



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně:

**Wassa s.r.o.**

sídlem Příšovice 157, Příšovice 463 46

zastoupené advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem

sídlem Sluneční náměstí 14, 158 00 Praha

proti

žalovanému:

**Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 10. 2020, č. j. X a č. j. X

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím žalovaného č. j. X (dále jen „napadené rozhodnutí č. 1“) byly změněny platební výměry na úrok z prodlení č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X a č. j. X, všechny ze dne X (platební výměry na úrok z prodlení DPH za zdaňovací období leden, únor, květen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2014), vydané Finančním úřadem pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) podle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění platném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), a to tak, že byly výše úroků z prodlení v uvedených zdaňovacích obdobích sníženy. Rozhodnutím žalovaného č. j. X (dále jen „napadené rozhodnutí č. 2“) bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a platební výměry na úrok z prodlení č. j. X, č. j. X a č. j. X, všechny ze dne 15. 2. 2019 (platební výměry na úrok z prodlení DPH za zdaňovací období březen, duben a červen 2014), vydané správcem daně podle § 252 daňového řádu, byly potvrzeny.
2. Dne 30. 11. 2016 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014. Téhož dne byly správcem daně vydány zajišťovací příkazy na zdaňovací období duben, červen, červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2014.
3. Dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 5. 2018 byla na základě provedené daňové kontroly doměřena DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014. Rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 10. 2018, č. j. X (dále jen „původní rozhodnutí o dani“), byly dodatečné platební výměry potvrzeny.
4. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38, byly zrušeny výše zmíněné zajišťovací příkazy, v důsledku čehož mělo dojít ke změně data splatnosti doměřené daně. Z tohoto důvodu bylo Generálním finančním ředitelstvím nařízeno přezkoumání původního rozhodnutí o dani. Rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 12. 2018, č. j. X, bylo původní rozhodnutí o dani změněno tak, že bylo opraveno datum splatnosti doměřené DPH za zdaňovací období duben, červen, červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2014.
5. Z důvodu, že daň stanovená dodatečnými platebními výměry byla uhrazena až po datu splatnosti, se ocitla žalobkyně v prodlení s úhradou této daně, a vznikla jí tak ze zákona povinnost uhradit úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu. Výše uvedenými platebními výměry byly žalobkyni dne 15. 2. 2019 vyměřeny úroky z prodlení z doměřené DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014. Proti těmto platebním výměrům žalobkyně brojila odvoláním ze dne 27. 3. 2019 (zdaňovací období leden, únor, květen, červenec, září, říjen, listopad a prosinec 2014) a ze dne 19. 6. 2019 (zdaňovací období srpen 2014), které dvakrát doplnila - dne 30. 7. 2020 a 27. 8. 2020. Tvrdila, že úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu má smíšenou povahu. Tvoří jej jednak ekonomická složka (odškodnění státu za nemožnost nakládat s finančními prostředky) a dále pak sankční složka (sankce za nedodržení finanční disciplíny). Z porovnání § 252 daňového řádu a § 254a daňového řádu žalobkyně dovozovala, že pokud je obvyklá cena peněz 2 % p. a. + repo sazba, pak sankční složka úroku z prodlení je 12 % p. a. + repo sazba vyhlášená ČNB. Dle žalobkyně je tato výše sankce přemrštěná, protože úrok z prodlení má v drtivé většině trestní charakter. Z tohoto důvodu žalobkyně požadovala snížení úroku na 2 % p. a.
6. V doplnění odvolání ze dne 30. 7. 2020 žalobkyně namítala, že výše úroku z prodlení byla v napadených rozhodnutích stanovena nesprávně, neboť správce daně nezohlednil existenci

nadměrných odpočtů DPH od 25. 3. 2015 do 21. 10. 2015. Tyto nadměrné odpočty měly být evidovány na debetní straně osobního daňového účtu a použity na úhradu splatné DPH doměřené za zdaňovací období leden až prosinec 2014. Žalobkyně požadovala zohlednit nadměrné odpočty, které zahrnula do tabulky. Dále namítala, že správce daně nezohlednil skutečné datum platby dle § 150 odst. 5 daňového řádu u některých částek, které je dle žalobkyně 14. 8. 2017, ale dle správce daně 26. 10. 2018, příp. 9. 11. 2018. Tyto částky měly být uhrazeny z přeplatku ze dne 14. 8. 2017 ve výši 36 887 915,67 Kč, vzniklého na základě později zrušených zajišťovacích příkazů a souvisejících exekučních příkazů. Závěrem žalobkyně požadovala zohlednění dalších přeplatků na jejím osobním daňovém účtu, konkrétní částky za konkrétní období vyjmenovala.

7. Ve druhém doplnění odvolání ze dne 27. 8. 2020 žalobkyně požadovala dále zohlednit po dobu od 23. 5. 2016 do 25. 10. 2018 celkový zůstatek osobního daňového účtu ke dni 23. 2. 2014 ve výši 18 026 Kč.
8. Žalovaný se v napadených rozhodnutích nejprve zabýval údajně přemrštěnou výší úroku. Uvedl, že úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona, kde je stanoven i přesný způsob jeho výpočtu. Povinnost hradit úrok z prodlení je povinností objektivní, v zásadě nezávislou na subjektivních důvodech a správce daně nemá v tomto případě žádnou možnost modifikace úroku. Platební výměr na úrok z prodlení vydaný dle § 252 odst. 6 daňového řádu má pouze deklaratorní povahu. Nezakládá tedy nová práva nebo povinnosti, pouze se jím daňový subjekt vyrovnává o jejich existenci. Správní uvážení správce daně je v tomto případě možné pouze v rámci řízení o prominutí úroku z prodlení ve smyslu § 259b daňového řádu, této možnosti ovšem žalobkyně nevyužila. Žalovaný dále s odkazem na důvodovou zprávu k daňovému řádu, konstatoval, že úrok z prodlení představuje ekonomickou náhradu za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Žalovaný se věnoval vývoji institutu úroku z prodlení i jeho vztahu k úroku z daňového odpočtu. Uvedl, že jde o odlišné instituty dopadající na diametrálně odlišné situace. Dle názoru žalovaného má smysl úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu srovnávat s úrokem z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, neboť oba tyto úroky jsou důsledkem porušení zákona. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dosahuje stejné výše jako úrok z prodlení. Ani z tohoto pohledu tak neobstojí tvrzení žalobkyně o přemrštěnosti úroku z prodlení. K námitce týkající se nezohlednění nadměrných odpočtů DPH vzniklých v průběhu roku 2015 žalovaný uvedl, že tyto přeplatky již byly zohledněny v rámci výpočtu úroku z prodlení za vybrané měsíce roku 2015. Ke každému nadměrnému odpočtu vyjmenoval, v jakém časovém úseku a jakým způsobem byl zohledněn. Tyto přeplatky tedy nemohly být opětovně zohledněny v rámci výpočtu úroku z prodlení za jednotlivé měsíce roku 2014. K částce ve výši 36 887 915,67 Kč uhrazené dne 14. 8. 2017 žalovaný uvedl, že tato částka se v důsledku zrušení zajišťovacích příkazů stala ke dni 15. 8. 2017 přeplatkem, jež byl použit na úhradu nedoplatků za jednotlivá zdaňovací období roku 2015 a dále za duben, červen, srpen a září 2014. Úhrady DPH provedené tímto přeplatkem se projeví v úročení za příslušné měsíce, což lze ověřit mimo jiné z napadených platebních výměrů, jelikož částky uhrazené z tohoto přeplatku byly úročeny pouze do dne 15. 8. 2017. Tyto přeplatky tak rovněž nebylo možné opětovně použít pro další odečtení v rámci výpočtu úroku z prodlení DPH. V napadeném rozhodnutí č. 1 žalovaný formou tabulky uvedl všechny přeplatky, které byly zohledněny v jednotlivých měsících. V dalších tabulkách pak rozvedl způsob výpočtu snížení úroku v jednotlivých zdaňovacích obdobích i celkovou částku, o kterou byl úrok v těchto zdaňovacích obdobích snížen. V napadeném

rozhodnutí č. 2 na zmíněné přeplatky a způsob jejich zohlednění pouze odkázal, jelikož výše platebních výměrů za období března, dubna a června 2014 nebyla snižována. V tomto případě žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

## II. Žaloba

9. Žalobkyně obě rozhodnutí žalovaného napadla žalobou. Obdobně jako v odvolání namítala, že úrok z prodlení je finančním postihem se smíšenou povahou. Částečně obsahuje odškodnění státu za nemožnost nakládat s finančními prostředky a částečně je sankcí pro jednotlivce za nezaplacení daně coby následek nesprávného tvrzení daně. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že úrok z prodlení představuje náhradu za chybějící prostředky ve veřejném rozpočtu. V této souvislosti navrhovala provést důkaz obsahem webových stránek:

<https://www.mfcr.cz/cs/verejnysektor/rizeni-statniho-dluhu/dluhova-statistika/naklady-s-tatniho-dluhu>

<https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rizeni-statniho-dluhu/dluhova-statistika/struktura-a-vyvoj-statniho-dluhu>

<https://www.cnb.cz/cs/casto-kladene-dotazy/Jak-se-vyvijela-dvoutydeni-reposazba-CN-B/>.

10. Z uvedených zdrojů žalobkyně dovozovala, že výše úroku z prodlení je přemrštěná, jelikož úrok z prodlení byl v letech 2012 až 2018 více než čtyřikrát vyšší než náklady na obsluhu státního dluhu. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, konstatovala, že úrok z prodlení má povahu trestu a je na něj třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Žalobkyně dále namítala, že pokud zákonodárce v § 254a daňového řádu stanovil, že obvyklá cena peněz pro jednotlivce je 2 % p. a. + repo sazba vyhlášená ČNB, pak je zřejmé, že sankční složka úroku z prodlení představuje 12 % p. a., což lze považovat za přemrštěné, protože úrok má tak v drtivé většině sankční charakter. Žalobkyně tvrdila, že byla za totéž pochybení potrestána dvakrát. Poprvé daňovým penálem a podruhé úrokem z prodlení v části, která převyšuje sazbu 2 % p. a. + repo sazba vyhlášená ČNB, čímž došlo k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné. Své závěry opírala zejména o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014-76, rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 9. 2018, č. j. 50 Af 11/2018-38. Dále žalobkyně zmiňovala různé internetové zdroje, případně výroky bývalé ministryně financí JUDr. Aleny Schillerové, Ph.D. ze dne 27. 10. 2020, které pronesla při jednání Poslanecké sněmovny, z nichž rovněž dovozovala přemrštěnost výše úroků z prodlení. S odkazem na důvodovou zprávu k daňovému řádu též uvedla, že snížení výše úroku z prodlení o šest procentních bodů je faktickým přiznáním zákonodárce, že nejméně do 31. 12. 2020 je zákonná výše úroku z prodlení s ohledem na jeho reparační funkci přemrštěná. Závěrem žalobkyně citovala z nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 12. 2020, sp. zn. I. ÚS 1251/17, a polemizovala s tvrzením žalovaného, dle něž neměly správní orgány možnost výši úroku z prodlení změnit. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala zrušení napadených rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
11. V doplnění žaloby, které bylo soudu doručeno v zákonné lhůtě pro podání žaloby,

žalobkyně opět obdobně jako v odvolání tvrdila, že správce daně nezohlednil existenci přeplatků na jejím osobním daňovém účtu. V tabulce č. 1 doplnění žaloby uvedla nadměrné odpočty, které podle ní měly být evidovány správcem daně na debetní straně osobního daňového účtu žalobkyně a použity na úhradu splatné DPH doměřené za období leden až prosinec 2014. Žalobkyně namítala, že správce daně sice provedl výpočet úroku z prodlení a jeho vyměření v platebních výměrech na úrok z prodlení v dotčených měsících roku 2015 z namítaných částek v prodlení až od data skutečného vyplacení nadměrného odpočtu, avšak správný okamžik vzniku přeplatku již v rámci těchto platebních výměrů u ostatních doměřených částek nezohlednil. Nepravdivost tvrzení o zohlednění zmíněných přeplatků při výpočtu úroku z prodlení za jednotlivé měsíce roku 2015 žalobkyně demonstrovala na platebním výměru na úrok z prodlení za únor 2015, který blíže analyzovala. Uvedla, že úrok z prodlení z dlužné částky 2 967 608 Kč je vyměřen za období od 27. 4. 2015 do 15. 8. 2017, tzn. po namítaném nezohledněném období existence přeplatku od 25. 3. 2015 do 21. 4. 2015. Ovšem z dlužné částky 939 033 Kč je úrok vyměřen již od 31. 3. 2015 do 15. 8. 2015, přestože zde měl být v období od 25. 3. 2015 do 21. 4. 2015 evidován přeplatek ve výši 2 967 608 Kč. Žalobkyně svůj názor rovněž dokládala rozbořením platebního výměru za zdaňovací období leden 2015. Přeplatek ve výši 2 967 608 Kč nebyl zohledněn ani v tomto období. Úrok z prodlení z částky 1 078 407 Kč byl vyměřen za období od 2. 3. 2015 do 18. 8. 2017, tedy včetně namítaného období 25. 3. 2015 do 21. 4. 2015. Shodná situace pak podle žalobkyně nastala také ve všech dalších měsících roku 2015.

12. Žalobkyně rozporovala rovněž tvrzení žalovaného, podle kterého byl přeplatek ve výši 36 887 915,67 Kč zohledněn v úročení za příslušné měsíce roku 2014. Namítala, že správce daně konkrétně nezohlednil skutečné datum platby přeplatku, tedy 14. 8. 2017, při výpočtu úroku z prodlení v případech, které uvedla v tabulce. Tvrdila, že z platebních výměrů je zjevné, že úrok z prodlení byl z uvedených částek vyměřen vždy též za období po 14. 8. 2017. Žalobkyně k tomu poukázala na platební výměr na úrok z prodlení za únor 2014. Uvedla, že úrok z prodlení z dlužné částky 574 347 Kč byl vyměřen za období od 31. 3. 2014 do 26. 10. 2014, tzn. včetně žalobkyní namítaného období od 14. 8. 2014 do 26. 10. 2014, úrok z prodlení z dlužné částky 1 026 460 Kč byl vyměřen za období od 31. 3. 2014 do 9. 11. 2014, tzn. včetně žalobkyní namítaného období od 14. 8. 2014 do 9. 11. 2014 a v případě dlužných částek 397 Kč a 162 Kč je situace obdobná. Shodná situace pak podle žalobkyně nastala také ve všech dalších měsících roku 2014.
13. Žalobkyně dále namítala, že z bodů [32] až [42] napadeného rozhodnutí č. 1 nelze zjistit, z jakých údajů evidovaných na osobním daňovém účtu žalovaný vycházel při identifikaci přeplatků, které nebyly dosud jinak využity. Z toho důvodu nelze ověřit výroky I. až IX. napadeného rozhodnutí č. 1, které promítají výpočty a vyměření úroku z prodlení, k nimž žalovaný dospěl v bodech [34] až [42] napadeného rozhodnutí č. 1, a to je proto nepřezkoumatelné.
14. Žalobkyně považovala za nepřezkoumatelné i napadeného rozhodnutí č. 2. Dle žalobkyně nelze zjistit, z jakých údajů evidovaných na osobním daňovém účtu žalobkyně vycházel žalovaný v bodech [33] a [34] napadeného rozhodnutí při identifikaci přeplatků, které byly beze zbytku použity pro snížení úroku z prodlení DPH za zdaňovací období leden 2014 a únor 2014, ani při identifikaci přeplatků, které byly použity pro snížení úroku z prodlení DPH za zbylá zdaňovací období roku 2014.

### III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný žalobu za důvodnou nepovažoval. K námitkám žalobkyně týkajícím se povahy úroku z prodlení odkázal na napadená rozhodnutí, v nichž se s obdobnými námitkami žalobkyně vypořádal. Žalovaný zopakoval, že úrok z prodlení představuje ekonomickou náhradu za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. K tomu dodal, že povahou úroku z prodlení se již zabýval Nejvyšší správní soud, a to např. v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, na který odkazovala také sama žalobkyně. Rozšířený senát v citovaném usnesení řešil rozdíl mezi penále a úrokem z prodlení. Shrnutí, že do 31. 12. 2006 byl institut penále upraven v § 63 zákona o správě daní a poplatků, přičemž se jednalo o kombinaci penále a úroku z prodlení. Novelizací byl popsán institut rozdělen na penále (§ 37b) a úrok z prodlení (§ 63) a institut penále uvedenou změnou získal nový obsah. Oba tyto instituty poté převzal daňový řád. Přitom penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2010 a podle § 251 daňového řádu má povahu trestu. Naopak u úroku z prodlení rozšířený senát odkázal na důvodovou zprávu k daňovému řádu, která uvádí, že úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Z toho žalovaný dovozoval, že úrok z prodlení nelze v obecné rovině považovat za trest. Podle rozšířeného senátu by se úrok z prodlení mohl stát sankcí pouze v případě jeho přemrštěné výše. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014-76, k tomu pak Nejvyšší správní soud dodal, že zatímco na penále ve smyslu právní úpravy účinné od 1. 1. 2007 je nutné základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a z Listiny základních práv a svobod důsledně aplikovat, tyto garance se nevztahují na úrok z prodlení. Z citované judikatury Nejvyššího správního soudu je tak zřejmé, že úrok z prodlení jako takový nemá povahu trestu, a proto na něj ani nelze vztahovat právní úpravu týkající se trestání, a rovněž nelze přisvědčit úvaze žalobkyně, že byla v daném případě potrestána dvakrát. Žalovaný uzavřel, že výše úroku z prodlení je dána zákonem, kde je stanoven i přesný způsob jejího výpočtu, a není tudíž na úvaze správce daně. Pokud jde o odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, nepovažoval ho žalovaný za přílehlavý, jelikož se týkal penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, což je zcela odlišný institut od úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu. Ani nález Ústavního soudu ze dne 7. 12. 2020, sp. zn. I. ÚS 1251/17, není dle žalovaného na daný případ přílehlavý, žalobkynin citovaná pasáž se vztahuje k situaci, kdy zákon konkrétní postup pro správce daně neupravoval. V posuzovaném případě však zákon jasně stanoví, jak má správce daně při výpočtu úroku z prodlení postupovat. Správce daně se přitom od této zákonné úpravy nemůže odklonit.
16. K námitce údajného nezohlednění nadměrných odpočtů vzniklých v průběhu roku 2015, které žalobkyně uvedla v tabulce č. 1 doplnění žaloby, se žalovaný vyjádřil v bodě [30] žalobou napadených rozhodnutí, v němž žalobkyni sdělil, že tyto přeplatky již byly zohledněny v rámci výpočtu úroku z prodlení za jednotlivé měsíce roku 2015 (únor až červen a srpen 2015), a proto tyto přeplatky nelze opětovně zohlednit v rámci výpočtu úroku z prodlení za posuzovaná období roku 2014. Žalobkyně s tímto sdělením žalovaného nesouhlasí a považuje je za nepravdivé. Tyto závěry však odpovídají skutečnostem majícím oporu ve spisu žalobkyně. Pokud jde o žalobkynin provedený rozbor platebního výměru na úrok z prodlení za únor 2015, na kterém demonstrovala nezohlednění uvedených přeplatků, žalovaný uvedl, že částka ve výši 2 967 608 Kč uvedená ve výpočtu úroku z prodlení na DPH za zdaňovací období únor 2015, představuje výši

nadměrného odpočtu, který žalobkyně vykávala v řádném daňovém přiznání a který byl ze strany správce daně vyměřen a dne 21. 4. 2015 vrácen. Následně v rámci doměřovacího řízení byla namísto již vyměřeného a vyplaceného nadměrného odpočtu doměřena daňová povinnost ve výši 939 033 Kč, která je ze zákona úročena od pátého dne po původním dni splatnosti daně, tedy od 25. 3. 2015. Původně vyměřený a vyplacený nadměrný odpočet za zdaňovací období únor 2015 byl tedy při výpočtu úroku z prodlení zohledněn tak, že část úroku z prodlení za únor 2015 je úročena až od 21. 4. 2015, nikoli už od splatnosti daně. Z uvedeného je pak rovněž zřejmé, proč tento „přepatek“ nemohl být dále zohledněn při výpočtu úroku z prodlení ani za leden 2015, ani za jednotlivá zdaňovací období roku 2014, o něž jde v tomto případě.

17. Žalovaný nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, dle něhož nebyl zohledněn přepatek ve výši 36 887 915,67 Kč v úročení za příslušné měsíce roku 2014. Zmíněný přepatek byl konkrétně použit na úhradu nedoplatků - doměřené DPH za zdaňovací období duben, červen, srpen a září 2014. Úhrady doměřené DPH provedené tímto přepatkem se projeví v úročení za zmíněné měsíce, což lze ověřit mimo jiné z napadených platebních výměřů, jelikož částky uhrazené z tohoto přeplatku byly úročeny pouze do 15. 8. 2017. Zmíněný přepatek nebyl použit na úhradu doměřené DPH za zdaňovací období únor 2014, proto také nebyl v úročení za tento měsíc zohledněn.
18. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. Žalovaný v bodech [32] a [33] napadeného rozhodnutí č. 1 uvedl výčet přepatků nacházejících se na osobním daňovém účtu žalobkyně v příslušné době a následně v bodech [34] až [42] pak popsal výpočet úroku z prodlení, který tyto přeplatky zohledňoval. Žalovaný tak sdělil žalobkyni veškeré skutečnosti, na jejichž základě došlo ke snížení výše úroku z prodlení na DPH za zdaňovací období leden, únor, květen, červenec, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2014. S ohledem na přezkoumatelné zdůvodnění napadeného rozhodnutí č. 1 považoval žalovaný za přezkoumatelné i napadené rozhodnutí č. 2. Žalobkyně totiž spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí č. 2 v tom, že poukazovalo na výpočet snížení úroku v údajně nepřezkoumatelném napadeném rozhodnutí č. 1. Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhol, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Posouzení věci soudem

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle 75 odst. 2 s. ř. s., s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správce daně v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
20. K projednání žaloby nařídil soud ústní jednání. Opětovné žádosti právního zástupce žalobkyně o odročení ústního jednání soud nevyhověl, o čemž žalobkyni prostřednictvím jejího právního zástupce vyrozuměl. Právní zástupce žalobkyně opětovně žádal o odročení nařízeného ústního jednání z důvodu své pracovní neschopnosti trvající od 20. 4. 2021 a z důvodů nepříznivé epidemiologické situace. Úlohou právního zástupce je bránit zájmy klienta v řízení, tedy jak jeho hmotná práva, tak i práva procesní. Zdejší soud si je důležitosti úlohy právního zástupce při jednání vědom, avšak je toho názoru, že právní zástupce může být při jednání „nahrazen“ i jinou osobou povolanou k výkonu advokacie

(na základě tzv. substituční plné moci); s tím ostatně procesní předpisy počítají (srov. § 25 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.). Je totiž také nutno vážit zájmy účastníků řízení (tedy i zájem žalobkyně) na rozhodnutí v přiměřeném čase (jakožto součásti práva na spravedlivý proces), které je garantováno čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (obdobně též čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, publikována pod č. 209/1992 Sb.). Není tedy možné paušálně trvat na tom, že účastník (právní laik) má právo na přítomnost svého právního zástupce u ústního jednání vždy. V případě, kdy je nařízeno ústní jednání ve věci, je věcí dohody mezi klientem a jeho zástupcem, zda bude zástupce u jednání osobně přítomen, či zda si ustanoví dalšího zástupce, nemůže-li být osobně přítomen, či dokonce zda svého klienta při jednání ponechá „bez zastoupení“. Uvedený názor soudu je v souladu s přístupem, který k právu na právní pomoc zakotvenému v čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod zaujímá Ústavní soud. (srov. náleze ze dne 30. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 2448/08). V posuzovaném případě bylo ústní jednání nařízeno opakovaně; ostatně právní zástupce o nařízeném ústním jednání věděl více než měsíc předem a v té době mu již bylo známo, že se nebude jednání moci zúčastnit. Charakter správního soudnictví jistě nevyklučuje podat soudu ve věci samé případně i písemné stanovisko - důvody žaloby navíc s ohledem na koncentrační princip vlastní správnímu soudnictví již při jednání nemohly být nijak rozšiřovány. Soud proto žádosti právního zástupce žalobce nevyhověl. Žalovaný při ústním jednání setrval na svých argumentech uvedených v napadených rozhodnutích a písemném vyjádření k žalobě.

21. Nejprve se soud zabýval námitkou týkající se povahy úroku z prodlení. Žalobkyně dovozovala sankční povahu úroku z prodlení zejména z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57. Poukazovala na v tomto usnesení obsažený názor, dle něž *„...úrok z prodlení by v případě přemrštěné výše mohl charakter sankce nabýt.“* Přemrštěnost výše úroku z prodlení se pak snažila prokázat srovnáním výše nákladů na obsluhu státního dluhu a výše sazby úroku z prodlení. Zdejší soud se s takovou argumentací neztotožnil. V rozsudku ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 181/2017-31, se Nejvyšší správní soud zabýval totožnou námitkou stejného právního zástupce žalobkyně a dospěl k závěru, že *„úrok z prodlení v nyní posuzované věci s ohledem na jeho zákonnou výši nepředstavuje sankci.“* Tento názor je ostatně ve shodě i s žalobkyní citovaným dřívějším rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014-76, dle něž *„Na penále ve smyslu právní úpravy účinné od 1. 1. 2007 je nutné základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny důsledně aplikovat, tyto garance se však nevztahují na úrok z prodlení, koresponduje-li jeho podstatným účelům (k tomu podrobněji srov. Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Námitka nesprávného posouzení povahy úroku z prodlení proto není důvodná.“* Zdejší soud přitom nevidí důvod, pro který by nebylo možné tento závěr aplikovat rovněž na zde přezkoumávaný případ. Jedná se totiž o konstantní názor Nejvyššího správního soudu. Z tohoto důvodu rovněž není možné tvrdit, že by snížením výše úroku z prodlení novelou daňového řádu zákonodárce přiznal přemrštěnost jeho zákonné výše. Výše úroku z prodlení podle § 252 odst. 4 daňového řádu odpovídá výši úroku z prodlení podle § 1970 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Ten odkazuje na § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem a upravují některé otázky Obchodního věstníku, veřejných rejstříků právnických a fyzických osob a evidence

svěreneckých fondů a evidence údajů o skutečných majitelích, kde je uveden způsob výpočtu úroku z prodlení, který byl aplikován i na zde přezkoumávaný případ. V tomto kontextu pak neobstojí ani námitka žalobkyně spočívající v tvrzení, že správce daně měl výši úroku z prodlení modifikovat. V případě, že by tak správce daně učinil, porušil by výše uvedená ustanovení citovaných předpisů. Opak nelze dovodit ani z nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 12. 2020, sp. zn. I. ÚS 1251/17. Žalobkyní citovaná pasáž: „*chybějící zákonný základ pro zásah do práv zcela jistě nelze nahradit konstatováním orgánu veřejné moci, že zákon neposkytuje konkrétní procesní postup, jak se tohoto zásahu do práv nedopustit*“ na posuzovanou věc nedopadá. V Ústavním soudem zkoumaném případě totiž zákon nestanovoval, jak konkrétně má správce daně postupovat. S ohledem na výše uvedené je zjevné, že taková konstrukce ve zde přezkoumávaném případě neobstojí, jelikož postup správce daně byl zákonem přesně definován. K odkazu na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 9. 2018, č. j. 50 Af 11/2018-38, zdejší soud pouze ve stručnosti uvádí, že zmíněný rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 06. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39. Není proto možné vyvozovat z něj relevantní závěry. Na posuzovanou věc rovněž není možné aplikovat ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65. Týká se totiž penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, což je zcela odlišný institut od úroku z prodlení. Stejně tak není možné argumentovat § 254a daňového řádu, jelikož ten dopadá na institut úroku z daňového odpočtu, tedy opět zcela odlišný institutu od úroku z prodlení. Zdejší soud závěrem konstatuje, že neprováděl důkazy obsahem webových stránek. Takový postup by byl, s ohledem na výše uvedené závěry plynoucí z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, zcela nadbytečný.

22. Soud se dále musel vypořádat s námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nedostatek důvodů lze obecně uvést, že se primárně týká nedostatků jeho odůvodnění. Dle § 102 odst. 3 daňového řádu v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je tedy takové rozhodnutí, z něhož nelze seznat, jaké skutečnosti vzal správní orgán za podklad svého rozhodnutí, na základě jakých důkazů tak učinil, jak se vypořádal s námitkami a návrhy účastníka řízení, jakými úvahami byl veden při hodnocení důkazů, podle kterých právních norem rozhodoval a proč. Rozhodnutí odvolacího orgánu se považuje za nepřezkoumatelné také tehdy, jestliže z něj není zřejmé, jak se vypořádal s odvolacími námitkami účastníka řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84).

23. Žalobkyně tvrdila, že z bodů [32] až [42] napadeného rozhodnutí č. 1 nelze zjistit, z jakých údajů evidovaných na osobním daňovém účtu žalobkyně vycházel žalovaný při identifikaci přeplatků. Takové tvrzení se dle názoru zdejšího soudu nezakládá na pravdě. V bodě [32] žalovaný popsal, jakým způsobem přeplatky zohlednil a zároveň je vypsal do přehledné tabulky tak, aby bylo patrné, za jaké období byly evidovány a v jaké výši byly zohledněny ve vztahu ke konkrétnímu zdaňovacímu období. V bodech [33] až [42] žalovaný vysvětlil, jakým způsobem byly ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím přeplatky zohledněny při snížení úroku z prodlení. Vše je uvedeno v přehledných tabulkách, které jsou zřetelně a srozumitelně popsány. Nelze tedy tvrdit, že by nebylo možné ověřit výroky napadeného rozhodnutí č. 1. Obdobnou námitku žalobkyně vznesla rovněž v souvislosti s napadeným rozhodnutím č. 2. K tomu soud pouze poznamenává, že napadené

rozhodnutí č. 2 ve svých výrocích potvrdilo platební výměry týkající se zdaňovacích období březen, duben a červen 2014. Žalovaný proto ve vztahu k výpočtu snížení úroků za ostatní zdaňovací období roku 2014 pouze pro úplnost odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí č. 1, které se těmito obdobími zabývalo. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené námitky nepřezkoumatelnosti nepřisvědčil, ve shodě s žalovaným má za to, že obě napadená rozhodnutí jsou rozhodnutí přezkoumatelná.

24. S námitkou, dle níž měly být nadměrné odpočty vzniklé v průběhu roku 2015 evidovány správcem daně na debetní straně osobního daňového účtu žalobkyně a použity na úhradu splatné DPH doměřené za období leden až prosinec 2014, se soud neztotožnil. Jak správně konstatoval žalovaný, tyto nadměrné odpočty byly již zohledněny v rámci výpočtu úroku z prodlení za jednotlivé měsíce roku 2015 (únor až červen a srpen 2015). Tato skutečnost je ostatně zřejmá i z platebních výměrů za uvedená období, kdy je zjevné, že část úroků z prodlení byla úročena od pozdějšího data (tj. od data vrácení nadměrných odpočtů). Konkrétně v případě platebního výměru ze dne 4. 9. 2018, č. j. X (únor 2015), byla částka 2 967 608 Kč úročena až od 21. 4. 2015 (tj. od data vrácení nadměrného odpočtu). Zbylá doměřená daň byla úročena od 25. 3. 2015 (tj. od 5. dne po původním dni splatnosti daně). Stejným způsobem bylo postupováno i ve zdaňovacích obdobích březen, duben, květen, červen a srpen 2015. Soud proto odmítl námitku žalobkyně týkající se nezohlednění správného okamžiku vzniku přeplatku, jelikož, jak je zjevné z výše uvedeného rozboru, nadměrné odpočty ve výpočtu úroku z prodlení zohledněny byly, a to v příslušných zdaňovacích obdobích roku 2015. V rámci výpočtu úroku z prodlení za jednotlivá zdaňovací období roku 2014 již znovu být zohledněny nemohly.
25. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně týkající se nezohlednění přeplatku ve výši 36 887 915,67 Kč v úročení za příslušné měsíce roku 2014. Žalovaný tuto námitku v napadených rozhodnutích vypořádal, když přehledně uvedl, na úhradu kterých nedoplatků byla tato částka použita, a to konkrétně tak, že částka ve výši 27 279 131,79 Kč byla použita na úhradu doměřené DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2015, částka ve výši 1 598 735 Kč na úhradu doměřené DPH za duben 2014, částka ve výši 6 393 374 Kč na úhradu doměřené DPH za červen 2014 a částka ve výši 3 869 340 Kč na úhradu doměřené DPH za srpen 2014. Z doměřené DPH za září 2014 ve výši 2 435 484 Kč pak byla uhrazena pouze část ve výši 554 507,88 Kč. Zdejší soud ověřoval, zda součet částek použitých na úhradu doměřené daně v uvedených zdaňovacích obdobích odpovídá celkové částce přeplatku. Prostým součtem vyjmenovaných částek však dospěl k výsledku 39 695 087 Kč. Kontrolou správního spisu poté zjistil, že z doměřené DPH za srpen 2014 byla uhrazena pouze část ve výši 1 062 167 Kč a nikoli celková částka ve výši 3 869 340 Kč. Tato skutečnost vyplývá z platebního výměru ze dne 15. 2. 2019, č. j. 1497630/18/2607-50050-604156. Zdejší soud proto konstatuje, že se ze strany žalovaného jedná o zjevnou chybu v psaní. S ohledem na to, že byl úrok z prodlení vypočítán a vyměřen správně, nelze tvrdit, že by se jednalo o vadu řízení. Přeplatek ve výši 36 887 915,67 Kč tedy byl, jak bylo popsáno výše, použit nejen k úhradě doměřené daně za jednotlivá zdaňovací období roku 2015, ale i za zdaňovací období duben, červen, srpen a září 2014. Zohledněn v úročení za tyto měsíce roku 2014 byl tak, že částka ve výši 1 598 735 Kč (zdaňovací období duben 2014), částka ve výši 6 393 374 Kč (zdaňovací období červen 2014), částka ve výši 1 062 167 (zdaňovací období srpen 2014) a částka ve výši 554 507,88 Kč (zdaňovací období září 2014) byly úročeny pouze do 15. 8. 2017, tedy do doby uhrazení doměřené daně tímto přeplatkem. Nelze proto přisvědčit argumentaci žalobkyně, že správce daně nezohlednil skutečné datum platby přeplatku ve výši 36 887 915,67 Kč. Stejně tak nelze tvrdit, že by správce

daně pochybil, když nezohlednil daný přeplatek ve výpočtu úroku z prodlení za zdaňovací období únor 2014. Nestalo se tak proto, že v tomto měsíci, stejně jako ve zbývajících měsících roku 2014, nebyl zmíněný přeplatek využit na úhradu doměřené daně.

## V. Závěr a náklady řízení

26. S ohledem na shora uvedené soud žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
27. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
28. V souzeném případě měl úspěch žalovaný správní orgán, ten náhradu nákladů řízení nepožadoval, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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](http://www.nssoud.cz).

Liberec 26. ledna 2022

Mgr. Lucie Trejbalová  
předsedkyně senátu