



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Martin Kapela**, se sídlem Okrouhlo 206, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 9, Praha, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 23. 8. 2023, č. j. 43 Af 11/2022-23,

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 :

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2022, č. j. 14499/22/5300-21443-702551.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na úrok z prodlení podle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni 26. 1. 2015 (dále jen „daňový řád“), Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období prosinec 2014, přičemž předepsaný úrok činil 527 573 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil platební výměr tak, že úrok z prodlení činil 498 196 Kč. Žalovaný výši úroku z prodlení změnil v důsledku zohlednění daňových přeplatků stěžovatele.

[3] K vydání platebních výměrů na úrok z prodlení správce daně přistoupil poté, co byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období a společně

s doměřením daně z přidané hodnoty bylo stěžovateli rovněž stanoveno penále podle § 251 daňového řádu.

2. Řízení před krajským soudem

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojil stěžovatel žalobou u krajského soudu, který ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[5] Krajský soud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že je výše úroku z prodlení nepřiměřeně vysoká. Korigoval tvrzení stěžovatele, že doměřená daň byla nižší než penále v součtu s úrokem z prodlení; naopak je úrok z prodlení v součtu s penále nižší než doměřená daň. Navíc nelze sčítat penále s úrokem z prodlení, neboť jde o zcela odlišné instituty – zatímco penále je trestem za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečnosti, úrok z prodlení představuje cenu peněz v čase, kterou musí daňový subjekt zaplatit v důsledku neuhrazení daně v době splatnosti. 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. Způsobem, jak lze ovlivnit dopad úroku z prodlení na daňový subjekt, je přitom využití institutu posečkání s úhradou nebo rozložení úhrady na splátky; též lze uplatnit institut prominutí úroku z prodlení.

[6] Nepřiměřenost úroku z prodlení neplyne ani z porovnání s úrokem z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu. Jedná se o úroky plynoucí ze dvou odlišných situací. Zadržování částky z nadměrného daňového odpočtu za účelem prověření oprávněnosti nároku je totiž dovolené jednání správce daně, zatímco důvodem vzniku úroku z prodlení je protiprávní jednání daňového subjektu. Ostatně pokud by správce daně pochybil při prověřování a hodnocení nároku na nadměrný odpočet, úrok z neoprávněného jednání správce daně by byl co do výše regulován shodně jako úrok z prodlení v posuzované věci.

[7] Krajský soud nesouhlasil ani s tvrzením stěžovatele, že výše úroku z prodlení v uložené výši je trestem, protože je stěžovatel v rozporu se zásadou *ne bis in idem* trestán za stejný skutek jednou penále a podruhé úrokem z prodlení. Úrok z prodlení by mohl být považován za trest pouze v případě, že by jeho výše byla přemrštěná. Za takovou však výši úroku v posuzované věci (tj. výše repo sazby zvýšenou o 14 procentních bodů) nebylo možno považovat. Úrok z prodlení tedy nebyl trestem, takže zásada *ne bis in idem* nemohla být porušena. Zásada *ne bis in idem* navíc nemohla být porušena kvůli absenci totožnosti skutku. Penále je sankcí související s nesprávným daňovým tvrzením při doměřování daně. Skutkem je již pouhé nesprávné tvrzení nižší daňové povinnosti. Naproti tomu vznik úroku z prodlení nesouvisí s daňovým tvrzením, ale je důsledkem nesplnění daňové povinnosti včas.

3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, eventuálně aby zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného a věc k dalšímu řízení vrátil jemu.

pokračování

[9] 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 podle 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 ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, 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.

[10] 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.

[11] Stěžovatel dále nesouhlasil s argumentací krajského soudu, že způsobem, jak lze ovlivnit dopad úroku z prodlení, je využití institutu posečkaní s úhradou daně nebo rozložení úhrady na splátky. Posečkaní toliko posouvá okamžik splatnosti, nikterak nesnižuje výši předepsaného úroku. Co se týče možnosti prominutí úroku z prodlení, 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.

[12] 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. 7. 2016 daňovou kontrolu a rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci až dne 3. 7. 2020. Tuto délku prověřování nemohl stěžovatel ovlivnit. Výše úroku z prodlení společně s penále proto ve výsledku tvořilo vyšší částku, než byla doměřená daň samotná.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že úrok z prodlení finanční orgány předepsaly ve správné výši podle zákonné úpravy. Správce daně neměl při vyměření úroku z prodlení 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, to však neznamená, že má charakter trestu. 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.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátkou. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud úvodem konstatuje, že v nyní projednávané věci je stěžejní otázkou posouzení charakteru úroku z prodlení podle § 252 odst. 2 daňového řádu – pouze, pokud by jej bylo nutno považovat za trestní sankci, přicházelo by v úvahu, aby představoval v souladu se zásadou *ne bis in idem* překážku pro uložení penále podle 251 daňového řádu (či naopak). K tomu je pouze pro úplnost třeba dodat, že penále podle § 251 daňového řádu za trestní sankci považovat lze (viz blíže usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS).

[17] Podle § 252 odst. 2 daňového řádu „[d]aňovému 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 vyšší 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.“

[18] Narozdíl od penále podle § 251 daňového řádu nelze úrok z prodlení považovat za trestní sankci. Jak zdůraznil rozšířený senát ve shora zmíněném usnesení č. j. 4 Afs 210/2014-57, zatímco penále je obligatorní sankcí jakožto následek nesplnění povinnosti tvrzení, úrok z prodlení má ekonomický účel – jedná se o náhradu za peněžní prostředky, které v důsledku nezaplacení daně musely veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Rozšířený senát připustil, že by i úrok z prodlení mohl představovat trestní sankci – to však pouze v případě, že by se jednalo o úrok v přemrštěné výši, kvůli které by se v podstatě vytratil základní ekonomický smysl úroků z prodlení. Pro závěr, že úrok z prodlení není trestní sankcí, je podstatné, aby jeho generálně preventivní funkce nepřevážila nad funkcí reparační.

[19] K tomu lze dodat, že dle stěžovatelem výše uvedeného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 4/2018-65 je třeba penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 36,5 % p. a. považovat za trestní sankci. I kdyby Nejvyšší správní soud přehlédl rozdíly v konstrukci dotačního penále oproti úroku z prodlení podle daňového řádu, závěry uvedeného rozsudku by ani tak nesvědčily o tom, že v nyní posuzované věci je třeba úroky z prodlení považovat za trestní sankci. Jak přílehlavě uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020-46: „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

pokračování

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. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud například v rozsudcích ze dne 11. 10. 2023, č. j. 3 Afs 138/2020-50, ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022-24, ze dne 6. 3. 2024, č. j. 6 Afs 271/2023-34, či ze dne 15. 3. 2024, č. j. 5 Afs 62/2022-27. Ani v posuzované věci nemá Nejvyšší správní soud důvod se od těchto závěrů odchýlit, a uzavírá tedy, že ani v nynější věci úrok z prodlení nelze považovat za trestní sankci.

[20] Nepřiměřenost výše úroku z prodlení nevyplývá ani z úpravy úroku ze zadržovaného odpočtu. NSS ostatně již k obdobné námitce ve výše citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 271/2023-34 uvedl: „*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 Afs 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.*“ Od uvedeného nemá zdejší soud v nyní posuzované věci důvod se odchýlit.

[21] Nepřiměřenost výše úroku z prodlení nelze dovozovat ani z tvrzeného zvýhodnění státu oproti daňovým subjektům. Již krajský soud stěžovateli vysvětlil, že výše úroku ze zadržovaného odpočtu nemůže přesně odpovídat úroku z prodlení, neboť zatímco úrok z prodlení je založen protiprávním jednáním daňového subjektu, povinnost správce daně zaplatit úrok ze zadržovaného odpočtu vzniká, ačkoliv správce daně jedná po právu. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud připomíná, že ačkoliv nelze úroku z prodlení zcela odeprít omezenou sankční povahu, podstatné je, že sankční charakter není převažující, a naopak převažuje ekonomická funkce úroku z prodlení.

[22] Skutečně srovnatelným institutem je tzv. úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu (resp. podle úpravy účinné od 1. 1. 2021 úrok z nesprávně stanovené daně). Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění rozhodném pro posuzovanou věc je úrok z neoprávněného jednání správce daně konstruován zcela stejně jako úrok z prodlení – tj. výše repo sazby určené Českou národní bankou zvýšená o 14 procentních bodů. Podle úpravy účinné od 1. 1. 2021 pak „*[v]ýše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení*“. Výše úroku, který musel zaplatit stát za neoprávněné jednání správce daně, tak byla a nadále je shodná s výší úroku z prodlení, jehož zaplacením je povinován daňový subjekt v důsledku svého protiprávního jednání.

[23] Poukazuje-li stěžovatel na skutečnost, že výše úroku z prodlení činí v součtu s penále za nesprávně daňové tvrzení vyšší než samotná doměřená daň, nic to nemění na závěru o přiměřenosti výše úroku z prodlení. Stěžovatel byl povinen přiznat a ve lhůtě splatnosti uhradit daň ve správné výši. Neučinil-li tak, jde toto pochybení k jeho tíži. Celková výše

úroku byla dána výhradně délkou, po kterou stěžovatel daň neuhradil – srov. shora citovaný rozsudek NSS č. j. 6 Afs 271/2023-34, bod [19].

[24] Ani délka daňové kontroly nemůže mít na určení výše úroku z prodlení vliv. Správce daně má vést daňovou kontrolu v přiměřené délce vzhledem k rozsahu prověřování, avšak délka daňové kontroly nezavazuje daňový subjekt povinnosti přiznat a zaplatit daň včas a ve správné výši. Dojde-li k tomu až na podkladě daňové kontroly, jde tato skutečnost plně k tíži daňového subjektu. Zajisté jsou i situace, kdy je pochybení daňového subjektu při určení výše daně omluvitelné. Půjde zejména o situace, kdy dojde k vývoji judikatury, který daňový subjekt nemohl předvídat, v důsledku čehož se ukáže být jím přiznaná a zaplacená výše daně nesprávnou. Na tato ospravedlnitelná pochybení míří institut prominutí úroku z prodlení. I v takových případech je tedy nutno úrok z prodlení předepsat, neboť právní úprava v tomto ohledu prostor pro správní uvážení neskýtá, posléze však může být úrok z prodlení prominut.

[25] Krajský soud též správně upozornil stěžovatele, že výši úroku mohl ovlivnit žádostí o posečkání s úhradou daně. Po dobu posečkání úrok z prodlení nevzniká. Vznikal by však úrok z posečkané částky, který by byl oproti úroku z prodlení nižší. Protože lze v souladu s § 156 odst. 4 daňového řádu posečkání úhrady daně povolit i zpětně ode dne splatnosti, lze takto zpětně eliminovat vznik úroku z prodlení. V takovém případě zanikne vzniklý úrok z prodlení zpětně, neboť po dobu posečkání je daňový subjekt povinen hradit úrok z posečkání.

[26] Jak vyplývá z uvedeného, není pravdivý argument stěžovatele, že posečkání s úhradou daně či prominutí úroku z prodlení nemohlo mít vliv na nyní řešený případ.

[27] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že zásada *ne bis in idem* nebyla porušena, pokud byl stěžovatel povinen uhradit úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu a zároveň penále podle § 251 daňového řádu, neboť úrok z prodlení nelze považovat za trestní sankci. Dále ani nic nesvědčí o tom, že by úrok z prodlení dosáhl výše, kterou by bylo možno považovat za nepřiměřenou.

5. Závěr a náklady řízení

[28] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

Poučení:

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

V Brně dne 19. dubna 2024

pokračování

5 Afs 226/2023 - 41

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu