



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška, soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **P. K.**, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2018, č. j. 33974/18/5300-21441-703172, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 8. 2020, č. j. 30 Af 51/2018 - 43,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 21. 7. 2017, č. j. 1492067/17/2301-52521-405054, vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013. Proti tomuto platebnímu výměru se žalobce nebránil odvoláním. Následně správce daně platebním výměrem ze dne 8. 12. 2017, č. j. 2013467/17/2301-52521-401357, vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení s úhradou vyměřené daně z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období. Proti tomuto platebnímu výměru na úrok z prodlení podal žalobce odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a prvostupňový platební výměr potvrdil. Žalovaný přisvědčil žalobci, že platební výměr na daň z přidané hodnoty byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Bylo však nutno vycházet ze zásady presumpce správnosti správních aktů

(s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 7 Afs 128/2015 - 28). Právomocný platební výměr ve věci vyměřené daně nebyl „odklizen“, lhůta pro případný dozorčí prostředek již uplynula, a proto nezbylo, než platební výměr na úrok z prodlení potvrdit.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž uplatnil dva okruhy žalobních námitek. V rámci prvního z nich argumentoval nutností přihlížet k prekluzi vyměření daně nejen v samotném nalézacím řízení, ale rovněž v řízení týkajícím se úroku z prodlení. V této souvislosti poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a povinnost přihlížet k prekluzi práva daň vyměřit z moci úřední. Žalobce odlišil svůj případ od případů, kde Nejvyšší správní soud vyslovil nemožnost přihlížet k prekluzi daně v exekučním řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2017, č. j. 6 Afs 185/2016 - 37). Poukázal rovněž na rozsudek ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012 - 76, kde měl Nejvyšší správní soud připustit (s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07) námitku prekluze v řízení o vrácení přeplatku navzdory existenci platebního výměru. Dále žalobce upozornil na rozsudek ze dne 29. 5. 2014, č. j. 7 Afs 68/2013 - 36, v němž se měl Nejvyšší správní soud zabývat otázkou zákonnosti platebních výměrů na daňové penále (včetně prekluze). Z již citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 816/07 a nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, dle žalobce vyplývá, že i daň zaplacená na základě pravomocného rozhodnutí nadaného presumpcí správnosti je bezdůvodným obohacením státu, byla-li vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. To se z hlediska akcesorické povahy příslušenství daně musí vztahovat také na úrok z prodlení prekludované daně. Žalovaný proto měl dle žalobce povinnost zohlednit námitku prekluze i v řízení o úroku z prodlení.

[3] V rámci druhého okruhu žalobních námitek žalobce připomněl, že není možné uložit trest za promlčený trestný čin, přičemž úrok z prodlení splatné daně je sankcí trestní povahy. Povaha úroku coby trestu vyplývá dle názoru žalobce z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS. Tato povaha je patrná z podstatného rozdílu mezi úrokem z prodlení (jako cenou peněz pro stát) a úrokem z odpočtu (jako cenou peněz pro jednotlivce). Dle žalobce úrok z prodlení zahrnuje vedle peněžní kompenzace škody rovněž resocializační složku, která má za cíl odvrácení recidivy. Proto se dle jeho názoru jedná o trestní sankci.

[4] Krajský soud v Plzni rozsudkem označeným v záhlaví žalobu jako nedůvodnou zamítl. Provedl teoreticko-právní výklad vad správních aktů - odlišil nicotnost (paakty) a vadnost (nezákonnost) správních aktů, přičemž vyšel z toho, že pouze nicotné paakty nikoho nezavazují a je u nich prolomena zásada presumpce správnosti. Nezrušený platební výměr, jímž byla vyměřena daň v souzeném případě, krajský soud nepovažoval za nicotný, a tedy je závazný pro účastníky i správní orgány. Krajský soud poukázal na skutečnost, že platební výměr nemohl být zrušen, neboť žalobce se proti němu neodvolal; a ani žalovaný jej nemohl zrušit v přezkumném řízení, neboť rozhodující právní názor stran stavění běhu prekluzivní lhůty vyslovil Nejvyšší správní soud (pozn.: v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, č. 3677/2018 Sb. NSS) až poté, co v souzené věci uplynula lhůta pro přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně. Krajský soud poukázal na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že v řízení ve věci úroku z prodlení nelze úspěšně napadat vlastní daňovou povinnost. Upozornil, že žalobou napadené rozhodnutí není rozhodnutím vydaným v nalézacím řízení, nýbrž se jedná o postup dle části čtvrté daňového řádu. Krajský soud se vypořádal také s odkazy žalobce na nálezy Ústavního soudu ve věcech sp. zn. I. ÚS 1169/07, sp. zn. IV. ÚS 816/07 a sp. zn. IV. ÚS 2701/08. Odpovědnost státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci není dle krajského soudu v souzené věci na místě, neboť není splněna podmínka zrušení pravomocného rozhodnutí pro nezákonnost.

pokračování

[5] K argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 68/2013 krajský soud obsáhle popsal rozdíly mezi právní úpravou úroku z prodlení neuhrazené daně a provedením záznamu bodů v registru řidičů. Zdůraznil, že úrok z prodlení vzniká ze zákona a správce daně o něm daňový subjekt platebním výměrem pouze vyrozumívá. A zatímco v případě řízení o námitkách proti provedení záznamu v registru řidičů správní orgán posuzuje poměrně široký okruh otázek, při předepsání úroku z prodlení správce daně zkoumá toliko naplnění podmínek § 252 daňového řádu a vychází z existujícího (pravomocného) platebního výměru na daňovou povinnost.

[6] Zároveň krajský soud uvedl, že z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 210/2014 nevyplyvá, že má úrok z prodlení povahu trestu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Uvedl, že vyměření daně po prekluzi představuje natolik zásadní vadu řízení, že je třeba k ní přihlížet také v řízení o úroku z prodlení. Tato vada z pohledu stěžovatele překonává i princip presumpce správnosti správního rozhodnutí. Výklad krajského soudu stěžovatel označil za formalistický, vedoucí k extrémní nespravedlnosti. Krajskému soudu vytkl, že vycházel pouze ze záznamů zachycených v evidenci daně namísto reálného skutkového stavu (tzn. vyměření daně po prekluzi). Krajský soud měl dle názoru stěžovatele nalézt spravedlivé a ústavně konformní řešení. Presumpce správnosti správních aktů musí v souzené věci ustoupit ochraně práva vlastnického, jakož i právu na spravedlivý proces. Stěžovatel se dovolává dobrých mravů a požaduje ochranu před obohacováním státu z nezákonného rozhodnutí vydaného po prekluzi.

[8] Stěžovatel zopakoval, že se nachází v odlišné situaci, než jakou Nejvyšší správní soud řešil ve věci sp. zn. 6 Afs 185/2016 (exekuční řízení). Namítl, že se krajský soud k tomuto rozsudku vůbec nevyjádřil, stejně jako k povinnosti správce daně přihlížet k prekluzi z úřední povinnosti, jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1169/07. Opětovně poukázal také na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 9 Afs 72/2012 a sp. zn. 7 Afs 68/2013, s nimiž se krajský soud taktéž nedostatečně vypořádal. Stěžovatel měl za to, že krajský soud nezohlednil, že dle citované judikatury má správce daně povinnost po vydání platebních výměrů zvažovat způsobilost daňové pohledávky, na kterou má být přeplatek započítán, k takovému započtení, a to včetně prekluze.

[9] Za nepřezkoumatelné stěžovatel pokládal vypořádání žalobní námítky, že úrok z prodlení má povahu trestu (a tedy po prekluzi daně nelze tento trest uložit). V této souvislosti podrobněji rozvedl argumentaci obsaženou již v podané žalobě a poukázal na nezbytnost materiálního posouzení, které krajský soud neprovedl. Snížení zákonné sazby úroku o 6 %, k níž došlo jednou z posledních novel, považoval stěžovatel za důkaz existující trestní složky úroku z prodlení.

[10] Za dostatečné stěžovatel nepokládal ani vypořádání žalobní námítky bezdůvodného obohacení státu. Z nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 816/07 dle jeho názoru vyplývá, že i daň zaplacená na základě správního aktu, který je nadán presumpcí správnosti, může být bezdůvodným obohacením. Totéž platí pro úroky z prodlení, které díky akcesorickému principu sledují osud daně. Vypořádání námítky odkazem krajského soudu na občanskoprávní úpravu bezdůvodného obohacení není dle stěžovatele dostačující, neboť Ústavní soud konstatuje pravidlo bez ohledu na konkrétní úpravu jednoduchého práva.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek není formalistický. Krajský soud zkoumal zákonnost sděleného úroku z prodlení a shledal existenci neuhrazené splatné daně předepsané nezrušeným platebním výměrem, který je pravomocný

a závazný. V souladu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu se krajský soud nemohl zabývat zákonností vlastní daňové povinnosti. Nepodáním odvolání proti platebnímu výměru na daň, od níž se úrok z prodlení odvíjí, se stěžovatel zbavil možnosti soudní ochrany ve věci samotné daně. Nemůže se tedy až nyní dovolávat jejího přezkumu v jiném soudním řízení. Rozhodující judikatura Nejvyššího správního soudu stran počítání běhu prekluzivní lhůty nadto vznikla poté, co platební výměr na daň, od níž se odvíjí posuzovaný úrok z prodlení, nabyl právní moci. Pravidlo počítání běhu prekluzivní lhůty obsažené v rozsudku sp. zn. 10 Afs 206/2017 daňové orgány v plném rozsahu akceptují, aplikují je však až na řízení nově zahájená, či pravomocně neskončená.

[12] Žalovaný nepokládal za důvodnou ani kasační námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stručnější vypořádání žalobních námitek je dle žalovaného nutno vnímat v kontextu celého odůvodnění, kde krajský soud zřetelně a srozumitelně vyložil, proč je žaloba nedůvodná. K argumentaci stěžovatele rozsudkem ve věci sp. zn. 7 Afs 68/2013 žalovaný poukázal na skutkovou odlišnost, neboť v tehdejších případech byly platební výměry na daň zrušeny. K odkazu na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 210/2014 žalovaný poznamenal, že se týká penále (majícího povahu trestu), které nelze ztotožňovat s úrokem z prodlení. Citované usnesení zmiňuje i institut úroku z prodlení, avšak v jiném významu, než dovozuje stěžovatel; naopak vyslovuje závěr, že úrok z prodlení zjevně povahu trestu nemá. Z pouhé stěžovatelovy poznámky o přemrštěnosti výše úroku z prodlení nelze dle žalovaného dovozovat povinnost krajského soudu výslovně se k této otázce vyjadřovat.

[13] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž setrval na názoru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Dle stěžovatele krajský soud nedostal požadavkům judikatury reagovat na klíčovou argumentaci, neboť se nevyjádřil k námitce povinnosti správce daně přihlížet k prekluzi práva daň vyměřit z úřední povinnosti. Poukázal rovněž na řízení ve věci sp. zn. 2 Afs 338/2018, postoupené rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, v níž byl aplikován zmiňovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 816/07. Stěžovatel se rovněž domníval, že krajský soud měl zohlednit závěry plynoucí z rozsudků ve věcech sp. zn. 10 Afs 206/2017 a sp. zn. 7 Afs 68/2013. Připomněl také závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018 - 65, č. 4119/2021 Sb. NSS, který řešil penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně a ze kterého vyplývá, že toto penále má v sobě významnou sankční složku. Dle stěžovatele lze reparační a sankční složku shodně rozlišit také u úroku z prodlení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[15] Před přistoupením k vlastnímu přezkumu napadeného rozsudku se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval tím, zda je napadený rozsudek způsobilý soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 4 zákona č. 150/2002, soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“)]. Takovou vadu však Nejvyšší správní soud v případě nyní napadeného rozsudku neshledal. Konstatování nepřezkoumatelnosti by mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, „není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí

pokračování

projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky (...)“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod [29]). „*Přezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky/osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě*“ (tamtéž, bod [30]).

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti na několika místech poukazuje na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu, kterou spatřuje v nedostatečném vypořádání jeho dílčích argumentů, konkrétně v nevypořádání dopadu jím uváděné soudní judikatury na souzený případ, případně v nevypořádání právních závěrů, které stěžovatel z této judikatury dovozuje. Jak již bylo uvedeno výše, žaloba stěžovatele obsahovala dva okruhy žalobních námitek. První z nich se týkal povinnosti přihlížet k prekluzi práva pro stanovení daně rovněž v řízení týkajícím se úroku z prodlení. Druhý se pak dovolával nemožnosti uložit trest za promlčený „trestný čin“, neboť stěžovatel považuje úrok z prodlení za trestní sankci. Prvý okruh žalobních námitek krajský soud vypořádal podrobně v bodech 18 až 36 odůvodnění napadeného rozsudku, které Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné a přezkoumatelné. Byť krajský soud výslovně neodpověděl na každý z dílčích argumentů, z odůvodnění rozsudku jako celku je zřejmé, proč žalobu v této části nepovažoval za důvodnou. Povinností soudu není vyvracet jednotlivě vznesené argumenty, pokud je jeho rozhodnutí logicky odůvodněno tak, že skýtá oporu závěrům, k nimž soud dospěl. „*Soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Rovněž v případě druhé žalobní námítky, kterou krajský soud vypořádal stručně v bodě 37 rozsudku, považuje Nejvyšší správní soud odůvodnění napadeného rozsudku za přezkoumatelné. Minimalistický rozsah vypořádání tohoto žalobního bodu odpovídá skutečnosti, že stěžovatel v žalobě (stejně jako v kasační stížnosti) dezinterpretuje usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, ze kterého dovozuje mylné právní závěry, ačkoli řešená otázka již byla Nejvyšším správním soudem v minulosti řešena a zodpovězena (viz dále). Přestože krajský soud měl na tuto judikaturu z hlediska vyšší přesvědčivosti odůvodnění rozsudku odkázat, nelze absenci těchto odkazů považovat za nedostatek, který by v daném případě znamenal nepřezkoumatelnost této části rozsudku. Rozhodující je, že krajský soud výslovně odmítl, že by úrok z prodlení měl dle současné právní úpravy povahu trestu, a v této souvislosti uvedl, že nic takového nevyplývá ani ze stěžovatelem zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkumu napadeného rozsudku.

[17] Podle § 103 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, platí, že *rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat, je v právní moci*. Právní moc je vlastností rozhodnutí určující jeho nezměnitelnost (formální právní moc) a závaznost (materiální právní moc). Právní moc vyjadřuje skutečnost, že určitá otázka je vyřešena s konečnou platností, je v ní nastolena právní jistota. *Nezměnitelnost* rozhodnutí znamená, že v rámci řízení, v němž bylo rozhodnutí vydáno, nelze o věci nadále nebo znovu jednat. Je výrazem definitivního skončení rozhodovacího procesu. *Závaznost* rozhodnutí znamená, že věc je rozhodnuta konečně a nemůže být projednána v jiném řízení s tímž předmětem a subjekty (*ne bis in idem*). Vytváří se překážka věci rozhodnuté (*res iudicata*). Závaznost rozhodnutí znamená pro osobu zúčastněnou na správě daní, že pravomocné rozhodnutí založilo, změnilo nebo zrušilo její práva nebo povinnosti nebo závazně prohlásilo existenci nebo neexistenci práv nebo povinností. Dosáhnout změny

právních účinků vyplývajících z pravomocného rozhodnutí lze jen cestou mimořádných opravných prostředků, dozorčích prostředků (§ 108 a násl. daňového řádu), anebo v soudním řízení správním (§ 65 a násl. s. ř. s.), popř. v řízení před Ústavním soudem (§ 72 a násl. zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu).

[18] Protože se souzený případ týká předepsaného úroku z prodlení, Nejvyšší správní soud na tomto místě nejprve připomíná relevantní právní úpravu tohoto institutu. Podle § 252 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném pro projednávanou věc) je *daňový subjekt v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti*. Podle odst. 2 téhož ustanovení zákona *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 vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí (...)* (pozn.: zvýraznění podtržením – zde i dále v textu – doplnil soud). *Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, a na osobním daňovém účtu se předepisuje nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti ...* (odst. 3). *Správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu* (odst. 6).

[19] S ohledem na závaznost (materiální aspekt právní moci) rozhodnutí o stanovení daně (platebního výměru) se správce daně při předpisu úroku z prodlení nemůže znovu zabývat otázkami, které byly s konečnou platností vyřešeny pravomocným platebním výměrem zakládajícím daňovou povinnost. O tato východiska se opírá již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004 - 62, č. 1182/2007 Sb. NSS, vztahující se k předchozí právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, na který v napadeném rozsudku odkázal krajský soud. Závěr krajského soudu, že „v řízení týkajícím se úroku z prodlení nelze úspěšně napadnout samotnou daňovou povinnost“, vychází z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, který shodné závěry přímo ve vztahu k úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu vyslovil např. v rozsudku ze dne 15. 4. 2020, č. j. 1 Afs 9/2019 - 35, viz bod [20]; nebo dříve v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č. j. 7 Afs 51/2012 - 42, či rozsudku ze dne 4. 10. 2018, č. j. 10 Afs 115/2017 - 37).

[20] V souzené věci došlo platebním výměrem ze dne 21. 7. 2017 k vyměření daně z přidané hodnoty stěžovateli za příslušné zdaňovací období s konečnou platností. Stěžovatel nevyužil možnosti se proti němu bránit odvoláním, případně následně žalobou ve správním soudnictví. Platební výměr tak nabyl právní moci a otázka vlastního vyměření daně jím byla vyřešena závazně a nezměnitelně.

[21] Stěžovatel se nyní pokouší prolomit závěr o pravomocně stanovené dani v jiném řízení, konkrétně v řízení, v němž je přezkoumáván platební výměr ze dne 8. 12. 2017, kterým byl stěžovatel vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení vzniklého ze zákona (§ 252 odst. 2 daňového řádu) a navázaného na prodlení s úhradou splatné daně (§ 252 odst. 1 daňového řádu). Splatností se přitom rozumí původní splatnost daně (§ 135 odst. 3 daňového řádu), nikoli náhradní den splatnosti uvedený v platebním výměru správce daně (§ 139 odst. 3 téhož zákona).

[22] Prolomit právní moc a závaznost platebního výměru o vyměření daně však nelze učinit ani z důvodu spočívajícího ve vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení. Jak v této souvislosti v napadeném rozsudku přesvědčivě vysvětlil krajský soud. Tato vada by zakládala nezákonnost rozhodnutí, nikoli však jeho nicotnost, k níž by soud byl povinen přihlížet z úřední povinnosti. I nezákonné rozhodnutí, je-li v právní moci, je závazné a nezměnitelné, a krajský soud správně poukázal na presumpci jeho správnosti a jeho závaznost.

[23] Nelze tedy přisvědčit tvrzením stěžovatele, že krajský soud „mechanicky“ vycházel ze záznamů v evidenci daně namísto posuzování skutečného stavu věci a že by stěžovatelův případ hodnotil formalisticky a nevyjádřil se k povinnosti přihlížet k prekluzi z úřední povinnosti v souladu s označenými nálezy Ústavního soudu. Krajský soud (stejně jako Nejvyšší správní soud) v rozhodovací činnosti zohlednil nálezy Ústavního soudu ve věcech sp. zn. I. ÚS 1169/07, sp. zn. IV. ÚS 816/07 a sp. zn. IV. ÚS 2701/08, přičemž dospěl ke správnému závěru, že se týkají výhradně správních řízení, v nichž došlo ke stanovení daňové povinnosti rozhodnutím, které bylo následně podrobeno soudnímu přezkumu. Ústavní soud v těchto případech dovodil povinnost správních soudů přihlížet k případné prekluzi práva na vyměření nebo dodatečné doměření daně uplynutím lhůty pro její stanovení (§ 148 daňového řádu), a to nejen k námitce žalobce, ale též z úřední povinnosti. Z žádného z citovaných nálezů však nelze dovodit právní názor zastávaný stěžovatelem, že správní orgány a soudy mají povinnost zabývat se tvrzenou prekluzí práva stanovit daň také v navazujících postupech či řízeních, tj. navzdory existenci pravomocného rozhodnutí, jímž byla daň závazně a nezměnitelně stanovena. Stěžovatel se nemůže dovolávat ani porušení čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) zajišťujícího každému právo na spravedlivý proces. Ten měl stěžovatel k dispozici (včetně zohlednění prekluze i bez námítky), pokud by se proti vyměření daně bránil odvoláním a následnou správní žalobou. Stěžovatel však této možnosti nevyužil, a naopak vytržením konkrétních pasáží z kontextu odůvodnění citovaných nálezů dovozuje absolutní nepřípustnost vymáhání daně a jejího příslušenství z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení poukazem na údajné bezdůvodné obohacení a odpovědnost státu za škodu způsobenou výkonem veřejné moci. Jakkoliv Ústavní soud tyto instituty v citovaných nálezech zmiňuje, činí tak opět toliko ve vztahu k situacím, v nichž by v samotném řízení o stanovení daně, či v následném soudním řízení, nedošlo k zohlednění uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud proto v souzené věci správně uzavřel, že v případě existence pravomocného rozhodnutí o stanovení daně nelze hovořit o plnění bez právního důvodu, a tedy o bezdůvodném obohacení. Ze stejných důvodů (tj. z důvodu existence správního rozhodnutí, k jehož zrušení nedošlo) nelze uvažovat ani o odpovědnosti státu za škodu.

[24] K argumentaci stěžovatele rozsudkem ve věci sp. zn. 6 Afs 185/2016 Nejvyšší správní soud uvádí pouze tolik, že tento rozsudek potvrdil nemožnost přezkoumávat správnost pravomocně stanovené daně v exekučním řízení (a to i v případě, že by takto stanovená daň byla vyměřena po prekluzi), neboť by tím byla popřena materiální i formální právní moc vydaného platebního výměru. Vzhledem k tomu, že v nyní projednávané věci stěžovatel sám uváděl, že se nachází v jiné situaci, neměl krajský soud důvod vypořádávat se s uvedeným rozsudkem, neboť na souzenou věc přímo nedopadá. V žádném případě pak z odkazovaného rozsudku nevyplývá, že by *a contrario* důsledky právní moci měly být prolamovány v jiném, následném řízení týkajícím se úroku z prodlení.

[25] Pokud se stěžovatel dovolává rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 72/2012, považuje Nejvyšší správní soud skutkovou situaci popsanou v tomto rozsudku za zásadně odlišnou od nyní souzeného případu. Ve stěžovatelem předkládaném judikátu Nejvyšší správní soud akcentoval tzv. incidentní retrospektivu nové judikatury, tedy skutečnost, že právní výklad nově zaujatý soudy má být aplikován nejen do budoucna, ale vedle případu, z něhož nový judikát vzešel, také na všechny dosud neukončené případy. V tehdejší věci měl správce daně aplikovat novou judikaturu týkající se počítání běhu prekluzivní lhůty na v té době pravomocně neukončené vyměřovací řízení, což však neučinil, a časový sled událostí daňovému subjektu *de facto* znemožnil podat odvolání. Významný byl tehdy rovněž aspekt nerovného zacházení, kdy ohledně daně týkající se příjmu z převodu těžce nemovitosti byla jednomu ze spoluvlastníků daň vyměřena, zatímco druhému z důvodu prekluze nikoli. Nejvyšší správní soud tehdy zohlednil skutečnost, že daňový subjekt jednal s důvěrou ve správnost konání správce daně, podal k jeho výzvě daňové

přiznání, aby následně (avšak ještě před nabytím právní moci rozhodnutí o vyměření daně) vyšla najevo prekluze. Právě souhrn těchto zvláštních skutkových okolností vedl Nejvyšší správní soud k závěru, že bylo povinností správce daně k právní moci platebního výměru výjimečně nepřihlídnout, byť nebyl napaden opravnými prostředky, a uhrazenou částku vrátit jako daňový přeplatek. Tyto specifické rysy však nyní souzený případ postrádá. Stěžovatel se nedomáhá vrácení přeplatku na dani, nýbrž požaduje přihlídnout k prekluzi daně při sdělení výše úroků z prodlení, které vznikají ze zákona a o nichž správce daně stěžovatele deklaratorně vyrozuměl. V souzené věci není namítáno ani porušení rovného zacházení. Zejména však správce daně nemohl při samotném vyměření daně aplikovat nový náhled Nejvyššího správního soudu na stavění běhu prekluzivní lhůty, v době pravomocného ukončení vyměřovacího řízení (červenec 2017) jej totiž ještě nemohl znát, neboť k vydání rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 206/2017 došlo až v listopadu 2017.

[26] Na nyní souzený případ nedopadají ani závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 68/2013. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud vrátil věc zpět daňovým orgánům, aby se v dalším řízení vypořádaly s možnou prekluzí daňové povinnosti (sice dříve pravomocně vyměřenou platebními výměry), učinil tak nicméně v situaci, kdy v jiném souběžně vedeném soudním řízení byly pravomocné platební výměry zrušeny, a otázka prekluze tak mohla být znovu otevřena. Za těchto specifických okolností pak i Nejvyšší správní soud přistoupil k zohlednění prekluze v navazujícím soudním řízení týkajícím se zápočtu daňového přeplatku, byť se obecně nejedná o řízení, v němž by měla a mohla být zákonnost platebních výměrů na daň přezkoumávána. V nyní projednávaném případě je však situace odlišná, neboť bylo postaveno na jisto, že daň z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období byla stanovena pravomocným platebním výměrem, který nebyl napaden odvoláním ani správní žalobou. Tento platební výměr již nemůže být zrušen (ani cestou mimořádných opravných či dozorčích prostředků), aby mohla nastat situace obdobná věci sp. zn. 7 Afs 68/2013, tedy že by bylo možné otázku prekluze v dalším řízení znovu otevřít.

[27] Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že se zabýval rovněž odkazem stěžovatele na řízení ve věci sp. zn. 2 Afs 338/2018, v němž byla rozšířenému senátu postoupena věc, v níž byl aplikován výše zmíněný nálezný Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 816/07. Jak vyplývá z předkládacího usnesení, předmětem rozhodování rozšířeného senátu bude otázka zohlednění prekluze při nařizování daňové exekuce zajišťovacího příkazu (prekluze zajišťovacím příkazem zajišťované daně). Pomine-li Nejvyšší správní soud skutečnost, že se v nyní souzené věci nejedná o exekuční řízení, je nutno rozlišovat mezi exekucí zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň, kterou se bude zabývat rozšířený senát, a exekucí „běžného“ platebního výměru (viz předkládací usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2020, č. j. 2 Afs 338/2018 - 42, bod [19]). Z tohoto důvodu soud neshledal důvod pro přerušování řízení a vyčkání rozhodnutí rozšířeného senátu.

[28] 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, korespondující-li svým podstatným účelům*“ (viz bod

pokračování

[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).

[29] 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.

[30] Uvedené závěry Nejvyššího správního soudu nezpochybňuje 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.

[31] Krajský soud tak v napadeném rozsudku dospěl ke správnému právnímu závěru, že v řízení o odvolání proti platebnímu výměru, jímž byl stěžovatel vyzooměn o předpisu úroku z prodlení (§ 252 odst. 6 daňového řádu), se žalovaný nemohl zabývat námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu), pokud existuje pravomocný platební výměr na daň, který nebyl napaden žalobou ve správním soudnictví. Stejně tak krajský soud správně konstatoval, že úrok z prodlení (§ 252 daňového řádu) nemá povahu trestu (platebního deliktu), a proto bylo nadbytečné zabývat se argumentací stěžovatele ubírající se tímto směrem.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[33] 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. Stěžovatel (žalobce) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. října 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu