



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složením z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců JUDr. Marie Trnkové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka v právní věci

žalobce: **Ing. M. K.**

zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem  
se sídlem Sluneční náměstí 14/2588, 150 00 Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 557/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9299/21/5200-10423-708571

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K..

## Odůvodnění:

### Shrnutí žaloby

1. Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, jímž bylo rozhodnuto o jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 28. 5. 2020 č.j. 1403570/20/2211-50523-305320 a z téhož dne č.j. 1444811/20/2211-50523-305320, kdy současně s tím byla napadená rozhodnutí byla potvrzena.
2. Žalobce namítá, že od 1. 1. 2021 nemá žalovaný věcnou příslušnost k rozhodování o odvolání proti platebnímu výměru na úrok z prodlení, který byl vydán podle daňového řádu ve znění účinném do dne 31. 12. 2020, neboť zákon č. 283/2020 Sb. změnil ode dne 1. 1. 2021 ustanovení zákona č. 280/2009, které se týká všech typů úroků. Podle § 251a odst. 4 daňového řádu po novele se již proti rozhodnutí správce daně v souvislosti s předeepsáním úroku nelze odvolat, ale lze uplatnit námitku, proto má žalobce za to, že odvolací řízení, které bylo zahájeno přede dnem 31. 12. 2020 ve věci kterýchkoliv úroků, musí být dokončeno podle daňového řádu, který je účinný ode dne 1. 1. 2021. Odvolání tedy mělo být posouzeno jako námitka a mělo být dokončeno řízení o této námitce.
3. Žalobce uvedl, že úrok z prodlení je finančním postihem se smíšenou povahou. Částečně obsahuje odškodnění státu za nemožnost nakládat s finančními prostředky a částečně je sankcí pro jednotlivce za nezaplacení daně coby následek nesprávného tvrzení daně. Žalobce citoval rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 9. 2018, č.j. 50 Af 11/2018-38, dle něhož má § 252 daňového řádu sankční povahu.
4. Žalobce k tomu poukázal na výši nákladů na obsluhu státního dluhu, resp. výši úrokových nákladů státu, které se v letech 2012 až 2018 pohybovaly v rozmezí 2,45 % p. a. až 3,4 % p. a. Oproti tomu úrok z prodlení se ve stejném období pohyboval mezi 14,05 % p. a. až 16 % p. a. Za účelem prokázání těchto skutečností žalobce navrhl provést důkaz obsahem webových stránek Ministerstva financí a České národní banky.
5. Úrok z prodlení tak byl v letech 2012 až 2018 více než 4krát až 6krát vyšší než náklady na obsluhu státního dluhu. Úrok z prodlení je ve srovnání s náklady na obsluhu státního dluhu zjevně přemrštěný, a proto má ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č.j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, povahu trestu a je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.; dále jen „Úmluva“). Žalobce uvedl, že byl za totéž pochybení (nesprávné tvrzení daně z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období) potrestán dvakrát, což je porušením zásady *ne bis in idem*. Poprvé daňovým penále a podruhé úrokem z prodlení v části, která převyšuje sazbu 2 % p. a. + repo sazba vyhlášená Českou národní bankou.
6. K odkazu žalovaného v odůvodnění jeho rozhodnutí na rozsudek Nejvyššího správního soudu 2. 6. 2016, č.j. 7 Afs 77/2014-76, žalobce uvedl, že pro posouzení zda základní standardy trestání vyplývající z Listiny a Úmluvy lze aplikovat i na úrok z prodlení jsou rozhodující jeho podstatné účely. Díky zákonné konstrukci se úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu mění v čase podle změn repo sazby vyhlášené Českou národní bankou a pro posouzení jeho účelu je klíčové, jaká ekonomická újma vzniká státu, což se opět mění v čase. S ohledem na shora uvedené je žalobce toho názoru, že dominantní funkcí úroku z

prodlení je trestání za nesprávné tvrzení (přiznání) daně, protože ekonomická újma státu vzniklá nezaplacením daně je více než 4krát až 6krát menší než výše úroku z prodlení.

7. Dále žalobce k námitce, že povahu trestní sankce má též část úroků z prodlení podle § 252 daňového řádu, odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č.j. 9 Afs 4/2018-65, ze kterého žalobce dovozuje, že pokud lze rozlišit reparační a sankční složku v případě penále z prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, lze rozlišit reparační a sankční složku v případě úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu.
8. Dále žalobce uvádí, že obecnými poměry ve smyslu citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu lze rozumět podmínky, za kterých vlády půjčují na trhu s dluhopisy.
9. Dále je žalobcem namítáno, že ode dne 26. 6. 2020 je platný zákon č. 283/2020 Sb., kterým byl změněn daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb., kdy s účinností ode dne 1. 1. 2021 je novelizováno ustanovení 252 daňového řádu v tom smyslu, že výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Podle § 1970 občanského zákoníku výši úroku z prodlení stanoví vláda nařízením, a to v § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb. Dále je rovněž žalobcem odkazováno na důvodovou zprávu k novele daňového řádu k příslušné změně § 252 odst. 4. V obecné části důvodové zprávy předkladatel zároveň uvádí, že dochází k systémovému snížení úroků, a to oboustranně. To znamená, jak u úroků hrazených daňovým subjektem v případě jeho vzniku správcí daně, tak i úroků hrazených správcem daně daňovému subjektu.
10. Dále žalobce namítá, že výše uvedené snížení zákonné výše úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu o 6 procentních bodů, aby podle zákonodárce plnil skutečně pouze reparační funkci, je faktickým přiznáním zákonodárce, že nejméně do dne 31. 12. 2020 byla zákonná výše úroku z prodlení s ohledem na jeho reparační funkci přemrštěná, a proto obsahuje též resocializační trestní složku, což měl na mysli Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č.j. 4 Afs 210/2014-57, kdy povahu úroku z prodlení podmiňoval jeho přemrštěnou výší.
11. Podle žalobce samotná výše úroků z prodlení podle § 252 daňového řádu o 6 procentních bodů s účinností ode dne 1. 1. 2021 neznamená, že tento úrok z prodlení již žádnou sankční složku neobsahuje. V souvislosti s tím žalobce odkazuje na výrok ministryně financí JUDr. Aleny Schillerové, Ph.D. ze dne 27. 10. 2020. S ohledem na výše uvedené žalobce namítá, že je nepochybné, že ani výše úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu s účinností do dne 31. 12. 2020 ve výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené o 14 procentních bodů, ani výše tohoto úroku z prodlení s účinností ode dne 1. 1. 2021 v roční výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 8 procentních bodů, není skutečnou „cenou peněz“ pro stát. Úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu i nadále obsahuje sankční složku, pročez je nezbytné ho považovat za trestní sankci.
12. Žalobce navrhoval, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### Shrnutí vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul průběh dosavadního řízení a odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí.
14. Žalovaný k námitce nepříslušnosti uvedl, že je nutné vycházet z § 109 a násl. daňového řádu, když tato právní úprava nebyla novelou daňového řádu provedenou zákonem č.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K..

283/2020 Sb. nijak dotčena, proto o odvolání nadále rozhodoval odvolací orgán, jímž je Odvolací finanční ředitelství v Brně. Ke změně právní úpravy žalovaný dodal, že došlo s účinností ode dne 1. 1. 2021 ke změně právní úpravy mimo jiné v tom, že proti postupu správce daně ve věci úroku z prodlení lze nově podat námitku, kdy správce daně nebude nově vydávat platební výměr na úrok, ale bude pouze vyzoomovat daňový subjekt sdělením. V případě žalobce byl úrok sdělen platebním výměrem, proti kterému bylo přípustné odvolání. Žalobce tento opravný prostředek využil a odvolání podal dne 16. 6. 2020 a tím bylo zahájeno řízení o odvolání v souladu s § 109 daňového řádu. Odvolací řízení bylo zahájeno podle tehdy účinné právní úpravy, kdy opravným prostředkem proti platebnímu výměru na úrok z prodlení bylo odvolání a jelikož toto řízení nebylo pravomocně skončeno ke dni 1. 1. 2021, bylo řízení dokončeno podle právní úpravy účinné do dne 31. 12. 2020, tedy o přípustně vedeném odvolacím řízení vydal žalovaný rozhodnutí o odvolání.

15. Žalovaný uvedl, že povinnost uhradit penále dle § 251 daňového řádu, které je peněžitou sankcí za nesprávné tvrzení daně, vzniká, pokud daňový subjekt neuvede v daňovém přiznání správnou výši daně, a ta je mu následně správcem daně doměřena. Pokud daňový subjekt neuhradí daň nejpozději ve lhůtě její původní splatnosti, ocitá se v prodlení a vzniká mu zákonná povinnost uhradit úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu, který je peněžitou sankcí za prodlení s úhradou splatné daně. Nejedná se tak o uložení dvojité sankce či dvojí trestání za totožné jednání. Správce daně nemá zákonnou pravomoc odchýlit se při aplikaci sazby úroku z prodlení od daného zákonného ustanovení a úrok z prodlení stanovit v jiné výši, než jak stanovuje § 252 daňového řádu. Není taktéž oprávněn přezkoumávat ústavnost zákonného ustanovení. Na podporu své argumentace žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2017, č.j. 8 Afs 181/2017-31. Žalovaný je toho názoru, že úrok z prodlení ve výši stanovené § 252 daňového řádu nepředstavuje trest, jelikož jeho výše není přemrštěná.
16. Polemika žalobce stran výše nákladů na správu státního dluhu potom zcela postrádá opodstatnění. Úrok z prodlení má zejména motivovat daňové subjekty k řádnému a včasnému placení daní a zároveň má nahradit majetkovou újmu rozpočtu způsobenou zpožděním splnění daňové povinnosti. Pokud by výše úroku odpovídala nákladům na správu státního dluhu, jak uvádí žalobce, bylo by pro daňové subjekty výhodnější „půjčovat“ si peníze od státu skrze pozdní úhradu jejich daňových povinností, než od finančních institucí.
17. K žalobcově odkazu na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č.j. 50 Af 11/2018-38 žalovaný uvedl, že v něm krajský soud vyslovil i názor, že je povinností finančních orgánů se řídit speciálním ustanovením, které dopadá na předmětnou situaci. Zároveň skutečnost, že má úrok sankční povahu, automaticky neznamená, že se jedná o trestní sankci.
18. Aplikace zásady *ne bis in idem* v posuzované věci není namístě. K tomu žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č.j. 5 Afs 9/2008-328, č. 1767/2009 Sb. NSS. Úrok z prodlení nepředstavuje trestní sankci a zároveň nebyla naplněna ani podmínka totožnosti právem chráněného zájmu. Žalobcovo srovnání § 252 daňového řádu o úroku z prodlení a § 254a daňového řádu o úroku z daňového odpočtu není na místě, čemuž svědčí i systematizace jejich zařazení. Každý z těchto institutů má jiný účel (motivace daňových subjektů k řádnému plnění svých daňových povinností oproti předcházení průtahům řízení v rámci kontrolních postupů).

19. Za nepříhodný považoval žalovaný odkaz žalobce na rozsudek rozšířeného senátu č.j. 9 Afs 4/2018-65, neboť v tomto rozsudku byla řešena otázka, zda penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je pohledávkou za majetkovou podstatou, kdy rozšířený senát pouze obecně k tomu uvedl, že toto penále obsahuje i složku sankční. Nevyjádřil se k tomu, zda se jedná o trestní sankci. Žalovaný naproti tomu odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2020, č.j. 15 Af 94/2016-32, kde krajský soud konstatoval, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně nemá trestní povahu.
20. Srovnání ustanovení § 252 daňového řádu o úroku z prodlení a § 254a daňového řádu o úroku z daňového odpočtu není namístě, jelikož každý z těchto institutů má jiný účel. Žalovaný má za to, že z ustanovení § 254a daňového řádu ani z nákladů na správu státního dluhu nelze dovozovat, že sankční složka úroku z prodlení činí 12% p. a. Zákodárce stanovil v daňovém řádu účinném do 31. 12. 2020 výši úroků z prodlení jako celek ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů a výši úroku je třeba posuzovat jako jeden celek. Závěrem žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze, č.j. 9 Af 30/2004-25. Podstatným účelem úroku z prodlení je kompenzace ekonomické újmy státu, nikoli potrestání daňového subjektu. Žalovaný tedy uzavřel, že námitky žalobce důvodné nejsou s tím, že představují obecnou polemiku nad nepřiměřeností úroků z prodlení stanoveného v souladu se zákonem. Žalobce ani neuvádí, jakým způsobem byl postupem správních orgánů zkrácen na svých právech, což svědčí o nedůvodnosti žaloby.
21. Žalovaný navrhoval, aby krajský soud žalobu zamítl.

#### **Právní hodnocení krajského soudu**

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body dle § 75 odst. 2 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Ze správního spisu vyplývá, že na základě provedené daňové kontroly na daně z příjmů fyzických osob, byla žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 3. 2018 doměřena daň za zdaňovací období roku 2013 ve výši 762 462 Kč a dodatečným platebním výměrem č.j. 426356/18/2211-50523-305320 ze dne 5. 3. 2018 byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období roku 2014 ve výši 683 783 Kč. Současně daňovému subjektu vznikla povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20% z doměřených daní. Proti dodatečným platebním výměrům žalobce podal odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 5. 2019, č.j. 17762/19/5200-10423-711708, když toto rozhodnutí bylo napadeno správní žalobou. Správní žaloba byla Krajským soudem v Českých Budějovicích usnesením odmítnuta pro opožděnost.
24. Správce daně vydal dne 28. 5. 2020 rozhodnutí, kterými předešal úrok z prodlení na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014, který vznikl v důsledku pozdní úhrady doměřených daní. Žalobce se proti rozhodnutím odvolal, když napadeným rozhodnutím č.j. 9299/21/5200-10423-708571 bylo odvoláním žalobce zamítnuto a napadená rozhodnutí správce daně ze dne 28. 5. 2020 byla potvrzena.
25. V daném případě žalobce namítá nepříslušnost žalovaného, kterou spatřuje ve změně právní úpravy, která již nepřipouští možnost podat ve věci úroku z prodlení odvolání. Má za to, že žalovaný neměl vést odvolací řízení. Tuto námitku soud neshledal důvodnou, a to s odkazem na § 109 a násl. daňového řádu, když tato úprava nebyla novelou daňového

řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2021 nijak dotčena. O odvolání, pokud není rozhodováno prvostupňovým správcem daně podle § 113 daňového řádu, je příslušný rozhodovat o odvolání odvolací orgán, jímž je podle § 114 odst. 1 daňového řádu správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Nadřízeným správcem daně finančního úřadu je Odvolací finanční ředitelství v Brně, proto žalovaný správní orgán byl věcně příslušným správním orgánem, který správně rozhodoval o podaném odvolání žalobce, neboť právní úprava odvolání nebyla změněna.

26. Zákonem č. 283/2020 Sb. došlo s účinností ode dne 1. 1. 2021 ke změně právní úpravy daňového řádu. Pokud jde o postup správce daně ve věci úroků z prodlení, lze podle § 251a podat námitku proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku, když správce daně nebude nově vydávat platební výměr na úrok, ale bude pouze vyrozumívat daňový subjekt sdělením. V daném případě žalobci byl sdělen platebním výměrem úrok, proti kterému bylo přípustné odvolání, kdy žalobce podal odvolání dne 16. 6. 2020. Tím bylo zahájeno řízení o odvolání, a to před změnou právní úpravy, podle daňového řádu účinného do dne 31. 12. 2020, kdy řádný opravný prostředek proti platebnímu výměru na úrok z prodlení představovalo odvolání a jelikož toto řízení žalobce nebylo pravomocně skončeno ke dni 1. 1. 2021, správně toto řízení bylo dokončeno podle právní úpravy účinné do dne 31. 12. 2020.
27. Nesprávný je názor žalobce, že v daném případě měl být aplikován bod 12 přechodných ustanovení, dle něhož se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb. ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Postup dle uvedeného bodu se uplatní pouze na řízení, kdy k podání námítky dojde až po dni 1. 1. 2021, tedy za účinnosti nové právní úpravy.
28. Soud rovněž poukazuje na bod 6 přechodných ustanovení, podle kterého se řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu ve znění účinném ode dne 1. 1. 2021, dokončí podle daňového řádu ve znění účinném do dne 31. 12. 2020. Z toho rovněž vyplývá, že v souladu s požadavkem legitimního očekávání a principem právní jistoty je nutno, aby bylo zachováno právo daňového subjektu na řádné vyřízení odvolání, které bylo řádně podáno, když navíc právní úprava odvolání nebyla předmětnou novelou nikterak změněna.
29. Nesprávný je proto názor žalobce, že mělo být na místo dokončení odvolacího řízení podle právní úpravy ke dni 31. 12. 2012 rozhodnuto o jeho odvolání, jako o námitce v řízení před správcem daně. Aplikace této právní úpravy by byla v rozporu se zákazem retroaktivity. Žalobce nesprávně namítá, že nemělo být vyřízeno jeho odvolání, ale že mělo být vedeno řízení o námitce před prvostupňovým správcem daně, jestliže se právní úprava odvolání dotčenou novelou nezměnila.
30. V posuzované věci je mezi účastníky sporné, zda úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu představuje trestní sankci ve smyslu shora citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 210/2014-57 a zda tedy tento úrok v rozporu se zásadou *ne bis in idem* (tedy zákazem opětovného trestání v téže věci) představuje v žalobcově případě v návaznosti na dříve uložené penále druhé trestání za totéž jednání. Krajský soud dospěl k závěru, že tomu tak není, a to z následujících důvodů.

31. Žalobce v této souvislosti vede polemiku o charakteru uvedeného úroku s ohledem na jeho výši. V nynějším případě jsou však takovéto úvahy nadbytečné.
32. Otázkou aplikace zásady *ne bis in idem* se ve své judikatuře Nejvyšší správní soud zabýval již mnohokrát. Již například v rozsudku ze dne 16. 2. 2005, čj. A 6/2003-44, č. 1038/2007 Sb. NSS, k tomu uvedl, že „*i pro správní trestání platí zásada ne bis in idem, podle níž nikdo nemůže být dvakrát potrestán pro stejný skutek. Předpokladem jejího uplatnění je, aby se jednalo o stejný skutek, tj. aby byla dána totožnost skutku. Skutkem je určitá událost ve vnějším světě záležející v jednání člověka, která – v kontextu správního trestání - může mít znaky jednoho správního deliktu, dvou či i více správních deliktů (tzv. jednočinný souběh), nebo nemusí vykazovat znaky žádného správního deliktu. Podstata skutku tedy spočívá v jednání. Rámec aktů zahrnutých do jednání je vymezen následkem, jebož je jednání příčinou. Následek, který je znakov správního deliktu, spojuje jednotlivé akty do jednoho skutku a zároveň umožňuje dělit chování člověka na různé skutky. (Z trestněprávní literatury srov. Novotný, O. a kol.: Trestní právo hmotné. I. Obecná část. Praha 1997, str. 182 - 183; Šámal, F. a kol.: Trestní řád. Komentář. II. díl. 4. vydání, C. H. Beck, Praha, str. 1410 a násl.).“*
33. V žalovaném citovaném rozsudku č.j. 5 Afs 9/2008-328 pak Nejvyšší správní soud s odkazy na judikaturu Soudního dvora Evropské unie dovodil, že „[p]ro použití principu *ne bis in idem* v soutěžních věcech stanovil Soudní dvůr následující podmínky: musí být dána totožnost jednání, totožnost pachatele a totožnost právem chráněného zájmu. Jen při splnění všech tří podmínek platí, že pachatel nesmí být trestán podruhé za totožný skutek a pro ochranu téhož právního zájmu (spojené věci C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P a C-219/00 P Aalborg Portland, [2004] ECR I-123, bod 338).“ Obdobně lze tyto závěry vztáhnout i na nynější případ.
34. V něm přitom tyto podmínky naplněny nebyly, a to i kdyby úrok z prodlení skutečně představoval trestní sankci, jak se žalobce domnívá.
35. Dle § 251 odst. 1 daňového řádu „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.“ Dle § 251 odst. 4 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, pak platí, že „[p]okud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.“ Z dikce citovaných ustanovení je zřejmé, že předepsané penále, o jehož trestní povaze není sporu, je sankcí související se samotným nesprávným daňovým tvrzením při doměřování daně. Jednoduše řečeno: „skutkem“ je v takovém případě již to, že daňový subjekt nesprávně tvrdí daňovou povinnost v nižší výši a toto své pochybení před zásahem příslušného správce daně sám neodstraní (typicky formou dodatečného daňového přiznání ještě před zahájením případné daňové kontroly). Chráněným zájmem je tak především stanovení daně ve správné výši, což mimo jiné usnadňuje kontrolní postupy správce daně a odstraňuje nutnost úpravy výše daňové povinnosti doměřením daně.
36. Naproti tomu dle § 252 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, upravujícího úroky z prodlení platí, že „[d]aňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.“ I kdyby tedy úrok z prodlení představoval trest, pak by sankcionovaným „skutkem“ byla pozdní úhrada splatné daně a chráněným zájmem to, aby daňové subjekty hradily své daňové povinnosti včas, což pak dále odstraňuje nutnost

vymáhání nezaplacené daně. Oproti penále tedy úrok z prodlení nikterak nesouvisí s kontrolou a zjišťováním výše daňové povinnosti, ale výhradně s její úhradou.

37. Oba tyto obecně popsané skutky jsou přitom do značné míry vzájemně nezávislé. Nesprávné daňové tvrzení zpravidla časově předchází vzniku prodlení (typicky v situaci, kdy daňový subjekt trvá na svém nesprávném daňovém tvrzení, a daň proto následně zaplatí v nižší než zákonné výši). K prodlení pak samozřejmě může z různých důvodů dojít i bez toho, aby vůbec daňový subjekt při tvrzení výše daňové povinnosti pochybil. Představit si pak lze z druhé strany i v situaci, kdy daňový subjekt sice daň nesprávně tvrdí, ale fakticky ji včas zaplatí formou přeplatku na jiné dani, který správce daně započte na daňový nedoplatek.
38. Již proto v nynějším případě správce daně zásadu *ne bis in idem* neporušil, neboť penále i úrok z prodlení byly reakcí na odlišné skutky a jejich smyslem je ochrana odlišného – byť do jisté míry souvisejícího – zájmu.
39. Zároveň se ovšem krajský soud neztotožnil ani s žalobcovým názorem, dle něhož má úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu trestní povahu. Žalovaný v této souvislosti příležitostně poukázal na shora citovaný rozsudek č.j. 8 Afs 181/2017-31, v němž Nejvyšší správní soud uvedl následující: „*Stěžovatelka dále namítla, že úrok z prodlení má povahu trestu a odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 210/2014-57 a rozsudek čj. 2 Afs 159/2005-43. Rozšířený senát se v prvně citovaném rozsudku mj. zabýval rozdílem mezi penále a úrokem z prodlení. Shrnul, že do 31. 12. 2006 byl institut penále upraven v § 63 zákona o správě daní a poplatků; jednalo se o kombinaci penále a úroku z prodlení. Novelizací byl popsaný institut rozdělen na penále (§ 37b) a úrok z prodlení (§ 63) a institut penále uvedenou změnou získal nový obsah. Oba tyto instituty poté převzal nový daňový řád. Přitom penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2010 a podle § 251 d. ř. má povahu trestu. Naopak u úroku z prodlení odkázal na důvodovou zprávu k daňovému řádu, která uvádí, že úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Rozšířený senát vyložil, že „[p]rocentní sazba úroku z prodlení by se měla odvíjet od repo sazby České národní banky, plynutím času jeho celková výše narůstá. Způsob vymezení tak reflektuje jak aktuální „cenu peněz“ při pozdní platbě, tak délku prodlení. Tyto parametry úroku z prodlení by měly být zachovány, aby se neztratil jeho základní ekonomický smysl. Jinak řečeno, i úrok z prodlení by v případě přemrštěné výše mohl charakter sankce nabýt. Naproti tomu sazba penále je stanovena fixní neměnnou procentní částkou a není závislá na čase. Jde o jednorázový „trest“ za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečnosti. Dle rozšířeného senátu by se tedy úrok z prodlení mohl stát sankcí v případě jeho přemrštěné výše; v obecné rovině však úrok z prodlení nelze považovat za trest. Nejvyšší správní soud uzavírá, že úrok z prodlení v nyní posuzované věci s ohledem na jeho zákonnou výši nepředstavuje sankci.“*
40. Z uvedeného je patrné, že Nejvyšší správní soud v daném ohledu hodnotil nejen smysl institutu úroku z prodlení, ale též jeho zákonnou výši, od níž svou argumentaci odvíjí žalobce. Od citovaného závěru nemá krajský soud důvod se v nynějším případě odchýlit (krajský soud proto ani nepovažoval za nutné provádět v této souvislosti žalobcem navrhané dokazování). Nic na tom nemění ani to, pokud krajský soud ve svém dřívějším rozsudku č.j. 50 Af 11/2018-38 dovodil, že § 252 daňového řádu má sankční povahu.

To totiž ještě neznamená, že se jedná o trest ve smyslu shora citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 210/2014-57.

41. Zcela nepatřičně je žalobcem odkazováno na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 15. 10. 2020, č.j. 9 Afs 4/2018-65, neboť v citovaném rozsudku je řešeno, zda penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je pohledávkou za majetkovou podstatou, kdy rozšířený senát pouze obecně k tomu uvádí, že penále obsahuje i složku sankční. Nezabýval se tím, zda se jedná o trestní sankci. V souvislosti s tím je správný odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, č.j. 15 Af 94/2016-32, dle něhož penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel rovněž nemá trestní povahu.
42. K námitce žalobce, že obvyklá cena peněz pro jednotlivce je 2% p. a. + repo sazba a sankční složka úroků z prodlení představuje 12% p. a. + repo sazba, což opírá o ustanovení § 254a daňového řádu, dle něhož obvyklá cena peněz pro jednotlivce je 2% p. a., soud uvádí, že z § 254a daňového řádu nelze dovozovat, že sankční složka úroků z prodlení činí 12% p. a., kdy zákonodárce stanovil v daňovém řádu účinném do 31. 12. 2020 výši úroku z prodlení jako celek ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů.
43. Správně bylo žalovaným odkázáno v souvislosti s námitkou žalobce na rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 9 Af 30/2014, dle něhož úrok z prodlení lze považovat za sankci pouze v tom smyslu, že daňový subjekt musí v každém případě kompenzovat újmu státnímu rozpočtu způsobenou pozdní úhradou daně a nelze ji chápat jako trestní sankci. Účelem úroku z prodlení je tedy kompenzace ekonomické újmy státu, nikoli potrestání daňového subjektu.

#### **Závěr a náklady řízení**

44. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
45. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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](http://www.nssoud.cz).

České Budějovice 27. dubna 2022

Mgr. Helena Nutilová v. r.  
předsedkyně senátu

