

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **FRODL GROUP, s. r. o.**, se sídlem Praskačka, Vlčkovice 33, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Praha 5, Sluneční náměstí 2588/14, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2016, č. j. 31 Af 35/2015-43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka.

Odůvodnění:

[1] Rozhodnutími ze dne 9. 4. 2015, č. j. 10942/15/5300-22443-702189 a č. j. 9620/15/5200-11433-706599, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti platebním výměrům ze dne 28. 8. 2014, č. j. 1388603/14/2701-24804-609193 a č. j. 1388530/14/2701-24804-609193, o předpisu úroku z prodlení vztahujícímu se k doměřené daňové povinnosti na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a k doměřené daňové povinnosti na daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období od 1. 12. 2007 do 31. 12. 2007. Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 27. 9. 2016, č. j. 31 Af 35/2015-43, obě rozhodnutí zrušil a věci žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

[2] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud nejprve zrekapituloval, že platební výměry na úrok z prodlení se vztahují k daňovým povinnostem, doměřeným

žalobci na základě výsledků daňové kontroly dodatečnými platebními výměry. Dodatečné platební výměry napadl žalobce (neúspěšně) nejprve odvoláními, posléze správními žalobami. Na jejich základě pak byla daňová povinnost k dani z příjmů stanovena ve výši 480 720 Kč a k DPH ve výši 30 817 Kč. Poté se krajský soud zabýval klíčovou žalobní námitkou, dle které musí být daňovému dlužníku sdělen úrok z prodlení ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně; žalobce byl přesvědčen, že tato lhůta v souzené věci dodržena nebyla. Při posouzení této námitky vyšel krajský soud z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265 (dále též jen „usnesení rozšířeného senátu"; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z http://www.nssoud.cz), v němž tento soud dospěl k závěru, že daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále, a že skutečnost, kdy byl vyměřen samotný nedoplatek, je irelevantní pro stanovení počátku běhu této lhůty. Podle Nejvyššího správního soudu má dále platební výměr na daň i platební výměr, kterým se dlužníku sdělí penále, pouze deklaratorní účinek. Správce daně má možnost druhý jmenovaný akt vydat pouze ve třicetidenní lhůtě [§ 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „ZSDP"), ve spojení s § 70 odst. 1 téhož zákona]; uvedeným ustanovením nelze rozumět jinak, než jako zákazu vytvořit si vydáním platebního výměru na penále exekuční titul na toto příslušenství daně, uplyne-li lhůta, na niž uvedené ustanovení odkazuje. Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Dále se v tomto usnesení uvádí, že zatímco nedoplatek je základem pro matematickou operaci vedoucí k výpočtu penále, penále není obsaženo v pojmu nedoplatku. Z uvedeného důvodu ustanovení § 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem ZSDP znemožňuje po uplynutí lhůty uvedené v § 70 odst. 1 ZSDP nabytí právní moci platebního výměru předepisujícího penále, neboť se jedná o lhůtu prekluzivní (na rozdíl od lhůty k vymáhání daňových nedoplatků, která je lhůtou promlčecí).

[3] V projednávané věci nebylo sporu o tom, že žalobci byl sdělen úrok z prodlení za daňové nedoplatky splatné ke dni 25. 1. 2008, respektive ke dni 31. 3. 2008 V souladu s tehdy účinnou právní úpravou (§ 63 odst. 7 ZSDP, ve znění po novele provedené zákonem č. 230/2006 Sb., ve spojení s § 70 odst. 1 ZSDP) počala lhůta pro sdělení úroku z prodlení v dané věci plynout dne 1. 1. 2009 a její běh skončil dne 31. 12. 2014. Ze správního spisu je zřejmé, že platební výměry o předpisu úroků z prodlení byly vydány v zákonné lhůtě pro sdělení úroku, tj. dne 28. 8. 2014. Ustanovení § 63 odst. 1 a § 70 odst. 1 ZSDP však vyžaduje, aby platební výměr v této lhůtě také nabyl právní moci, což se nestalo, neboť žalobce podal odvolání a platební výměry se staly pravomocnými teprve 19. 4. 2015 a 24. 4. 2015, tj. po uplynutí šestileté lhůty. S ohledem na tento fakt se již krajský soud nevyjadřoval k dalším žalobním námitkám týkajícím se právních předpisů, na jejichž základě byla předmětná rozhodnutí vydána.

[4] Proti tomuto rozsudku brojil žalovaný (dále jen „stěžovatel") kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.").

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve shrnul skutkový stav projednávané věci a dosavadní průběh daňového a soudního řízení. Uvedl, že zásadní kasační námitka se týká

role rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a dopadů jeho rozhodnutí. Zastává názor, že za situace, kdy nelze vést soudní řízení o abstraktních otázkách, které nemají základ v konkrétní kauze, se i v řízení před rozšířeným senátem uplatňuje princip vázanosti podaným návrhem; zde návrhem senátu Nejvyššího správního soudu, který se hodlá odchýlit od právního názoru již dříve vyjádřeného. Rozšířený senát je poté povinen tuto otázku posoudit a vyslovit k ní závazný právní názor; pouze jím je pak předkládající senát vázán. Pokud se rozšířený senát zabývá posuzovaným právním názorem v širších souvislostech, děje se tak pouze *obiter dictum*, neboť za závazný je nutné považovat pouze výrok vyslovující se jen k předložené právní otázce. Tento názor podporuje stěžovatel i odbornou literaturou. *Právní názor*, o němž se hovoří v § 17 odst. 1 s. ř. s., je obsažen v bodu [18] zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu a týká se výhradně počátku běhu lhůty k vybrání daňového nedoplatku (a také k počátku běhu lhůty pro sdělení předpisu penále), čemuž rámcově odpovídá též výrok I. tohoto usnesení. S ohledem na textaci § 17 s. ř. s., i bodu [35] usnesení rozšířeného senátu, tak byl pátý senát Nejvyššího správního soudu v dalším řízení vázán pouze názorem na počátek běhu lhůty pro vybrání nedoplatku. Dovolával-li se žalobce rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 5 Afs 77/2011-351, podle kterého Městský soud v Praze nerespektoval názor vyslovený ve zmiňovaném usnesení rozšířeného senátu, je třeba podotknout, že právě ta část předmětného usnesení, kterou měl městský soud ignorovat, byla uvedena pouze nad rámec pátým senátem položené sporné otázky, a to jen pro nastínění povahy lhůty k předpisu penále. Rozšířený senát se v dalším textu podrobně zabýval pouze jejím počátkem, nikoli koncem či vztahem tohoto konce k právní moci platebních výměrů, a proto ani v nyní posuzované věci krajskému soudu nic nebránilo zabývat se vztahem uplynutí lhůty pro vybrání nedoplatku na jedné straně a okamžikem sdělení předpisu úroku z prodlení platebním výměrem a právní moci rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na úrok z prodlení na straně druhé. Tím, že krajský soud právní názor vyjádřený v usnesení rozšířeného senátu bezezbytku převzal a založil na něm odůvodnění svého rozsudku, zatížil své rozhodnutí nezákonností. Sám Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 27. 4. 2012, č. j. 5 Afs 77/2011-351, vyslovil dostatečně přesvědčivé a racionální argumenty, které zpochybňují názor vyjádřený v usnesení rozšířeného senátu a dávají k němu relevantní alternativy. V naposledy citovaném rozsudku nicméně pátý senát postupoval příliš zdrželivě a nechtěl neakceptovat názor rozšířeného senátu, byť se nejednalo o názor na *„právní otázku, k níž zaujal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu svůj názor“*. Stěžovatel z těchto důvodů nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by platební výměr na úrok z prodlení měl nabýt právní moci ve lhůtě pro jeho sdělení a připojuje se k pochybnostem, které v rozsudku ze dne 27. 4. 2012, č. j. 5 Afs 77/2011-351, vyjádřil pátý senát Nejvyššího správního soudu. Má tedy za to, že nabytí právní moci napadených rozhodnutí až po uplynutí lhůty pro vybrání nedoplatků nemělo z pohledu včasnosti sdělení předpisu úroků z prodlení žádný vliv a zcela postačovalo, že ještě před uplynutím této lhůty došlo k doručení platebních výměrů žalobci. Současně uplynutí této lhůty nepředstavovalo překážku pro nabytí právní moci platebních výměrů.

[6] Stěžovatel rovněž považuje za zavádějící argument o domnělém zákazu vytvořit si vydáním platebního výměru na penále exekuční titul; v posuzovaném případě totiž žalobce vůbec nebyl v pozici daňového dlužníka, neboť úroky z prodlení uhradil již před spornou lhůtou (i před nabytím právní moci platebních výměrů). Nadto nemá podání odvolání odkladný účinek a platební výměr na úrok z prodlení je vykonatelný dnem jeho

oznámení příjemci (§ 101 odst. 5 ZSDP). Rozšířený senát se dosud nezabýval ani lhůtou pro sdělení úroku z prodlení dle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2010, ani lhůtou pro sdělení úroků z prodlení podle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Pokud z obou předpisů vyplývá, že správce daně může daňový subjekt vyrozumět platebním výměrem kdykoli, vyžaduje-li to stav na daňovém účtu, pak stačí, je-li platební výměr na úrok z prodlení doručen daňovému subjektu ve lhůtě pro placení daně (což bylo v souzené věci splněno). V tom je rozdíl od platebního výměru na daň, který musí nabýt právní moci ve lhůtě pro vyměření daně. Tento názor podpořil i druhý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 29/2010-48, v němž se uvádí, že účelem vydání platebního výměru na penále je jednak podání informace o jeho vzniku, sdělení jeho výše a skutečností určující jeho výši, jednak výzva k jeho zaplacení; tuto odlišnost je nutné zohlednit v úvahách nad otázkou, zda je či není pro sdělení výše penále naběhlé ze zákona, nutno v rámci zákonem stanovené šestileté lhůty splnit podmínku právní moci. Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalobce se v podaném vyjádření ke kasační stížnosti nejprve vyjadřuje k institutu tzv. *blanketní* kasační stížnosti. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 107/2004-48, je přesvědčen, že žalovaný podáním neodůvodněné kasační stížnosti uměle prodlužuje prekluzivní lhůty pro vydání nového rozhodnutí o odvolání; postup stěžovatele tak označuje za zneužívání práva, neboť stěžovatel není účastníkem bez potřebného právního vzdělání a nepotřebuje prodlužovat lhůtu k odstranění vad svého podání. V neposlední řadě označuje neodůvodněnou kasační stížnost za *„akt nezdvořilosti"* vůči oprávněnému zájmu žalobce seznámit se s kasačními námitkami. Navrhuje proto, aby byla kasační stížnost odmítnuta, protože podáním blanketní kasační stížnosti stěžovatel zneužil právo na odstraňování vad podání a uměle prodloužil prekluzivní lhůty.

[8] Pokud jde o meritum věci, stěžovatel v otázce právní úpravy dopadající na projednávanou věc odkazuje na § 63 odst. 7 ZSDP a připomíná historické pozadí rozsáhlé novelizace tohoto ustanovení. Ačkoli důvodová zpráva deklaruje, že si novela klade za cíl pouhé terminologické změny, ve skutečnosti šlo o principiální změnu textu zákona. Zákonodárce fakticky ustoupil od povinnosti daňových orgánů sdělit daňovému dlužníku úrok z prodlení platebním výměrem nejméně měsíc před uplynutím lhůty pro placení daně a nahradil ji naprosto vágní formulací, z níž není zřejmé, jaký je vztah mezi stavem osobního účtu a povinností vydat platební výměr na úrok z prodlení. Podle názoru žalobce úrok z prodlení představuje jak paušalizovanou náhradu škody, tak i sankci s resocializační funkcí. Pokud tedy neměl zákonodárce v úmyslu právní úpravu měnit, je třeba § 63 odst. 7 ZSDP vykládat v tom smyslu, že správce daně je povinen sdělit úrok z prodlení daňovému dlužníku platebním výměrem. Tuto povinnost lze nepřímo dovodit z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2014, č. j. 5 Afs 81/2014-47; ke stejnému závěru lze dojít i posouzením postupu daňových orgánů v žalobcově případě, neboť stěžovatel nezpochybnil povinnost správce daně sdělit žalobci úroky z prodlení právě touto formou. Ze správní praxe plyne, že správce daně má povinnost vydat platební výměry na úroky z prodlení i tehdy, byly-li dlužné částky již uhrazeny a platební výměry tak nemohly plnit funkci exekučního titulu. Informace o sankci za nedodržení platební disciplíny se musí dostat do

dispoziční sféry dlužníka, protože teprve v tomto okamžiku se může vyjádřit k její důvodnosti; je-li vydán platební výměr na úrok z prodlení, je tím najisto postavena lhůty pro případné uplatnění opravného prostředku. Proti názoru, že úrok z prodlení je sankcí, která vzniká ze zákona, a její výše je pevně daná, hovoří řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Ze všech těchto důvodů proto žalobce trvá na tom, že opravný prostředek má pro úrok z prodlení klíčový význam, a proto lze o perfektním (dospělém) nároku hovořit teprve v okamžiku nabytí právní moci platebního výměru, což opět potvrzuje četná judikatura Nejvyššího správního soudu. Tentýž názor lze ostatně dovodit i z bodu [26] usnesení rozšířeného senátu. Stěžovatel sice toto usnesení kritizuje, ale ignoruje jeho části, reagující na starší rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a sice rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004-61, a usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161; právě v nich jsou rozebrány důvody, proč se závěry vztahující se k dani přiměřeně aplikují i na úroky z prodlení. Na předmětné usnesení rozšířeného senátu navazuje jeho usnesení ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014-56, v němž je reagováno na situaci, kdy správce daně může povolit posečkání se zaplacením daně, v jehož průběhu by mohla uplynout lhůta pro sdělení penále, ač je posečkání benefitem pro daňového dlužníka. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost buď odmítl, anebo zamítl.

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podstatou kasační stížnosti je námitka, že krajský soud pochybil, pokud při právním hodnocení věci vyšel z názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, vysloveného v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, neboť toto usnesení si kladlo za cíl podat odpověď na otázku, kdy započíná svůj běh lhůta, v níž se promlčí právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek a v níž lze daňovému dlužníku sdělit předpis úroku z prodlení za opožděné placení určité daně; otázka, zda ve lhůtě podle § 70 odst. 1 ZSDP musí platební výměr, kterým se úrok z prodlení předepisuje, také nabýt právní moci, nebyla rozšířenému senátu předložena k posouzení, proto závěry, které rozšířený senát v tomto směru vyslovil, nejsou pro správní soudy závazné ve smyslu ustanovení § 12 s. ř. s.

[12] Jak již bylo konstatováno v rekapitulační části tohoto rozhodnutí, rozšířený senát předestřenou otázku zodpověděl ve vztahu k příbuznému institutu daňového penále tak, že *„[d]aňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve spojení s § 70 odst. 1 téhož zákona). Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.“* V odůvodnění tohoto usnesení se pak mj. v podrobnostech zabýval charakterem platebního výměru na daň a penále (kdy dospěl k závěru, že tato povaha je deklaratorní, čím potvrdil konstantní rozhodovací praxi zdejšího soudu) a rovněž upozornil, že ačkoli § 63 odst. 4 ZSDP hovoří o *„promlčení“* práva daň vybrat, nečiní tak přesně, neboť

s ohledem na dikci § 70 ZSDP se fakticky jedná o jeho prekluzi; citované ustanovení tak brání tomu, aby si správce daně vytvořil vydáním platebního výměru exekuční titul na toto příslušenství daně, uplyne-li lhůta, na niž uvedené ustanovení odkazuje. V bodu [26] odůvodnění usnesení pak rozšířený senát dodal, že *„ustanovení § 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem ZSDP znemožňuje po uplynutí lhůty podle § 70 odst. 1 ZSDP nabytí právní moci platebního výměru předepisujícího penále“*. V závěru odůvodnění svého usnesení rozšířený senát odkázal na zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku nezaměstnanosti, na zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, a konečně na nový daňový řád. Z jejich znění podpůrně dovodil, že počátek běhu promlčecí lhůty je u obou druhů pojistného vázaný na právní moc platebního výměru, jímž se pojistné, z něhož se má penále platit, vyměřuje.

[13] S ohledem na výše shrnutý obsah usnesení rozšířeného senátu dává Nejvyšší správní soud stěžovateli za pravdu, že s přihlédnutím k hlavní úloze svěřené rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (tj. sjednocování judikatury), má ze všech právních názorů vyslovených v předmětném usnesení nejvýznamnější dopad právě odpověď na otázku, ke kterému okamžiku lze fixovat počátek běhu lhůty pro sdělení penále, nikoli dílčí úvahy nad tím, kdy tato lhůta končí, jaké právní skutečnosti musí do tohoto okamžiku nastat nebo jaké úkony musí být ze strany správce daně učiněny směrem k daňovému subjektu. Nelze však souhlasit s tvrzením, že pokud se rozšířený senát ve svém rozhodnutí vyslovil též k otázce jiné (byť tak neučinil za výslovného použití slov *„obiter dictum“*), která sice s řešenou problematikou úzce souvisí, nicméně nejde přímo o tu otázku, kvůli níž bylo řízení před rozšířeným senátem vyvoláno, pak tento právní názor svou váhu nemá a nemusí být při dalším rozhodování správních soudů reflektován.

[14] Povahou té části odůvodnění, která je podána nad rámec nosných důvodů projednávané věci, se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24. 7. 2008, č. j. 2 Afs 67/2008-112. Zde konstatoval, že *„na odlišování nosných důvodů rozhodnutí (ratio decidendi) a vyslovení se k některým právním či skutkovým otázkám nad jejich rámec (obiter dictum) nelze nazírat příliš schématicky a určitě je nelze jakkoliv přeceňovat. Toto odlišení je totiž výrazem vyjádření názoru rozhodujícího soudu, co považuje za jádro rozhodnutí, a co má význam jen např. z hlediska jeho lepší srozumitelnosti, dovysvětlení některých otázek, bližšího seznámení s myšlenkovými pochody soudu apod. V obou případech se však jedná o názor soudu, vyslovený vrchnostenským způsobem: formou individuálního právního aktu. Tato forma rozhodnutí je závazná jako celek a nelze proto apriori vyloučit, že část označená jako obiter dictum tuto povahu mít nemůže.“* (zvýraznění bylo doplněno, pozn. NSS).

[15] Je tedy zřejmé, že rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, nad rámec stěžejní právní otázky, od jakého okamžiku počíná plynout lhůta k vyrozumění daňového dlužníka o předpisu penále, fakticky aproboval též dříve vyslovený názor na věcně související problematiku, zda platební výměr, kterým se výše penále sděluje, musí ve lhůtě podle § 70 odst. 1 ZSDP nabýt právní moci. Právní názor vyslovený rozšířeným senátem tak má v prvně uvedeném případě skutečně povahu faktického precedentu, neboť byl vysloven *„ex cathedra“*, jako odpověď na otázku předestřenou za účelem sjednocení judikatury. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2088-77, (publikovaném pod č. 1792/2009 Sb. NSS), *„[s]kutečnost, že judikatura byla sjednocena rozšířeným senátem, přináší zvlášť významné*

argumenty ve prospěch setrvání na takto vytvořeném právním názoru"; stabilita výkladu práva je totiž nezbytnou podmínkou právní jistoty a nedojde-li ke změně právní úpravy, mělo by ke změně judikatury docházet jen z principiálních důvodů. Pokud jde o právní názor, který by vysloven nad rámec sjednocovací role rozhodování rozšířeného senátu, lze jej postavit naroveň právnímu názoru, vyslovenému v jakémkoli jiném rozhodnutí tříčlenného senátu Nejvyššího správního soudu. Názor, že i tato judikatura je (ve smyslu výše uvedeném) pro krajské soudy závazná, vyslovený v rozsudku tohoto soudu ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Aps 2/2006-68, byl následnou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu odmítnut, nicméně přesto platí, že ustálená judikatura vrcholných soudů musí být nižšími soudy při jejich rozhodovací činnosti reflektována. Nejedná se zde o závaznost ve smyslu formálním (nejde o formalizovaný pramen práva), ale o výklad práva podaný vysokými soudy, se kterým se soudy nižšího stupně při rozhodování skutkově a právně obdobných věcí musí vypořádat. Soud nižšího stupně by tedy měl takto podaný výklad práva následovat a převzít jej do svého rozhodnutí, nenalezne-li důvody, pro které by měl postupovat jinak; to ovšem předpokládá, že se proti takovému právnímu názoru musí vymezit a předestřít konkurující právní argumentaci. V tomto smyslu se ostatně zdejší soud vyslovil v rozsudku ze dne 1. 6. 2011, č. j. 1 As 6/2011-347, kde uvedl, že *„[k]rajský soud se může odchýlit od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu k určité otázce, jestliže není v dané věci přímo zavázán právním názorem kasačního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.* [nyní odst. 4 – pozn. NSS]*) a jestliže svůj odlišný právní názor podepře komplexní, racionální a transparentní konkurující argumentací. Jsou-li tyto podmínky splněny, pak krajský soud zaujetím odlišného právního názoru neporuší § 12 s. ř. s.*"

[16] Krajský soud proto v žádném případě nepochybil, pokud z naposledy zmíněného právního názoru vyšel i přesto, že nepředstavoval odpověď přímo na tu otázku, kvůli které byla věc vedená pod sp. zn. 5 Afs 35/2009 rozšířenému senátu předložena za účelem sjednocení judikatury. Z formulace odůvodnění napadeného rozsudku je rovněž patrno, že krajský soud se k tomuto názoru přiklonil nikoli proto, že by se jím cítil bezpodmínečně vázán (tedy proto, že by se – nesprávně - domníval, že nemůže o předmětné otázce uvážit jinak, neboť jde o *ratio decidendi* rozhodnutí rozšířeného senátu), ale proto, že se s ním ztotožnil. A dlužno dodat, že pokud se krajský soud s usnesením rozšířeného senátu plně identifikoval, nebylo již nutné, aby obsáhle vysvětloval, proč se tak děje, a plně postačovalo, že na rozhodnutí rozšířeného senátu odkázal a citoval z něj pasáže pro souzenou věc podstatné.

[17] Na podporu svého procesního postoje dále stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 5 Afs 77/2011-351, ve kterém sice pátý senát závěr usnesení rozšířeného senátu respektoval, přesto v odůvodnění prezentoval odlišný názor na problematiku nabytí právní moci platebního výměru na penále. Jak vyplývá z citovaného rozsudku, pátý senát akceptoval názor rozšířeného senátu, dle kterého se v případě platebního výměru na penále jedná o deklaratorní rozhodnutí, jímž správce daně pouze sděluje daňovému dlužníku aktuální výši příslušenství daně, které existuje *ex lege* k určitému datu. Z toho dovodil, že je zcela legitimní daňového dlužníka vyrozumět o předpisu penále ve lhůtě dle § 63 odst. 4 ZSDP, a to i opakovaně, v závislosti na stavu jeho osobního daňového účtu (přeplatků a nedoplatků na něm). Konstatoval nicméně, že lhůta, ve které tak správce daně může učinit, by neměla být chápana jako propadná, neboť nemá stejnou povahu, jako lhůta pro vyměření daně. Názor

rozšířeného senátu, že ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně, musí platební výměr na penále nabýt právní moci, dle názoru pátého senátu nezohledňuje například situace, za nichž by došlo k dodatečnému snížení daňové povinnosti (což by znemožnilo snížit uvedené příslušenství daně). Pátý senát ovšem svůj odlišný názor na předmětnou nevyjádřil nijak kategoricky, neboť uvedl, že názor vyslovený rozšířeným senátem není v uvedeném kontextu zcela jednoznačný. I přes odlišný náhled na věc však pátý senát nakonec závěry rozšířeného senátu plně respektoval a promítl je do výroku svého rozsudku. Výhrady pátého senátu tak lze chápat jako jistou mentální rezervaci, neboť se (i přes jejich vyslovení) do výsledného právního hodnocení věci nepromítly. Nelze proto v této souvislosti hovořit o rozkolu judikatury Nejvyššího správního soudu, jak se pokouší naznačit stěžovatel. Jestliže totiž pátý senát v citovaném rozsudku nakonec akceptoval právní názor vyslovený rozšířeným senátem (byť zřejmě vycházel z nesprávné premisy, že je jím ve smyslu § 12 s. ř. s. vázán), neexistuje zde rozporná judikatura Nejvyššího správního soudu a nebylo tedy povinností krajského soudu podrobně odůvodnit, proč se přiklonil k jednomu z konkurujících právních názorů.

[18] Usnesení rozšířeného senátu rovněž učinilo obsoletními a překonanými veškerá předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, mezi nimi i rozsudek ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 29/2010-48, vycházející z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161 (které se však týkalo vyměření daňové povinnosti a nikoli sdělení výše penále na dani).

[19] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že podstatou vytýkaného pochybení krajského soudu je nesouhlas stěžovatele s tím, že by byl v posuzované věci krajský soud vázán právním názorem, který ke sporné otázce vyslovil rozšířený senát v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265. Zdejší soud tento názor stěžovatele sdílí, nicméně, jak bylo výše vyloženo, neshledává v postupu krajského soudu v tomto ohledu žádné pochybení, neboť krajský soud vytýkaným způsobem nepostupoval. Není jistě vyloučeno, aby stěžovatel proti shora uvedenému právnímu názoru rozšířeného senátu (převzatému krajským soudem) brojil v kasační stížnosti i věcně. To by ovšem vyžadovalo, aby stěžovatel předestřel podrobnou, komplexní a přesvědčivou konkurující argumentaci, což se v dané věci nestalo. Stěžovatel se totiž pouze opakovaně dovolává údajného rozporu v judikatuře zdejšího soudu s tím, že se hlásí k jinému právnímu názoru, vyslovenému v jiném rozhodnutí zdejšího soudu. Odkázal-li stěžovatel v nyní souzené věci pouze na výše citované rozsudky pátého a druhého senátu zdejšího soudu s tím, že se s nimi ztotožňuje a Nejvyšší správní soud by měl nyní zaujmout právní názor v nich prezentovaný, pak tento způsob formulace kasační námitky Nejvyšší správní soud za dostatečně podrobný, komplexní a přesvědčivý nepovažuje.

[20] Byla-li tedy podstatou kasační stížnosti *de facto* pouze otázka vázanosti krajského soudu právním názorem vyjádřeném v usnesení rozšířeného senátu, považoval Nejvyšší správní soud již za bezpředmětné se v podrobnostech vyjadřovat k dílčím úvahám v tomto usnesení vyjádřeným, ať už se jedná o počátek či konec běhu lhůty ke sdělení výše penále, respektive úroku z prodlení, nebo o konsekvence nabytí či nenabytí právní moci platebního výměru na úrok z prodlení v právní sféře účastníka řízení či správce daně (zde má Nejvyšší správní soud na mysli názor rozšířeného senátu o zákazu vytvořit si vydáním platebního výměru exekuční titul).

[21] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., rozsudkem zamítnout.

[22] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží procesně úspěšnému žalobci. Výše těchto nákladů je představována jedním úkonem právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) jeho zástupce ve výši 3 100 Kč podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) a náhradou hotových výdajů jeho zástupce ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky), celkem tedy 3 400 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka, v souladu s ustanovením § 57 odst. 2 s. ř. s., o sazbu této daně; celkově tak výše přiznaných nákladů činí 4 114 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. října 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu