



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. M. Kolář**, se sídlem Bavorovské Svobodné Hory 280, Bavorov, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2022, č. j. 57 Af 6/2021 - 35,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „*finanční úřad*“) žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 5. 3. 2018, č. j. 426276/18/2211-50523-305320, a č. j. 426356/18/2211-50523-305320, doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014. Současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřených daní. Dále finanční úřad vydal dne 28. 5. 2020 platební výměry na úrok z prodlení, č. j. 1403570/20/2211-50523-305320, a č. j. 1444811/20/2211-50523-305320, kterými žalobce vyrozuměl o předpisu úroků z prodlení s úhradou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 v celkové výši 641 834 Kč. Odvolání proti oběma

platebním výměřům na úroky z prodlení žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9299/21/5200-10423-708571, zamítl a platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 27. 4. 2022, č. j. 57 Af 6/2021 - 35, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud neshledal důvodnou námitku, dle které nebyl žalovaný věcně příslušný k rozhodnutí o odvolání. Uvedl, že o odvolání rozhoduje odvolací orgán, jímž je podle § 114 odst. 1 daňového řádu správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Tím byl v projednávané věci žalovaný. S účinností od 1. 1. 2021 došlo zákonem č. 283/2020 Sb. ke změně právní úpravy, která nově v § 251a odst. 4 daňového řádu stanovila, že proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku. V projednávané věci byl žalobci sdělen úrok z prodlení platebními výměry, proti kterým žalobce podal dne 16. 6. 2020 (v souladu s právní úpravou účinnou do 31. 12. 2020) odvolání. Tím bylo zahájeno odvolací řízení, které nebylo pravomocně skončeno do 31. 12. 2020, a žalovaný jej správně dokončil podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020. V posuzované věci nebylo možné aplikovat bod 12 přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., podle kterého se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, ode dne nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. použije daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021. Tento postup se dle krajského soudu uplatní pouze pokud k podání námítky dojde až po dni 1. 1. 2021. Krajský soud naopak poukázal na bod 6 přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., podle kterého se řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem 1. 1. 2021, dokončí podle daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[4] Dále se krajský soud zabýval tím, zda je úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu trestní sankcí 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 (dále jen „*usnesení NSS ve věci Odeř Agrar*“), a zda orgány daňové správy postupovaly v rozporu se zásadou *ne bis in idem*, neboť po žalobci požadovali úhradu jak penále, tak úroku z prodlení. Dospěl přitom k závěru, že tomu tak není.

[5] Dle krajského soudu v posuzované věci není splněna podmínka totožnosti skutku. Předepsané penále (o jehož trestní povaze není sporu) je sankcí související se samotným nesprávným daňovým tvrzením. Skutkem je v takovém případě to, že daňový subjekt nesprávně tvrdil daňovou povinnost a toto své pochybení před zásahem správce daně sám neodstranil. Chráněným zájmem je pak stanovení daně ve správné výši. Oproti tomu v případě úroku z prodlení (pokud by představoval trest) je sankcionovaným skutkem pozdní úhrada splatné daně, a chráněným zájmem právě včasná úhrada daňových povinností. Oba popsané skutky jsou na sobě přitom do značné míry nezávislé. Nesprávné daňové tvrzení zpravidla časově předchází vzniku prodlení, nicméně k prodlení může dojít i bez toho, aby daňový subjekt při tvrzení výše daňové povinnosti pochybil. Představit si lze i situaci, v níž daňový subjekt sice daň nesprávně tvrdí, ale fakticky ji včas zaplatí formou přeplatku na jiné dani. Již z výše uvedených důvodů tedy žalovaný zásadu *ne bis in idem* neporušil.

pokračování

[6] Krajský soud se neztotožnil ani s žalobcovým tvrzením, dle něhož má úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu trestní povahu. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017 - 31 (dále jen „*rozsudek NSS ve věci ALPRESS*“), v němž zdejší soud hodnotil nejen smysl institutu úroku z prodlení, ale také možnou „*přemrštěnost*“ zákonné výše úroku z prodlení, od níž svoji argumentaci odvíjel žalobce. Na aplikaci závěrů rozsudku NSS ve věci *ALPRESS* nic nemění ani to, že krajský soud v dřívějším rozsudku ze dne 19. 9. 2018, č. j. 50 Af 11/2018 - 38, dovedil, že má úrok z prodlení sankční povahu. To totiž neznamená, že se jedná o trest ve smyslu usnesení NSS ve věci *Odeř Agrar*.

[7] Odkaz žalobce na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018 - 65, č. 4119/2021 Sb. NSS, nepovažoval krajský soud za přílehlavý, neboť v tomto rozsudku se kasační soud nezabýval tím, zda je úrok z prodlení trestní sankcí. Nesprávná byla dle krajského soudu také úvaha, že z § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, lze dovodit, že sankční složka úroku z prodlení činí 12 % p. a. Výši úroku z prodlení stanovil § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, jako celek ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[9] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku totožnosti skutku. Krajský soud přehlédl, že úrok z prodlení vzniká ve dvou odlišných případech. Prvním je prostá platební nekázeň a druhým (který nastal v nyní posuzované věci) je případ, v němž správce daně doměří daňovému subjektu daň, a úrok z prodlení vznikne zpětně od původního dne splatnosti doměřené daně. Daňový subjekt v tomto případě nemůže daň do dne její původní splatnosti uhradit, jelikož k tomuto dni neznal její výši. Pokud tedy dojde k doměření daně a úrok z prodlení vznikne zpětně ke dni původní splatnosti doměřené daně, je skutkem (stejně jako v případě penále) nesprávné tvrzení daně. Následkem je, jak v případě úroku z prodlení, tak v případě penále, chybějící daň.

[10] Krajský soud dle stěžovatele dospěl k opačnému závěru, než rozšířený senát v usnesení NSS ve věci *Odeř Agrar*. Proto neprovedl stěžovatelem navržené důkazy, v důsledku čehož nemohl určit, zda je výše úroků z prodlení „*přemrštěná*“, a zda mají úroky z prodlení sankční složku, která by byla způsobilá založit překážku *ne bis in idem*. Dále stěžovatel rozsáhle rekapituluje judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „*ESLP*“) a Nejvyššího soudu týkající se zásady zákazu dvojího trestání.

[11] Rozsudek NSS ve věci *ALPRESS* dle stěžovatele obsahuje vzájemně si odporující závěry ohledně toho, zda lze úrok z prodlení považovat za trest. Nadto byl rozsudek NSS ve věci *ALPRESS* překonán již výše zmíněným rozsudkem č. j. 9 Afs 4/2018 - 65, který rozlišuje reparační a sankční složku penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. V této souvislosti krajskému soudu stěžovatel vytýká, že pouze uvedl, že účelem úroku z prodlení je kompenzace ekonomické újmy státu, nikoli potrestání daňového subjektu, aniž by vysvětlil, jak se ekonomická újma státu zjišťuje a jak ověřil, že výše úroku z prodlení zahrnuje jen odškodnění této újmy.

[12] Stěžovatel dále tvrdí, že podle bodu 12 přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. mělo být odvolání proti platebním výměrům na úrok z prodlení posouzeno jako námitka podle § 159 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021. Závěr krajského soudu, že bod 12 přechodných ustanovení lze aplikovat jen když je námitka podána po dni 1. 1. 2021, je nesprávný; v takovém případě nedochází ke střetu staré a nové právní úpravy, a není tudíž prostor pro použití intertemporálních pravidel. Ani legitimní očekávání vztahující se k řádnému vyřízení odvolání podle stěžovatele nemůže překonat jednoznačné znění zákona.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Nesouhlasí se stěžovatelem, že penále a úrok z prodlení vycházejí z totožného skutku, a to z nesprávného tvrzení daně. Úrok z prodlení vychází vždy z toho, že daňový subjekt neuhradil včas daňovou povinnost, přičemž není podstatné, zda takto daňový subjekt jedná z důvodu prosté nekázně, či zda daň neuhradil včas v důsledku nesprávného daňového tvrzení. Aplikace zásady *ne bis in idem* tudíž není namístě. K tomu, zda je úrok z prodlení trestem, žalovaný odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Krajský soud správně posoudil také věcnou příslušnost žalovaného k rozhodnutí o odvolání. Aplikace daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 by byla v rozporu se zákazem retroaktivity, s požadavkem legitimního očekávání a principem právní jistoty.

[14] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 6. 2022, č. j. 31 Af 31/2021 - 54. V tomto rozsudku Krajský soud v Hradci Králové konstatoval, že odvolací řízení zahájené přede dnem 31. 12. 2020 musí být dokončeno podle daňového řádu ve znění účinném ode dne 1. 1. 2021. Stěžovatel tak navrhuje, aby Nejvyšší správní soud vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného.

[15] V duplice žalovaný uvádí, že proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 6. 2022, č. j. 31 Af 31/2021 - 54, podal kasační stížnost. V dalším podání žalovaný konstatuje, že Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022 - 29 (dále jen „rozsudek NSS ve věci MONTS“), zrušil výše zmíněný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové.

[16] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatel uvádí, že krajský soud opomněl provést jím navržené důkazy. Tímto tvrzením stěžovatel namítá existenci jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Takovou vadou řízení je Nejvyšší správní soud povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tj. i bez námítky stěžovatele. Nejvyšší správní soud

pokračování

se však s tímto tvrzením stěžovatele neztotožňuje. Krajský soud v odstavci 40 napadeného rozsudku konstatoval, že nemá důvod se odchýlit od závěrů usnesení NSS ve věci *Odeř Agrar*, dle kterého by úrok z prodlení mohl být sankcí, jen pokud by dosahoval „přemrštěné“ výše; tak tomu dle citovaného usnesení není, pokud je úrok z prodlení stanoven v zákonné výši. Jelikož v nyní posuzované věci byl stěžovatel povinen uhradit úrok z prodlení v zákonné výši, nepovažoval krajský soud za nutné provádět stěžovatelem navrhované důkazy, které měly prokázat právě „přemrštěnou“ výši úroku z prodlení. Nejvyšší správní soud se s těmito závěry krajského soudu ztotožňuje, jak je blíže vysvětleno dále v tomto rozsudku.

[19] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[20] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, dle níž je rozhodnutí žalovaného nicotné, jelikož žalovaný nebyl věcně příslušný k rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na úrok z prodlení. Tato otázka byla vyřešena již v rozsudku NSS ve věci *MONTS*, přičemž kasační soud neshledává důvod se od závěrů tohoto rozsudku odchýlit. Dle rozsudku NSS ve věci *MONTS* daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2021, nepřenáší věcnou příslušnost rozhodovat o dříve řádně podaných odvoláních ze žalovaného (Odvolacího finančního ředitelství) na prvostupňového správce daně, jenž by měl nově tato odvolání posoudit jako námitky. Takový právní následek nejen nemá oporu v zákonné úpravě a přechodných ustanoveních, ale byl by také v rozporu se zákazem retroaktivity. Z uvedeného plyne, že o odvolání ve věci úroků z prodlení, které bylo řádně podáno přede dnem 31. 12. 2020, byl žalovaný věcně příslušný rozhodnout podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, přestože řízení o odvolání bylo pravomocně skončeno až po 1. 1. 2021. Nová právní úprava daňového řádu, podle níž proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku lze podat pouze námitku, o které rozhoduje dotčený prvostupňový správce daně, který napadený úkon provedl (§ 251a odst. 4, ve spojení s § 159 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021), se uplatní pouze na námitky podané po dni 1. 1. 2021. Tato kasační námitka tak není důvodná.

[21] Otázkou, zda je úrok z prodlení trestní sankcí, jejíž uložení společně s penále vylučuje zásada zákazu dvojího trestání, se Nejvyšší správní rovněž již v minulosti zabýval. V rozsudku ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022 - 24, rozhodoval na podkladě obsahově téměř totožné kasační stížnosti téhož stěžovatele, pouze s tím rozdílem, že předmětem posouzení byly platební výměry na úroky z prodlení s úhradou daně z přidané hodnoty. Zdejší soud nyní neshledává důvod se od posledně uvedeného rozsudku odchýlit, a proto níže v zásadě jen rekapituluje závěry z něj vyplývající, které lze bez dalšího užít i na nyní projednávanou věc.

[22] Uplatnění zásady *ne bis in idem* v posuzované věci předpokládá naplnění dvou podmínek, a sice že (i) úrok z prodlení je sankcí trestní povahy a (ii) penále a úrok z prodlení se týkají totožného skutku. Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ani jedna z těchto podmínek nebyla v souzeném případě naplněna.

[23] Nezbytnost splnění podmínky uvedené ad (ii) pro uplatnění zásady *ne bis in idem* vyplývá již z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. A 6/2003 - 44, č. 1038/2007 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 tvrzení 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 a plynutím času jeho celková výše narůstá. Způsob jeho vymezení reflektuje jak aktuální cenu peněz při pozdní platbě, tak délku prodlení (srov. usnesení NSS ve věci *Odeř Agrar*). Je tedy zřejmé, že úrok z prodlení a penále představují dva odlišné negativní následky dvou odlišných skutků. Penále je následkem neuvedení údajů odpovídajících skutečnosti v daňovém tvrzení, úrok z prodlení je následkem pozdní úhrady splatné daně. Krajský soud také správně poznamenal, že tyto dva skutky (nesprávné daňové tvrzení a pozdní úhrada daně) jsou na sobě do značné míry nezávislé, a pokud by byl zjištěn jen jeden z nich, neměla by tato skutečnost vliv na povinnost stěžovatele nést jeho důsledky (uhradit penále nebo úrok z prodlení). Totožnost skutku (prvek *idem*) tak není v posuzované věci dána.

[24] Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelova argumentace odkazující na úpravu obsaženou v § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, 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 totiž platí zásada tzv. autoaplikace. Jak v této souvislosti uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 9. 8. 2022, č. j. 7 Afs 37/2022 - 22, „[d]aňový 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“ (k tomu dále srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012 - 20, a 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 nepodařilo přiznat, a v důsledku toho ji tedy ani neuhradil v původní lhůtě splatnosti, nic nemění na odlišnosti skutků, za které je stěžovateli předepisováno penále a úrok z prodlení. Byť mají oba instituty, přinášející negativní následky pro daňový subjekt (penále a úrok z prodlení), počátek ve stěžovatelem nesprávně přiznané dani, podstata skutku, který vedl k předepsání penále, a skutku, který vedl k vzniku úroku z prodlení, je odlišná. Nejvyšší správní soud dodává, že pro posuzovanou věc nejsou relevantní závěry stěžovatelem zmiňované judikatury ESLP [ve věci *Zolotukhin proti Rusku* (stížnost č. 14939/03) a ve věci *A. a B. proti Norsku* (stížnost č. 24130/11)], jelikož zde není jeden skutek (jedno jednání), jak je vysvětleno výše.

[25] K povaze úroku z prodlení jako trestní sankce [podmínka ad (i) výše] Nejvyšší správní soud podotýká, že i touto otázkou se ve své judikatuře opakovaně zabýval. V usnesení NSS ve věci *Odeř Agrar* se podrobně věnoval povaze penále, jak bylo dříve 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. Dovedil, že daňové penále má povahu sankce za platební delikt, tedy trestu, při jehož ukládání je nutné dodržovat základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Listiny základních práv a svobod. V usnesení NSS ve věci *Odeř Agrar* však zdejší soud zároveň uvedl, že „(...) tyto garance se nevztahují ani na úrok z prodlení, ani na samotnou vyměřenou či doměřenou daň, korespondují-li svým podstatným účelům.“ Dále v citovaném usnesení Nejvyšší správní soud konstatoval, že „(...) i úrok z prodlení by v případě přemrštěné výše mohl nabýt charakter sankce.“ Z usnesení NSS ve věci *Odeř Agrar* tedy nelze dovést, že by úrok z prodlení upravený v § 252 daňového řádu bez dalšího měl povahu trestní sankce.

pokračování

[26] Vlastní povahou úroku z prodlení se následně Nejvyšší správní soud zabýval v dalších rozhodnutích. Již v rozsudku ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014 - 76, kasační soud odmítl námitku daňového subjektu, že úrok z prodlení (podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) má povahu trestní sankce a 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 NSS ve věci *ALPRESS*, v němž vyložil, že zákonná výše úroku z prodlení stanovená daňovým řádem není „přemrštěná“, a nepředstavuje tedy sankci. Nejvyšší správní soud v rozsudku NSS ve věci *ALPRESS* uzavřel, že „[ú]rok 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.“

[27] Úrok z prodlení tedy neplní odstrašující úlohu, tj. nesměřuje k odvrácení recidivy, jak se pokouší argumentovat stěžovatel v kasační stížnosti. Sankční povahu úroku z prodlení Nejvyšší správní soud vyloučil rovněž v rozsudku ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020 - 46. Judikatura Nejvyššího správního soudu je tedy v této otázce ustálená a její závěry nejsou v rozporu ani s rozsudky Nejvyššího soudu a ESLP, na které stěžovatel odkazuje. Většinu stěžovatelem citované judikatury ESLP analyzoval Nejvyšší správní soud již v usnesení NSS ve věci *Odeř Agrar*, přičemž i při zohlednění závěrů této judikatury konstatoval, že úrok z prodlení podle daňového řádu není sankcí. Rozsudky ESLP ze dne 28. 3. 2006, ve věci *Rázlová proti České republice* (stížnost č. 20252/03), a ze dne 7. 3. 2006, ve věci *Bačák proti České republice* (stížnost č. 3331/02), nejsou pro projednávanou věc relevantní, neboť se zabývají přiměřeností délky trestního řízení. Ze stěžovatelem citované judikatury Nejvyššího soudu pak pouze vyplývá, že zásada *ne bis in idem* se uplatní v případě penále (nikoli úroku z prodlení). Zákonný mechanismus stanovení výše úroků z prodlení byl přezkoumán Nejvyšším správním soudem se závěry vyjádřenými v celé řadě zde odkazovaných rozhodnutí, aniž by v tomto směru vyvstala pochybnost, že zákonem stanovená výše úroku není „přemrštěná“, což je kategorie objektivní, nikoli subjektivní, závislá na poměrech konkrétního daňového subjektu.

[28] Na výše uvedené nemá vliv ani skutečnost, že zákonem č. 283/2020 Sb. 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 nelze vyvozovat, že by předchozí výše úroku z prodlení byla „přemrštěná“, a proto by jej bylo možné považovat za formu trestní sankce (srov. již výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 263/2020 - 46).

[29] Závěry Nejvyššího správního soudu nezpochybňuje ani stěžovatelův odkaz na již výše zmíněný rozsudek č. j. 9 Afs 4/2018 - 65, týkající se penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Způsob výpočtu dotačního penále dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, se odlišuje od způsobu výpočtu úroku z prodlení podle daňového řádu. Přestože Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku posoudil dotační penále s efektivním úrokem 36,5 % p. a. jako zákonnou sankci, neboť složku sankční (oproti složce reparační) považoval za dominantní, nelze tento závěr bez dalšího přenášet na úrok z prodlení upravený daňovým řádem (ve znění účinném do 31. 12. 2020). Úrok z prodlení podle daňového řádu se nadto 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 (srov. již výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 263/2020 - 46).

[30] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[31] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 11. října 2023

JUDr. Tomáš Rychlý  
předseda senátu