



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **ALPLA, spol. s r.o.**, IČO 48026590
sídlem Petrovice 8, Bystřice – Petrovice
zastoupena advokátem Mgr. Vlastislavem Kusákem
sídlem Národní 58/32, Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 8. 1. 2018, č. j. 918/18/5100-41451-711439,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2018, č. j. 918/18/5100-41451-711439, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Vlastislava Kusáka.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil devět rozhodnutí (platebních výměrů na úrok z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 2. 2017:

- platební výměr na úrok z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období dubna 2011, č. j. 748036/17/2103-50522-204471, ve výši 535 329 Kč, a to pro daň, která byla splatná ke dni 25. 5. 2011 a úročena do dne 18. 11. 2016;
- platební výměr na úrok z prodlení úhrady DPH za zdaňovací období května 2011, č. j. 748037/17/2103-50522-204471, ve výši 129 514 Kč, a to pro daň, která byla splatná ke dni 27. 6. 2011 a úročena do dne 18. 11. 2016;
- platební výměr na úrok z prodlení úhrady DPH za zdaňovací období června 2011, č. j. 748038/17/2103-50522-204471, ve výši 1 522 490 Kč, a to pro daň, která byla splatná ke dni 25. 7. 2011 a úročena do dne 18. 11. 2016;
- platební výměr na úrok z prodlení úhrady DPH za zdaňovací období července 2011, č. j. 748039/17/2103-50522-204471, ve výši 1 619 528 Kč, a to pro daň, která byla splatná ke dni 25. 8. 2011 a úročena do dne 18. 11. 2016;
- platební výměr na úrok z prodlení úhrady DPH za zdaňovací období srpna 2011, č. j. 748040/17/2103-50522-204471, ve výši 3 554 266 Kč, a to pro daň, která byla splatná ke dni 26. 9. 2011 a úročena do dne 18. 11. 2016;
- platební výměr na úrok z prodlení úhrady DPH za zdaňovací období září 2011, č. j. 748041/17/2103-50522-204471, ve výši 1 364 723 Kč, a to pro daň, která byla splatná ke dni 25. 10. 2011 a úročena do dne 18. 11. 2016;
- platební výměr na úrok z prodlení úhrady DPH za zdaňovací období října 2011, č. j. 748042/17/2103-50522-204471, ve výši 544 091 Kč, a to pro daň, která byla splatná ke dni 25. 11. 2011 a úročena do dne 18. 11. 2016;
- platební výměr na úrok z prodlení úhrady DPH za zdaňovací období listopadu 2011, č. j. 748043/17/2103-50522-204471, ve výši 1 372 202 Kč, a to pro daň, která byla splatná ke dni 27. 12. 2011 a úročena do dne 18. 11. 2016;
- platební výměr na úrok z prodlení úhrady DPH za zdaňovací období prosince 2011, č. j. 748044/17/2103-50522-204471, ve výši 928 386 Kč, a to pro daň, která byla splatná ke dni 25. 1. 2012 a úročena do dne 18. 11. 2016 (všechny platební výměry společně dále jen „prvostupňová rozhodnutí“).

Obsah napadeného rozhodnutí

2. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve zrekapituloval skutkový stav a odvolací důvody žalobkyně. K námitce, že mělo být aplikováno omezení § 252 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „daňový řád“), podle kterého bylo možné úrok z prodlení předepsat nejdéle za 5 let prodlení, žalovaný uvedl, že v případě vzniku úroku z prodlení se nejedná o žádné řízení či postup, na který by bylo na místě aplikovat přechodná ustanovení tak, jak uvádí žalobkyně. Daňová řízení jsou uvedena v § 134 daňového řádu, postupy při správě daní jsou pak zakotveny v Hlavě VI, Dílu 2 daňového řádu, přičemž vznik úroku z prodlení nelze podřadit ani pod jedno z výše uvedených. Novela zákona č. 267/2014 Sb., která zrušila omezení úroku z prodlení, neobsahuje přechodné ustanovení, které by nějakým způsobem souviselo s úrokem z prodlení. Takovéto přechodné ustanovení ani nebylo v rámci této novely potřeba, neboť pětileté omezení úroku z prodlení bylo zrušeno dne 31. 12. 2014, tedy po 4 letech účinnosti daňového řádu. Toto pravidlo tak bylo zákonodárcem zrušeno dříve, než mohlo být

fakticky aplikováno, neboť úroky, které vznikly po delší době, než je 5 let prodlení, vznikly v době, kdy již toto ustanovení nebylo účinné. S ohledem na absenci přechodných ustanovení není možné na úroky vzniklé po 31. 12. 2014 toto ustanovení aplikovat. Úrok z prodlení tak dle § 252 odst. 2 daňového řádu vzniká za každý jednotlivý den, ve kterém byla žalobkyně v prodlení s úhradou předmětné daně, a to až do dne její úhrady.

3. K námitce týkající se povinnosti správce daně posuzovat dopady úroku z prodlení na daňový subjekt (jakožto správní sankce) žalovaný uvedl, že žalobkyně svou argumentaci opírá o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, ze kterého dovozuje povinnost správce daně při předepisování úroku z prodlení zkoumat jeho dopady na daný daňový subjekt. Rozšířený senát nicméně ve svém usnesení výslovně konstatoval, že na úrok z prodlení se nevztahují charakteristiky, kterou jsou obecně spojovány se správními sankcemi. Správce daně tak při vydávání platebního výměru na úrok z prodlení není povinen posuzovat, jaký dopad bude mít tento úrok z prodlení na ekonomickou sféru daňového subjektu. Taková povinnost není zakotvena v daňovém řádu ani ji není možné dovodit z judikatury vrcholných soudů. Námitka, že jsou prvostupňová rozhodnutí nezákonná, neboť správce daně neprovedl úvahu ohledně jejich ústavnosti a dopadu na žalobkyni, je nedůvodná.
4. K námitce, že úrok z prodlení vzniká za celou dobu řízení, jehož délku neovlivňuje žalobkyně, ale správce daně, žalovaný uvedl, že daňový řád je postaven na principu, že povinnost správně vypočítat daň leží primárně na daňovém subjektu. Žalobkyně sice podala daňová přiznání za předmětná zdaňovací období, nicméně správce daně měl pochybnosti o správnosti žalobkyní zjištěné daně, a proto zahájil daňovou kontrolu. Vzhledem k tomu, že správce daně a následně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyně neměla nárok na odpočet daně nárokováný v podaných daňových přiznáních, a to z důvodu jejího zapojení do podvodu, resp. povědomí o zapojení do podvodu na DPH, nemohl žalovaný konstatovat, že úrok z prodlení vznikl v důsledku pomalé práce správce daně. Byla to žalobkyně, kdo porušil svou zákonnou povinnost uvést do daňového přiznání správnou výši daňové povinnosti, když v rámci daně na vstupu uplatňovala odpočet daně, na který neměla nárok. Pokud by žalobkyně uvedla daň v daňových přiznáních správně a zároveň ji ve lhůtě splatnosti uhradila, povinnost zaplatit úrok z prodlení by jí nevznikla. Samotná daňová kontrola nadto trvala od 29. 1. 2014 do 11. 5. 2015, což se s ohledem na nutnost rozklíčovat podvodný řetězec a identifikovat chybějící daň nejvíce jako nepřiměřené. Pokud měla za to, že je správce daně nečinný či že nepostupuje bez zbytečných průtahů, měla možnost se bránit prostřednictvím podnětu na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu.

Žaloba

5. Žalobkyně předně namítá, že úrok z prodlení jako samostatný institut v daňovém řízení představuje trestně správní sankci podobnou penále. Proto se žalovaný mylí, pokud považuje úrok z prodlení za odlišný od penále, které trestně správní sankcí je. Vzhledem k tomu, že úrok z prodlení je sankcí, vztahují se na něj v rámci jeho ukládání stejná omezení a povinnosti jako v případě penále. Žalovaný proto měl povinnost zhodnotit, jaký zásah uložené úroky z prodlení v majetkové sféře žalobkyně vyvolají a zda nebudou mít likvidační nebo rdousící dopad. Na podporu svých závěrů žalobkyně citovala odbornou literaturu, podle které má být úrok peněžitou sankcí za prodlení s úhradou splatné daně. Rovněž odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 37/11, a ze

dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Závěr, že se na úroky z prodlení nevztahují požadavky jako na vyměřování penále, není v usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 4 Afs 210/2014-57 dostatečně odůvodněn.

6. Dále žalobkyně namítá, že daňová kontrola, na jejímž základě byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období dubna 2011 až prosince 2011 a následně vyměřen úrok z prodlení, byla nepřiměřeně dlouhá, neboť trvala od 29. 1. 2014 do 11. 5. 2015. O tento čas úrok z prodlení zbytečně narůstal. Odmítá závěr, že povinnost správně vypočítat daň leží primárně na žalobkyni. Rovněž nesouhlasí s tím, že pokud správce daně dospěl k tomu, že žalobkyně nárok na odpočet neměla, nelze konstatovat, že úrok z prodlení vznikl v důsledku pomalé práce správce daně. Žalovaný má povinnost rozhodnout ve lhůtě 30 dnů, výjimečně ve lhůtě 3 až 6 měsíců. Pokud toto nebylo respektováno, nelze jí to přičítat k tíži. Stejně odmítá, že se měla bránit podněty na ochranu před nečinností, pokud měla za to, že správce daně byl nečinný či postupoval s průtahy. Takový závěr je v rozporu se zásadami dobré správy.
7. Žalobkyně rovněž nesouhlasí se stanovením doby, za kterou jí byl úrok z prodlení vypočten. Podle jejího názoru mělo být aplikováno omezení podle § 252 odst. 2 daňového řádu, podle kterého se úrok z prodlení uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Toto žalovaný odmítl s tím, že úrok z prodlení vzniká za každý jednotlivý den prodlení až do úhrady daně a není možné s ohledem na absenci přechodných ustanovení původní pětileté omezení na úroky vzniklé po 31. 12. 2014 aplikovat. Vzhledem k tomu, že úrok z prodlení je sankcí, měl se žalovaný zabývat tím, která právní úprava je pro žalobkyni příznivější, což neučinil, čímž zatížil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností.
8. Závěrem namítá, že zákonná úprava výše úroku z prodlení je neústavní. Zákonodárce nikdy rozumně nezodůvodnil, proč je úrok z prodlení nastaven ve výši, která je minimálně dvojnásobná oproti běžnému zákonnému úroku z prodlení. Neexistuje žádné ekonomické opodstatnění ani logické vysvětlení, proč si stát ve srovnání s jinými věřiteli upravil dvojnásobný příjem. Dochází zde zjevně k neoprávněné výhodě na straně státu jako věřitele ve vztahu daňovým pohledávkám oproti jiným pohledávkám. Tato zjevná a ničím neopodstatněná nerovnost je patrná při srovnání úročení dlužné daně a dlužného výživného (v případě fyzické osoby jakožto plátce daně). Dochází tak k porušení ústavně zaručeného principu rovnosti. Žalobkyně proto navrhl, aby soud podle čl. 95 odst. 2 Ústavy předložil věc Ústavnímu soudu k posouzení, zda je zákonná úprava úroku z prodlení ústavně konformní.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl. K námitce, že úrok z prodlení je sankcí, a žalovaný měl proto rozhodnout na základě správního uvážení, uvedl, že v napadeném rozhodnutí se povahou úroku z prodlení nezabýval, pouze s odkazem na usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 4 Afs 210/2014-57 dovodil, že na úrok z prodlení nelze automaticky aplikovat veškeré principy, které se obecně pojí s ukládáním správních sankcí. Nesouhlas žalobkyně oproti závěrům NSS neobstojí. Argumentace závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 37/11 je nepřiléhavá, neboť se v něm řešilo propadnutí věci na základě konstitutivního rozhodnutí, a nikoliv na základě deklaratorního rozhodnutí (jak je tomu v případě úroku z prodlení). V případě nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 pak žalobkyně vytrhává jeho závěry z kontextu a zcela opomíjí ty, které jsou v její neprospěch. Délka řízení není skutečností, kterou by bylo

možné vzít v potaz při předepsání úroku, neboť jeho výše je závislá na době, po kterou je daňový subjekt v prodlení s úhradou své daňové povinnosti. Pokud žalobkyně daň ve správné výši neuhradila včas ani bezodkladně poté, co jí byla správcem daně stanovena a čekala s její úhradou rok a půl, tedy fakticky ji uhradila až po pěti letech, nejedná se o skutečnost, která by mohla být přičítána správci daně. Délka daňové kontroly byla dána její rozsáhlostí a složitostí. Lhůta pro vydání napadeného rozhodnutí je stanovena pokynem Ministerstva financí a standardně činí 6 měsíců a u složitých případů i déle (nikoliv 30 dnů, jak žalobkyně tvrdí; žalovanému ani není jasné, z čeho žalobkyně tuto lhůtu dovozuje). Nedodržení této lhůty nicméně nemá žádný vliv na posouzení prodlení daňového subjektu.

10. K námitce nesprávné aplikace § 252 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí zdůvodnil, proč k posouzení příznivější právní úpravy nepřistoupil. Úrok z prodlení vzniká automaticky za každý den prodlení daňového subjektu, nicméně v případě žalobkyně ke dni 31. 12. 2014 žádný z úroků nepřesáhl dobu pěti let. Následně každý další den byl tento skutek (prodlení) páčán za totožné právní úpravy, která byla účinná v době vydání prvostupňových rozhodnutí. V obou případech proto byla právní úprava úroku z prodlení stejná.
11. K neústavnosti výše úroku z prodlení žalovaný sdělil, že mu nepřísluší hodnotit záměry zákonodárce, nicméně zvýhodnění státu oproti jiným věřitelům je možné nalézt napříč celým právním řádem České republiky (např. v exekucích) a je odrazem toho, že stát chrání veřejný zájem a finanční prostředky vybírá pro veřejný účel. K případným likvidačním a rdousícím dopadům úroku z prodlení žalovaný poukázal na možnost žádat o posečkání nebo prominutí tak, aby bylo zabráněno jejich případným likvidačním důsledkům (v případě penále toho žalobkyně využila).

Skutková zjištění vyplývající z obsahu správního spisu

12. Dne 29. 1. 2014 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období ledna 2011 až prosince 2011. V jejím rámci dospěl správce daně k tomu, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že se účastní podvodného jednání. Proto jí v uvedených daňových obdobích neuznal nárok na odpočet DPH z nákupu PET granulátu ve zdaňovacích obdobích dubna 2011 až prosince 2011.
13. Zpráva o daňové kontrole byla se žalobkyní projednána dne 11. 5. 2015 a dne 12. 5. 2015 vydal správce daně dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň a uložil jí povinnost zaplatit penále. Proti těmto rozhodnutím se žalobkyně odvolala.
14. Dne 18. 11. 2016 žalobkyně uhradila daňové povinnosti včetně penále za zdaňovací období dubna 2011 až prosince 2011.
15. Rozhodnutím ze dne 9. 1. 2017, č. j. 151/17/5300-21442-711315, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry ze dne 12. 5. 2015. Toto rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno do datové schránky dne 18. 1. 2017 a téhož dne nabylo právní moci.
16. Prvostupňová rozhodnutí byla žalobkyni doručena dne 23. 2. 2017. Téhož dne žalobkyně proti prvostupňovým rozhodnutím podala odvolání, které doplnila podáním ze dne 9. 3. 2017. V odvolání uplatnila žalobkyně obdobné důvody jako v žalobě.

17. Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno do datové schránky dne 10. 1. 2018 a téhož dne nabylo právní moci.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

18. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
19. Soud rozhodl ve věci bez nařízení jednání, neboť obě strany s tímto postupem vyjádřily souhlas (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Posouzení věci soudem

20. Podle § 252 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.
21. Podle § 252 odst. 2 daňového řádu vzniká daňovému subjektu 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 výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.
22. Soud se nejprve zabýval námitkou ohledně povahy úroku z prodlení. V tomto případě vycházel z právního názoru rozšířeného senátu NSS, který v usnesení č. j. 4 Afs 210/2014-57 uvedl: „V mezidobí zákon č. 230/2006 Sb., který novelizoval daňový řád z roku 1992, rozdělil výše popsany institut s účinností od 1. 1. 2007 na penále (§ 37b) a úrok z prodlení (§ 63). Institut penále uvedenou změnou získal nový obsah – jednalo se o jednorázovou sankci danou procentuální sazbou z částky daně, odpočtu či ztráty nesprávně uvedené v daňovém přiznání. Naproti tomu úrok z prodlení byl paušalizovanou náhradou za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně. Oba v právu se tradičně vyskytující instituty pouze s nepatrnými změnami převzal nový daňový řád z roku 2009, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011. V důvodové zprávě navrhovatel zákona uvedl, že penále (§ 251 daňového řádu z roku 2009) je „obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší, nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a který má povahu platebního deliktu.“ Naproti tomu úrok z prodlení (§ 252 tamtéž) byl charakterizován jako „ekonomická náhrada 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.“ Rozšířený senát NSS dále uvedl, že „[p]ři výkladu finančních institutů bez materiálního posouzení jejich povahy a účelu by tak mohl být ad absurdum považován za trestní sankci i úrok z prodlení, ačkoli jeho ekonomický účel nemá zjevně povahu trestu (pokud ovšem není jeho výše přemrštěná).“ Podle rozšířeného senátu NSS představuje zákonodárcem vymezený účel penále obligatorní sankci za porušení povinnosti tvrzení, kdežto v případě úroku z prodlení jím je ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na

daních. Z judikatury Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) pak vyplývá, že o trestně správní sankci se jedná v případě, kdy její účel je preventivně-represivní, zatímco o „trest“ nejde tehdy, jestliže je povaha následku za porušení povinnosti reparační (srov. *Poniatowski proti Francii*, rozhodnutí ze dne 6. 10. 2009, stížnost č. 29494/08, nebo *Jussila proti Finsku*, rozsudek ze dne 23. 11. 2006, stížnost č. 73053/01, bod 38). Jak poukázal rozšířený senát NSS, ze samotné důvodové zprávy k daňovému řádu vyplývá, že zákonodárce konstruoval úrok z prodlení podle § 252 jako náhradu za nedoplatek peněžních prostředků, jejíž účel tedy je primárně reparační. Úrok z prodlení proto trestně správní sankci nepředstavuje. Toto posouzení by bylo třeba upravit pouze tehdy, jestliže by se jeho výše změnila natolik, že by již nepředstavoval pouhou náhradu za hodnotu neodvedené daně, ale že by měl plnit rovněž preventivně-represivní funkci. Aby tomu tak bylo, jak uvedl rozšířený senát NSS, musela by jeho výše být přemrštěná. Tak tomu však v případě úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu není.

23. Ohledně výše úroku z prodlení rozšířený senát NSS uvedl: „[p]rocentní sazba úroku z prodlení by se měla odvíjet od repo sazby České národní banky, plynutím času jeho celková výše narůstá. Způsob vymezení tak reflektuje jak aktuální ‚cenu peněz‘ při pozdní platbě, tak délku prodlení. Tyto parametry úroku z prodlení by měly být zachovány, aby se neztratil jeho základní ekonomický smysl. Jinak řečeno, i úrok z prodlení by v případě přemrštěné výše mohl nabýt charakter sankce.“ Shledává-li žalobkyně povahu úroku z prodlení podle daňového řádu jako trestně správní sankci v tom, že výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, nelze jí dát za pravdu. Zdejší soud zde upozorňuje na to, že rozšířený senát NSS výše uvedený závěr, že se v případě úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu nejedná o trestně správní sankci, vyslovil za situace, kdy jeho výše odpovídala právě žalobkyní namítanému součtu repo sazby a 14 procentních bodů. Na tomto posouzení nemá zdejší soud důvod nic měnit ani v projednávané věci.
24. Zdejší soud tedy shrnuje, že názor rozšířeného senátu NSS ohledně netrestní povahy úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu nelze považovat za nedostatečně odůvodněný. Z jeho závěrů naopak bez pochybností vyplývá, že úrok z prodlení sankční povahu nemá, ale je podle záměru zákonodárce ekonomickou náhradou za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jiný účel úrok z prodlení nemá. Proto žalovaný ani správce daně jeho dopady na žalobkyni nemusel posuzovat.
25. Citace žalobkyně z komentářové literatury k daňovému řádu je podle soudu vytržena z kontextu. Citovaný text totiž zní: „**Úrok z prodlení je již v zákoně jednoznačně koncipován jako ekonomická náhrada** 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 dána úrokovou mírou. Úrok je peněžitou sankcí za prodlení s úhradou splatné daně. Naproti tomu pokuta za opožděné tvrzení daně je peněžitou sankcí za opožděné podání daňového tvrzení; penále je peněžitá sankce spojená s doměřením daně souvisejícím s kontrolními mechanismy správce daně (v podstatě jde o peněžitou sankci za nesplnění povinnosti dodatečného tvrzení daně)“ (*Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, systém ASPI, komentář k § 252; důraz přidán soudem). Z daného proto jednoznačně vyplývá, že i dle citovaného komentáře je úrok z prodlení ekonomickou náhradou za nedoplatky na daních. Slovo „sankce“ nepoužívá ve smyslu sankce trestně správní, na kterou by bylo možné vztáhnout zásady správního trestání, nýbrž v obecnějším smyslu jako následek

porušení právní povinnosti. Druhý žalobkyní citovaný literární zdroj pak pro svá tvrzení nepředkládá žádné argumenty, a nelze proto s jeho závěry v této rovině jakkoliv polemizovat. Lze pouze uvést, že paušální tvrzení, že úrok z prodlení má charakter trestně správní sankce, je v rozporu s judikaturou jak vnitrostátních správních soudů, tak ESLP. Stran závěrů nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 37/11 se soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že jsou v projednávané věci neaplikovatelné, a to jednak z důvodu uvedeného žalovaným, jednak proto, že úrok z prodlení není trestně správní sankcí. Z téhož důvodu není použitelný ani náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14, neboť i ten se zabývá povahou trestně správních sankcí a jejich dopady. Námitka je nedůvodná.

26. K námitce, že v důsledku průtahů na straně správce daně a žalovaného došlo k navýšení úroku z prodlení k tíži žalobkyně, soud uvádí, že z pravomocného rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2017, č. j. 151/17/5300-21442-711315, vyplývá, že žalobkyně byla zapojena do daňových podvodů, resp. o tomto zapojení věděla. Nadto tento závěr žalovaného zdejší soud potvrdil i v rozsudku ze dne 21. 4. 2021, č. j. 45 Af 3/2017-42. Z toho důvodu má žalovaný pravdu, že jde k tíži žalobkyně, pokud DPH nezaplatila ve správné výši včas, a na tom nemůže změnit nic ani délka daňové kontroly. Podle soudu by daňová kontrola jistě neměla trvat nepřiměřeně dlouho a daňové orgány by měly postupovat bez zbytečných průtahů. Pokud žalobkyně skutečně měla za to, že správce daně nebo žalovaný postupovali s průtahy či byli nečinní, mohla využít právní prostředky na ochranu před nečinností, což neučinila. Na to ostatně upozornil žalovaný. Soud k tomu dodává, že uvedené okolnosti neměly na povinnost žalobkyně platit úrok z prodlení ani jeho výši vliv.
27. Konstrukce, že doba, za kterou vzniká státu nárok na úrok z prodlení, by se měla odvíjet od postupů daňových orgánů činěných v přiměřené lhůtě, popřípadě vůbec by měla plynout až od právní moci rozhodnutí o doměření daně, postrádá jakoukoliv oporu v právní úpravě. Povinnost hradit úrok z prodlení je spojena s existencí prodlení. Vzniká tehdy, pokud daňový subjekt včas nesplnil svou daňovou povinnost a trvá do doby, než je daň uhrazena. Zákonná úprava přitom váže počátek prodlení se dnem splatnosti daně (§ 252 odst. 1 daňového řádu). Doba, za kterou je daňový subjekt povinen státu uhradit úrok z prodlení, je tak vymezena dnem splatnosti daně a dnem úhrady daně. V případě zahájení daňové kontroly a existence sporu o oprávněnost doměření daně, popřípadě její výši, je tak věcí procesní strategie a ekonomického rozhodnutí daňového subjektu, zda a kdy spornou daň zaplatí, přičemž při tomto uvažování musí brát v potaz i to, že pro eventuální budoucí vyměření úroku z prodlení je rozhodný den splatnosti daně. V tomto se však daňový spor nijak neliší od občanskoprávních sporů na plnění, v nichž musí obdobnou úvahu a rozhodnutí začasť učinit strana žalovaná. V této souvislosti soud upozorňuje rovněž na § 254 odst. 1 daňového řádu, podle kterého náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Vedle toho může daňový subjekt uplatňovat nárok na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem daňových orgánů podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaná rovněž v této souvislosti odkázala na možnost požádat o prominutí sporného úroku z prodlení, přičemž by dle

soudu bylo možné přihlédnout rovněž ke skutkovým okolnostem projednávané věci, například k úhradě sporné daně včetně penále žalobkyní ještě před pravomocným skončením doměřovacího řízení. Námitka je nedůvodná.

28. Důvodná je však žalobní námitka, že na projednávanou věc mělo být aplikováno omezení podle § 252 odst. 2 věty třetí daňového řádu, podle kterého se úrok z prodlení uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Podle rozsudku NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, jsou daňové orgány ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. V rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012-45, NSS tento názor dále rozvedl: „*V případech časového střetu staré a nové právní normy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle zrušené právní normy řídí novou právní normou. Naproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy a právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, se řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla tzv. pravá retroaktivita). Aplikuje se princip ochrany minulých právních skutečností, zejména právních konání, což znamená, že nová hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost. Proto jsou ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu správci daně vázáni právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu*“ (důraz přidán soudem).
29. O ustanovení s hmotněprávními účinky se podle rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, jedná tehdy, má-li být v důsledku jeho změny zasaženo do hmotněprávní sféry daňového subjektu, tj. do stanovení daňové povinnosti a vybrání daně. Stejně je pak nutno posuzovat povahu ustanovení, které upravuje úrok z prodlení, neboť se jedná o příslušenství daně, tedy součást daňové povinnosti (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). Jestliže tato ustanovení tak jako v posuzované věci určují dobu, po kterou se uplatňuje úrok z prodlení s úhradou daňového nedoplatku, jedná se nepochybně o otázku práva hmotného, neboť zasahují do stanovení podmínek souvisejících s vybráním daně. Po uplynutí stanovené doby by totiž zaniklo právo státu na uplatnění úroku z prodlení s úhradou daně a daňový subjekt by již nadále nebyl tomuto následku svého prodlení s úhradou daně vystaven a nemusel ze své majetkové sféry vydávat další prostředky spojené s pozdní úhradou daně. Mění se tedy jeho hmotněprávní pozice.
30. V případě hmotněprávních norem týkajících se úroků se výše popsaná obecná pravidla časové působnosti norem uplatní podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, následovně: „*Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá; okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost.*“
31. Tuto problematiku NSS završil v rozsudku ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24, kde dospěl k závěru, že „*správní orgány byly při uplatnění úroku z prodlení v posuzované věci pro absenci přechodných ustanovení ke změně § 252 odst. 2 daňového řádu vázány právními předpisy platnými v době vzniku dluhu na dani. Skutečnost, že samotný úrok z prodlení vzniká každým dnem trvání prodlení, je tudíž nerozhodná. Stejnou logikou ostatně postupoval Nejvyšší správní soud rovněž při posuzování časové působnosti § 254a daňového řádu upravujícího úrok z daňového odpočtu, který byl do zákona vložen rovněž bez výslovné zákonné úpravy své*

*působnosti na již založené a trvající hmotněprávní nároky (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, a ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39). Dle daňového řádu platí, že pokud byla daňovému subjektu doměřena z moci úřední daň vyšší, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru (srov. § 143 odst. 5). Podle § 252 odst. 2 daňového řádu běží v takovém případě úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti. Na základě této zákonné konstrukce se tedy daňový subjekt ocitá v prodlení v rozsahu neuhrazeného doměrku již ode dne původní splatnosti daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 Afs 40/2018-40). **Za okamžik vzniku dluhu na dani je tak třeba považovat původní den splatnosti daně.** Jelikož ten v posuzovaném případě nastal dne 1. 7. 2011, je pro povinnost stěžovatele platit úrok z prodlení rozhodným právo účinné k tomuto dni, podle něhož bylo možné uplatnit úrok z prodlení nejdéle za 5 let prodlení. Žalovaný a správce daně tudíž nepostupovali správně, pokud na věc aplikovali § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015, které již uvedené omezení doby úročení neobsahovalo“ (důraz přidán soudem).*

32. V projednávané věci jsou závěry NSS vyjádřené v rozsudku č. j. 7 Afs 351/2019-24 plně aplikovatelné a zdejší soud se s nimi ztotožňuje. Splatnosti daně za jednotlivá zdaňovací období od dubna 2011 do prosince 2011 nastala v jednotlivých případech v průběhu roku 2011 a na začátku roku 2012 (srov. specifikaci prvostupňových rozhodnutí v bodě 1 tohoto rozsudku). Pro povinnost žalobkyně platit úrok z prodlení je tak rozhodné právo účinné k těmto dnům (tj. ve vztahu ke každému jednotlivému zdaňovací období) a podle něho bylo možné uplatnit úrok z prodlení nejdéle za 5 let prodlení. Protože žalovaný toto omezení neaplikoval a úrok z prodlení žalobkyni vyměřil za delší dobu, zatížil napadené rozhodnutí nezákonností. Žalobní bod je proto důvodný. Na druhou stranu žalovaný ani správce daně neměli povinnost poměřovat, která právní úprava je pro žalobkyni příznivější, neboť jak vyplývá z výše uvedených úvah, úrok z prodlení nemá povahu trestně správní sankce.
33. K návrhu žalobkyně na přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu zdejší soud uvádí, že se nezabýval a ani nemohl zabývat ústavností § 252 odst. 2 věty druhé daňového řádu. Žalovaný nesprávně spočítal dobu prodlení žalobkyně, za kterou může úrok z prodlení požadovat. S ohledem na pořadí jednotlivých kroků přezkumu napadeného rozhodnutí a zrušovací důvody obsažené v bodech 28 až 32 tohoto rozsudku nebyl § 252 odst. 2 věta druhá daňového řádu vůbec kritériem posuzování postupu žalovaného. Soud proto neposuzoval ani jeho tvrzenou protiústavnost. Z tohoto důvodu se zdejší soud ani věcně nezabýval návrhem žalobkyně na přerušení řízení podle § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a předložení návrhu Ústavnímu soudu na zrušení § 252 odst. 2 věty druhé daňového řádu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Z čl. 95 odst. 2 Ústavy totiž jednoznačně vyplývá, že soud předloží věc Ústavnímu soudu tehdy, dospěje-li k závěru, že zákon, jehož *má být při řešení věci použito*, je v rozporu s ústavním pořádkem. Ustanovení čl. 95 odst. 2 Ústavy se týká konkrétní kontroly ústavnosti. V projednávané věci však nebyla v řízení před zdejším soudem věta druhá § 252 odst. 2 daňového řádu vůbec použita, neboť soud shledal nezákonnost napadeného rozhodnutí již ohledně otázky vyměření úroku z prodlení a neposuzoval otázku zákonnosti určení jeho výše. Čistě jen nad rámec nezbytného odůvodnění nicméně soud poznamenává, že přesvědčení žalobkyně o neústavnosti výše úroku z prodlení nesdílí, neboť jeho výše je stejná jako výše úroku, která náleží daňovému subjektu v případě protiprávního jednání správce daně (srov. § 254 odst. 1 daňového řádu a úvahy obsažené v bodu 27 tohoto rozsudku).

Závěr a náhrada nákladů řízení

34. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc žalovanému podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení. Prvostupňová rozhodnutí soud nezrušil, neboť nebyly naplněny podmínky pro jejich zrušení (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76). Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku jsou správní orgány vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
35. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyl úspěšný. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v soudním poplatku ve výši 3 000 Kč za podání žaloby a nákladech zastoupení advokátem. Zástupce žalobkyně uskutečnil dva účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsí žaloby podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], náleží mu tedy odměna ve výši 6 200 Kč, dále dvě paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a náhrada za daň z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) v sazbě 21 % z výše uvedených částek, tj. ve výši 1 428 Kč. Náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni ve stanovené lhůtě (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 29. dubna 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu