



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců Mgr. Sylvie Šiškeové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **J. L.**, zastoupeného Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem Za Tiskárnou 327, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2019, č. j. 43462/19/5100-41455-711417, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 8. 2020, č. j. 51 Af 11/2019-33,

takto:

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á p r á v o** 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 věci

[1] Správce daně vyměřil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Žalobce požádal o posečkání úhrady této platby. Správce daně žádosti vyhověl a povolil posečkání s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně i s úhradou penále za prodlení s odvodem (dále jen „první rozhodnutí o posečkání“). Žalobce však posečkanou částku ve stanovené lhůtě neuhradil, a proto první rozhodnutí o posečkání pozbylo účinnosti. Správce daně poté žalobce vyrozuměl, že mu za dobu povoleného posečkání vznikl úrok z posečkané částky.

[2] Na základě další žalobcovy žádosti o povolení posečkání správce daně vydal nové rozhodnutí o posečkání (dále jen „druhé rozhodnutí o posečkání“). Tímto rozhodnutím povolil posečkání úhrady odvodu za porušení rozpočtové kázně, penále za prodlení s odvodem a úroku z posečkané částky. Jelikož žalobce neuhradil celou posečkanou částku, správce daně rozhodl o pozbytí účinnosti druhého rozhodnutí o posečkání. Poté platebním výměrem na úrok

z posečkané částky vyrozuměl žalobce, že mu za dobu druhého povoleného posečkání vznikl úrok z posečkané částky ve výši 44.679 Kč. Proti platebnímu výměru na úrok z druhé posečkané částky žalobce podal odvolání, které žalovaný zamítl. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji také zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Žalovaný ani krajský soud se podle stěžovatele nezabývali námitkou, že správce daně neměl použít ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, o úrocích z posečkání. Následky prodlení s placením odvodů do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně totiž upravuje zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), který je vůči daňovému řádu ve vztahu zvláštního předpisu oproti předpisu obecnému. Krajský soud místo zrušení rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost nepřipustně nahradil chybějící argumentaci vlastními úvahami.

[4] Zásadní otázkou je podle stěžovatele vzájemný vztah různých ustanovení daňového řádu a zákona o rozpočtových pravidlech. Každý ze zákonů upravuje jiným způsobem následky prodlení s plněním platebních povinností vůči státu. Skutečnost, že stěžovatel dříve nevyužil možnosti obrany proti vyměření úroku z posečkání a nebránil se vůči prvnímu rozhodnutí o posečkání, jej nezabavuje práva bránit se proti obdobnému aktu v budoucnosti a nelegitimizuje vůči němu podobné akty do budoucna.

[5] Stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že ustanovení daňového řádu o posečkání daně je třeba aplikovat jako celek a není možné z nich některá použít a jiná nikoliv. Podle daňového řádu se tento předpis nebo jeho jednotlivá ustanovení použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Stěžovatel se přitom nedomnívá, že pod pojmem „jednotlivá ustanovení“ je správně rozumět všechna ustanovení zařazená pod určitou marginální rubriku (zde posečkání). Zákon o rozpočtových pravidlech v § 44a upravuje důsledky prodlení s placením odvodu do státního rozpočtu a stanoví povinnost platit penále. Jedná se o speciální ustanovení vůči § 252 daňového řádu. V případě odvodu do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně nemůže nikdy vzniknout povinnost platit úrok z prodlení. Ustanovení § 156 daňového řádu má podle stěžovatele čistě procesní povahu a musí se použít, protože zákon o rozpočtových pravidlech vlastní procesní úpravu neobsahuje. Ustanovení § 157 daňového řádu má naopak hmotněprávní povahu; v daném případě se nemůže použít, protože má přednost hmotněprávní úprava obsažená v § 44a zákona o rozpočtových pravidlech.

[6] Stěžovatel dále namítl sankční povahu úroku z prodlení i z úroku z posečkání, což neodpovídá záměru zákonodárce, aby sazby odpovídaly ekonomické náhradě za nedoplatky, které musí stát získávat z jiných zdrojů. Úrok z prodlení i úrok z posečkání tak za dané situace mají povahu trestní sankce. V takovém případě platí, že za totéž prodlení s odvodem nelze trestat dvakrát – poprvé v podobě penále podle zákona o rozpočtových pravidlech, podruhé jako úrok z posečkání podle daňového řádu. Stejně tak by se proto měla uplatnit zásada, že je třeba použít pro povinného příznivější právní úpravu.

[7] Krajský soud považuje úrok z posečkání za samostatný institut odlišný od úroku z prodlení, přičemž úrok z posečkání je pro poplatníka či plátce výhodnější. Podle stěžovatele se však jedná o zvýhodněnou sazbu úroku z prodlení, který fakticky nahrazuje. Pokud by mělo jít o samostatný institut, neexistoval by důvod, aby byl uplatňován v závislosti na tom, zda je či není dána povinnost platit úrok z prodlení. Doplnění § 157 odst. 6 do daňového řádu

pokračování

stěžovatel považuje za legislativní potvrzení akcesorické povahy úroku z posečkáni vůči úroku z prodlení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul předchozí procesní vývoj a ztotožnil se se závěry krajského soudu. Je přesvědčen, že napadené rozhodnutí i rozsudek krajského soudu jsou přezkoumatelné. Povinnost uhradit úrok z posečkané částky vzniká ze zákona a správce daně jeho výši pouze deklaruje. Důvodem vydání platebního výměru na úrok z posečkané částky bylo povolené posečkáni úhrady, o které stěžovatel sám žádal a o němž bylo rozhodnuto podle daňového řádu. Přestože stěžovatel znal podmínky vyplývající z povolení posečkáni úhrady daně, opětovně požádal o nové posečkáni. Proto i v tomto případě musel předpokládat vyměření úroku z posečkáni a jeho opakované vyměření pro něj nebylo novou skutečností. Žalovaný se dále vyjádřil k povaze úroku z prodlení a úroku z posečkáni, které nelze chápat jako trestní sankci. Dodal, že stěžovatel směšuje pojmy „úrok z prodlení“ a „úrok z posečkáni“ a nesprávně vykládá podstatu a cíle institutu posečkáni.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že krajský soud nepřipustně nahradil chybějící úvahu žalovaného úvahou vlastní. Nejvyšší správní soud se s touto námitkou neztotožnil, neboť napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Krajský soud vysvětlil, proč správní orgány v souladu se zákonem aplikovaly ustanovení daňového řádu. Stejně tak není důvodná námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, který se rozhodnou právní otázkou zabýval a popsal, jakými ustanoveními se řídí vznik a výpočet úroku z posečkané částky.

[12] Podle § 157 odst. 1 daňového řádu „*po dobu povoleného posečkáni nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení*“. Podle odst. 2 téhož ustanovení „*za dobu posečkáni vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z posečkané částky, který odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 7 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí*“.

[13] Podle § 157 odst. 6 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 „*úrok z posečkané částky nevzniká po dobu, kdy daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit úrok z prodlení z jiného důvodu, než je povolení posečkáni*“. Obsahově shodnou úpravu obsahuje s účinností od 1. 1. 2021 ustanovení § 253 odst. 3 daňového řádu.

[14] Stěžovatel úspěšně požádal o posečkáni ve smyslu daňového řádu. V takovém případě vzniká ze zákona úrok z posečkané částky. Po ukončení posečkáni je správce daně povinen vydat deklaratorní rozhodnutí v podobě platebního výměru na vzniklý úrok z posečkáni. Způsob výpočtu určuje zákon a nedává správci daně v tomto směru prostor pro vlastní uvážení.

[15] Kasační soud zdůrazňuje, že stěžovateli nevznikla povinnost uhradit úrok z prodlení ve smyslu § 252 daňového řádu, nýbrž povinnost úhrady odvodu a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle zákona o rozpočtových pravidlech (a následně též úroku z prvního posečkáni). Vztahem zákona o rozpočtových pravidlech a daňového řádu se Nejvyšší správní soud již zabýval. Dospěl přitom k závěru, že zákon o rozpočtových pravidlech je vůči

daňovému řádu zvláštním předpisem (rozsudky ze dne 22. 10. 2010, č. j. 5 Aps 3/2010-78, nebo ze dne 30. 9. 2008, č. j. 2 Afs 78/2008-84).

[16] Jelikož tedy stěžovatel požádal o posečkání podle daňového řádu, uplatní se úprava obsažená v daňovém řádu, nikoliv ustanovení týkající se (částečného) prominutí penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle § 44a zákona o rozpočtových pravidlech. Je přitom zcela zřejmé, že právě o posečkání podle daňového řádu stěžovatel požádat chtěl a nebylo tedy namístě jeho žádost posuzovat podle zákona o rozpočtových pravidlech. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v minulosti neúspěšně žádal podle zákona o rozpočtových pravidlech jak o prominutí odvodu, tak i o prominutí penále. Této možnosti podle zákona o rozpočtových pravidlech si tedy stěžovatel byl vědom a (byť neúspěšně) jí využil. Stěžovatel má pravdu v tom, že zákon o rozpočtových pravidlech upravuje následky prodlení s placením odvodů do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně. Neobsahuje však vlastní úpravu posečkání, v důsledku čehož vzniká prostor pro subsidiární použití daňového řádu – podle § 4 daňového řádu platí, že „*tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak*“.

[17] Právní úpravu úroku z posečkané částky a úroku z prodlení podle daňového řádu nelze směřovat s prominutím penále podle zákona o rozpočtových pravidlech, neboť se jedná o rozdílné instituty, které neslouží ke stejnému účelu. Namístě není ani námitka ohledně odlišné (hmotněprávní) povahy § 157 daňového řádu. Citované ustanovení se použije proto, že zákon o rozpočtových pravidlech jako *lex specialis* neobsahuje vlastní úpravu posečkání. Naopak kombinace úpravy obsažené v § 156 daňového řádu a v § 44a zákona o rozpočtových pravidlech postrádá jakýkoliv smysl. Soudu nadto není zřejmé, z jakého důvodu stěžovatel opakovaně odkazuje na úrok z prodlení, který však vůbec není předmětem tohoto řízení. Předmětem napadeného rozhodnutí je odvolání proti platebnímu výměru na úrok z posečkané částky, na což žalovaný stěžovatele upozornil již v bodě 27 napadeného rozhodnutí. Z tohoto důvodu není relevantní kasační argumentace stěžovatele směřující vůči institutu úroku z prodlení.

[18] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že nebránil-li se vůči prvnímu rozhodnutí o posečkání, nezabývá jej to možností obrany vůči druhému rozhodnutí o posečkání. Krajský soud ovšem na tuto skutečnost poukázal pouze proto, aby znázornil, že pro stěžovatele nepředstavoval vznik úroku z posečkané částky novou skutečnost a mohl si tak být vědom, že i v případě druhého rozhodnutí o posečkání bude povinen uhradit tento druh úroku. Stěžovatel byl oprávněn se proti druhému rozhodnutí o úroku z posečkání bránit, což ostatně učinil.

[19] K tvrzené sankční povaze úroku z posečkané částky a úroku z prodlení kasační soud odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu citovaná krajským soudem (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, a rozsudky ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-43, č. 1889/2009 Sb. NSS, a ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31). Z judikatury vyplývá, že zatímco penále je jednorázovou sankcí, úrok z posečkané částky ani úrok z prodlení sankční povahu zásadně nemají, ledaže by dosáhly přemrštěné výše. Podle mínění stěžovatele taková situace nastala, tj. za stávající výše sazeb obou druhů úroků nabyly tyto úroky sankčního charakteru. Stěžovatele proto podle jeho přesvědčení nelze za prodlení s odvodem trestat opětovně, a sice jednou v podobě penále a podruhé v podobě úroku z posečkané částky. Nejvyšší správní soud se s touto argumentací neztotožnil. Předně úrok z posečkané částky má ještě menší potenciál k tomu, aby mohl být chápán jako sankce ve smyslu správního trestání, než úrok z prodlení. Jak uvedl krajský soud s odkazem na rozsudek č. j. 8 Afs 181/2017-31, není-li správní sankcí úrok z prodlení, tím méně jí může být úrok z posečkání, jehož sazba je nižší a pozitivně motivuje daňový subjekt ke spolupráci se správcem daně. Výše sazby úroku z posečkané částky, stanovená pevnou

pokračování

zákonnou sazbou, nesvědčí o jeho excesivní výši. Naopak ve srovnání s výší úroku z prodlení se jedná o sazbu nižší, která dosahuje nejvýše poloviny úroku z prodlení podle daňového řádu (§ 253 odst. 4 daňového řádu). Podle Nejvyššího správního soudu proto nelze hovořit o jeho zjevně nepřiměřené výši.

[20] Stěžovatel závěrem namítl také to, že úrok z posečkáni představuje pouze zvýhodněnou sazbu úroku z prodlení, neboť úrok z prodlení fakticky nahrazuje. Platí, že po dobu povoleného posečkáni nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení – místo něj vzniká úrok z posečkané částky. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, a který zavedl § 157 odst. 6 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, „úrok z posečkané částky materiálně plní roli náhrady za úrok z prodlení po dobu povoleného posečkáni a neměl by vznikat tam, kde nevzniká úrok z prodlení“. Zákon tedy vylučuje vznik úroku z posečkané částky tam, kde z různých specifických důvodů úrok z prodlení nemůže vzniknout. Jedná se o případy nedoplatků na příslušenství daně a na peněžitém plnění placeném v rámci dělené správy.

[21] Úrok z posečkáni se uplatňuje v závislosti na vzniku úroku z prodlení právě proto, že v případě rozhodnutí o posečkáni se daňový subjekt nenachází v prodlení; z tohoto důvodu mu nevzniká ani související úrok z prodlení. Smyslem institutu posečkáni úhrady daně je omezit negativní fiskální dopady pro daňový subjekt či osoby na něm ekonomicky závislé tak, že dojde k „posunutí lhůty“ pro platbu daně nebo rozložení platby daně na více dílčích plateb (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013-34). Posečkáni motivuje daňový subjekt, který spolupracuje se správcem daně, neboť po dobu posečkáni vzniká nižší úrok, než by byl úrok z prodlení. Přestože z hlediska výše úrokové sazby lze úrok z posečkáni vnímat jako „snížený úrok z prodlení“, jedná se o dva samostatné instituty, které sledují poněkud odlišné cíle. Kasační soud opakovaně připomíná, že ve stěžovatelově případě úrok z prodlení vůbec nevznikl; s ním související námitky proto nejsou pro posouzení této věci podstatné.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Nejvyšší správní soud nezjistil ani žádný důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl tedy kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[23] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jako úspěšnému účastníku právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 23. července 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu