



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **S. S., a. s.**, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasačních stížnostech proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 4. 2005, č. j. 31 Ca 241/2004 – 28 a č. j. 31 Ca 240/2004 – 24,

t a k t o :

Rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 4. 2005, č. j. 31 Ca 241/2004 – 28, a ze dne 29. 4. 2005, č. j. 31 Ca 240/2004 – 24, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 4. 2005, č. j. 31 Ca 241/2004 - 28 a č. j. 31 240/2004 - 24 byly zamítnuty žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 8. 2004, č. j. 745/120/2004 a č. j. 746/120/2004, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Jičíně ze dne 16. 12. 2003, č. j. 62155/03/239812/3986 a č. j. 62156/03/238912/3986, jimiž bylo stěžovateli sděleno penále na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 835 405 Kč a roku 1997 ve výši 1 196 188 Kč. V odůvodnění rozsudků krajský soud shodně označil za nedůvodnou námitku týkající se absence uvedení právního předpisu v platebních výměrech. Skutečnost, kdy je daňový subjekt v prodlení, určuje jednoznačně ust. § 63 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Platebními výměry správce daně sděloval výši tohoto penále, přičemž takovým předpisem je v takovém případě pouze zákon o správě daní a poplatků. Důvodnou neshledal krajský soud

ani námitku, že samotný výpočet penále je uveden na další straně platebního výměru a není tak opatřen otiskem úředního razítka se státním znakem. Platební výměr na penále obsahuje ve výroku celkovou výši tohoto penále a výslovný odkaz na další stranu, kde je uveden výpočet daňového penále. Proto krajský soud v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu uzavřel, že údaje uvedené na další straně jsou součástí platebního výměru. Krajský soud dále neshledal důvodnými ani námitky týkající se výše vyměřeného penále. Krajský soud vyšel z ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků s tím, že stěžovatel byl v prodlení s plněním své daňové povinnosti. Pokud předložil seznam plateb, tak tento seznam jeho skutkovou verzi nepodporuje. Nedoplatek na dani vyčíslil správce daně až platebním výměrem ze dne 8. 3. 1999. Z operací zachycených v sestavě za jednotlivé dny a měsíce roku 1998 nelze učinit závěry o výši přeplatků či nedoplatků na jednotlivých daních. I když se v průběhu roku vyskytují kladné i záporné zůstatky, jsou závislé na tom, zda platby daně nebo její zálohy jsou poukázány před nebo po termínu splatnosti. Proto nelze skutečnost, že se v určitém okamžiku objevuje na sestavě údaj označený jako kladný zůstatek, pokládat za přeplatek daně. Správce daně vyzval na základě pokynu finančního ředitelství stěžovatele, aby specifikoval, v čem spočívá rozpor ve výpočtu penále. Takový postup je podle názoru krajského soudu v souladu s ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť pokud citovaný zákon svěřil doplnění odvolacího řízení správci daně, je oprávněn takovou výzvu vydat, aniž by bylo podstatné, zda tak učinil podle ust. § 48 odst. 6 nebo ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků. Povinností stěžovatele bylo skutkově a právně vymezit své odvolací důvody. Stěžovatel však namítal chybně vypočtené penále, aniž by však konkrétně uvedl, k jakému pochybení došlo. I když jeho povinností nebylo si penále vypočítat sám, měl ve výpočtu správce daně označit konkrétní chyby. Pochybení, které stěžovatel namítal, finanční ředitelství dostatečně přesvědčivě vyvrátilo. Pokud stěžovatel poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 117, kterým byl vysloven závazný právní názor a namítal, že od něj se bude dále odvíjet i výše daně a následně daňové penále, s tímto vyslovil krajský soud souhlas, ale současně uvedl, že i když již podle pokynů Nejvyššího správního soudu napadená rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, zůstal platební výměr na daň z příjmů za rok 1997 v platnosti a je vykonatelný. Stěžovatel bude tedy muset vyčkat na výsledek řízení před finančním ředitelstvím. Protože penále následuje osud daně, je nepochybné, že na změnu daňové povinnosti bude správce daně následně reagovat i pokud jde o penalizaci.

Stěžovatel v kasačních stížnostech podaných v zákonné lhůtě vyjádřil s poukazem na ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nesouhlas s právním názorem krajského soudu, konkrétně se závěrem týkajícím se náležitostí rozhodnutí podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Podle názoru stěžovatele sleduje penále osud daně a je tak v daném případě spjato se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V žalobě stěžovatel argumentoval tím, že výše daňového penále se odvíjí z jiné výše než která měla být stanovena podle hmotněprávních předpisů, což dokumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 117. Proto se podle jeho názoru výše penále odvíjí i od zákona o daních z příjmů, neboť splatnost této daně je vázána na lhůtu pro podání daňového přiznání. Zdaňovací období u daně z příjmů právnických osob bylo upraveno v roce 1996 a 1997 pouze v zákoně č. 212/1992 Sb., o soustavě daní a to v ust. § 4. Z těchto důvodů byla vznesena námitka, že platební výměr neobsahuje odkaz na tento zákon. Podle jeho názoru je takové rozhodnutí proto nepřezkoumatelné, přičemž poukazoval na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 583/03. Výrok rozhodnutí navíc musí být jasný a srozumitelný, přesný a určitý (stěžovatel citoval v této souvislosti právní větu z rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 772/02). Dále uvedl, že platební výměr postrádá jednu ze zákonných náležitostí (otisk razítka se státním

znakem), neboť vlastní výpočet daňového penále je na další straně výměru. Stěžovatel si je vědom ustálené judikatury správních soudů týkající se obsahu platebního výměru a jeho součástí, ale s touto judikaturou nesouhlasí. Poukázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 772/02 a sp. zn. II. ÚS 583/03 ohledně otisku úředního razítka. Napadené správní rozhodnutí i platební výměr z tohoto důvodu považuje za nicotné. Stěžovatel rovněž poukázal na to, že v odvolání rozporoval především skutečnost, že systémem potvrzené předpisy a platby jsou nepřesně vyhodnocovány. Této skutečnosti si je správce daně vědom, a proto již nadále neposkytuje sestavu předpisů a plateb použitou k výpočtu penále. V případě, kdy jde o sdělení předpisu penále správcem daně, nejde o prokázání žádných skutečností, které je povinen dokládat daňový subjekt, a proto nelze postupovat podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků. V dané věci je tak vidět snaha správce daně převést na daňový subjekt důkazní břemeno, když správce daně není schopen se vyrovnat se svojí povinností podle ust. § 31 odst. 8 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Doplňovací řízení tak nemá žádný význam, neboť výpočet daňového penále je plně v dispozici správce daně. Stěžovatel také namítal, že správní rozhodnutí, kterými mu byla doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1996 a 1997, byla správním soudem zrušena. Za takové situace podle jeho názoru není předmětný platební výměr na daň z příjmů pravomocný, a není tak stanoven zákonný podklad pro stanovení výše daňového penále. V této souvislosti poukázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 311/99. Podle názoru stěžovatele správnost a oprávněnost platebního výměru na daňové penále lze posuzovat jen v případě, když by původní platební výměr byl správný. Pokud jde o sestavu správce daně označenou ADIS-EDA-10A, nesouhlasí stěžovatel se závěrem krajského soudu, že z této sestavy nelze učinit závěry o výši přeplatků a nedoplatků. Krajský soud tak pomíjí povinnost správce daně postupovat podle ust. § 64 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, tj. jako by povinnost použití přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně neexistovala. V evidenci daní jsou evidovány platební povinnosti vyplývající z konkludentních rozhodnutí správce daně, přičemž jedním z exekučních titulů je i výkaz vykonatelných nedoplatků sestavený z této evidence. Poslední sloupec soustavy ADIS-EDA-10A obsahuje údaj se záporným znaménkem nedoplatky, s kladným přeplatky, a to podle jednotlivých položek. Podle zákona o správě daní a poplatků správce daně na osobním daňovém účtu eviduje přehled plateb, které obdržel od daňového subjektu včetně pohybů a připsání plateb od daňového subjektu na tento účet. Finanční ředitelství bylo v části výpočtu daňového penále vedeno snahou přenést důkazní břemeno na stěžovatele, neboť nebylo ochotno sdělit, na základě čeho dospělo ke konkrétní výši daňového nedoplatku. Správce daně se tak vyhýbá postupu, podle něhož se veškeré platební povinnosti týkající se daně z příjmů právnických osob, jejich úhrady a zániky, musí zpětně promítnout k datu původní splatnosti daně, tj. musí se provést přepočet, neboť se nemusí jednat ani o vznik daňového přeplatku či nedoplatku, ale pouze o zápočet plateb na stejné dani. V části plateb nelze aplikovat ust. § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť se nejedná o platbu převyšující splatnou daň, a to ani podle ust. § 64 odst. 2 a 3 citovaného zákona. Pokud tedy správce daně evidoval na osobním daňovém účtu platby daně z příjmů, nemůže takové platby nezohlednit v případě výpočtu daňového penále. Stěžovatel poukázal na to, že jako důkazní prostředek byl přiložen přehled jeho přeplatků za měsíc leden 1998 s tím, že dost dobře nerozumí hodnocení krajského soudu, že jde o neověřenou sestavu, pokud údaje vycházejí z podkladů správce daně. Stěžovatel tímto nezákonnost rozhodnutí doložil, to bylo finančním ředitelstvím potvrzeno, proto je považoval za dostatečné podle ust. § 31 odst. 8 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně však veškeré platební povinnosti týkající se daně z příjmů právnických osob (jejich úhrady nebo zániky) nijak nepromítl k datu původní splatnosti daně, tj. neprovedl zápočet plateb na stejné dani, pokud byl vykázán kladný zůstatek na účtu. Stěžovatel předkládal sestavu správce daně, z níž vyplývá, že za měsíc leden 1998 měl kladné zůstatky sumárně za všechny daně, což mělo osvědčit

to, že částka plateb převyšovala částku předpisu v tomto období. Krajský soud se s tímto nevyrovnal a dovodil z předložených důkazů chybné právní i skutkové závěry. Proto se stěžovatel domáhal zrušení napadených rozsudků a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem odkázalo na svá rozhodnutí a vyjádřilo souhlas se závěry uvedenými v napadených rozsudcích. Stěžovatel obecně napadá, že „systém“, který používá správce daně, „potvrzené předpisy a platby jakkoli nepřesné, v případě složitějších kauz nesprávně vyhodnocuje a při výpočtu penále v podstatě ignoruje“, ale již neuvedl, co ho vedlo k závěru, že systém správce daně nesprávně vyhodnocuje skutečnosti při výpočtu penále. Dále znovu zdůraznil, že v sestavě ADIS-EDA-10A ve sloupci „Nedoplatek + Přeplatek“ se nejedná o přeplatky ve smyslu ust. § 64 zákona o správě daní, kdy částky daní převyšují splatnou daň. Pokud daňový subjekt uhradí platby před datem splatnosti daně, zobrazí se tyto částky kladně, přičemž výsledkem může být i záporné číslo v případě, že předchozí číslo má vyšší zápornou hodnotu než je přírůstek kladného čísla. Tato sestava je pomocná pro správce daně. Pokud by se stěžovatel od počátku neuchyloval k obecnému tvrzení a předložil důkazní prostředky, mohl se správce daně i finanční ředitelství těmito konkrétními položkami zabývat. Jako jediný stěžovatelem předložený důkazní prostředek byla sestava označená jako „saldo daní celkem“ údajných přeplateků z ledna 1998. Jak je patrné, hodnoty u jednotlivých dnů v měsíci se mění, a není zřejmé, jaké hodnoty stěžovatel požaduje použít jako přeplatky v souvislosti s dodatečným platebním výměrem č. 980000171 ze dne 8. 3. 1999, byl splatný až k datu 16. 4. 1999 tak, aby to skutečně byl přeplatek v souladu s § 64 zákona o správě daní a poplatků a mohl být použit na úhradu případného nedoplatku u jiné daně. Proto finanční ředitelství navrhuje, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasačních stížností napadené rozsudky v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasačních stížnostech a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud shledal důvodnou stížní námitku, v níž stěžovatel poukazoval na to, že pokud byla zrušena rozhodnutí o zamítnutí jeho odvolání proti platebním výměrům na daň z příjmů za zdaňovací období roku 1996 a 1997, měla být zrušena i rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti platebním výměrům o sdělení penále daně z příjmů za tatáž zdaňovací období.

Penále představuje majetkovou sankci postihující daňového dlužníka za neplnění uložených daňových povinností řádně a včas. Je vždy příslušenstvím daně (§ 58 zákona o správě daní a poplatků) a sleduje tak její osud. Podle § 63 odst. 1 citovaného zákona je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Povinnost platit penále tak vzniká daňovému dlužníkovi okamžikem, kdy se ocitl v prodlení, tedy v den, následující po termínu splatnosti daně, přičemž náhradní lhůta splatnosti dodatečně vyměřené daně stanovená v ustanovení § 46 odst. 4 a 7 citovaného zákona nemá vliv na uplatnění penále.

Daňová povinnost vzniká splatností daně. Podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daň splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení (nestanoví-li daňový zákon nebo daňový řád splatnost daně odchylně). Není-li nejpozději dnem splatnosti daně daň zaplacená ve výši odpovídající zákonné daňové povinnosti, daňový subjekt

se dostává do prodlení, stává se daňovým dlužníkem a vzniká mu povinnost platit za dobu, po kterou je s placením daně v prodlení, penále v zákonem stanovené výši. Konkrétní výše penále pak závisí na tom, zda daň byla doměřena na základě dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka (§ 41 ve spojení s § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) anebo na základě dodatečného platebního výměru, jímž je na základě zjištění, že původní vyměřená daň byla nižší oproti zákonné daňové povinnosti, doměřena daň ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou (§ 46 odst. 7 citovaného zákona). Povinnost platit penále tak vzniká přímo ze zákona. Platební výměr na daňové penále má charakter deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále, jež tu v důsledku jeho prodlení s uhrazením daňové povinnosti v určité výši k určitému datu ex lege existuje. Vydá-li správce daně dodatečný platební výměr, autoritativně tak rozhoduje o tom, že daňový subjekt měl za příslušné zdaňovací období na předmětné dani vyšší daňovou povinnost, než kterou uvedl v daňovém přiznání a jež mu byla správcem daně i vyměřena. Proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně je přípustné odvolání. Daňové řízení spojuje s odvoláním odkladný účinek pouze tehdy, pokud zákon o správě daní a poplatků nebo zvláštní zákon výslovně odvolání proti konkrétnímu druhu rozhodnutí vydaném v daňovém řízení odkladný účinek zakládá (§ 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků). Tak tomu v případě odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru není, a proto řádně doručený dodatečný platební výměr se stává podle § 32 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků vykonatelným uplynutím lhůty k plnění, a to bez ohledu na právní moc tohoto rozhodnutí.

Právní moc správního rozhodnutí 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; tuto vlastnost si rozhodnutí zachovává i po dobu řízení, které se o takovém opravném prostředku či žalobě vede (s výjimkou situace kdy je rozhodnuto o odkladném účinku žaloby podle § 73 odst. 3 s. ř. s.), a to až do doby právní moci rozhodnutí, jímž je pravomocné rozhodnutí zrušeno. Právní moci nabývá takové daňové rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek (§ 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků).

Naproti vykonatelnost rozhodnutí znamená, že povinnosti v jeho výroku 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 zákona o správě daní a poplatků), a jsou tedy předběžně vykonatelné.

Je-li dodatečným platebním výměrem dodatečně stanovena daňová povinnost, pak, s ohledem na předběžnou vykonatelnost tohoto rozhodnutí, je daňový subjekt povinen splnit povinnost a daň zaplatit v náhradní lhůtě správcem daně stanovené, bez ohledu na to, zda podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Právní moc dodatečného platebního výměru nastává buď marným uplynutím lhůty k odvolání nebo, pokud odvolání bylo podáno, doručením rozhodnutí o odvolání. 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.

O tom, zda zákonná daňová povinnost daňového subjektu byla vyšší než byla dříve správcem daně vyměřena, je závazně a s konečnou platností rozhodnuto až tehdy,

kdy rozhodnutí nabude právní moci. Teprve dnem právní moci dodatečného platebního výměru je tak zároveň s konečnou platností rozhodnuto i o tom, že daňový dlužník je v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku. Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je proto rozhodná z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění penále a není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále.

Ačkoliv bezesporu zrušením rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům nedošlo ke zrušení samotných dodatečných platebních výměrů, které jsou nadále vykonatelné (§ 32 odst. 13, § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků), přesto nelze přehlédnout, že nejsou pravomocné (§ 48 odst. 1, § 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků). Odvolací orgán totiž může odvolání stěžovatele nejen zamítnout, čímž se vykonatelný platební výměr správce daně stane zároveň i pravomocným, což se v právní sféře daňového subjektu ve smyslu jeho povinností uhradit daň včas a v řádné výši neprojeví, ale může rozhodnutí zrušit či změnit (§ 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků). V případě zrušení nebo změny dodatečného platebního výměru o doměření daně pak vzniknou nové skutečnosti, od nichž se bude odvíjet i výše penále, která musí odpovídat výši daně a její splatnosti.

Za situace, kdy nebylo rozhodnuto o odvolání stěžovatele proti rozhodnutím správce daně o doměření daně z příjmů právnických osob, je nadbytečné, aby Nejvyšší správní soud posuzoval stížní bod, v němž stěžovatel vyjádřil nesouhlas s výší sděleného penále.

Stížní námitky týkající se náležitostí platebních výměrů nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodné a plně se ztotožňuje se závěry krajského soudu, které jsou v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu i judikaturou Ústavního soudu.

Podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků je základní náležitostí rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částky a čísla účtu příslušné banky, na něž má být částka zaplacená.

Smyslem citovaného ustanovení je obsahové a konkrétní vymezení výroku rozhodnutí správce daně, aby daňovému subjektu nevznikly pochybnosti o tom, jaká povinnost je mu ukládána a podle jakého právního předpisu. Stěžovatel namítal, že v platebních výměrech chybí uvedení příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona č. 212/1992 Sb. Ačkoliv penále sleduje osud daně a jeho výše závisí na skutečnosti, kdy bude daň uhrazena, jeho úprava je obsažena pouze v zákoně o správě daní a poplatků, v němž je stanovena povaha i výše této platební povinnosti vůči státu a postup při jejím zjištění a vybrání, a nikoliv v zákoně o daních z příjmů a v zákoně č. 212/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů ani zákon č. 212/1992 Sb. daňové penále nijak neupravují, stanoví pouze zdaňovací období, předmět daně, splatnost daně z příjmů fyzických a právnických osob aj. Proto při stanovení daňového penále správce daně oprávněně v dodatečných platebních výměrech uvedl pouze zákon o správě daní, neboť pouze ten upravuje tento právní institut. Skutečnost, že výše daňového penále se logicky musí opírat o splatnost daně samotné a odvíjí se od její výše nemá na uvedený závěr vliv, neboť se jedná pouze o dílčí právní skutečnost. Požadavek, aby ve výroku rozhodnutí byla uvedena všechna ustanovení právních předpisů, jichž se takové stanovení pouze nepřímou dotýká, by vedl k absurdním situacím, kdy by se z výroku stal nepřehledný soupis právních ustanovení. Uvedený právní závěr je podle Nejvyššího správního soudu v souladu i s nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 772/02, podle něhož „výrok rozhodnutí je ústředním bodem celého rozhodnutí, kterým se přiznává účastníkovi řízení

určité právo nebo mu stanoví určitou povinnost, popř. závazně deklaruje, že určité právo nebo povinnost je či není. V některých případech zák. č. 337/1992 Sb. stanoví, co musí být obsaženo ve výroku, v jiných rozhodnutích obsah výroku vyplývá z jejich charakteru (§ 32 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb.). Právě z uvedeného důvodu je nutné, aby výrok rozhodnutí, kterým je stanovena daňová povinnost (nově doměřována) byl zcela konkrétní, jednoznačný a srozumitelný“. V daném případě obsahuje výrok právní předpis, podle něhož bylo rozhodnuto, a proto nelze dovodit, že povinnost stěžovatele z něj vyplývající není konkrétní, jednoznačná a srozumitelná.

V dalším stížním bodě stěžovatel napadal závěr krajského soudu týkající se uvedení konkrétního výpočtu daňového penále na dalším listě platebního výměru a absence otisku úředního razítka se státním znakem. Nejvyšší správní soud považuje tento stížní bod za nedůvodný, přičemž v argumentaci se plně shoduje s krajským soudem a za postačující považuje odkázat na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu i rozhodnutí Ústavního soudu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2004 č. j. 3 Afs 14/2004 - 53 a ze dne 10. 8. 2004 č. j. 7 Afs 4/2003 - 52, ze dne 3. 2. 2005 č. j. 2 Afs 101/2004 - 51 – k rozpisu penále na dalším listu; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005 č. j. 7 Afs 161/2004 - 44, usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 5. 2005 sp. zn. IV. ÚS 281/05 – k otisku razítka). Stěžovatel žádnou konkrétní argumentaci, která by odůvodňovala změnu této ustálené judikatury nevznesl, a proto Nejvyšší správní soud nemá žádný důvod se od dosavadní judikatury odklonit.

Z výše uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud napadené rozsudky zrušil a věci vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 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.

V Brně dne 21. prosince 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu