

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juřičkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Ing. M. K.**, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2019, č. j. 48139/19/5200-10423-705893, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 3. 2022, č. j. 51 Af 4/2020-30,

takto:

I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] V souzené věci je předmětem sporu otázka, zda lze úrok z prodlení dle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, považovat za sankci trestní povahy, a tedy zda souběh penále dle § 251 daňového řádu a úroku z prodlení (ne)představuje porušení zásady *ne bis in idem*.

[2] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období listopad 2013, prosinec 2013, květen 2014, červenec až prosinec 2014, únor až červen 2015, srpen až říjen 2015 a prosinec 2015, celkem ve výši 1 759 261 Kč. Vedle toho žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % doměřené daně, a to ve výši 351 845 Kč. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 28. 1. 2019, které nabylo právní moci

7. 2. 2019. Doměřená daň byla dle § 143 odst. 5 daňového řádu splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného, tedy do 22. 2. 2019. Následně správce daně platebními výměry ze dne 26. 3. 2019 předepsal žalobci úrok z prodlení s úhradou daně za jednotlivá zdaňovací období, celkem ve výši 701 257 Kč. Proti platebním výměrům se žalobce bránil odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že předepsané penále představuje sankci trestní povahy plynoucí z nesprávného žalobcova daňového tvrzení. Žalobce v daňových přiznáních tvrdil daňovou povinnost v nižší výši a toto pochybení před zásahem správce daně sám neodstranil. Naproti tomu v případě úroku z prodlení je postihovaným jednáním pozdní úhrada splatné daně. Smyslem úroku z prodlení je přimět daňové subjekty, aby včas hradily své daňové povinnosti bez nutnosti následného vymáhání nezaplacené daně. Oproti penále tedy úrok z prodlení nesouvisí se zjišťováním výše daňové povinnosti, ale je spojen výhradně s platební povinností. Penále i úrok z prodlení jsou reakcí na odlišná jednání žalobce, jejich smyslem je ochrana odlišného zájmu, proto se nejedná o totožné skutky, na které by mohla dopadat zásada *ne bis in idem*. Dle krajského soudu nadto z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že úrok z prodlení není sankcí trestní povahy.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku totožnosti skutku. Dle stěžovatele krajský soud přehlédl, že úrok z prodlení vzniká ve dvou podstatně odlišných případech. Prvním případem je prostá platební nekázeň, druhým případem (který nastal v daném případě) je právní fikce, dle které stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení. Uvedené dle stěžovatelova názoru způsobuje, že dojde-li k doměření daně správcem daně, vzniká úrok zpětně. V takovém případě nelze uhradit doměřenou daň do dne její původní splatnosti, neboť daňový subjekt nezná její výši. Ke dni původní splatnosti nebyla daň autoritativně stanovena. Stěžovatel měl proto za to, že daňové penále i úrok z prodlení vznikly na základě totožného jednání, a sice z jeho nesprávného daňového tvrzení.

[5] Dle stěžovatele krajský soud rovněž nesprávně posoudil, zda má úrok z prodlení povahu trestní sankce. Dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 210/2014 může úrok z prodlení v případě přemrštěné výše nabýt charakter sankce. K prokázání přemrštěnosti výše úroku z prodlení stěžovatel navrhoval v řízení před krajským soudem provést dokazování srovnáním výše nákladů na obsluhu státního dluhu a výše sazby úroku z prodlení. Krajský soud však navržené důkazy neprovedl, bez nich ale nemohl dle stěžovatele posoudit, zda výše úroku z prodlení není přemrštěná, a tedy nemá sankční povahu. Stěžovatel se domníval, že závěry krajského soudu nepodporuje ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 181/2017, jehož obsah si odporuje. Zároveň připomněl, že závěry tohoto rozsudku překonal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 4/2018, v níž bylo předmětem řízení penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Stěžovatel

namítal, že při hodnocení sankční povahy úroku z prodlení je třeba vycházet z judikatury Nejvyššího soudu a Evropského soudu pro lidská práva, který při posuzování, zda je možné podřadit finanční sankci pod trestní obvinění, aplikuje tzv. Engelova kritéria. Ve smyslu těchto kritérií není dle stěžovatele převažujícím účelem úroku z prodlení peněžní kompenzace škody, nýbrž odstrašující funkce úroku jako trestu směřující k odvrácení recidivy. Stěžovatel je tak přesvědčen, že byl neoprávněně dvakrát potrestán za nesprávné daňové tvrzení.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Upozornil, že poukazem na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva a Nejvyššího soudu stěžovatel nepřípustně rozšířil kasační stížnost nad rámec žalobních bodů. Povinnost uhradit penále je dle žalovaného peněžitou sankcí za nesprávné tvrzení daně, je-li následně daň správcem daně doměřena. Úrok z prodlení představuje postih za opožděnou úhradu daně. Přestože v daném případě spolu oba instituty úzce souvisejí, nejedná se o dvojí trestání téhož jednání. Žalovaný dále připomněl, že správce daně nemá možnost výši úroku z prodlení ovlivnit, neboť § 252 daňového řádu mu nedává prostor pro správní uvážení. Úrok z prodlení je na osobní daňový účet daňového subjektu předepisován automaticky ve výši určené zákonem, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady. Z hlediska úroku z prodlení je rovněž bez významu, zda pozdní úhrada daně byla způsobena z důvodu prosté nekázně, anebo z toho důvodu, že daňový subjekt v zákonné lhůtě neuhradil daňovou povinnost, jelikož původně tvrdil daň v nesprávné výši. I druhá situace je daňovému subjektu plně přičitatelná k tíži s ohledem na princip, dle kterého si daňové subjekty daň samy správně vypočítají, přiznají a zaplatí. Žalovaný se také ztotožnil se závěry krajského soudu, opírající se o judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které úrok z prodlení nemá povahu trestní sankce.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[8] V nyní souzené věci se stěžovatel již v daňovém řízení domáhal toho, aby bylo na úrok z prodlení pohlíženo jako na trestní sankci, jejíž uložení společně s penále vylučuje zásada zákazu dvojího trestání. Uplatnění této zásady v projednávané věci ovšem předpokládá naplnění dvou podmínek, a sice že úrok z prodlení je svou povahou sankcí trestní povahy a penále a úrok z prodlení se týkají totožného jednání daňového subjektu. Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ani jedna z těchto podmínek nebyla v souzeném případě naplněna.

[9] K totožnosti skutku dochází tehdy, je-li dána totožnost jednání, totožnost jednající osoby a totožnost právem chráněného zájmu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 5 Afs 9/2008-328, č. 594/2008 Sb. NSS). Penále dle § 251 daňového řádu je vymezeno jako fixní neměnná procentní částka. Jedná se o jednorázový trest za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečnosti. Naproti tomu úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu nastupuje až v případě pozdní úhrady splatné daně. Procentní sazba úroku z prodlení se odvíjí od repo sazby České národní banky, plynutím času jeho celková výše narůstá. Způsob jeho vymezení reflektuje jak aktuální cenu peněz při pozdní platbě, tak délku prodlení (shodně usnesení

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 361/2015 Sb. NSS). Je tedy zřejmé, že úrok z prodlení a penále představují dva odlišné negativní následky jednání daňových subjektů (za odlišné skutky). V případě penále za neuvedení údajů v daňovém přiznání odpovídajících skutečnosti, v případě úroku z prodlení za pozdní úhradu splatné daně. Totožnost skutku tak není dle materiální povahy těchto institutů dána, neboť se odlišují jak co do způsobu jednání (neuvedení daňových tvrzení nebo nesprávné tvrzení x včasné nezaplacení), tak právem chráněným zájmem (úplnost a správnost daňového tvrzení x včasná úhrada daně).

[10] Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelova argumentace odkazující na úpravu obsaženou v § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu, dle které úrok z prodlení vzniká *od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby; stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení*. V daňovém právu platí zásada tzv. autoaplikace. Jak v této souvislosti vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 9. 8. 2022, č. j. 7 Afs 37/2022-22, *„daňový subjekt je povinen sám se přihlásit k povinnosti zaplatit daň, vypočítat si daňový základ a daň a dále též daň odvést. To vše činí daňový subjekt na vlastní odpovědnost“* (viz k tomu také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012-20, č. 16/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021-35). Stěžovatel tak byl povinen přiznat daň ve správné výši a ve lhůtě její původní splatnosti ji uhradit. Skutečnost, že se mu daň ve správné výši přiznat nepodařilo, a v důsledku toho ji tedy ani v původní lhůtě splatnosti neuhradil, nic nemění na podstatě odlišnosti skutků, za které je daňovému subjektu předepisováno penále a úrok z prodlení. Byť mají oba tyto negativní následky počátek ve stěžovatelem nesprávně přiznané dani, podstatu skutků, které vedly k předepsání penále a úroku z prodlení, to nijak neovlivňuje.

[11] K povaze úroku z prodlení jako trestní sankce Nejvyšší správní soud podotýká, že i touto otázkou se ve své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval. V usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 361/2015 Sb. NSS, se podrobně věnoval povaze penále, jak bylo dříve (od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010) upraveno v § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a jak je nyní (od 1. 1. 2011) upraveno v § 251 daňového řádu. Dovodil, že daňové penále má povahu platebního deliktu, tedy trestu, při jehož ukládání je nutno dodržovat základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Listiny základních práv a svobod. V citovaném usnesení však rozšířený senát zároveň uvedl, že *„tyto garance se nevztahují ani na úrok z prodlení, ani na samotnou vyměřenou či doměřenou daň, korespondují-li svým podstatným účelům“* (viz bod 66). Rozšířený senát zároveň na okraj poznamenal, že *„úrok z prodlení by v případě přemrštěné výše mohl charakter sankce nabýt“* (bod 57). Z citovaného usnesení tedy nelze dovodit, že by úrok z prodlení upravený v § 252 daňového řádu bez dalšího měl povahu platebního deliktu (trestní sankce).

[12] Vlastní povahou úroku z prodlení se následně zabývaly jednotlivé senáty Nejvyššího správního soudu. Již v rozsudku ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014-76, Nejvyšší správní soud odmítl námitku daňového subjektu, že úrok z prodlení (podle tehdejšího § 63 zákona o správě daní a poplatků) má povahu trestní sankce a že při jeho stanovení je třeba aplikovat zásady trestního práva. Podrobně se povahou úroku z prodlení (podle § 252 daňového řádu) zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 12. 2017,

č. j. 8 Afs 181/2017-31, v němž vyložil, že zákonná výše úroku z prodlení stanovená daňovým řádem nepředstavuje sankci, a nejde tedy o úrok přemrštěný (bod 23). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uzavřel, že *„úrok z prodlení plní, jak je uvedeno výše, funkci ekonomické náhrady 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“* (bod 26). Úrok z prodlení tedy nelze považovat za odstrašující trest k odvrácení recidivy, jak se pokouší argumentovat stěžovatel v kasační stížnosti. Sankční povahu úroku z prodlení pak Nejvyšší správní soud vyloučil rovněž v rozsudku ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020-46, č. 283/2021 Sb. NSS. Judikatura Nejvyššího správního soudu je tedy v této věci dlouhodobě ustálená a závěry Nejvyššího správního soudu nejsou v rozporu ani s rozsudky Nejvyššího soudu a Evropského soudu pro lidská práva, na které stěžovatel odkazoval. Zákonný mechanismus stanovení výše úroků byl přinejmenším implicitně přezkoumán celou řadou rozsudků Nejvyššího správního soudu, aniž by v tomto směru vyvstala jakákoli pochybnost, že výše úroku není přemrštěná, což je kategorie objektivní, nikoli subjektivní, závislá na poměrech konkrétního daňového subjektu. Krajský soud tedy nepochybil, neprováděl-li v tomto případě dokazování, které by nemohlo učiněné obecné závěry o objektivní „nepřemrštěnosti“ nastavení výše úroku z prodlení zvrátit.

[13] Na shora uvedených závěrech nic nemění ani skutečnost, že zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, byla konstrukce úroku z prodlení v daňových věcech (s účinností od 1. 1. 2021) navázána na úrok z prodlení v občanskoprávních vztazích, čímž došlo k poklesu výše úroku z prodlení o 6 % p. a. Z této korekce taktéž nelze vyvozovat, že by předchozí výše úroku byla natolik přemrštěná, že by jej bylo možno považovat za formu platebního deliktu (shodně viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 263/2020-46).

[14] Závěry Nejvyššího správního soudu nezpochybňuje ani stěžovatelův odkaz na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 301/2020 Sb. NSS, týkající se penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Konstrukce dotačního penále dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, se odlišuje od konstrukce úroku z prodlení. Přestože rozšířený senát v citovaném rozsudku posoudil dotační penále s efektivním úrokem 36,5 % p. a. jako zákonnou sankci, neboť složku sankční (oproti složce reparační) již považoval za dominantní (bod 46), nelze tento závěr bez dalšího mechanicky přenášet na úrok z prodlení upravený daňovým řádem (ve znění do 31. 12. 2020), který se v návaznosti na výši repo sazby České národní banky pohyboval v letech 2011 - 2020 v rozmezí 14,75 % - 16,25 % p. a., tedy nejvýše v necelé polovině výše penále dotačního (shodně opět již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 263/2020-46).

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[16] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 10. května 2023

Mgr. Ing. Veronika Juřičková
předsedkyně senátu