkem 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů.

Pokud právo správce daně daň vyměřit či doměřit po uplynutí prekluzivní lhůty zaniká, je nutné, aby do této doby bylo rozhodnutí o vyměření či doměření daně perfektní, tzn. splňovalo všechny znaky individuální správního aktu (viz výše). Nelze tedy připustit, aby rozhodnutí o vyměření daně, byť bylo vydáno v zákonem stanovené lhůtě, nabylo právní moci, jako jednoho z obligatorních znaků po uplynutí prekluzivní lhůty a proces vyměření či doměření daně by tak byl dovršen až v době, kdy právo daň vyměřit či doměřit správci daně nesvědčí.

Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že ustanovení § 47 daňového řádu je třeba vykládat tak, že daň je nutno ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat, vyměřit či doměřit pravomocně, tedy nestačí, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně.

V projednávané věci správce daně dne 18. 8. 1997 vydal dodatečný platební výměr č. j. 82848/97/011931/5445, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993. Učinil tak na základě výsledků provedené daňové kontroly zahájené v témže roce dne 14. 2. 1997. Za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který založil běh nové tříleté prekluzivní lhůty, je v daném případě nutno považovat

zahájení daňové kontroly. V této souvislosti odkazuje Nejvyšší správní soud na rozhodnutí č. j. 2 Afs 69/2004-52 ze dne 21. 4. 2005, kde mimo jiné konstatoval, že *„úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (pro úplnost je nutno upřesnit, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně). Běh lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly, včetně vydání výzvy k prokázání sporných skutečností či projednání zprávy o daňové kontrole.“*

Lhůta pro doměření daně stěžovateli za zdaňovací období roku 1993 tak začala znovu běžet od konce roku 1997 a skončila dne 31. 12. 2000. Z předloženého spisového materiálu naopak nevyplývá, že by správce daně či žalovaný učinili ve vztahu ke stěžovateli další úkon směřující k doměření daně, jež by výše uvedenou lhůtu prodloužil. Lhůta pro doměření daně tak v daném případě uplynula dne 31. 12. 2000. Ačkoliv správce daně rozhodnutí o doměření daně - dodatečný platební výměr vydal dne 18. 8. 1997, tedy v zákonem stanovené lhůtě, rozhodnutí o odvolání, které stěžovateli pravomocně stanovilo daňovou povinnost za zdaňovací období roku 1993, bylo vydáno až dne 14. 12. 2001, tzn. po uplynutí zmíněné prekluzivní lhůty. Navíc stěžovateli byla v projednávané věci daňová povinnost rozhodnutím o odvolání stanovena v jiné výši, než dodatečným platebním výměrem. Stěžovatel se tak teprve doručením rozhodnutí o dovolání dověděl, jaká je konečná výše jeho daňové povinnosti.

Jestliže městský soud dospěl k závěru, že k prekluze práva daň vyměřit a doměřit v případě stěžovatele nenastala, dopustil se tímto nesprávného právního hodnocení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Z výše uvedených důvodů kasačnímu soudu nezbylo než kasační stížností napadené usnesení zrušit a vrátit mu k dalšímu řízení (§ 110 s. ř. s.).

Městský soud v Praze je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 31. května 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu