



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobců a) M. Š., b) M. Š., zastoupených JUDr. Václavem Nygrínem, advokátem v Ústí nad Labem, Revoluční 8, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 8. 2003, čj. 3900/110/2002, a čj. 3899/110/2002, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 4. 2005, čj. 15 Ca 225/2003 - 89,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**
- III. Žalobcům se právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 26. 8. 2003, čj. 3900/110/2002, žalovaný zamítl odvolání žalobce a) proti rozhodnutí Finančního úřadu ze dne 23. 10. 2001, čj. 106273/01/182911/1117, kterým správce daně vyměřil žalobci a) daň za rok 1999 ve výši 76 844 Kč a uložil mu uhradit rozdíl mezi daní vyměřenou a daní přiznanou (ve výši 75 509 Kč).

Rozhodnutím ze dne 26. 8. 2003, čj. 3899/110/2002, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně b) proti rozhodnutí Finančního úřadu ze dne 23. 10. 2001, čj. 106240/01/182911/1117, kterým správce daně vyměřil žalobkyni b) daň za rok 1999 ve výši 68 012 Kč a uložil jí uhradit rozdíl mezi daní vyměřenou a daní přiznanou (ve výši 64 097 Kč).

Žalobci se domáhali žalobami u Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušení shora citovaných rozhodnutí žalovaného a jim předcházejících rozhodnutí Finančního úřadu. Krajský soud tyto žaloby usnesením ze dne 12. 4. 2005, čj. 15 Ca 225/2003 - 69, spojil ke společnému projednání s tím, že nadále budou vedeny pod sp. zn. 15 Ca 225/2003.

Žalobci shodně tvrdili, že napadenými rozhodnutími bylo porušeno jejich právo na spravedlivý proces [čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“)] a bylo zasaženo do jejich majetkové sféry. Žalovaný rovněž nerespektoval překážku věci pravomocně rozsouzené [§ 28 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále též „daňový řád“, „d. ř.“)] a řízení podle § 27 odst. 1 písm. e) d. ř. nezastavil. K vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 došlo ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 d. ř. konkludentně. Na poslední straně daňových přiznání za relevantní období je jako datum vyměření daně uvedeno 23.10.2001 s označením žalobou napadených platebních výměrů. Z daňových přiznání je ovšem zřejmé, že data byla opravena bílou korekční páskou, pod kterou je možné rozeznat původní text, a to vyměření daně dne 25. 7. 2000, ke dni 26. 6. 2000. Žalobci jsou přesvědčeni, že změnou data nebyla opravována pouhá chyba v psaní, ale byl učiněn pokus znečitelnit údaj o konkludentním vyměření daně. Ostatně, zaretušovaná data odpovídají postupu správce daně podle § 46 odst. 5 d. ř. Takový postup správce daně je v rozporu nejen s překážkou věci pravomocně rozhodnuté, ale rovněž v rozporu se zásadou zákonnosti daňového řízení (§ 2 odst. 1 d. ř., čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny) a právem žalobců na spravedlivý proces (čl. 38 odst. 2 Listiny). Zjistil-li správce daně dodatečně po vyměření daně, že daňová povinnost žalobců je nižší oproti zákonné daňové povinnosti, měl daň vyměřit dodatečným platebním výměrem (§ 47 odst. 7 d. ř.), to však neučinil. Postavení žalobkyně b), manželky žalobce a) a s ním spolupracující osoby, se odvíjí od postavení žalobce a).

Krajský soud žalobám vyhověl a napadená rozhodnutí zrušil. Rozsudek ze dne 20. 4. 2005, čj. 15 Ca 225/2003 - 89, odůvodnil následujícím způsobem:

Z ustanovení § 46 odst. 1, odst. 4 věty první d. ř. a ustanovení § 46 odst. 5 věty první d. ř. vyplývá, že nestanoví-li správce daně daňovému subjektu základ daně a vyměřenou daň platebním výměrem před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, má se za to, že k vyměření daně dochází v poslední den lhůty pro jeho podání, pokud nedojde k přerušení této lhůty vydáním výzvy k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, kterou se zahajuje vytykáací řízení (§ 43 odst. 1, odst. 3 d. ř.).

Žalobci podali dne 21. 6. 2000 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, zpracované daňovým poradcem. Správce daně nezahájil vytykáací řízení, proto se podle § 46 odst. 5 d. ř. za použití § 40 odst. 3 věty druhé d. ř. má za to, že žalobcům byla vyměřena daň ve výši uvedené v daňových přiznáních, a to dne 30. 6. 2000 (který se zároveň považuje za den doručení rozhodnutí daňovému subjektu). Tato konkludentní rozhodnutí nabyla právní moci a založila překážku věci pravomocně rozhodnuté [§ 27 odst. 1 písm. e) d. ř.]. Z uvedených důvodů již není rozhodné, jaký den vyměření daně správce daně vyznačil na daňových přiznáních, ani to,

že toto datum později vymazal a přepsal jej na datum odpovídající vydání napadených platebních výměrů.

Zjistil-li správce daně po konkludentním vyměření daně, že daňové povinnosti byly nižší oproti zákonným daňovým povinnostem, měl podle § 46 odst. 7 d. ř. daně dodatečně vyměřit dodatečnými platebními výměry ve výši rozdílu mezi daněmi původně vyměřenými a daněmi stanovenými. Tím, že daně znovu vyměřil napadenými platebními výměry, nerespektoval překážku věci pravomocně rozhodnuté. Opěťovné vyměření daní platebními výměry při existenci překážky věci pravomocně rozhodnuté tak není pouhou vadou řízení před správním orgánem, ale rozhodnutím vydaným bez zákonné opory. Napadená rozhodnutí správce daně byla vydána podle § 46 odst. 4 d. ř. a nelze je proto považovat za dodatečné platební výměry.

Žalobci v odvoláních proti platebním výměrům neuvedli námitku později obsaženou v žalobách. Žalovaný ovšem musí ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 d. ř. přihlídnout i ke skutečnostem odvolatelem neuplatněným, majícím podstatný vliv na výrok rozhodnutí, pokud vyjdou při přezkoumání najevo. Ve výrokové části napadených rozhodnutí žalovaného je uvedeno, že odvolání směřovala proti dodatečným platebním výměrům a také v odůvodněních je zmínka, že žalobcům byla daň doměřena. Žalovaný si proto byl vědom toho, že žalobcům měla být daň dodatečně stanovena, nikoliv vyměřena. Okolnost nového vyměření daňových povinností i přes existenci překážky věci pravomocně rozhodnuté vyšla v odvolacích řízeních najevo a žalovaný měl k této skutečnosti přihlídnout.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení, a v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a jiné vadě řízení, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí soudu. Stěžovatel se domáhal zrušení napadeného rozsudku a požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Krajskému soudu vytknul nesprávnou interpretaci ustanovení § 46 odst. 5 d. ř. Citované ustanovení upravuje postup správce daně v případě, že se vyměřená daň (podle výsledků vyměřovacího řízení) neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání. Pokud správce daně ví, že se daň uvedená v daňovém přiznání liší od zákonné daňové povinnosti, nemůže být výsledkem vyměřovacího řízení vyměření daně ve výši uvedené v daňovém přiznání, ani kdyby správce daně nezahájil vytykáací řízení. Ustanovení § 46 odst. 5 d. ř. nestanoví lhůtu, do kdy musí být vytykáací řízení zahájeno, ani do kdy musí být ukončeno vyměřovací řízení, není-li zahájeno vytykáací řízení. Toto ustanovení dává možnost konkludentního vyměření daně a stanoví den vyměření daně a právní fikci doručení rozhodnutí o vyměření daně daňovému subjektu, pokud k takovému vyměření daně dojde, nestanoví však lhůtu, do které musí být vydán platební výměr, aby nedošlo k vyměření daně tímto způsobem.

Předmětem odvolání projednávaného stěžovatelem byla skutečnost, zda byla daňová povinnost stanovena ve správné výši. Krajský soud nedospěl k závěru, že by byla

stanovena v nesprávné výši. Stěžovatel proto tvrdí, že účastníci nemohli být zkráceni na svých právech a byla-li jim stanovena daňová povinnost ve správné výši, je irelevantní zda se tak stalo nesprávně platebním výměrem namísto dodatečného platebního výměru. Ostatně, ani daňový řád vždy přesně neuvádí, zda se jedná o platební výměr, nebo dodatečný platební výměr [např. § 32 odst. 2 písm. b) d. ř.].

Krajský soud rovněž nesprávně posoudil otázku přezkumu rozhodnutí správce daně žalovaným (§ 50 odst. 3 d. ř.). Žalobci neuplatnili námitku překážky věci pravomocně rozhodnuté, ani se nezmínili o pochybení při vyměření daně namísto jejího dodatečného stanovení. Obsahují-li výroky rozhodnutí žalovaného údaj o dodatečném platebním výměru a odůvodnění jeho rozhodnutí zmínky o dodatečném vyměření daně, jedná se pouze o zřejmé omyly a nesprávnosti, ze kterých vyplývá, že se správce daně touto otázkou vůbec nezabýval.

Rozsudek krajského soudu je také nepřezkoumatelný, protože nebyl důvod se domnívat, že si byl stěžovatel vědom předchozího konkludentního vyměření daně. Soud v tomto závěru nevycházel, v rozporu s ustanovením § 75 s. ř. s., ze skutkového a právního stavu existujícího v době rozhodování stěžovatele.

Žalobci se ke kasační stížnosti nevyjádřili.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) takto:

Nejvyšší správní soud se na prvním místě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Byla-li by tato námitka shledána důvodnou, nebylo by možné zabývat se dalšími stížnými námitkami, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí může být předmětem přezkumu z hlediska správnosti právních závěrů v něm vyjádřených [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel krajskému soudu především vytknul, že překročil rozsah možného přezkumu, akceptuje v rámci žaloby námitky neuplatněné jako námitky odvolací ve správním řízení. K tomu Nejvyšší správní soud opakovaně judikuje, že právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originární a není pokračováním správního řízení. Ochrana je poskytována v procesu majícím ryzí povahu řízení soudního a nikoliv řízení správního. Ze žádného ustanovení soudního řádu správního ani z žádného jiného ustanovení zvláštního předpisu výslovně neplyne, že by žaloba žalobce ve správním soudnictví neměla být projednatelná v té její části, v níž stěžovatel uplatňuje důvody, které předtím neuplatnil v přípustném opravném prostředku v rámci správního (a tedy i daňového) řízení.

Lze říci, že rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá a správně posoudí rozhodnutí orgánu prvoinstančního, jednak v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3 věta první d. ř.), a dále nad rámec tohoto rozsahu i z důvodů uvedených

v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř., které je nutno vykládat extenzivně. Pouze důvody nespádající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou důvody, kterými není odvolací orgán povinen a ani oprávněn – jak vyplývá ze zásady legální licence ve spojení s § 50 odst. 3 větou první a druhou d. ř., jež vymezují rozsah přezkumu, se v rámci rozhodování o odvolání zabývat a které tedy nemohou – pokud je jen a pouze o ně opřena následná správní žaloba proti tomuto rozhodnutí – být důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí shledal nezákonným.

Odvolací správní orgán proto nemá prostor pro uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlédne, anebo nikoli, nýbrž – vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí – k nim přihlédnout musí. „Vyjitím najevo“ je pak nutno v ustanovení § 50 odst. 3 větě druhé d. ř. rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního orgánu. Je-li uvedená informace obsahem správního spisu, je nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo.

Ze shora uvedené argumentace je zřejmé, že krajský soud se k žalobní námitce překážkou věci pravomocně rozhodnuté, stejně jako posouzením rozdílu mezi dodatečně stanovenou a vyměřenou daní, zabýval zcela důvodně. Nejvyšší správní soud v těchto závěrech odkazuje na řadu svých předchozích rozhodnutí, např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110¹, či nověji rozsudek ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57², na která pro stručnost v podrobnostech odkazuje.

Nejvyšší správní soud již pouze na okraj k této stížní námitce dodává, že krajský soud logicky a vnitřně nerozporně odůvodnil, proč dospěl na základě napadených rozhodnutí k závěru, že si byl žalovaný vědom toho, že daň měla být žalobcům dodatečně stanovena, nikoliv vyměřena. Tvrzení stěžovatele, podle kterého se otázkou vůbec nezabýval a jedná se pouze o zřejmé omyly a nesprávnosti, proto ve světle argumentace shora nastíněné nemůže obstát.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v námitce, že samotný daňový řád vždy přesně neuvádí, zda se jedná o platební výměr, nebo dodatečný platební výměr. Stěžovatel v tomto směru odkázal např. k § 32 odst. 2 písm. b) d. ř.

Citované ustanovení uvádí některé ze základních náležitostí rozhodnutí v daňovém řízení, mezi nimiž je u platebního výměru uvedeno mj. jeho číslo. Vyměření daně platebním výměrem vychází z § 46 odst. 4 d. ř., dodatečné vyměření dodatečným platebním výměrem z § 46 odst. 7 d. ř. Platební výměr se vztahuje k samotnému vyměření daně, tedy k prvotnímu stanovení daňové povinnosti. Dodatečný platební výměr oproti tomu slouží ke korekci daňové povinnosti dříve nesprávně stanovené. Mezi oběma instituty je třeba rozlišovat. Odkazuje-li ustanovení § 32 odst. 2 písm. b) d. ř. při stanovení náležitostí rozhodnutí pouze k platebnímu výměru, přičemž praxe dovodila, že dodatečný platební výměr musí splňovat stejné náležitosti, neznamená taková interpretace setření rozdílu mezi oběma instituty. Oba i nadále plní v daňovém řízení různou roli, byť mají, např. co do náležitostí, některé shodné znaky.

¹ www.nssoud.cz/anonym.php?ID=240

² www.nssoud.cz/anonym.php?ID=5831

Nejvyšší správní soud shledal důvodnou kasační námitku vytýkající krajskému soudu nesprávnou interpretaci § 46 odst. 5 d. ř. Podle tohoto zákonného ustanovení nemusí správce daně, za kumulativního splnění dvou podmínek, sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření. První podmínkou přitom je, že se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání, druhou podmínkou je, že daňový subjekt o sdělení výsledku vyměření výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V případě splnění těchto podmínek, a tedy neexistence povinnosti správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Totéž pak platí v případě podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.

Stěžovateli lze přisvědčit, že § 46 odst. 5 d. ř. stanoví fikcí den vyměření daně a doručení rozhodnutí daňovému subjektu, nestanoví však lhůtu, ve které musí být vydán platební výměr, aby nedošlo k vyměření daně podle citovaného ustanovení.

Nemůže obstát závěr krajského soudu, podle kterého nestanoví-li správce daně daňovému subjektu základ daně a vyměřenou daň platebním výměrem před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, má se za to, že k vyměření daně dochází v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, pokud nedojde k přerušení lhůty vydáním výzvy k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, kterou se zahajuje vytýkácí řízení. Názor krajského soudu nemá oporu v daňovém řádu. Vychází totiž z povinnosti správce daně vydat platební výměr, nebo zahájit vytýkácí řízení před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, nemá-li dojít k vyměření daně podle § 46 odst. 5 d. ř. Daňovému subjektu ovšem stále běží lhůta pro podání přiznání a správci daně z podstaty věci nemůže vzniknout pochybnost o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání před jeho podáním.

Ustanovení § 46 odst. 5 d. ř. předpokládá vyměření daně – teprve když se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání, může se uplatnit fikce, která za den vyměření retroaktivně považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. I v popsaném případě je proto nezbytná aktivita správce daně. Ta se může projevit např. tím, že správce daně, nemaje pochybností o správnosti podaného daňového přiznání, na tomto přiznání uvede, že daň byla vyměřena postupem podle § 46 odst. 5 d. ř.

Je-li daň vyměřena postupem podle § 46 odst. 5 d. ř., nastává situace stejná jako v případě např. vydání platebního výměru (§ 46 odst. 4 d. ř.). Správce daně může vyměřenou daň dále změnit, ale - v souladu se zásadou vyplývající z čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny, pouze zákonem stanoveným způsobem. Tím je např. vydání dodatečného platebního výměru postupem podle § 46 odst. 7 d. ř., ze kterého zároveň vyplývá, že právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku. Jinými slovy, překážka věci pravomocně rozhodnuté nebrání v popsané situaci vydání dodatečného platebního výměru.

Zde se projevuje rovněž zásadní rozdíl mezi vyměřením a dodatečným vyměřením daně. Platebním výměrem je stanovena daňová povinnost jako taková a daň je jím zároveň předepsána. Oproti tomu dodatečným platebním výměrem je daň dodatečně vyměřena pouze ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou.

V posuzované věci správce daně v daňovém přiznání žalobce a) za zdaňovací období roku 1999 uvedl, že daňová povinnost byla vyměřena podle § 46 odst. 5 d. ř. dne 23. 10. 2001, ke dni 23. 10. 2001, přičemž je zjevné, že datum je přepsáno přes zabělené, původně jiné, datum. Toto konstatování je opatřeno (nečitelným) podpisem odpovědného pracovníka. Pod tím je doplněno číslo jednací a datum vydání platebního výměru. Zcela identické konstatování je obsaženo v daňovém přiznání žalobkyně b) za zdaňovací období roku 1999, přičemž na rozdíl od daňového přiznání žalobce a) datum vyměření daně 23. 10. 2001, ke dni 23. 10. 2001, není přepisováno přes jiné původní datum. Rovněž v jejím případě je pod podpisem odpovědného pracovníka číslo jednací a datum vydání platebního výměru.

Je tedy nutno vycházet z toho, že v případě obou žalobců byla daň vyměřena postupem podle ustanovení § 46 odst. 5 d. ř. a v souladu s argumenty uvedenými shora se za den vyměření daně považuje poslední den pro podání daňového přiznání, tj. 30. 6. 2000. Uvedl-li správce daně jiné datum, ke kterému byla daň vyměřena, nemůže jeho závěr obstát, protože den, který se považuje za den vyměření daně, vyplývá při postupu podle § 46 odst. 5 d. ř. ze zákona.

Nejvyšší správní soud, jakkoliv se neztotožnil s právním názorem krajského soudu a shledal důvodnou kasační námitku týkající se interpretace § 46 odst. 5 d. ř., dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud v tom, že v případě žalobců byla daň za příslušné zdaňovací období vyměřena postupem podle citovaného ustanovení daňového řádu. Správce daně měl proto dále postupovat podle § 46 odst. 7 d. ř. a nikoliv podle § 46 odst. 4 d. ř., jak to v posuzované věci učinil.

Z předchozího odstavce vyplývá, že přes nesprávný právní názor krajského soudu může jeho rozhodnutí obstát. Nejvyšší správní soud se tedy zabýval poslední kasační námitkou, a to zda je podstatná forma rozhodnutí, kterou byla daň žalobcům stanovena a zda mohli být zkráceni na svých právech, kdyby jim byla stanovena daňová povinnost nesprávně platebním výměrem namísto dodatečného platebního výměru. Stěžovatel přitom tvrdí, že žalobci nemohli být zkráceni na svých právech, neboť jim byla daň stanovena ve správné výši.

Nejvyšší správní soud předem dalšího odůvodnění přisvědčuje stěžovateli v tom, že žalobci v průběhu soudního řízení, a to ani před krajským soudem, ani před Nejvyšším správním soudem, nenamítali, že by jim byla daň vyměřena v nesprávné výši. Další úvaha se proto bude odvíjet od posouzení formy rozhodnutí, kterou správce daně pro rozhodnutí zvolil.

Obě rozhodnutí správce daně jsou označena jako platební výměry a již v jejich záhlaví je uvedeno, že jsou vydávána podle § 46 odst. 4 d. ř. Správce daně zároveň v obou případech vyměřil daň ve výši daně stanovené, přičemž uložil žalobcům uhradit pouze

rozdíl mezi daní vyměřenou a daní vypočtenou (opět s odkazem k § 46 odst. 4 d. ř.). Je tedy nepochybné, že formálně se jednalo o platební výměry, nikoliv o dodatečné platební výměry, a v tomto směru je třeba na rozhodnutí správce daně, s ohledem na dříve nastalou fikci vyměření daně (§ 46 odst. 5 d. ř.), nahlížet jako na rozhodnutí nezákonná.

Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku (§ 46 odst. 7 d. ř.). *A contrario*, právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně je na překážku jejímu stanovení podle § 46 odst. 4 d. ř. Překážka věci rozhodnuté přitom představuje jeden z elementárních principů právního řádu a její prolomení je možné pouze v zákonem vymezených případech. Je-li tedy možné uplatňovat státní moc pouze v zákonem stanovených mezích (čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny) a zákon umožňuje dodatečné vyměření daně dodatečným platebním výměrem, nikoliv však platebním výměrem, nemohou rozhodnutí správce daně, s navazujícími rozhodnutími žalovaného, v testu ústavnosti obstát. Přestože tedy žalobci nenamítali správnost výše daně, Nejvyšší správní soud uzavírá, že byli na svých (byť „pouze“ procesních) právech zkráceni, a kasační námitka není důvodná.

Z vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Nejvyšší správní soud nerozhodoval, s ohledem na rozhodnutí ve věci samé, samostatně o žádosti o odkladný účinek kasační stížnosti, neboť obecně může přiznání odkladného účinku kasační stížnosti přinést ochranu jen do doby rozhodnutí o této stížnosti.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobci naopak měli v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto by měli právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložili, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobcům však žádné takové náklady nevznikly, neboť ve věci nebyl učiněn žádný úkon právní služby, za který přísluší odměna ve smyslu příslušných ustanovení vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu