



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Tomáše Langáška, soudce Tomáše Blažka a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **M. K.**, zastoupený JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, sídlem Chodská 9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. února 2022 č. j. 6005/22/5300-21443-702551 a ze dne 23. února 2022 č. j. 5997/22/5300-21443-702551, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. srpna 2023 č. j. 43 Af 8/2022-26

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalobci **se vrací** přeplatek na soudním poplatku za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[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. listopadu 2020 vydal správce daně čtrnáct platebních výměrů na úrok z prodlení úhrady

dodatečně doměřené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za některé měsíce let 2013, 2014 a 2015. Žalobce proti platebním výměrům podal odvolání. K odvoláním správce daně dle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, snížil úrok z prodlení úhrady dodatečně doměřené DPH za zdaňovací období červen, září a prosinec 2013 a leden, březen, září, říjen a listopad 2014 (změněné platební výměry), neboť úrok z prodlení bylo možné dle tehdy účinné právní úpravy požadovat nejdéle za 5 let prodlení. Dále zohlednil přeplatky v rámci dalších osobních daňových účtů. Žalobce proti změněným platebním výměrům podal další odvolání.

[2] Žalovaný v návěti uvedeným rozhodnutím č. j. 6005/22/5300-21443-702551 žalobcova odvolání 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. Druhým rozhodnutím č. j. 5997/22/5300-21443-702551 žalovaný původní odvolání žalobce 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.

[3] Žalobce podal proti oběma rozhodnutím žalovaného žalobu. Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) obě řízení spojil a v návěti označeným rozsudkem žaloby zamítl. Krajský soud uvedl, že mezi účastníky nebylo sporu o tom, že se žalobce dostal do prodlení s úhradou doměřené daně. Správce daně nemohl při výpočtu úroku z prodlení zohlednit důvody, za kterých došlo k prodlení se zaplacením daně, ani výši společně ukládaného penále. Zákonná výše úroku nebyla přemrštěná, jak již potvrdila judikatura Nejvyššího správního soudu. Dle krajského soudu jde k tíži žalobce, pokud daň nezaplatil ve správné výši včas a nechal částku narůstat. Výslednou výši úroku z prodlení si tedy způsobil sám. Nepřiměřenost úroku z prodlení neplyne ani z porovnání s úrokem z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu. Jedná se o úroky plynoucí z dvou odlišných situací. Výše úroku z prodlení nebyla nepřiměřená ani při porovnání s penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, neboť se oba úroky odlišují svou konstrukcí, jak již potvrdila soudní judikatura.

[4] Dle krajského soudu nedošlo ani k porušení zásady *ne bis in idem* současným uložením penále a úroku z prodlení. Úrok z prodlení sice má i složku sankční, to však neznamená, že má charakter trestu. Úrok z prodlení by se mohl stát sankcí až v případě jeho přemrštěné výše, což posuzovaná úprava úroku z prodlení nenaplňuje. Krajský soud dále doplnil, že předepsané penále je sankcí související se samotným nesprávným daňovým tvrzením při doměřování daně. 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. Chráněným zájmem je stanovení daně ve správné výši. Naproti tomu v případě úroku z prodlení je skutkem pozdní úhrada splatné daně a chráněným zájmem to, aby daňové subjekty hradily své daňové povinnosti včas. Krajský soud proto uzavřel, že oba skutky jsou do značné míry vzájemně nezávislé, proto může správce daně uložit zároveň úrok z prodlení i penále.

pokračování

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Stěžovatel úrok z prodlení ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 % oproti 8 % dle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, považuje za nepřiměřený. Úrok z prodlení mu proto měl být stanoven dle občanského zákoníku. Pozdějším snížením úroku z prodlení sám zákonodárce uznal, že 8 % je dostačující ekonomická náhrada za chybějící finanční prostředky a výše 14 % stát bezdůvodně zvýhodňovala. V této souvislosti stěžovatel odkázal na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku č. j. 9 Afs 4/2018-65, které se týkaly penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Krajský soud aplikaci těchto závěrů nesprávně vyloučil. Výše úroku z prodlení je neproporcionální i ve vztahu k úroku ze zadržovaného odpočtu. Skutečnost, že úrok ze zadržovaného odpočtu byl v důsledku judikatury po určitou dobu ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 %, plyne výhradně z tehdejší absence právní úpravy.

[6] Úrok z prodlení má dle stěžovatele rovněž sankční povahu, což krajský soud dostatečně nezohlednil. Při současném uložení penále dochází k porušení principu *ne bis in idem*. Aplikace tohoto principu je dána i totožností skutku v případě současného uložení úroku z prodlení a penále. Skutkem je v obou případech vadné tvrzení daně, rozdíl je toliko v konstrukci sankce za toto vadné tvrzení. Argumentace krajského soudu odlišností skutků je proto nesprávná.

[7] Stěžovatel dále nesouhlasil s argumentací krajského soudu, že způsobem, jak lze ovlivnit dopad úroku z prodlení, je využití institutu posečkáni s úhradou daně nebo rozložení úhrady na splátky. Posečkáni toliko posouvá okamžik splatnosti, nikterak nesnižuje výši předepsaného úroku. Co se prominutí týče, stěžovatel zdůraznil, že nezbytnou podmínkou pro možnost jeho udělení je úhrada dlužné daně, což podstatně omezuje jeho užití. Institut prominutí úroku z prodlení nelze vnímat jako opravný prostředek proti nepřiměřené výši úroku či proti jeho sankční povaze.

[8] Stěžovatel dále rozporoval, že výsledná výše úroku z prodlení byla odvislá od jeho zaviněného jednání, tj. že dlužnou daň neuhradil zavčas a po relativně dlouhou dobu. Krajský soud pominul skutečnost, že k doměření daně často dochází až na základě jednání správce daně, který nezřídka zahajuje daňovou kontrolu až na samém konci lhůty pro stanovení daně. Žalovaný zahájil dne 11. července 2016 daňovou kontrolu. Rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci až dne 3. července 2020. Tuto délku prověřování nemohl stěžovatel ovlivnit. Výše úroku z prodlení společně s penále proto ve výsledku představovala za jednotlivá zdaňovací období zpravidla stejnou částku jako daň samotná.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že úrok z prodlení finanční orgány předepsaly ve správné výši dle zákonné úpravy. Stěžovatel skutečnost, že byl v prodlení s úhradou daně, nerozporoval. Správce daně proto neměl na výběr, neboť byl vázán úpravou daňového řádu a úrok z prodlení v zákonné výši musel předepsat. Správce daně nedisponoval žádným prostorem pro správní uvážení. Celková výše úroku byla přímo úměrná délce prodlení stěžovatele s úhradou daně. Dále žalovaný uvedl, že úrok z prodlení má sice i sankční složku, avšak to neznamená, že má charakter trestu podle čl. 40 Listiny základních práv a svobod. Jelikož nemá povahu trestu,

nemohlo dojít k porušení zásady *ne bis in idem*. Zároveň úrok z prodlení a penále nepředstavují postih za jeden, nýbrž za dva odlišné skutky.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

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

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

[12] K totožnosti skutku dochází tehdy, je-li dána totožnost jednání, totožnost jednající osoby a totožnost právem chráněného zájmu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2008 č. j. 5 Afs 9/2008-328, č. 594/2008 Sb. NSS). Penále dle § 251 daňového řádu je vymezeno jako fixní neměnná procentní částka. Jedná se o jednorázový trest za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečnosti. Naproti tomu úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu nastupuje až v případě pozdní úhrady splatné daně. Procentní sazba úroku z prodlení se odvíjí od repo sazby České národní banky, plynutím času jeho celková výše narůstá. Způsob jeho vymezení reflektuje jak aktuální cenu peněz při pozdní platbě, tak délku prodlení (shodně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2015 č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 361/2015 Sb. NSS). Je tedy zřejmé, že úrok z prodlení a penále představují dva odlišné negativní následky jednání daňových subjektů (za odlišné skutky). V případě penále za neuvedení údajů v daňovém přiznání odpovídajících skutečnosti, v případě úroku z prodlení za pozdní úhradu splatné daně. Totožnost skutku tak není dle materiální povahy těchto institutů dána, neboť se odlišují jak co do způsobu jednání (neuvedení daňových tvrzení nebo nesprávné tvrzení oproti včasnému nezaplacení), tak právem chráněným zájmem (úplnost a správnost daňového tvrzení oproti včasné úhradě daně).

[13] K povaze úroku z prodlení jako trestní sankce Nejvyšší správní soud uvádí, že i touto otázkou se ve své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval. V již odkazovaném usnesení rozšířeného senátu č. j. 4 Afs 210/2014-57 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 upraveno v § 251 daňového řádu. Dovedil, že daňové penále má povahu platebního deliktu, tedy trestu, při jehož ukládání je nutno dodržovat základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Listiny základních práv a svobod. V citovaném usnesení však rozšířený senát zároveň uvedl, že „tyto garance se nevztahují ani na úrok z prodlení, ani na samotnou vyměřenou či doměřenou daň, korespondují-li svým podstatným účelům“ (viz bod 66). Rozšířený senát zároveň na okraj poznamenal, že „úrok z prodlení by v případě přemrštěné výše mohl charakter sankce nabýt“ (bod 57). Z citovaného usnesení tedy nelze dovodit, že by úrok z prodlení upravený v § 252 daňového řádu bez dalšího měl povahu platebního deliktu (trestní sankce).

pokračování

[14] Vlastní povahou úroku z prodlení se následně zabývaly jednotlivé senáty Nejvyššího správního soudu. Již v rozsudku ze dne 2. června 2016 č. j. 7 Afs 77/2014-76 Nejvyšší správní soud odmítl námitku daňového subjektu, že úrok z prodlení (podle tehdejšího § 63 zákona o správě daní a poplatků) má povahu trestní sankce a že při jeho stanovení je třeba aplikovat zásady trestního práva. Podrobně se povahou úroku z prodlení (podle § 252 daňového řádu) zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. prosince 2017 č. j. 8 Afs 181/2017-31, v němž vyložil, že zákonná výše úroku z prodlení stanovená daňovým řádem nepředstavuje sankci, a nejde tedy o úrok přemrštěný (bod 23). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uzavřel, že „úrok z prodlení plní, jak je uvedeno výše, funkci ekonomické náhrady za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou“ (bod 26). Úrok z prodlení tedy nelze považovat za odstrašující trest k odvrácení recidivy, jak se pokouší argumentovat stěžovatel v kasační stížnosti. Sankční povahu úroku z prodlení pak Nejvyšší správní soud vyloučil rovněž v rozsudku ze dne 7. října 2021 č. j. 6 Afs 263/2020-46, č. 283/2021 Sb. NSS. Judikatura Nejvyššího správního soudu je tedy v této věci dlouhodobě ustálená. Zákonný mechanismus stanovení výše úroků byl přezkoumán celou řadou rozsudků Nejvyššího správního soudu, aniž by v tomto směru vyvstala jakákoli pochybnost stran zákonné výše úroku z prodlení (viz rovněž nedávné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. května 2023 č. j. 6 Afs 91/2022-24 a ze dne 11. října 2023 č. j. 3 Afs 138/2022-50). Výše úroku z prodlení ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 % tedy není zjevně přemrštěná, jak namítal stěžovatel.

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

[16] Závěry Nejvyššího správního soudu nezpochybňuje ani stěžovatelův odkaz na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 15. října 2020 č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 301/2020 Sb. NSS, týkající se penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Konstrukce dotačního penále dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, se odlišuje od konstrukce úroku z prodlení. Přestože rozšířený senát v citovaném rozsudku posoudil dotační penále s efektivním úrokem 36,5 % p. a. jako zákonnou sankci, neboť složku sankční (oproti složce reparační) již považoval za dominantní (bod 46), nelze tento závěr bez dalšího mechanicky přenášet na úrok z prodlení upravený daňovým řádem (ve znění do 31. 12. 2020), který se v návaznosti na výši repo sazby České národní banky pohyboval v letech 2011 - 2020 v rozmezí 14,75 % - 16,25 % p. a., tedy nejvýše v necelé polovině výše penále dotačního (shodně opět již citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 263/2020-46 a č. j. 6 Afs 91/2022-24).

[17] Ze stejného důvodu přemrštěnost úroku z prodlení nevyplývá ani z úpravy úroku ze zadržovaného odpočtu. Výše úročení daňového odpočtu doznala řady změn. Nejvyšší správní soud nejprve z důvodu absence právní úpravy dovedl aplikaci výše úroku

z vratitelného přeplatku i na případy zadržovaného odpočtu, tedy ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 % (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2014 č. j. 7 Aps 3/2013-34, *KORDÁRNA*). Zákonodárce posléze přijal úpravu, která navýšení repo sazby snížila na 1 %. Tuto úpravu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. července 2020 č. j. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS, shledal jako rozpornou s čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, proto bylo třeba nadále vycházet z úpravy ve smyslu rozsudku *KORDÁRNA*. Zákonodárce zvýšení repo sazby upravil na 2 % a později přijal aktuální úpravu úročení ve výši poloviny úroku z prodlení. Z těchto změn je zřejmé, že výše úroku z daňového odpočtu se v průběhu úprav pohybovala v rozmezí, které nevybočovalo (vyjma nepřiměřeně nízké výše) oproti úpravě úroku z prodlení.

[18] Odmítnout je třeba i argument stěžovatele, že výše úroku z prodlení zvýhodňovala stát oproti daňovým subjektům. Dle úpravy daňového řádu do 31. prosince 2020 nebyla úprava úroku z prodlení z hlediska výše úročení osamocená. Repo sazba České národní banky zvýšená o 14 % odpovídala výši úročení nejenom u úroku z prodlení, nýbrž i u úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. prosince 2020. Od 1. ledna 2021 se snížila výše úroku z prodlení, přičemž úprav doznal i § 254 daňového řádu a v něm upravený úrok. Nově se nazýval úrokem z nesprávně stanovené daně a zákonodárce jej přímo navázal ve stejné výši na úrok z prodlení. Z úpravy daňového řádu před i po roce 2021 je zjevné, že daňové subjekty i stát stíhala v případě pochybení či prodlení s úhradou daně totožná výše úročení. K žádnému zvýhodňování proto nedocházelo.

[19] Nejvyšší správní soud se nakonec zabýval i námitkami, které stěžovatel směřoval proti celkové částce, kterou měl uhradit. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem, že konečná částka, kterou měl stěžovatel uhradit, pramenila z jeho jednání, tedy délky jeho prodlení s úhradou daně. V daňovém právu platí zásada tzv. autoaplikace. Jak v této souvislosti vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 9. srpna 2022 č. j. 7 Afs 37/2022-22, „daňový subjekt je povinen sám se přihlásit k povinnosti zaplatit daň, vypočítat si daňový základ a daň a dále též daň odvést. To vše činí daňový subjekt na vlastní odpovědnost“ (viz k tomu také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. ledna 2013 č. j. 1 Aps 10/2012-20, č. 16/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 26. října 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 daň ve správné výši nepřiznal, a v důsledku toho ji tedy ani v původní lhůtě splatnosti neuhradil, nelze zdůvodňovat právní úpravou jako takovou. Celková výše úroku byla dána výhradně délkou, po kterou stěžovatel daň neuhradil. Pokud daň neuhradil po delší časový úsek, částka úroku z prodlení logicky narůstala, a mohla tak i převýšit daň samotnou.

[20] Na tomto nic nemění ani délka daňové kontroly. Správce daně má vést kontrolu v přiměřené délce vzhledem k rozsahu prověřování, avšak délka daňové kontroly daňový subjekt nijak nezbavuje povinnosti přiznat a uhradit daň ve správné výši. Dojde-li k tomu až na podkladě kontroly provedené správcem daně, jde tato skutečnost plně k tíži daňového subjektu. Lze si zajisté představit situace, ve kterých daňový subjekt daň přizná ve výši, o které se domnívá, že je správná, přičemž až později se prokáže opak. Může se tak stát například v případě nové právní úpravy, jejíž výklad zpřesnila až aplikační praxe či

pokračování

v důsledku vývoje judikatury. Na tyto ospravedlnitelné situace nicméně míří institut prominutí úroku z prodlení. Úrok z prodlení tak i v těchto situacích správce daně musí předepsat, neboť mu právní úprava v tomto ohledu neposkytuje žádný prostor pro správní uvážení, avšak posléze může dojít k jeho prominutí. Stěžovatel mohl výši úroku z prodlení ovlivnit i žádostí o posečkání s úhradou daně, neboť po dobu posečkání úrok z prodlení nevznikal. V době posečkání by sice stěžovateli rovněž nabíhal úrok, avšak jednalo by se o úrok z posečkané částky, který by byl oproti úroku z prodlení nižší. Není proto pravdivý argument stěžovatele, že posečkání s úhradou daně či prominutí úroku z prodlení nemohlo mít vliv na nyní řešený případ.

IV. Závěr a náklady řízení

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

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

[23] S podanou kasační stížností byl spojen soudní poplatek dle zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, který činí podle položky č. 19 sazebníku soudních poplatků částku 5 000 Kč. Žalobce soudní poplatek zaplatil dvakrát (9. října a 12. října 2023), tedy celkově uhradil 10 000 Kč, proto mu Nejvyšší správní soud přeplatek ve výši 5 000 Kč vrátil k rukám jeho zástupkyně.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. března 2024

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.
předseda senátu