



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Wassa s.r.o.**, se sídlem Bělá 100, Mírová pod Kozákovem, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 26. 1. 2022, č. j. 59 Af 40/2020-140,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

I.

**Průběh dosavadního řízení**

[1] Dne 15. 2. 2019 vydal Finanční úřad pro Liberecký kraj celkem dvanáct platebních výměrů, jimiž žalobce vyrozuměl dle § 252 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), o předpisu úroku z prodlení s úhradou DPH za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2014. Proti těmto platebním výměrům se žalobce bránil odvoláními. Žalovaný o nich rozhodl tak, že rozhodnutím ze dne 20. 10. 2020, č. j. 39815/20/5200-11432-711217, snížil původně předepsaný úrok z prodlení s úhradou DPH za zdaňovací období měsíců ledna, února, května, července, srpna, září, října, listopadu a prosince roku 2014 a rozhodnutím ze dne 20. 10. 2020, č. j. 39820/20/5200-11432-711217, zamítl odvolání proti platebním výměrům na úrok z prodlení s úhradou DPH za zdaňovací období měsíců března, dubna a června roku 2014 a tyto platební výměry potvrdil.

[2] Žalobce podal proti oběma uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, v níž především namítal, že úrok z prodlení je finančním plněním smíšené povahy, neboť zahrnuje odškodnění státu za nemožnost nakládat s finančními prostředky a rovněž sankční složku, uplatní se na něj tedy čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Rovněž měl za to, že v posuzovaném případě byla porušena zásada *ne bis in idem*, neboť byl za prodlení s placením daně potrestán daňovým penále a rovněž úrokem z prodlení (v části, která převyšuje součet sazby 2 % p. a. a repo sazby vyhlášené ČNB). Žalobce v žalobě uplatnil rovněž další námitky, na které však nenavázal v podané kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvod zde tyto námitky či jejich vypořádání blíže rekapitulovat.

[3] Krajský soud žalobu shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud nepřisvědčil žalobní argumentaci, podle níž byla výše úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, přemrštěná a ve světle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná též na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), se tedy jedná o sankci. V této souvislosti krajský soud odkázal na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31, a rovněž v žalobcem citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014-76. Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobce, že měl správce daně výši úroku z prodlení modifikovat, výše úroku z prodlení je totiž stanovena zákonem. Další žalobcem citovanou judikaturu neshledal krajský soud relevantní ve vztahu k posuzované věci.

## II.

### Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[4] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uvádí, že klíčovou otázkou bylo v posuzované věci to, zda má úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu rovněž svoji sankční složku.

[5] Krajský soud dle stěžovatele analyzoval jím označenou judikaturu, na jejím základě však dospěl k opačnému závěru než rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, tedy že úrok z prodlení nikdy nemůže mít také sankční charakter, a proto odmítl provést stěžovatelem navržené důkazy, které měly prokázat výši reparační složky úroku z prodlení. Dle stěžovatele měl krajský soud provést jím navržené důkazy a ověřit, zda v nyní posuzovaném případě nemůže mít úrok z prodlení sankční charakter. Konkrétně měl krajský soud dle stěžovatele srovnat náklady na obsluhu státního dluhu se sazbou úroku z prodlení, vysvětlit, co je podle jeho názoru oním rozdílem mezi těmito dvěma hodnotami (když ne sankční složka), a obhájit, že reparační složka zcela dominuje či proč dominovat nemusí. Toto posouzení však krajský soud neprovedl.

[6] Odkaz na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 9. 2018, č. j. 50 Af 11/2018-38, který učinil stěžovatel v žalobě, nemohl podle jeho názoru krajský soud odmítnout s tím, že byl tento rozsudek zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 06. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39, neboť důvody, které vedly k jeho zrušení, se netýkaly povahy úroku z prodlení.

pokračování

[7] Dále stěžovatel předestřel obsáhlou argumentaci, podle níž má úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu rovněž sankční složku a na věc tedy dopadají čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy, jakož i čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, který zakotvuje zásadu *ne bis in idem*. V této souvislosti stěžovatel odkázal na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (ESLP), mimo jiné na kritéria stanovená v rozsudku velkého senátu ESLP ze dne 8. 6. 1976, *Engel a ostatní v. Nizozemsko*, stížnost č. 5100/71, a v rozsudku ESLP ze dne 24. 2. 1994, *Bendenoun v. Francie*, stížnost č. 12547/86, pro určení, který institut vnitrostátního práva smluvní strany Úmluvy má povahu trestního obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Dále stěžovatel odkázal na závěry judikatury Nejvyššího soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se trestní povahy daňového penále. Tato judikatura je dle stěžovatele podstatná z toho důvodu, že pokud by daňové penále dle § 251 daňového řádu a úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu měly trestní charakter, představovala by později „uložená“ sankce porušení zásady *ne bis in idem* (čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě). Stěžovatel dále bez konkrétní vazby na nyní posuzovanou věc odkázal na řadu rozsudků, v nichž se Evropský soud pro lidská práva zabýval povahou některých řízení týkajících se daní a poplatků nebo povinností stanovených v takových řízeních. Zopakoval, že v žalobě namítal, že úrok z prodlení má převážně sankční povahu, přičemž krajský soud nebyl schopen jeho tvrzení zpochybnit. Ze srovnání nákladů na obsluhu státního dluhu a výše úroků z prodlení plyne, že úrok z prodlení byl v letech 2012 až 2018 více než čtyřikrát až šestkrát vyšší než náklady na obsluhu státního dluhu, podle tohoto srovnání je tedy tento úrok zjevně přemrštěný. Převažujícím účelem úroku tedy není kompenzace škody, ale generální prevence, jedná se tudíž o sankci.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry vyslovenými krajským soudem. Nad rámec již uvedeného žalovaný dodal, že na závěrech krajským soudem zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31, zdejší soud setrval rovněž v rozsudku ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020-46, jedná se tedy o ustálenou judikaturu, kterou Nejvyšší správní soud opakovaně reagoval na tutéž argumentaci uplatněnou stěžovatelovým zástupcem. Krajský soud svůj závěr o povaze úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu přezkoumatelně odůvodnil v bodě 21 odůvodnění napadeného rozsudku. Rovněž neprovedení stěžovatelem navržených důkazů je v napadeném rozsudku řádně odůvodněno.

[9] Stěžovatel doplnil uplatněné námitky podáním, v němž uvedl, že na povinnosti krajského soudu posoudit, zda výše úroku z prodlení není přemrštěná, nemůže nic změnit ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31, který je dle jeho názoru vnitřně rozporný. Vnitřní rozpornost uvedeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že soud dospěl na jedné straně k závěru, že úrok z prodlení by se mohl stát sankcí v případě jeho přemrštěné výše, v obecné rovině ho však nelze považovat za trest, na druhé straně ovšem uzavřel, že v tehdy posuzovaném případě úrok z prodlení vzhledem k jeho zákonné výši sankci nepředstavoval. Dle stěžovatele buď platí první závěr a pak je povinností krajského soudu zkoumat, zda úrok není přemrštěně vysoký, anebo již z jeho zákonné sazby plyne, že úrok z prodlení není přemrštěně vysoký, a pak je třeba vysvětlit, co je rozdílem mezi peněžní kompenzací škody vzniklé státu a zákonnou výší úroku z prodlení. Krajský soud však neodpověděl na žádnou z uvedených otázek. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31, byly navíc dle stěžovatele překonány rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, publ. pod č. 4119/2021 Sb. NSS, který rozlišuje reparační a sankční složku penále z prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Lze-li rozlišit

reparační a sankční složku v případě penále z prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, lze je rozlišit také v případě úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu. Stěžovatel dodal, že o totožnosti skutku nelze v případě vzniku daňového penále při doměření daně a následného předpisu úroku z prodlení pochybovat, trvá tedy na tom, že vzniku úroku z prodlení bránilo v posuzovaném případě předchozí sdělení daňového penále.

### III.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá mj. také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu, kterou spatřuje v nedostatečném vypořádání jím uplatněných žalobních námitek týkajících se tvrzené trestní povahy úroku z prodlení. Nejvyšší správní soud se požadavky na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí ve své judikatuře zabýval již mnohokrát. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových či právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání dílčích a souvisejících námitek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[13] Ačkoliv se krajský soud k žalobním námitkám týkajícím se trestní povahy úroku z prodlení vyjádřil stručně, považuje Nejvyšší správní soud jeho závěry za zcela přezkoumatelné. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud s názorem stěžovatele, podle něhož je úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu (alespoň zčásti) trestní sankcí, neztotožnil, přičemž vyšel ze závěrů vyslovených v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Z rozsudku je tedy patrné, jaký postoj krajský soud k žalobní argumentaci zaujal a co ho k tomu vedlo. Skutečnost, že se krajský soud podrobně nezabýval dílčími aspekty žalobní argumentace, která jako celek ve světle krajským soudem zmiňované judikatury neobstojí (viz níže), nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nelze dovozovat ani ze skutečnosti, že stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu, respektive se závěry judikatury, z níž krajský soud vyšel při posouzení věci.

pokračování

[14] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami zpochybňujícími zákonnost závěru krajského soudu o tom, že úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, nebyl trestním obviněním ve smyslu stěžovatelem zmiňované judikatury ESLP k čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

[15] Dle § 252 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že daňový subjekt byl v prodlení, neuhradil-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Dle odstavce 2 téhož ustanovení, ve znění účinném do 31. 12. 2020, daňovému subjektu vznikala 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 odpovídala ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou a platné pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšené o 14 procentních bodů. Pokud byl pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běžel úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.

[16] Nejvyšší správní soud se již povahou úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu, v citovaném znění, opakovaně zabýval, a to v případech, kdy zástupce stěžovatele zastupoval jiné daňové subjekty, přičemž uplatnil v zásadě obdobné námitky. Kromě krajským soudem zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31, se jednalo např. o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020-46, který potvrdil závěry krajským soudem citované judikatury. Zdejší soud přitom rozhodoval o kasační stížnosti daňového subjektu, který byl zastoupen stejným zástupcem jako stěžovatel, přičemž uplatnil velmi podobnou argumentaci. K těmto námitkám uvedl Nejvyšší správní soud následující:

*„Ke kasační námitce blíže rozvádějící tvrzení stěžovatele, obsažené v podané žalobě, že úrok z prodlení má sankční povahu, a proto po prekluzi daně nelze tento trest uložit, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, že úrok z prodlení povahu trestní sankce nemá. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 210/2014-57, jehož se stěžovatel dovolává, se rozšířený senát zabýval povahou penále, jak bylo dříve (od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010) upraveno v § 37b zákona 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 nutné dodržovat základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Listiny. 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]), poukázal na procentní sazbu úroku z prodlení, díky níž celková výše úroku plynutím času narůstá (a contrario situaci u penále), a způsob vymezení tedy reflektuje jak aktuální cenu peněz při pozdní platbě, tak délku prodlení. Pouze na okraj pak rozšířený senát poznamenal, že „úrok z prodlení by v případě přemrštěné výše mohl charakter sankce nabýt“ (bod [57]). Z citovaného usnesení nelze v žádném případě dovodit, že by úrok z prodlení, upravený dříve (od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010) v § 63 zákona o správě daní a poplatků a nyní v § 252 daňového řádu, měl povahu platebního deliktu (trestní sankce).*

*Přímo vlastní povahou úroku z prodlení se posléze zabývaly také 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 pak 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 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]). Při nezměněné konstrukci, jakož i výši úroku z prodlení v tehdy a nyní souzené věci, tak krajský soud neměl důvod se od citovaného posouzení povahy úroku z prodlení odchýlit; a ani Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro odklon od své dosavadní judikatury. Skutečnost, že zákonodárce v nedávné době zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, legislativně navázal (s účinností od 1. 1. 2021) konstrukci úroku z prodlení v daňových věcech na úrok z prodlení v občanskoprávních vztazích, čímž došlo k poklesu výše úroku z prodlení o 6 % p. a., na dosavadních 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.

Uvedené závěry Nejvyššího správního soudu nezpochybnuje ani odkaz stěžovatele na rozsudek rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 4/2018-65, 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 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 v letech 2011-2020 v rozmezí 14,75 %-16,25 % p. a., tedy nejvýše v necelé polovině výše penále dotačního.“

[17] Závěry vyslovené v citovaném rozsudku byly následně potvrzeny v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2023, č. j. 3 Afs 138/2022-50, a ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022-24. V posledně uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud k dané otázce dodal následující: „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. 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.“

[18] Nejvyšší správní soud ani v nyní posuzovaném případě neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit. Stěžovatel ve své argumentaci vychází z nesprávné interpretace závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57. V něm dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k závěru, že daňové penále dle § 251 daňového řádu je trestní sankcí (trestním obviněním) ve smyslu stěžovatelem zmiňované judikatury ESLP k čl. 6 odst. 1 Úmluvy, zatímco úrok z prodlení

pokračování

dle § 252 daňového řádu takovou sankcí není (resp. nebyl jí ani podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020). Rozšířený senát přitom zdůraznil rozdíly mezi uvedenými instituty, které svědčí o jejich odlišné povaze. Dodal-li rozšířený senát, že by i úrok z prodlení mohl v případě jeho přemrštěné výše nabýt charakter sankce, mířil tím na situaci, kdy by zákonodárce v budoucnu sazbu úroku zvýšil natolik, že by tento institut již neplnil svůj primární účel, kterým je nahradit náklady vzniklé v důsledku toho, že veřejné rozpočty musí finanční prostředky vážnoucí v daňových nedoplatcích získat z jiných zdrojů. K takové změně zákona ovšem dosud nedošlo.

[19] Nejvyšší správní soud připouští, že úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, nepředstavoval přesné vyčíslení nákladů (či škod) vzniklých na straně státu v důsledku prodlení s placením daně ani exaktní výpočet změny hodnoty peněz v čase. Tako přesné vyčíslení, kterého se stěžovatel svou argumentací v podstatě dožaduje, je v praxi jen stěží proveditelné. Stejně tak by bylo obtížné neustále korigovat sazbu úroku z prodlení v závislosti na momentální výši nákladů na obsluhu státního dluhu.

[20] Navázání sazby úroku z prodlení na repo sazbu stanovenou Českou národní bankou představuje zjednodušený a v praxi realizovatelný způsob, jak zajistit, aby úrok z prodlení reflektoval vývoj ceny peněz na trhu. Zvýšení této sazby o určitý počet procentních bodů oproti repo sazbě odráží skutečnost, že úrokové sazby poskytované komerčními bankami jsou oproti repo sazbě vyšší a v určitých případech může jistě působit rovněž preventivně. Pro posouzení charakteru úroku z prodlení jako celku je však rozhodující, jaká je jeho převažující funkce. Aby se úrok z prodlení nestal sankcí (trestním obviněním) ve smyslu judikatury ESLP k čl. 6 odst. 1 Úmluvy, je podstatné, aby jeho generálně preventivní funkce nepřevážila nad funkcí reparační. Nejvyšší správní soud ve výše zmiňovaných rozsudcích opakovaně konstatoval, že tomu tak v případě sazby stanovené v § 252 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, nebylo.

[21] O převážně reparačním charakteru úroku z prodlení svědčí rovněž skutečnost, že na základě § 254 daňového řádu byl a nadále je stejný úrok povinen zaplatit stát daňovému subjektu v případech neoprávněného jednání správce daně ve smyslu tohoto ustanovení. Dluh vzniklý v důsledku nesprávného stanovení daně se tedy úročí stejným způsobem, ať je v prodlení daňový subjekt, nebo naopak stát.

[22] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovateli nelze přisvědčit, tvrdí-li, že je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31, vnitřně rozporný. Uvádí-li tento rozsudek, že by se úrok z prodlení mohl v případě jeho přemrštěné výše stát sankcí, avšak v posuzovaném případě tomu tak vzhledem k jeho zákonné výši není, pak pouze (zcela správně) rekapituluje závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57. Ani z něj totiž nevyplývá, že by v každém případě měla být porovnávána použitá sazba úroku z prodlení s aktuálními náklady na obsluhu státního dluhu. Rozšířený senát zkrátka úrok z prodlení tak, jak byl zakotven v § 252 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, neshledal přemrštěně vysokým. V rozsudku ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31, se Nejvyšší správní soud pouze držel závěrů vyřčených rozšířeným senátem.

[23] Vzhledem k tomu, že pro posouzení charakteru úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu není zapotřebí v každém jednotlivém případě porovnávat sazbu úroku z prodlení s výši

nákladů na obsluhu státního dluhu, nelze krajskému soudu vytýkat, že ve vztahu k této otázce neprovedl stěžovatelem navržené důkazy.

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. března 2024

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu