



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové, soudce Richarda Galise a soudkyně Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobce: **M. K.**  
sídlem X  
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.  
sídlem Chodská 1366/9, Praha 2

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2022, č. j. 14499/22/5300-21443-702551,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

*Vymezení věci*

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) v návaznosti na doměření daně z přidané hodnoty platebním výměrem ze dne 30. 11. 2020, č. j. 5153643/20/2102-50521-209177 (dále jen „platební výměr“), vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za období prosince 2014 ve výši 527 573 Kč. Úrok z prodlení byl předepsán za období od 2. 2. 2015 do 16. 7. 2020 z doměřené daně z přidané hodnoty ve výši 657 923 Kč. Současně bylo žalobci z této částky stanoveno penále 131 584 Kč.
2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) k odvolání žalobce změnil platební výměr tak, že výše úroku z prodlení nově činí 498 196 Kč. V ostatním ponechal výrok platebního výměru beze změny.

3. V odůvodnění žalovaný uvedl, že finanční úřad při výpočtu úroku z prodlení nezohlednil přeplatky na dani evidované na žalobcových osobních daňových účtech. Toto pochybení žalovaný napravil, úrok z prodlení přepočítal a změnil výrok platebního výměru.
4. K odvolacím námitkám žalovaný konstatoval, že úrok z prodlení představuje ekonomickou náhradu nedoplatku ve veřejném rozpočtu, který měl být uhrazen v den jeho původní splatnosti, kdyby byla daň tvrzena ve správné výši. Stejně jako penále vzniká přímo ze zákona daňovému subjektu, který je v prodlení s úhradou svých daňových povinností. Rozhodnutí tak má pouze deklaratorní charakter. Sazba úroku z prodlení je dána zákonem a výše úroku z prodlení narůstá díky plynutí času. Úrok představuje druh sankce, kterou je daňový subjekt stížen za skutečnost, že nepřiznal a neuhradil svou daňovou povinnost řádně v době, kdy byla splatná. Penále je naproti tomu sankcí za to, že daňový subjekt porušil svou povinnost v rovině nalézacího řízení, tj. za chybné tvrzení daně. Výše tohoto penále je postavena na pevné (procentuální) sazbě, jejímž základem je doměřená daň. Na výši penále nemá vliv čas, který uplynul od podání řádného daňového přiznání. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) má penále povahu trestu. Úrok z prodlení by podle judikatury naopak bylo možné považovat za trest pouze v případě jeho přemrštěné výše. Není tedy pravda, že by úrok z prodlení i penále představovaly náhradu za dobu, po kterou nemohl stát disponovat s příslušnými finančními prostředky. Podle komentářové literatury nedochází při současném předpisu penále a úroku z prodlení k porušení zásady *ne bis in idem*. Penále je sankcí za to, že daňový subjekt zatajil daň, kdežto úrok z prodlení je sankcí za to, že tuto sankci pozdě uhradil.
5. Úrok z prodlení a penále nelze sčítat a souhrnnou výši srovnávat s jinými instituty daňového řádu (např. úrokem z prodlení z daňového odpočtu). Správce daně nemá při předpisu úroku z prodlení možnost správního uvážení ani se nemůže odchýlit od zákonem stanovené sazby. Proto jej nelze změnit ani s ohledem na výši podle občanskoprávních předpisů. I délka provádění kontrolního postupu finančního úřadu je korigována pravidly daňového řádu.
6. Maximální pětiletou dobu úročení, kterou stanoví § 252 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (ve znění účinném do 31. 12. 2014), finanční úřad u zdaňovacího období prosince 2014 nepřesáhnul, neboť splatnost daně nastala až 26. 1. 2015, tj. po datu 1. 1. 2015.

#### *Žaloba*

7. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí.
8. Žalobce především namítl, že výše úroku z prodlení je nezákonná. Úrok z prodlení totiž v součtu s penále přesáhl celkovou částku doměřené daně z přidané hodnoty. Předepsaná výše úroku je neproporcionální ve vztahu k doměřené dani a výši úroku z daňového odpočtu. Oba úroky přitom mají stejný účel, neboť představují ekonomickou náhradu za chybějící finanční prostředky (cenu finančních prostředků v čase). Různá výše úroků podle žalobce zakládá nerovnost při ochraně vlastnictví státu a žalobce.
9. Žalobce též namítl, že úrok z prodlení v této výši a v kontextu uloženého penále představuje trest ve smyslu judikatury Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“). Žalovaný tak porušil zásadu *ne bis in idem*, neboť žalobce dvakrát potrestal za totéž (uložil mu penále i úrok z prodlení). Úrok z prodlení obsahuje „sankční složku“, což uvedl sám žalovaný v napadeném rozhodnutí a plyne z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. (k § 259b daňového řádu). Sankční složku představuje konkrétně ta část úroku z prodlení, která

přesahuje úrok z prodlení podle občanskoprávních předpisů (tj. 6 % ročně). Úvaha žalovaného o tom, že penále je sankcionováno zatajením daně a úrokem z prodlení její opožděná úhrada, nerespektuje skutečnou povahu těchto institutů. Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. (k § 254 odst. 4 daňového řádu) plyne, že úrok z prodlení zákonodárce stanovil jako reparační náhradu za dobu, kdy stát nemohl nakládat s peněžními prostředky. I podle zákonodárce tedy nemá mít žádnou sankční složku. Ta část úroku z prodlení, která přesahuje „časový aspekt“, je proto sankcí. Argumentace žalovaného, podle které je penále sankcí za „zatajení“ daně, nemá oporu v daňovém řádu, neboť správce daně nemá při stanovení penále zkoumat zavinění daňového subjektu. Podstata penále a „sankční složky“ úroku z prodlení je stejná, neboť obojí je trestem za to, že daňový subjekt k okamžiku splatnosti nedeklaroval a neuhradil daň ve správné výši. Rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018 – 65 (č. 4119/2021 Sb. NSS), překonal dosavadní judikaturu, podle které úrok z prodlení není sankcí (resp. neobsahuje sankční složku).

#### *Vyjádření žalovaného*

10. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že úrok z prodlení je sankcí za prodlení s placením daně, avšak nejde o trest v užším slova smyslu jako je tomu u penále dle § 251 daňového řádu. Proto u něj nelze aplikovat pravidla typická pro trestněprávní sankce. Vzniká ze zákona, platební výměr je pouze deklaratorním rozhodnutím a správce daně nemá žádný prostor pro správní uvážení. Úrok z prodlení je předepisován automaticky ve výši určené zákonem. Správce daně nemůže při výpočtu úroku z prodlení zohlednit důvody prodlení úhrady daně. Povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu je oproti úroku z prodlení důsledkem porušení povinnosti daňového subjektu přiznat daň ve správné výši. Při současném předpisu penále a úroku z prodlení se tak nejedná o uplatnění dvou sankcí za totéž porušení zákona. Oba instituty je třeba odlišovat a jejich výše nelze sčítat a poté celkovou výši srovnávat s dalšími instituty podle daňového řádu. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nezpochybňoval, že byl v prodlení s úhradou daně.

#### *Posouzení věci*

11. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené 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 se má za to, že žalobce s tímto postupem souhlasil (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.) a žalovaný s projednáním věci bez jednání vyslovil souhlas.
12. Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována.
13. Podle § 252 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Podle odst. 2 daňovému subjektu vzniká 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.

14. Soud předesílá, že na věc je třeba aplikovat § 252 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020, neboť původní den splatnosti daně z přidané hodnoty za prosinec 2014 nastal až po 1. 1. 2015 (§ 135 odst. 3 a § 136 odst. 4 daňového řádu, § 110z zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019 – 24).
15. Dále je třeba uvést, že mezi účastníky není sporu o tom, že se žalobce dostal do prodlení s úhradou splatné daně, a kdy k tomu došlo. Žalobce toliko namítl nepřiměřenost výše úroku z prodlení a porušení zásady *ne bis in idem* s odůvodněním, že úrok z prodlení je dalším trestem za totéž vedle penále.
16. Prvním žalobním bodem žalobce brojil proti nepřiměřené výši úroku z prodlení v kombinaci s penále.
17. Žalobce svou argumentaci staví především na tom, že úrok z prodlení v součtu s penále převyšují doměřenou daň. Již tato premisa je ale mylná. Platebním výměrem byl sice žalobce původně vyrozuměn o úroku z prodlení ve výši 527 573 Kč, což v součtu s penále (131 584 Kč) převyšovalo doměřenou daň (657 923 Kč), avšak žalobce v žalobě zjevně nereflekoval obsah napadeného rozhodnutí. Tím byl úrok z prodlení snížen na 498 196 Kč. Ve skutečnosti je tedy úrok z prodlení (a to i v součtu s penále) nižší než doměřená daň.
18. Úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu navíc nelze sčítat s penále podle § 251 daňového řádu a z toho dovozovat jeho nepřiměřenou výši. Jak již žalobci správně vysvětlil žalovaný, oba instituty mají odlišný účel a týkají se porušení jiných povinností. Úrok z prodlení představuje 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. Poplatník je úroky stížen za to, že nepřiznal a neuhradil svoji daňovou povinnost řádně v době, kdy byla splatná, tzn., určitým způsobem porušil zákonem stanovenou povinnost řádně daň vypočítat a přiznat (viz rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 Afs 40/2018 – 40). Naproti tomu penále má povahu trestu. Podle důvodové zprávy k daňovému řádu je obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší, nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a který má povahu platebního deliktu (viz bod 43 usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, č. 3348/2016 Sb. NSS). Jde o jednorázový „trest“ za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečnosti (viz rozsudek NSS ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014 – 76).
19. Žalobce svou námitku nepřiměřené výše úroku z prodlení nijak nerozvíjí a v podstatě pouze odkazuje na skutečnost, že úrok měl – spolu s penále – údajně převyšovat samotnou doměřenou daň. Lze tedy jen se stejnou obecností říci, že sazba úroku z prodlení vyplývá přímo ze zákona a odpovídá roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů a platné pro první den příslušného kalendářního pololetí (viz § 252 odst. 2 daňového řádu). Správce daně nemůže při výpočtu úroku z prodlení zohlednit důvody, pro které 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 přitom již opakovaně dovodil, že shora uvedená výše úroku

z prodlení není nepřiměřená (viz rozsudek ve věci sp. zn. 7 Afs 77/2014 a bod 23 rozsudku ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017 – 31).

20. 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 při úhradě daně nijak závislý na době, kdy správce daně 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 eventuální budoucí vznik 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 žalovaná strana.
21. Výše uvedené potvrzuje i judikatura NSS. Jak plyne z rozsudku ze dne 23. 11. 2022, č. j. 9 Afs 124/2022 – 41 (viz body 32 a 33), je na daňovém subjektu, aby učinil svobodnou úvahu v tom smyslu, zda podstoupí či nepodstoupí riziko vyššího úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu, které by nastalo v případě úhrady doměřené daně v náhradní lhůtě splatnosti a následné prohry ve věci nalézacího řízení, tj. zda nechá, či nenechá nabíhat úrok z prodlení až do právní moci dodatečných platebních výměrů. Pokud by žalobce ve věci nalézacího řízení vyhrál, pak, pokud by platební výměr zvrátil již žalovaný v odvolacím řízení, by žádné prodlení s úhradou doměřené daně nenastalo a žalobci by vůbec povinnost úhrady doměřené daně nevznikla; pokud by rozhodnutí o doměření daně zvrátil až soud ve správním soudnictví, byl by mu uhrazen úrok ze zaviněného jednání správce daně ode dne následujícího po splatnosti doměřené daně, případně ode dne, kdy by doměřené daňové povinnosti po uplynutí náhradní lhůty splatnosti fakticky uhradil.
22. Jde tudíž k tíži žalobce, že 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 sp. zn. 7 Afs 77/2014, „[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.“
23. Způsobem, jak lze s ohledem na individuální situaci ovlivnit dopad úroku z prodlení na daňový subjekt, je využití 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 finanční úřad dne 18. 12. 2020 vydal rozhodnutí o posečkání úhrady daně, č. j. 5214875/20/2102-52521-209177, jímž rozložil úhradu daně, penále i úroku z prodlení na splátky až do dne 15. 12. 2021. Též lze uplatnit institut prominutí úroku z prodlení podle § 259b daňového řádu a jeho prostřednictvím docílit zmírnění důsledků úroku z prodlení, protože v rámci něho má správce jistou diskreci (viz zejména odst. 3 tohoto ustanovení).
24. V souvislosti s nepřiměřeností úroku z prodlení žalobce dále poukazyval 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 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.

25. Žalobce rovněž 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 vyšší 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 vyšší 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 vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, byla v rozporu s právem EU, pročež 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).
26. 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 úrok z prodlení v projednávané věci („...*který odpovídá ročně vyšší 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 a nelze jej užít zpětně, a to ani za pomoci analogie [srov. přechodné ustanovení v čl. II. bodu 11. části první zákona č. 283/2020 Sb. a rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 445/2019, bod 49, a sp. zn. 7 Afs 351/2019].
27. První žalobní bod je proto nedůvodný.
28. Druhým žalobním bodem žalobce namítal porušení zásady *ne bis in idem*, neboť mu bylo uloženo penále a zároveň stanoven úrok z prodlení, který podle něj obsahuje sankční složku.
29. Soud v prvé řadě konstatuje, že žalobce směšuje obecný pojem sankce s pojmem trestu v užším smyslu (tj. ve smyslu judikatury ESLP a čl. 40 Listiny základních práv a svobod). 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 Listiny základních práv a svobod, ledaže by byl v přemrštěné výši (srov. usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 4 Afs 210/2014). Navazující judikatura je přitom již dlouhodobě ustálená a jednotná v tom, že úrok z prodlení ve výši součtu repo sazby a 14 procentních bodů nemá povahu trestní sankce (viz body 11 až 12 rozsudku NSS ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022 – 24, a tam citovaná judikatura, zejména rozsudek ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020 – 46).

30. Na shora uvedených závěrech nic nemění ani skutečnost, že zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád 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 % ročně. Z této korekce taktéž nelze vyvozovat, že by předchozí výše úroku byla natolik přemrštěná, že by jej bylo možno považovat za formu platebního deliktu (viz bod 13 rozsudku NSS ve věci sp. zn. 6 Afs 91/2022).
31. Žalobcův odkaz na rozsudek rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 9 Afs 4/2018 je nepřiléhavý. Jak dovedl NSS v rozsudku sp. zn. 6 Afs 91/2022 (viz bod 14), 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 % ročně 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 % ročně, tedy nejvýše v necelé polovině výše penále dotačního.
32. 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 díkce 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).
33. Naproti tomu v případě úroku z prodlení by hypoteticky (v případě, že by úrok z prodlení byl trestem podle čl. 40 Listiny základních 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.

34. Druhý žalobní bod je proto také nedůvodný.

#### *Závěr a náklady řízení*

35. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

36. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který byl z procesního hlediska ve věci neúspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### **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 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).

Praha 23. srpna 2023

**Lenka Bursíková, v. r.**  
předsedkyně senátu