



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Jana Peroutky a Kryštofa Horna ve věci

žalobce: **M. K.**
se sídlem X
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
se sídlem Chodská 9, Praha 2

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 2. 2022, č. j. 6005/22/5300-21443-702551,
a ze dne 23. 2. 2022, č. j. 5997/22/5300-21443-702551,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Obsah správního spisu a vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) provedl v letech 2016 až 2019 u žalobce daňovou kontrolu za zdaňovací období červen 2013 až duben 2016. Dne 30. 11. 2020 vydal žalobce čtrnáct platebních výměrů na úrok z prodlení úhrady dodatečně

Shodu s prvopiem potvrzuje: A. A.

doměřené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za některé měsíce let 2013, 2014 a 2015. Žalobce proti platebním výměrům podal dne 1. 1. 2021 odvolání.

2. K odvoláním žalobce ze dne 1. 1. 2021 správce daně podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, rozhodnutími ze dne 17. a 18. 5. 2021 snížil úrok z prodlení úhrady dodatečně doměřené DPH za zdaňovací období červen, září a prosinec 2013 a leden, březen, září, říjen a listopad 2014 (dále jen „změněné platební výměry“), neboť úrok z prodlení lze požadovat nejdéle za 5 let prodlení (viz rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24). Dále zohlednil přeplatky v rámci dalších osobních daňových účtů.
3. Žalobce proti změněným platebním výměrům podal další odvolání ze dne 28. 6. 2021.
4. Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 2. 2022, č. j. 6005/22/5300-21443-702551, žalobcova odvolání ze dne 28. 6. 2021 v sedmi případech zamítl a změněné platební výměry potvrdil. V jednom případě opravil písařskou chybu ve výrokové části, ve zbytku změněný platební výměr rovněž potvrdil.
5. Dalším rozhodnutím ze dne 23. 2. 2022, č. j. 5997/22/5300-21443-702551, žalovaný původní odvolání žalobce ze dne 1. 1. 2021 v části týkající se platebních výměrů na úrok z prodlení za zdaňovací období leden, únor, září, listopad a prosinec 2015 zamítl a platební výměry potvrdil.
6. Proti oběma rozhodnutím žalovaného žalobce brojí žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a domáhá se zrušení v záhlaví označených rozhodnutí (dále jen „napadená rozhodnutí“).
7. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že úrok z prodlení představuje ekonomickou náhradu nedoplatku ve veřejném rozpočtu, který měl být uhrazen v den jeho původní splatnosti. Povinnost uhradit úrok z prodlení vzniká daňovému subjektu přímo ze zákona, pokud je v prodlení s úhradou daňových povinností. Sazba úroku z prodlení je dána zákonem a výše úroku z prodlení narůstá díky plynutí času. Rozhodnutí má pouze deklaratorní charakter. Úrok z prodlení představuje druh sankce, kterou je daňový subjekt stížen za skutečnost, že neuhradil daňovou povinnost řádně v době, kdy byla splatná. Penále je naproti tomu sankcí za chybné tvrzení daně. Výše penále je postavena na pevné (procentuální) sazbě, jejímž základem je doměřená daň. Čas, který uplynul od podání řádného daňového přiznání, nemá vliv. Není pravda, že jak úrok z prodlení, tak i penále představují reparační náhradu za dobu, po kterou druhá strana nemohla disponovat s příslušnými finančními prostředky. Penále je sankcí za to, že daňový subjekt zatajil daň, kdežto úrok z prodlení je sankcí za to, že tuto sankci pozdě uhradil. Proto neplatí, že správce daně porušil zásadu *ne bis in idem*. Úrok z prodlení a penále nelze sčítat a souhrnnou výši srovnávat s jinými instituty daňového řádu. Stejně jako v případě penále nemá správce daně při vydání platebního výměru na úrok z prodlení možnost správního uvážení o tom, zda a v jaké výši úrok z prodlení předepíše.

II. Obsah žaloby a ostatních podání účastníků

8. Žalobce v žalobě namítá, že výše úroku z prodlení, jež mu byla stanovena, je nezákonná, protože v součtu s penále přesahuje doměřenou DPH. Ve vztahu k doměřené dani tak úrok z prodlení neplní svoji funkci a účel, jímž je ekonomická náhrada za chybějící finanční prostředky, které musí veřejné rozpočty získat z jiných zdrojů. Identický účel má úrok z daňového odpočtu ve vztahu k podnikatelským odpočtům. Z důvodové zprávy k novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. plyne, že oba mají představovat

Shodu s prvopísem potvrzuje: A. A.

reparační náhradu za dobu, po kterou druhá strana nemohla disponovat s příslušnými finančními prostředky, a proto by měla být jejich výše stejná. Výše úroku z daňového odpočtu je však nižší. Disproporcionalita výše úroků zakládá protiústavnost a nerovnost při ochraně vlastnictví mezi státem a soukromou osobou (daňovým subjektem).

9. Úrok z prodlení je tak ve skutečnosti trest ve smyslu judikatury Evropského soudu pro lidská práva, jehož uložením, s ohledem na již uloženou sankci v podobě penále, správní orgány porušily zásadu *ne bis in idem*. Ke skutečnosti, že úrok z prodlení obsahuje rovněž sankční složku, odkazuje žalobce na důvodovou zprávu k novele daňového řádu provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. Sankční složku představuje konkrétně ta část, která přesahuje náhradu za nemožnost státu disponovat určitými peněžitými prostředky v určitém čase ve výši, kterou stanoví občanský zákoník (repo sazba České národní banky plus 8 procentních bodů). Celkem sankční část podle žalobce tvoří 6 % (podle výpočtu 14 minus 8 rovná se 6). Tvrzení žalovaného o tom, že penále je sankcí za zatajení daně, nemá oporu v daňovém řádu. Podle § 251 daňového řádu platí, že správce daně vyměří penále, pokud je doměřená daň odlišná od poslední známé daně, a to aniž by zkoumal otázku zavinění daňového subjektu (tj. zda daňový subjekt skutečně daň zatajil či se jednalo např. o jiný výklad právních předpisů). Podstata obou sankcí je shodná. Jde o trest za to, že daňový subjekt k okamžiku splatnosti nedeklaroval a neuhradil daň ve správné výši. Žalobci je známa judikatura NSS, podle které úrok z prodlení sankcí není, avšak tyto závěry podle žalobce NSS překonal rozsudkem rozšířeného senátu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS.
10. Žalovaný ve *vyjádření k žalobě* zopakoval, že úrok z prodlení je obecně sankcí za prodlení s placením daně (kompenzační škody), nejde však o trest v užším slova smyslu jako je tomu u penále podle § 251 daňového řádu. Proto u něho nelze aplikovat pravidla typická pro trestněprávní sankce. Úrok z prodlení vzniká ze zákona za každý den prodlení s úhradou počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni původní splatnosti daně do dne úhrady daně nebo do uplynutí lhůty pro zaplacení daně. Náhradní lhůta splatnosti nemá pro vznik a výpočet úroku z prodlení význam. Platební výměr je pouhým deklaratorním rozhodnutím, kterým správce daně vyrozumívá daňový subjekt o výši předepsaného úroku, který na jeho osobním daňovém účtu k určitému datu a v určité výši existuje. Ustanovení § 252 daňového řádu nedává správci daně žádný prostor pro správní uvážení. Úrok je na osobní daňový účet daňového subjektu předepisován automaticky ve výši určené zákonem, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady. Správce daně tedy nemůže při výpočtu úroku z prodlení zohlednit důvody prodlení úhrady daně, ale musí daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení ve výši, v jaké byl předepsán na jeho osobní daňový účet. Oproti tomu povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu je důsledkem porušení zákonné povinnosti daňového subjektu přiznat daň ve správné výši. Její aplikace rovněž není spojena s diskrecí správce daně. Důvody vzniku této sankce a její výše vyplývají přímo ze zákona. Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 4/2018-65 není podle žalovaného na projednávanou věc přílehlavý. Jak penále, tak úrok z prodlení představují reparační náhradu za dobu, po kterou druhá strana nemohla disponovat s příslušnými finančními prostředky. Při předpisu penále a úroku z prodlení se nejedná o uplatnění dvou sankcí za totéž porušení zákona. Tyto instituty je nutno od sebe odlišovat. Jejich výši nelze sčítat a následně srovnávat s dalšími instituty daňového řádu.

III. Posouzení věci soudem

Shodu s prvopiem potvrzuje: A. A.

11. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). O žalobě rozhodl soud bez jednání, neboť měl ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. za to, že účastníci s tímto postupem souhlasili.
12. Podle § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.
13. Podle tohoto ustanovení ve znění do 1. 1. 2015 platilo totéž s tím, že se úrok z prodlení uplatní nejdéle za 5 let prodlení.
14. Podle § 252 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku.
15. Soud předně uvádí, že mezi účastníky není sporu o tom, že se žalobce dostal do prodlení, a kdy k tomu došlo. Žalobce namítá nepřiměřenost výše úroku z prodlení a porušení zásady *ne bis in idem* s odůvodněním, že úrok z prodlení je trestem.
16. Podle důvodové zprávy představuje úrok z prodlení ekonomickou náhradu za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musejí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Institut úroku z prodlení se tak do značné míry vyznačuje reparačním charakterem, jehož účelem je sankcionování daňových subjektů, které včas neuhradí své daňové povinnosti. Poplatník je úroky stížen za to, že nepřiznal a neuhradil svoji daňovou povinnost řádně v době, kdy byla splatná (viz rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 Afs 40/2018-40). Tento reparační charakter byl zdůrazněn novelou daňového řádu, která k 1. 1. 2015 vyjmula ze zákona pětileté časové období, po které mohl úrok z prodlení vznikat, což poskytovalo daňovým subjektům určitou jistotu, že úrok z prodlení nebude neustále narůstat. Úrok z prodlení tedy v současné době přestane narůstat až samotnou úhradou daňové povinnosti. Do té doby vzniká úrok z prodlení bez jakéhokoliv časového omezení (srov. Novotná, M., Jordanová, K., Krupičková, L., Šotník, J. *Daňové řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 237 a 238).
17. Sazba úroku z prodlení vyplývala přímo ze zákona a odpovídala roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů a platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Správce daně nemohl (a nemůže) při výpočtu úroku z prodlení zohlednit důvody, za kterých došlo k prodlení se zaplacením daně ani výši společně ukládaného penále, ale jen daňový subjekt vyrozumí o předpisu úroku z prodlení ve výši, v jaké byl předepsán na jeho osobní daňový účet. NSS pak v bodě 23 rozsudku ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31, shledal, že výše úroku z prodlení stanovené podle výše repo sazby České národní banky, zvýšená o 14 procentních bodů a platná pro první den příslušného kalendářního pololetí, není přemrštěná. To, že zákonodárce zákonem č.

283/2020 Sb. legislativně navázal (s účinností od 1. 1. 2021) na konstrukci úroku z prodlení v daňových věcech na úrok z prodlení v občanskoprávních poměrech (viz § 252 odst. 4 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021), čímž došlo k poklesu výše úroku z prodlení o 6 % ročně, na těchto závěrech nic nemění. Z této korekce nelze vyvozovat, že by předchozí výše úroku byla nepřiměřeně vysoká (viz rozsudek NSS ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020-46). V souladu s čl. II. bodu 11. části první zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád, ani nelze na projednávaný případ aplikovat pozdější právní úpravu, třebaže je pro daňové subjekty příznivější.

18. Konkrétní výše úroku z prodlení je pak přímo úměrná délce prodlení, tj. čím delší je prodlení, tím vyšší bude úrok z prodlení. Doba, za kterou je daňový subjekt povinen státu uhradit úrok z prodlení, je vymezena pátým pracovním dnem po dni splatnosti daně a dnem úhrady daně (§ 252 odst. 2 věta první daňového řádu). Daňový subjekt není nijak závislý (na tom, aby se vyhnul vzniku povinnosti platit úroky z prodlení) na době, kdy správní orgán vydá rozhodnutí o doměření daně. Je to totiž primárně daňový subjekt, který je povinen přiznat a uhradit daň ve správné výši. V případě zahájení daňové kontroly a existence sporu o oprávněnost doměření daně, popřípadě její výši, je věcí daňového subjektu, zda a kdy spornou daň zaplatí, přičemž při tomto uvažování musí brát v potaz i to, že pro eventuelní budoucí vyměření úroku z prodlení je rozhodný den splatnosti daně. V tom se ostatně daňový spor zásadně neliší od občanskoprávních sporů na plnění, v nichž musí obdobnou úvahu a rozhodnutí učinit strana žalovaná. Výše uvedené potvrzuje i judikatura NSS (viz rozsudek ze dne 23. 11. 2022, č. j. 9 Afs 124/2022-41, body 32 a 33).
19. Jde tudíž k tíži žalobce, pokud daň nezaplatil ve správné výši včas, a na tom logicky nemůže nic změnit ani délka daňového řízení. Úrok z prodlení do předepsané výše totiž narostl v důsledku žalobcova prodlení, tj. kvůli tomu, že nezaplatil včas to, co měl povinnost zaplatit. Výslednou výši úroku z prodlení si tedy žalobce způsobil sám, porušením povinnosti zaplatit včas daň a to po relativně dlouhou dobu. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014-76 „[j]akkoliv je stěžovatel toho názoru, že výše jemu předepsaného úroku je vysoká, je třeba konstatovat, že především s ohledem na délku prodlení do jeho hmotněprávní sféry zasahuje způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené primární povinnosti.“
20. Způsobem, jak lze s ohledem na individuální situaci ovlivnit dopad úroku z prodlení na daňový subjekt, je využití možnosti institutu posečkání s úhradou nebo rozložení úhrady na splátky (srov. § 156 a násl. daňového řádu). Tohoto prostředku ostatně žalobce dne 15. 7. 2020 využil a správce daně vydal rozhodnutí o posečkání úhrady daně ze dne 18. 12. 2020, č. j. 5214875/20/2102-52521-209177, jímž rozložil úhradu daně, penále i úroku z prodlení na splátky až do dne 15. 12. 2021. Těž lze uplatňovat institut prominutí úroku z prodlení podle § 259b daňového řádu a jeho prostřednictvím docílit zmírnění účinků úroku z prodlení, protože v rámci něho má správce jistou diskreci (zejména odst. 3 tohoto ustanovení).
21. V souvislosti s nepřiměřeností úroku z prodlení žalobce dále poukazoval na úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, přičemž z výše úroku z prodlení a úroku z daňového odpočtu dovozoval protiústavní nerovnost při ochraně vlastnictví mezi státem a daňovým subjektem, tj. i žalobcem. Jak k tomu však v rozsudku ze dne 19. 12. 2022, č. j. 31 Af 32/2022-50, uvedl již Krajský soud v Brně, žalobce ve své argumentaci důsledně nerozlišuje, že zadržování částky z nadměrného daňového odpočtu – za účelem výlučně prověření oprávněnosti tohoto nároku – je obecně zákonem dovolené jednání správce daně, protože správce daně musí mít k dispozici časový prostor k prověření oprávněnosti

Shodu s prvopíem potvrzuje: A. A.

daňovým subjektem uplatněných nároků (viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, bod 41), zatímco důvodem vzniku úroku z prodlení ve smyslu § 252 daňového řádu je protiprávní jednání daňového subjektu (tj. i žalobce) v podobě neuhrazení daně nejpozději v den její splatnosti.

22. Dále je k tomu třeba uvést, že žalobce vycházel z nesprávné premisy, že úrok z prodlení v rozhodné době byl vyšší než úrok z odpočtu. Podle § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 odpovídala výše úroku z prodlení ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Nicméně též úrok ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2014 a dokonce až do 31. 12. 2020), který náležel daňovým subjektům (úrok z vratitelného přeplatku), odpovídal ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. I když později (od 1. 1. 2015) zákonodárce do § 254a daňového řádu vtělil nižší výši úroku z odpočtu, judikatura vycházela z toho, že výše úroku z daňového odpočtu odpovídající ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, byla v rozporu s právem EU, pročež judikatura dovodila povinnost aplikace právě § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 – tj. výše repo sazby stanovená Českou národní bankou, zvýšená o 14 procentních bodů (viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, či rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2021, č. j. 55 Af 19/2019-32). Nelze ani odhlížet od toho, že pokud by došlo k pochybení správce daně při prověřování a hodnocení nároku daňového subjektu na nadměrný odpočet, tak i úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 byl co do výše regulován shodně jako v případě úroku z prodlení v projednávané věci („...který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů...“). Ode dne 1. 1. 2021 podle § 254a odst. 5 daňového řádu výše úroku z daňového odpočtu sice odpovídá polovině úroku z prodlení podle daňového řádu (tj. polovině úroku z prodlení podle § 252 odst. 4 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021, podle kterého „[v]ýše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku.“). Toto znění ale nebylo v rozhodné době účinné, nelze jej užít zpětně, a to ani za pomoci analogie [srov. přechodné ustanovení v čl. II. bod 11. části první zákona č. 283/2020 Sb. a rozsudky NSS ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, bod 49, a ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24].
23. Též je nepřesné žalobcovo tvrzení, že v jeho případě činila výše úroku z prodlení ve spojení s penále více než 100 % celkové částky doměřené DPH. Před vydáním změněných platebních výměrů byl přesah sta procent sice dán u převažující části platebních výměrů (u osmi z celkového počtu třinácti platebních výměrů, ke kterým se vztahuje tato žaloba), avšak poté, co správce daně předepsaný úrok z prodlení v některých platebních výměrech z důvodu chybné aplikace zákona snížil (viz bod 2 tohoto rozsudku), dané tvrzení nadále neplatí ani v jednom případě.
24. První žalobní bod je tedy nedůvodný.
25. Podle odborné literatury (viz Rozehnal, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. Wolters Kluwer. Dostupné v systému ASPI k § 253 daňového řádu) je úrok z prodlení sankce za prodlení s placením daně. Na rozdíl od penále se nejedná o trest v užším slova smyslu, tudíž na úrok nelze aplikovat pravidla typická pro trestněprávní sankce podle čl. 40 Listiny základních práv a svobod (viz rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011-82). Úrok z prodlení sice má i složku sankční, to však neznamená, že má charakter trestu podle čl. 40

Shodu s prvopiem potvrzuje: A. A.

Listiny základních práv a svobod (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS). Též v rozsudku ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014-76, NSS odmítl námitku daňového subjektu, že úrok z prodlení (podle tehdy účinného § 63 zákona o správě daní a poplatků) má povahu trestní sankce a že při jeho stanovení je třeba aplikovat zásady trestního práva, tj. včetně zásady *ne bis in idem*. Úrok z prodlení by se podle NSS mohl stát sankcí až v případě jeho přemrštěné výše, avšak úrok z prodlení s ohledem na jeho zákonnou výši NSS neshledal za nepřiměřenou sankci, tj. ani za úrok přemrštěný (srov. bod 23 rozsudku č. j. 8 Afs 181/2017-31). Soud pak nemá důvod se od těchto závěrů odchylovat, neboť v posledně citovaném rozsudku NSS posuzoval přiměřenost úroku z prodlení v totožné výši i konstrukci (součet repo sazby a 14 procentních bodů). Zákonodárce sice zákonem č. 283/2020 Sb. (novelizujícím daňový řád) legislativně navázal (s účinností od 1. 1. 2021) konstrukci úroku z prodlení v daňových věcech na úrok z prodlení v občanskoprávních vztazích (viz § 252 odst. 4 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021), čímž došlo k poklesu výše úroku z prodlení o 6 % ročně. To však na dosavadních judikatorních závěrech nic nemění. „Z této korekce nelze vyvozovat, že by předchozí výše úroku byla natolik přemrštěná, že by úrok z prodlení bylo možno považovat za formu platebního deliktu.“, jak NSS výslovně uvedl v rozsudku č. j. 6 Afs 263/2020-46.

26. Pokud žalobce odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 4/2018-65, je to nepřiléhavé. Konstrukce dotačního penále podle 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 úrokem 36,5 % ročně jako zákonnou sankci, neboť složku sankční (oproti složce reparační) již považoval za dominantní (bod 46), nelze tento závěr bez dalšího mechanicky přenášet také 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 nejvýše v necelé polovině výše dotačního penále. Penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně navíc zákonodárce pojmenoval „penále“, nikoli úrok z prodlení, čímž měl zjevně v úmyslu sankční povahu tohoto institutu zdůraznit, na rozdíl o úroku z prodlení, který sice má též sankční složku, ale nikoli převažující, resp. dominantní. Ostatně, analogii úpravy úroků z prodlení a penále stanoveného z důvodu porušení rozpočtové kázně (v kontextu posouzení „dominance“ sankční složky) výslovně nepřisvědčil sám NSS (již citovaný rozsudek 6 Afs 263/2020-46, bod 30, a rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022-24, bod 13).
27. S úspěchem rovněž nelze namítat, že podstata úroků z prodlení a penále je totožná a diferenciací mezi těmito instituty je pouze umělou konstrukcí. Jak již uzavřel Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 57 Af 6/2021-35, z dikce daňového řádu 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 (srov. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. *Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer. Dostupné v systému ASPI k § 251 daňového řádu). Zavinění nehraje roli (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1 Afs 258/2021-63). Naproti tomu v případě úroku z prodlení by hypoteticky (v případě, že by úrok z prodlení byl trestem podle čl. 40 Listiny základních

Shodu s prvopíem potvrzuje: A. A.

práv a svobod) 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. Z toho plyne, že oba skutky jsou 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 i 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.

28. Ani druhý žalobní bod tedy není důvodný.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

29. Soud uzavírá, že žalobní body jsou nedůvodné a nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky. Žalobu proto zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
30. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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 rozsudku). 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 lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. srpna 2023

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopiem potvrzuje: A. A.