



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyně Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci

žalobce: **CZT a.s.**, IČO: 25272322
sídlem Lísková 1513, 286 01 Čáslav

proti

žalovanému: **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 525/15, 118 10 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2021, č. j. MF-28115/2019/3902-22,

takto:

- I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 19. 1. 2021, č. j. MF-28115/2019/3902-22, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč, a to ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou podanou dne 19. 3. 2021 u Městského soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2021, č. j. MF-28115/2019/3902-

22 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel (dále jen „GŘC“ nebo „správce daně“) ze dne 7. 2. 2020, č. j. 8529/2020-900000-313 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení“) a toto rozhodnutí potvrzeno.

2. Prvostupňovým rozhodnutím o výsledku přezkumného řízení správce daně na základě rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 23. 12. 2019, č. j. MF-28115/2019/3902-4 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí“) rozhodl podle § 123 odst. 5 za použití § 7 odst. 2 daňového řádu o zrušení:

a) rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební daň za zdaňovací období duben 2006, vydanému Celním úřadem Pardubice dne 21. 11. 2007, č. j. 9205/07-066300-024, kterým byl dodatečný platební výměr podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušen a řízení zastaveno; v rozsahu, který se týká tabákového výrobku Gullivers Extra (dále též „rozhodnutí GŘC o odvolání za zdaňovací období duben 2006“),

b) rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3, o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební daň za zdaňovací období únor 2006, vydanému Celním úřadem Pardubice dne 21. 11. 2007, č. j. 9203/7-066300-024, kterým byl dodatečný platební výměr podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušen a řízení zastaveno; v celém rozsahu (dále též „rozhodnutí GŘC o odvolání za zdaňovací období únor 2006“),

c) rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-4/2013-900000-304.3, o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební daň za zdaňovací období březen 2006, vydanému Celním úřadem Pardubice dne 21. 11. 2007, č. j. 9204/7-066300-024, kterým byl dodatečný platební výměr podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušen a řízení zastaveno; v rozsahu, který se týká tabákového výrobku Gullivers Extra (dále též „rozhodnutí GŘC o odvolání za zdaňovací období březen 2006“).

II. Žaloba

3. Žalobce v žalobě uplatnil tři věcně shodné námítky, které uplatňoval již ve svém rozkladu proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí a následně též ve svém odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení.
4. Žalobce v *první žalobní námitce* namítal, že nebyla splněna základní (věcná) podmínka pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu, protože právní neexistence prvoinstančního rozhodnutí nemůže naplnit znak nezákonnosti. Uvedené stavěl na právní neexistenci dodatečných platebních výměrů na spotřební daň za zdaňovací období únor až duben 2006, vydaných Celním úřadem pro Pardubický kraj. Žalobce dovozoval, že není-li základní (věcná) podmínka splněna ve vztahu k nařízení přezkoumání rozhodnutí, je nezákonné také napadené rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení.
5. V rámci *druhé žalobní námitky* žalobce namítal, že přezkumné řízení bylo zahájeno po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně podle § 122 odst. 3 daňového řádu s akcentem na úlohu a význam prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle usnesení Ústavního soudu sp. zn. ÚS
- III
- 4060/17 ze dne 27. 3. 2018, na které odkazoval.

6. Ve *třetí žalobní námitce* žalobce uvedl, že přezkumem dotčená rozhodnutí již byla přezkoumána ve správním soudnictví, a to v rámci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2Afs 249/2019 - 66. Napadené rozhodnutí je tak v rozporu s § 121 odst. 2 daňového řádu, podle něhož v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí.
7. Poslední, *čtvrtou žalobní námitkou* žalobce poukazoval na to, že proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí uplatnil dne 20. 1. 2020 rozklad, o kterém však ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení, ani ke dni podání odvolání proti němu, nebylo dosud rozhodnuto. Přestože přezkoumání rozhodnutí bylo nařízeno pouze nepravomocně, správce daně nařízené přezkoumání rozhodnutí provedl a podle § 123 odst. 5 za použití § 7 odst. 2 daňového řádu rozhodl o výsledku přezkumného řízení, což má za následek nezákonnost prvostupňového rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení a napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že žalobce opětovně uplatnil argumenty, které jsou obsahově věcně shodné s argumenty uplatněnými v rozkladu proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, jakož i posléze v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení. Žalovaný se s uplatněnými námitkami vypořádal v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění odkázal, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
9. K *první žalobní námitce* žalovaný konstatoval, že se v dané věci jednalo o pouhou dočasnou právní neexistenci prvoinstančního rozhodnutí. Žalovaný připomněl, že v konkurenci dvou trojic odvolacích rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce na spotřebních daních za zdaňovací období únor až duben 2006 vedle sebe souběžně existovala zcela protichůdná rozhodnutí o odvolání, která byla existentní a vyvolávala také zcela opačné právní účinky. Přitom právě právní účinky zrušujících odvolacích rozhodnutí správce daně způsobovaly právní neexistenci prvoinstančních rozhodnutí, a proto dodatečné platební výměry nemohly být osvědčeny jako zákonně existující exekuční tituly, když na zrušující odvolací rozhodnutí správce daně nedopadal účinek podle § 124a daňového řádu. Dočasná právní neexistence prvoinstančního rozhodnutí byla procesně vypořádána právě prostřednictvím nařízeného a provedeného přezkoumání nesprávných v pořadí druhých zrušujících odvolacích rozhodnutí správce daně.
10. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný uvedl, že objektivní lhůta pro stanovení daně byla zachována, jelikož počátek běhu lhůt pro stanovení daně započal ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). U prekluzivních lhůt pro vyměření daně podle § 47 ZSDP, jejichž běh neskončil před nabytím účinnosti daňového řádu, pak podle přechodného ustanovení v § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že zůstal zachován okamžik určení počátku jejich běhu podle § 47 odst. 1 ZSDP. Běh lhůt pro stanovení daně za zdaňovací období únor až duben 2006 byl opakovaně staven podle § 41 s. ř. s. V konkurenci dvou trojic protichůdných odvolacích rozhodnutí nemohou obstát ta, která sama byla vydána již po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Uvedené je také dalším důvodem, pro který je nutné § 122 odst. 3

daňového řádu vyložit tak, že tato rozhodnutí bylo možné přezkoumat, a to přesto, že subjektivní lhůta pro stanovení daně již uplynula.

11. Žalovaný ke *třetí žalobní námitce* zopakoval, že zábrana pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 2 daňového řádu není dána. V žalobcem odkazovaném rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2Afs 249/2019 – 66 se soud věcně nezabýval a ani nemohl zabývat zákonností nařízeného přezkoumání rozhodnutí a ani zákonností odvoláním napadeného rozhodnutí, stejně jako procesním vypořádáním kolize spočívající v souběžné existenci dvou trojic rozdílných odvolacích rozhodnutí v téže věci.
12. Ke *čtvrté žalobní námitce* žalovaný uvedl, že právní úprava přezkoumání rozhodnutí obsažená v daňovém řádu nijak nestanoví požadavek na dřívější nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je přezkumné řízení nařízeno, před vlastním provedením přezkumného řízení příslušným správcem daně a před vydáním rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu. Žalobcem uplatněný rozklad proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 109 odst. 5 daňového řádu nemá odkladný účinek a správce daně tedy nebyl povinen před vydáním prvostupňového rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení vyčkat na nabytí právní moci rozhodnutí o nařízení přezkoumání.

IV. Další podání účastníků

13. V doplnění žaloby ze dne 16. 5. 2022 žalobce k druhé žalobní námitce označil aktuální judikaturu, a to rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) ze dne 7. 4. 2022, č. j. 1Afs 356/2020-145. K tomu žalovaný v podání ze dne 20. 6. 2022 uvedl, že z žalobcem odkazovaného rozsudku neplyne, že by NSS konstatoval nezákonnost nařízeného přezkumného řízení ani nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
14. V doplnění žaloby ze dne 24. 10. 2022 žalobce k druhé žalobní námitce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2022, č. j. 2Afs 378/2020-64. K tomu žalovaný v podání ze dne 1. 12. 2022 opětovně uvedl, že z žalobcem odkazovaného rozsudku neplyne, že by NSS byť nepřímou konstatoval nezákonnost nařízeného přezkumného řízení ani nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
15. V replice ze dne 18. 1. 2023 žalobce upozornil, že žalovaný opakovaně, naposledy v podání ze dne 1. 12. 2022, potvrdil uplynutí prekluzivní lhůty pro přezkum, což má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný v podání ze dne 2. 2. 2023 označil repliku žalobce pro řešenou věc za bezvýznamnou, neboť nepředkládá žádné nové argumenty.

V. První posouzení věci Městským soudem v Praze

16. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002, soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.
17. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (souhlas žalobce byl v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. presumován).

18. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud při prvním posouzení věci následující pro rozhodnutí relevantní skutečnosti.
19. Celní úřad pro Pardubický kraj (dále jen „celní úřad“) vydal dne 21. 11. 2007 dodatečné platební výměry č. j. 9203/07-066300-024, č. j. 9204/07-066300-024 a č. j. 9205/07-066300-024 na spotřební daň z tabákového výrobku Gullivers Extra za zdaňovací období měsíců února, března a dubna 2006.
20. Odvolací správní orgán (tehdejší Celní ředitelství Hradec Králové; později Generální ředitelství cel) rozhodnutími ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-021, č. j. 2677-3/2010-060100-021 a č. j. 2678-3/2010-060100-021, dodatečné platební výměry změnil toliko co do výše vyměřené daně a ve zbytku je potvrdil. Proti rozhodnutím správce daně se žalobce bránil žalobou, které Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) rozsudkem ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 - 334, vyhověl a rozhodnutí správce daně zrušil.
21. Správce daně, vázán rozsudkem krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 - 334, vydal rozhodnutí ze dne 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, a ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 a č. j. 18073-4/2013-900000-304.3 (tj. rozhodnutí GŘC o odvolání za zdaňovací období únor, březen a duben 2006). Těmito rozhodnutími zrušil dodatečné platební výměry ze dne 21. 11. 2007 na spotřební daň z tabákového výrobku Gullivers Extra za zdaňovací období měsíců února, března a dubna 2006 a řízení v těchto věcech zastavil. Nejvyšší správní soud následně rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 - 179, zrušil rozsudek krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 - 334 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zrušením rozsudku krajského soudu tak došlo k tzv. „obživnutí“ trojice původních rozhodnutí o odvolání z roku 2010, potvrzujících dodatečné platební výměry. Zároveň nadále existovala trojice rozhodnutí GŘC o odvolání z roku 2013, která naopak dodatečné platební výměry zrušila.
22. Dne 24. 10. 2019 obdržel žalovaný prostřednictvím datové zprávy podání správce daně označené jako „*Postoupení podnětu k přezkumu Ministerstvu financí, Letenská 15, 118 10 Praha 1, Odbor 39 - Správní činnosti*“. Tímto podáním byl u žalovaného uplatněn podnět k nařízení přezkoumání tří pozdějších rozhodnutí správce daně o odvolání z roku 2013 proti dodatečným platebním výměrům celního úřadu. Podstatou podnětu zasláného správcem daně byla Nejvyšším správním soudem zjištěná konkurence dvou trojic rozhodnutí o odvolání ve věci jedné daňové povinnosti (viz rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66), která nebyla odstraněna, jelikož účinek podle § 124a daňového řádu v projednávaných věcech nenastal.
23. Žalovaný dospěl k závěru, že jsou naplněny veškeré podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu, a proto dne 23. 12. 2019 vydal rozhodnutí pod č. j. MF-28115/2019/3902-4, kterým nařídil přezkoumání tří pozdějších rozhodnutí správce daně o odvolání z roku 2013.
24. Dne 20. 1. 2020 obdržel žalovaný do datové schránky včasné podání žalobce označené jako „*rozklad do Rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí č. j. MF-28115/2019/3902-4 ze dne 23. 12. 2019*“.
25. Rozhodnutím o výsledku přezkumného řízení ze dne 7. 2. 2020, č. j. 8529/2020-900000-313, správce daně podle § 123 odst. 5 daňového řádu za použití § 7 odst. 2 daňového řádu rozhodl o zrušení svých předchozích rozhodnutí o odvolání žalobce č. j. 18073-2/2013-900000-304.3 ze dne 10. 5. 2013 (ke spotřební dani za zdaňovací období duben 2006), č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 ze dne 13. 5. 2013 (ke spotřební dani za zdaňovací období únor 2006) a č. j.

18073-4/2013-900000-304.3 ze dne 13. 5. 2013 (ke spotřební dani za zdaňovací období březen 2006).

26. Dne 10. 3. 2020 obdržel žalovaný prostřednictvím datové zprávy podání správce daně označené jako „*Postoupení odvolání s příslušnou částí daňového spisu a stanoviskem*“. Tímto podáním bylo žalovanému, jako příslušnému odvolacímu orgánu ve smyslu § 114 odst. 1 daňového řádu a § 1 odst. 3 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, postoupeno odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení.
27. Dne 12. 8. 2020 ministryně financí vydala rozhodnutí č. j. MF-28115/2019/3902-25, kterým zamítla rozklad žalobce a potvrdila prvostupňové rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí (dále jen „rozhodnutí o rozkladu“).
28. Proti rozhodnutí o rozkladu podal žalobce dne 12. 11. 2020 k Městskému soudu v Praze žalobu, která je vedena pod sp. zn. 8Af 31/2020; řízení v této věci dosud není skončeno.
29. Dne 19. 1. 2021 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení zamítl.
30. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
31. Podle § 121 odst. 1 daňového řádu *správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.*
32. Podle § 121 odst. 2 daňového řádu *v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí.*
33. Podle § 121 odst. 3 daňového řádu *podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podá u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni, kterýkoli správce daně, jakmile zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky.*
34. Podle § 121 odst. 4 daňového řádu *za podmínek podle odstavce 3 může podnět k přezkoumání rozhodnutí podat kterákoli osoba zúčastněná na správě daní. Pokud o to osoba, která podala podnět, požádá, sdělí jí správce daně, zda shledal podnět důvodným či nikoliv.*
35. Podle § 122 odst. 1 daňového řádu *přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.*
36. Podle § 122 odst. 2 daňového řádu *jde-li o nařízení přezkoumání rozhodnutí ústředního správního orgánu nebo úřední osoby stojící v čele ústředního správního orgánu, nařídí přezkoumání rozhodnutí úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu na základě návrhu jí ustanovené komise.*
37. Podle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu *přezkoumání rozhodnutí lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně, jde-li o rozhodnutí o stanovení daně.*
38. Podle § 123 odst. 1 daňového řádu *přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.*
39. Podle § 123 odst. 2 daňového řádu *řízení je zahájeno vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí.*

40. Podle § 123 odst. 3 daňového řádu *správce daně je při řízení vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; ve stejném rozsahu může řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady.*
41. Podle § 123 odst. 4 daňového řádu *nařízení přezkoumání rozhodnutí má vůči takto přezkoumávanému rozhodnutí a navazujícím rozhodnutím odkladný účinek až do doby oznámení rozhodnutí ve věci, vydaného v přezkumném řízení, s výjimkou zajištění podle § 167 až 169, § 170 a 173. Po dobu trvání odkladného účinku úroky, které jsou příslušenstvím daně, nevznikají.*
42. Podle § 123 odst. 5 daňového řádu *jestliže správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.*
43. Podle § 108 odst. 2 daňového řádu *proti rozhodnutí, které vydal ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v jeho čele, lze podat rozklad. O rozkladu rozhoduje úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu na základě návrhu jí ustanovené komise. Na řízení o rozkladu se použijí obdobně ustanovení o odvolání, nevylučuje-li to povaha věci.*
44. Soud při prvním posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
45. Soud předně posuzoval čtvrtou žalobní námitku spočívající v tvrzení, že vlastní přezkum (tj. vydání rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení) byl správcem daně proveden na základě dosud nepravomocného prvostupňového rozhodnutí o nařízení přezkumu.
46. Podle § 108 odst. 1 daňového řádu lze rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumat na základě: a) řádného opravného prostředku, kterým je odvolání nebo rozklad, b) mimořádného opravného prostředku, kterým je návrh na povolení obnovy řízení, nebo c) dozorčího prostředku, kterým je nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Řádné opravné prostředky jsou v dispozici adresátů práva (daňových subjektů) a směřují proti nepravomocným rozhodnutím. Mimořádné opravné prostředky jsou taktéž v dispozici daňových subjektů, avšak směřují proti rozhodnutím pravomocným. Dozorčí prostředky pak jsou v dispozici správce daně; daňový subjekt nemá nárok na jejich iniciaci. Nařízení přezkumného řízení přitom svojí povahou představuje typický dozorčí prostředek, tj. prostředek iniciovaný ex offio rozhodnutím správce daně, na jehož zahájení není právní nárok (srov.. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, č. 1113/2007 Sb. NSS).
47. Řízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k nařízení přezkoumání rozhodnutí; v následující k samotnému přezkumu, tj. k vydání rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení. Dle daňového řádu neústí přezkumné řízení automaticky ve vydání nového rozhodnutí, jakkoliv byly původně předpoklady pro nařízení přezkumu naplněny. Daňový řád upravuje tři různé způsoby ukončení přezkumného řízení. Správce daně provádějící přezkum rozhodnutí změní nebo zruší, shledá-li nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Výsledné rozhodnutí je bez jakýchkoli pochybností rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., proti kterému se lze bránit odvoláním a následně žalobou ke správnímu soudu. Nedojde-li ke změně nebo zrušení přezkoumávaného rozhodnutí, správce daně řízení zastaví. Tak tomu bude ve všech případech, kdy správce daně následně zjistí, že odhalené vady neměly na zákonnost rozhodnutí vliv nebo nezákonnost rozhodnutí jednoduše dána není (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2019, č. j. 9 Afs 169/2018 – 35)

48. Z uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v první fázi přezkumného řízení se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda bude vůbec k přezkoumávání přistoupeno, tj. zkoumá se zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení; ve druhé fázi, a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno a řízení tedy znovu otevřeno, se rozhoduje o tom, zda původní přezkoumávané rozhodnutí bude změněno nebo zrušeno (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni). Nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení. Zákonnost původního rozhodnutí je tudíž významně zpochybněna, přičemž správce daně, který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, je ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu vázán právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání. Rozhodnutí instančně vyššího správce daně o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí tudíž zasahuje do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve smyslu § 123 odst. 4 daňového řádu má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, a navazující judikatura, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007-80; ze dne 13. 12. 2007, č. j. 9 Afs 76/2007-84; ze dne 27. 8. 2008, č. j. 1 Afs 124/2008-42; ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/2010-84; ze dne 19. 5. 2011, č. j. 1 As 36/2011-79; ze dne 7. 8. 2013, č. j. 1 Afs 35/2013-30, či nejnověji ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015- 61, ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016-43 a ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 165/2016-27). Pokud je tedy daňový subjekt přesvědčen, že rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení nemělo být vůbec vydáno, resp. nejsou vůbec splněny zákonné podmínky pro vedení přezkumného řízení, je na místě bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání žalobou dle § 65 s. ř. s., nikoliv až žalobou napadající rozhodnutí o výsledku přezkumu.
49. Při prvním posouzení věci městský soud v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016-62, dospěl k závěru, že rozklad proti rozhodnutí o nařízení přezkumu má odkladný účinek a čtvrtou žalobní námitku tak shledal důvodnou. Uzavřel, že má-li být správce daně, který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, vázán závěry instančně vyššího správce daně o protiprávnosti přezkoumávaného rozhodnutí o stanovení daně nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházelo, za situace, kdy proti prvostupňovému rozhodnutí o nařízení přezkumu v první fázi podal daňový subjekt opravný prostředek (rozklad), který má odkladný účinek, je nezbytné před vydáním rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení vyčkat pravomocného rozhodnutí o rozkladu.
50. Městský soud proto rozsudkem ze dne 31. 3. 2023, č. j. 9Af 4/2021 - 77, napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
51. Zbylými žalobními námitkami, kterými žalobce zpochybňoval zákonnost rozhodnutí o nařízení přezkumu, se městský soud nezabýval. Jelikož proti rozhodnutí o nařízení přezkumu je přípustná žaloba ve správním soudnictví, kterou žalobce podal a o níž městský soud vede řízení pod sp. zn. 8Af 31/2020, nemůže se v řízení o žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení zabývat podmínkami pro nařízení přezkumu (srov. rozsudky NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52; ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 85/2007-27; ze

dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/2010-84; ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015-61; a ze dne 24. 1. 2018, č. j. 6 Afs 215/2017-40).

VI. Kasační stížnost žalovaného a její posouzení Nejvyšším správním soudem

52. Rozsudek městského soudu ze dne 31. 3. 2023, č. j. 9Af 4/2021 - 77, byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2024, č. j. 10 Afs 113/2023 - 43 (dále též „zrušující rozsudek“).
53. V odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní soud potvrdil, že slova o odkladném účinku odvolání proti rozhodnutí o nařízení přezkumu, jimž však nepředchází žádné premisy a s nimiž odůvodnění již nijak dále nepracuje, se v rozsudku NSS ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016-62 skutečně objevují, neplynou však ze zákona, ale jsou převzata z textu důvodové zprávy. Jedná se ale o zjevný omyl, jehož se Nejvyšší správní soud dopustil v důsledku přehlédnutí (ostatně pochopitelného, protože o otázku účinků odvolání v oné věci vůbec nešlo); tento omyl nelze pokládat za právní úvahu, která by případně mohla zavazovat správní soudy při dalším rozhodování.
54. NSS se proto zabýval otázkou odkladného účinku věcně a dospěl k závěru, že rozklad (případně odvolání) proti rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladný účinek nemá. Podle daňového řádu rozklad nemá odkladný účinek vždy, ale jen ve vymezených případech (§ 109 odst. 5 a § 108 odst. 2). V případě rozkladu proti rozhodnutí o nařízení přezkumu však zákon odkladný účinek nestanoví.
55. Nejvyšší správní soud uložil městskému soudu, aby se žalobou proti rozhodnutí vzešlému z přezkumného řízení znovu zabýval, a to s přihlédnutím k procesnímu vývoji soudních řízení v té větví, v níž bylo napadeno předcházející rozhodnutí o nařízení přezkumu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozornil na v mezidobí vydaný rozsudek ze dne 12. 4. 2023, č. j. 8 Af 31/2020 - 81, v němž městský soud dospěl k závěru, že přezkum byl nařízen až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, tedy v rozporu s § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Citovaný rozsudek však byl rovněž napaden kasační stížností (vedenou pod sp. zn. 6 Afs 92/2023), o níž NSS dosud nerozhodl.
56. Nejvyšší správní soud závěrem podotkl, že *„i když odkladný účinek nelze ze zákona dovodit, bylo by vhodné, aby daňové orgány prováděly přezkumné řízení až po právní moci rozhodnutí o jeho nařízení, tedy po vypořádání případných opravných prostředků. Dává totiž smysl nejprve postavit najisto, že přezkum lze nařídit, a až poté vést samotné přezkumné řízení. Tím by se také zabránilo případnému řetězení nezákonných rozhodnutí a úkonů vůči daňovému subjektu, pro kterého je přezkumné řízení už tak výrazným zásahem do právní jistoty. Takový ohled je namístě především v případech, jako je tento, kdy jde o daň za zdaňovací období únor, březen a duben 2006 a řízení o stanovení daně probíhá v různých podobách už od roku 2007. Žalobkyně tedy ani po sedmnácti letech nemá jistotu, zda jí bude daň stanovena, případně v jaké výši. Postup daňových orgánů by už proto měl být co nejméně zatěžující.“*

VII. Řízení u Městského soudu v Praze po zrušujícím rozsudku NSS

57. Městský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s., znovu přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a s přihlédnutím k závěrům

soudních řízení v té větví, v níž bylo napadeno předcházející rozhodnutí o nařízení přezkumu, opětovně dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

58. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem výslovně souhlasili.
59. Z rozhodovací činnosti je městskému soudu známo, že Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6Afs 92/2023 – 29, zamítl kasační stížnost žalovaného proti rozsudku městského soudu ze dne 12. 4. 2023, č. j. 8 Af 31/2020 – 81, kterým osmý senát vyhověl žalobě a zrušil napadené rozhodnutí o nařízení přezkumu, neboť dospěl k závěru, že již uplynula lhůta pro stanovení daně, přičemž dle § 122 odst. 3 daňového řádu tato skutečnost brání zahájení přezkumného řízení. Městský soud přitom vzal v potaz argumentaci žalovaného, že přezkumné řízení chápe jak nástroj ultima ratio; přesto dal přednost právní jistotě účastníka řízení s odkazem na usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. III. ÚS 4060/17.
60. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6Afs 92/2023 – 29 nejprve s ohledem na značnou délku řízení ve věci, když řízení se týkalo daňové povinnosti za zdaňovací období únor-duben 2006, postavil najisto, že podle § 264 odst. 4 daňového řádu běh a délka lhůty pro stanovení daně se v projednávaném případě řídí úpravou v daňovém řádu.
61. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6Afs 92/2023 – 29 dále konstatoval:

„[10] Podle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu lze přezkoumání rozhodnutí nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně, jde-li o rozhodnutí o stanovení daně.

[11] Dle § 148 daňového řádu činí lhůta pro stanovení daně tři roky a v zákonem vymezených případech dochází k jejímu prodloužení, přerušování či stavení, je však omezena maximální délkou deseti let, kterou stavět ani přerušovat nelze (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-2018). Maximální možná délka lhůty pro stanovení daně bývá označována jako objektivní lhůta pro stanovení daně, nejedná se však o „nějakou druhou“ lhůtu pro stanovení daně, ale pouze o limit, který ohraničuje maximální délku tzv. subjektivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu. V případě marného uplynutí subjektivní lhůty již není možné daň stanovit, a to bez ohledu na zbývající část desetileté objektivní lhůty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2020, č. j. 4 Afs 204/2020-30).

[12] Mezi stranami není sporné, že došlo k uplynutí subjektivní lhůty pro stanovení daně ještě před nařízením přezkumu rozhodnutí. Závěr městského soudu, že přezkum rozhodnutí nebylo možno nařídit, protože již došlo k prekluzi práva stanovit daň, tak byl správný. Skutečnost, že v době nařízení přezkumu dle stěžovatele ještě nedošlo k uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně, nemá vliv na existenci překážky pro nařízení přezkumu v podobě uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu, protože tato překážka nastává již marným uplynutím subjektivní lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu.“

62. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6Afs 92/2023 – 29 rovněž vyložil, že názor žalovaného, podle nějž v době nařízení přezkumu ještě nedošlo k uplynutí objektivní lhůty, je mylný: „*Stavením běhu objektivní lhůty po účinnosti daňového řádu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, č. 4543/2024 Sb. NSS. Dospěl k závěru, že vede-li se v souvislosti se stanovením daně před soudem ve správním soudnictví řízení, které bylo zahájeno po 31. 12. 2010, nestaví se lhůta pro stanovení daně podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V tomto případě se však nestaví nejdelší možná lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.*“ Běh objektivní lhůty pro

stanovení daně tak v projednávané věci nestavilo vedení všech soudních řízení, ale pouze vedení soudních řízení zahájených před účinností daňového řádu. Objektivní lhůty tak za jednotlivá zdaňovací období uběhly v průběhu roku 2017, k nařízení přezkumu došlo dne 23. 12. 2019, tedy zcela zřejmě po uplynutí objektivních lhůt. Podle Nejvyššího správního soudu „přezkumné řízení zasahuje do již pravomocných rozhodnutí, jeho nařízením je tak značně zasahováno také do právní jistoty účastníků řízení. Z toho důvodu je nutné přísně trvat na nařízení přezkumu rozhodnutí pouze v zákonem stanovených mezích. Ostatně absenci možnosti nařídit přezkum rozhodnutí po uplynutí prekluzivní lhůty naznačil Nejvyšší správní soud již v rozsudcích týkajících se jiných větví této kauzy (srov. rozsudky ze dne 31. 8. 2022, č. j. 2 Afs 378/2020-64, a ze dne 7. 4. 2022, č. j. 1 Afs 356/2020-145).“

63. V podání ze dne 7. 8. 2024 žalovaný správní orgán k výzvě městského soudu uvedl, že po vydání rozsudku soudu ze dne 31. 3. 2023, č. j. 9 Af 4/2021-77, kterým bylo napadené rozhodnutí (tj. původní rozhodnutí o odvolání) zrušeno, vydal žalovaný s ohledem na vázanost právním názorem soudu dne 1. 8. 2023 nové rozhodnutí o odvolání č. j. MF-28115/2019/3902-88, kterým odvoláním napadené prvostupňové rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení zrušil a zastavil řízení podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu (dále jen „nové rozhodnutí o odvolání“). Nové rozhodnutí o odvolání bylo dne 2. 8. 2023 doručeno žalobci a je tak podle § 101 odst. 5 a § 103 odst. 1 daňového řádu v právní moci.
64. Žalovaný následně poukázal na závěry rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6 Afs 92/2023-29, kterým NSS zamítl kasační stížnost žalovaného proti rozsudku městského soudu ze dne 12. 4. 2023, č. j. 8 Af 31/2020-81, a potvrdil správnost závěru, že přezkum rozhodnutí nebylo možno nařídit, protože již došlo k prekluzi práva stanovit daň. Žalovaný poznamenal, že NSS ve svém rozsudku vycházel z rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, kterým až po podání kasačních stížností žalovaného byly rozšířeným senátem NSS korigovány předchozí závěry NSS, a to tak, že nově se pro soudní řízení (vedená v souvislosti se stanovením daně) zahájená po 31. 12. 2010 nepoužije pravidlo o stavení běhu objektivní prekluzivní lhůty dle § 41 s. ř.s., ale lhůta pro stanovení daně se staví dle § 148 odst. 4 daňového řádu s tím, že se však nestaví nejdelší možná lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Nový názor rozšířeného senátu NSS a závěry rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6 Afs 92/2023-29, dle názoru žalovaného předurčují výrok nového rozsudku soudu v projednávané věci. Zamítnutí žaloby nebo změnu právního názoru soudu oproti zrušenému rozsudku č. j. 9Af 4/2021 – 77, nelze podle názoru žalovaného ve věci očekávat.
65. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016-62 uvedl, že „nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení) a zároveň, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. V rámci přezkumu se zkoumá nejen obsah původního rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které tomuto rozhodnutí předcházely. Tímto právním názorem je správce daně, který rozhodl v posledním stupni, a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku protiprávnosti napadeného rozhodnutí a nemůže sám dospět k závěru opačnému.“
66. Posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení, jímž bylo původní rozhodnutí (tj. v daném případě tři pozdější rozhodnutí správce daně o odvolání z roku 2013) v přezkumném řízení zrušeno, závisí také na posouzení zákonnosti rozhodnutí

žalovaného o nařízení přezkumu, které představovalo v konkrétní věci podklad či zákonný předpoklad pro přezkoumávané napadené rozhodnutí, neboť jak již bylo uvedeno výše, důvody, pro které byl nařízen přezkum původního rozhodnutí, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkumu je správce daně v přezkumném řízení vázán.

67. Případným zrušením rozhodnutí o nařízení přezkumu by totiž došlo k situaci, že původní rozhodnutí by bylo změněno, resp. zrušeno, aniž by byly pro takový postup splněny zákonné předpoklady (absentoval by výsledek první fáze přezkumného řízení – rozhodnutí o nařízení přezkumu).
68. V projednávané věci proto soud při posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí vyšel ze shora citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6Afs 92/2023 – 29, uzavřel, že k nařízení přezkumu došlo v daném případě po uplynutí subjektivní i objektivní lhůty pro stanovení daně dle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Závěr městského soudu vyslovený v rozsudku ze dne 12. 4. 2023, č. j. 8 Af 31/2020 – 81, že přezkum rozhodnutí nebylo možno nařídit, protože již došlo k prekluzi práva stanovit daň, tak byl správný.
69. Jelikož rozhodnutí žalovaného o nařízení přezkumu, které představovalo v daném případě zákonný předpoklad pro vydání přezkoumávaného napadeného rozhodnutí v druhé fázi přezkumného řízení, bylo zrušeno pro nezákonnost soudem ve správním soudnictví, není aplikace závěrů vyslovených v rozsudku městského soudu ze dne 12. 4. 2023, č. j. 8 Af 31/2020 – 81, a v rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6Afs 92/2023 – 29, v rozporu s úpravou obsaženou v § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť soud zohlednil pouze takovou nezákonnost podmiňujícího rozhodnutí, jejíž důvod byl dán již v době vydání podmíněného (napadeného) rozhodnutí, avšak která dosud toliko nebyla autoritativně zjištěna.

VIII. Závěr a náklady řízení

70. Na základě shora uvedených skutečností soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
71. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení měl plný úspěch žalobce, proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení částku 3 000 Kč odpovídající zaplacenému soudnímu poplatku ve výši 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) sazebníku poplatků k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] do 1 měsíce od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. srpna 2024

JUDr. Naděžda Řeháková v.r.
předsedkyně senátu