



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Václava Štencla, MA a JUDr. Radka Malenovského ve věci

žalobce: **skupina podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, registrovaná u správce daně pod DIČ: CZ699002069**
zastupující člen skupiny Hortim-International, spol. s r. o.
sídlem Kšírova 242, 619 00 Brno
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2022 č. j. 18060/22/5300-21442-712226,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Specializovaný finanční úřad (dále „*správce daně*“) doměřil žalobci (platebním výměrem z 21. 1. 2019) za zdaňovací období leden až prosinec 2013 (na základě výsledku daňové kontroly) daň z přidané hodnoty (dále „*DPH*“) v celkové výši 37 364 840 Kč a penále ve výši 7 472 693 Kč. Správce daně platebními výměry z 4. 5. 2020 (platební výměry č. j. 72508/20/4300-12711-110766, 72509/20/4300-12711-110766, 72510/20/4300-12711-110766, 72511/20/4300-12711-110766, 72512/20/4300-12711-110766, 72513/20/4300-12711-110766, 72514/20/4300-12711-110766, 72515/20/4300-12711-110766, 72516/20/4300-12711-110766, 72517/20/4300-12711-110766, 72518/20/4300-12711-110766, 72519/20/4300-12711-110766) vyrozuměl žalobce o úroku z prodlení úhrady daňových povinností na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2013 (dále „*prvostupňová rozhodnutí*“). K odvolání žalobce proti prvostupňovým rozhodnutím žalovaný rozhodnutím z 20. 5. 2022 č. j. 18060/22/5300-21442-712226 (dále „*napadené rozhodnutí*“) změnil prvostupňová rozhodnutí tak, že úrok z prodlení za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 1. 2013 činí celkem 25 730 792 Kč. Správní orgány vyšly při předpisu úroku z prodlení z toho, že žalobce uhradil daň za předmětná zdaňovací období dne 1. 2. 2019.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce navrhl zrušit napadené rozhodnutí žalovaného, *in eventum* částku úroku z prodlení snížit, neboť úrok byl stanoven ve zjevně nepřiměřené výši, když minimálně v části, ve které stanovený úrok z prodlení převýšil výši úroku z prodlení dle občanského zákoníku (tj. ve výši 6 %), se jedná o sankci. Žalobce namítl zejména následující. Výše úroku z prodlení ve spojení s uloženým penále činila více než 100 % celkové částky doměřené daně z přidané hodnoty. Taková výše úroku z prodlení je neproporcionální ve vztahu k doměřené dani a neplní svůj účel, a to zejména v kontextu způsobu stanovení a výše například úroku z daňového odpočtu. Smysl a účel úroku z prodlení a z daňového odpočtu je fakticky identický, a to jako ekonomická náhrada za chybějící finanční prostředky, které musí veřejné/podnikatelské rozpočty získat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase; disproporcionalita výše těchto úroků je zřejmá a zakládá protiústavnost a nerovnost při ochraně vlastnictví mezi státem a daňovým subjektem. Úrok z prodlení v kontextu penále představuje trest ve smyslu judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Žalobci byla za shodné jednání stanovena sankce dvakrát – jednou ve formě penále a jednou ve formě úroku z prodlení. Došlo tím k porušení pravidla *ne bis in idem*. Důvodová zpráva k novele daňového řádu (provedené zákonem č. 283/2020 Sb.) k § 254 odst. 4 uvádí, že „*výše úroku z nesprávně stanovené daně je odvozena od výše úroku z prodlení, neboť z ekonomického hlediska oba úroky představují reparační náhradu za dobu, po kterou druhá strana nemohla disponovat s příslušnými finančními prostředky. Výše této náhrady by měla být ve všech případech stejná...*“. Názory judikatury Nejvyššího správního soudu (dále „*NSS*“), že úrok z prodlení sankcí není, resp. neobsahuje sankční složku, byly překonány rozhodnutím rozšířeného senátu NSS sp. zn. 9 Afs 4/2018. Výše úroku z prodlení je neproporcionální i v kontextu toho, že v rámci daňové kontroly zůstával správce daně po bezmála 2,5 roku počátku daňové kontroly nečinný, když neprováděl ve vztahu k daňovému subjektu prakticky úkony. Dobu, za kterou jsou daňovému subjektu vyměřovány úroky z prodlení, daňový subjekt nezavinil. Správce daně svými úkony (zahájení daňové kontroly na samém konci lhůty pro stanovení daně), resp. nečinností (nekonání prakticky žádných úkonů v úvodních 2,5 letech trvání daňové kontroly) zapříčinil podstatnou část prodlení daňového subjektu. Daňový subjekt nemá jak daňová řízení urychlit. Vzhledem k tomu, že ke vzniku úroku z prodlení došlo

v přímé příčinné souvislosti se zvoleným postupem správce daně a žalovaného a nikoliv z důvodu prodlení na straně žalobce, nedošlo k naplnění podmínek pro aplikaci § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jako „*daňový řád*“). Žalobce spornou daň uhradil již dne 1. 2. 2019, tj. více než rok před tím, než nastala po doručení rozhodnutí o odvolání náhradní splatnost daně. Pakliže by žalobci byla známa ta skutečnost, že mu správce daně hodlá doměřit daň (a důvody pro toto doměření) dříve, daň by uhradil dříve a výše úroků by byla nižší. Tvrzení žalovaného, že průtahy v řízení správce daně jdou, co se výše úroku z prodlení týče, na vrub žalobci, je v právním státě absurdní.

III. Vyjádření žalovaného

3. Žalobce ve vyjádření navrhl žalobu zamítnout pro nedůvodnost. Reprodukoval obsah napadeného rozhodnutí a mj. uvedl, že správce daně při vydání rozhodnutí o úroku z prodlení nedisponuje žádným prostorem pro správní uvážení o jeho výši, a proto ani soudu nepřisluší výši předepsaných úroků moderovat postupem dle § 78 odst. 2 s. ř. s. Žalovaný uzavřel, že v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil rozdíl mezi úrokem z prodlení a penále dle § 251 daňového řádu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

4. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní - dále jako „s. ř. s.“) i řízení předcházející jeho vydání a dospěl k názoru o plné nedůvodnosti žaloby, a to z následujících důvodů.
5. Žalobce tvrdí, že výše úroku z prodlení je neproporcionální i v kontextu „*způsobu stanovení a výše například úroku z daňového odpočtu*“ a z údajně zřejmé disproporcionality výše těchto dvou úroků dovozuje protiústavní nerovnost při ochraně vlastnictví mezi státem a daňovým subjektem, tj. i žalobcem [žalobce patrně vychází z premisy (leč nepřiléhavě), že úrok z prodlení je podstatně (viz žalobní sousloví „*disproporcionalita výše těchto úroků je tak zřejmá...*“) vyšší než úrok z odpočtu].
6. Při srovnávání úroku z prodlení a úroku z odpočtu však žalobce důsledně nerozlišuje již kupříkladu fakt, že zadržování částky z nadměrného daňového odpočtu – za účelem výlučně prověření oprávněnosti tohoto nároku – obecně je zákonem dovolené (jednání správce daně), když správce daně musí mít k dispozici časový prostor k prověření oprávněnosti daňovým subjektem uplatněných nároků (viz např. rozsudky NSS z 25. 9. 2014 č. j. 7 Aps 3/2013-34, bod 41., z 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42 či zdejšího soudu z 15. 9. 2022 č. j. 31 Af 29/2021 – 58, bod V. B. a V. C.). Jak vysvětlil NSS např. v rozsudku z 25. 9. 2014 č. j. 7 Aps 3/2013-34, bod 41. („Kordárna“), „*úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátců za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku.*“. V tomto smyslu důvodem vzniku prvotního úroku není protiprávní jednání správce daně. Naproti tomu důvodem vzniku úroku z prodlení ve smyslu § 252 daňového řádu právě je protiprávní jednání daňového subjektu (tj. i žalobce) v podobě neuhrazení daně nejpozději v den její splatnosti.
7. Srovnání úroku z prodlení s úrokem z daňového odpočtu provedené žalobcem je nepodložené konkrétními ustanoveními právních předpisů a konkrétní argumentací a omezuje se v podstatě na souhrnné tvrzení (závěr). Žalobce přitom vychází z (implicitní)

nepřiléhavé premisy, že úrok z prodlení v rozhodné době byl vyšší (a to dokonce podstatně vyšší) než úrok z odpočtu. Naopak toto (žalobcem iniciované) přirovnání ve výsledku posiluje správnost napadeného rozhodnutí, a to kvůli (právě) totožné výši obou úroků v rozhodném znění (ve spojení s aplikační praxí správních soudů).

8. Výše úroku z prodlení aplikovatelná v souzené věci (tj. dle § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2014) odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Avšak též úrok ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2014 a dokonce až do 31. 12. 2020), který náležel daňovým subjektům, odpovídal ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. I když později (od 1. 1. 2015) zákonodárce do § 254a daňového řádu vtělil nižší výši úroku z odpočtu, judikatura vycházela z toho, že výše úroku z daňového odpočtu odpovídající ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, byla v rozporu s právem EU, protože judikatura dovodila povinnost aplikace právě § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 – tj. výše repo sazby stanovená Českou národní bankou, zvýšená o 14 procentních bodů (viz např. rozsudky NSS z 25. 9. 2014 č. j. 7 Aps 3/2013-34, z 16. 7. 2020 sp. zn. 1 Afs 445/2019 či shrnutí judikatury v rozsudku zdejšího soudu z 27. 8. 2022 č. j. 30 Af 14/2021 – 107). Zákonodárce si byl patrně problémů spojených s aplikací § 254a daňového řádu vědom, proto s účinností od 1. 7. 2017 upravil odlišně počátek úročení a úrok zvýšil na repo sazbu ČNB zvýšenou o 2 % body; avšak například zdejší soud v rozsudku z 28. 4. 2021 č. j. 31 Af 48/2019 – 66 vyslovil a odůvodnil názor, že ani úrok ve výši repo sazby + 2 procentní body neodpovídá právu EU a je tak třeba určit výši úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020. Nadto pokud by došlo k pochybení správce daně při prověřování a hodnocení nároku daňového subjektu na nadměrný odpočet, tak i úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 byl co do výše regulován shodně jako v souzené věci („...*který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů...*“).
9. Od 1. 1. 2021 dle § 254a odst. 5 daňového řádu výše úroku z daňového odpočtu sice odpovídá polovině úroku z prodlení dle daňového řádu (tj. polovině úroku z prodlení dle § 252 odst. 4 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021, dle kterého „*Výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku.*“). Toto znění ale nebylo v rozhodné době účinné, nelze jej užít zpětně (nárok na úrok ze zadržovaného odpočtu má hmotněprávní povahu), a to ani za pomoci analogie [srov. i přechodné ustanovení v čl. II. bod 11. části první zákona č. 283/2020 Sb. a rozsudky NSS z 16. 7. 2020 č. j. 1 Afs 445/2019-47, bod 49. a z 17. 2. 2021 č. j. 7 Afs 351/2019-24; k otázce vzniku povinnosti platit úrok z prodlení i z pohledu civilistické judikatury – ve smyslu, že povinnost platit úroky z prodlení se splněním dluhu (závazku) nevzniká samostatně (nově) za každý den trvání prodlení, ale vzniká jednorázově v den, kterým se dlužník ocitl v prodlení se splněním závazku - srov. např. rozsudek zdejšího soudu z 27. 8. 2022 č. j. 30 Af 14/2021 – 107, zejména bod 24.].
10. Žalobce namítá, že úrok z prodlení v mu uložené výši je trestem a byl sankcionován dvakrát v podobě penále a úroku z prodlení, čímž byla porušena zásada *ne bis in idem* a odkazuje i na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 4/2018. Tyto námitky jsou nedůvodné.
11. Nejvyšší správní soud v rozsudku z 2. 6. 2016 č. j. 7 Afs 77/2014 - 76 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, tj. včetně zásady *ne bis in idem*. Podrobně se povahou úroku z prodlení (podle § 252 daňového řádu) zabýval NSS v rozsudku 19. 12. 2017 č. j. 8 Afs 181/2017 - 31, v němž vyložil, že v obecné rovině úrok z prodlení nelze považovat za trest, mohl by se stát sankcí až v případě jeho přemrštěné výše, avšak úrok z prodlení v tehdy posuzované věci s ohledem na jeho zákonnou výši NSS shledal za nepředstavující sankci, tj. ani za úrok přemrštěný (viz bod [23] rozsudku 8 Afs 181/2017 - 31). Nejvyšší správní soud tehdy 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 při **nezměněné výši** úroku z prodlení (tj. součet repo sazby a 14 procentních bodů) v tehdy a nyní souzené věci, soud nemá důvod se od citovaného posouzení povahy úroku z prodlení – včetně od závěru NSS o absenci přemrštěnosti (neproportionality) úroku z prodlení - odchýlit.

12. Zákonodárce zákonem č. 283/2020 Sb. (novelizujícím daňový řád) legislativně navázal (s účinností od 1. 1. 2021) konstrukci úroku z prodlení v daňových věcech na úrok z prodlení v občanskoprávních vztazích (viz § 252 odst. 4 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021), čímž došlo k poklesu výše úroku z prodlení o 6 % p. a. To však na dosavadních judikatorních závěrech nic nemění. Z této korekce nelze vyvozovat, že by předchozí výše úroku byla přemrštěná, že by úrok z prodlení bylo možno považovat za sankci (trest).
13. Uvedené závěry nezpochybňuje ani odkaz žalobce na rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 9 Afs 4/2018 - 65, týkajícího 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 úrokem 36,5 % ročně 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 nejvýše v necelé polovině výše penále dotačního.
14. Ve shora uvedeném smyslu (bodu 11. až 13.) soud odkazuje i např. na rozsudek NSS z 7. 10. 2021 č. j. 6 Afs 263/2020-30, bod 28. až 30.
15. Shrnutí - nemá-li úrok z prodlení povahu trestní sankce, již proto nemohla být ani porušena zásada *ne bis in idem*.
16. Zásada *ne bis in idem* však nemohla být porušena ani z důvodu, že jde o dva skutky. Penále (viz § 251 daňového řádu) je sankcí související se samotným nesprávným daňovým tvrzením při doměřování daně. Skutkem je již to, že daňový subjekt nesprávně tvrdí daňovou povinnost v nižší výši a toto své pochybení před zásahem správce daně sám neodstraní (typicky formou dodatečného daňového přiznání ještě před zahájením případné daňové kontroly). Chráněným zájmem je tak především stanovení daně ve správné výši, což mimo jiné usnadňuje kontrolní postupy správce daně a odstraňuje nutnost úpravy výše daňové povinnosti doměřením daně. Naproti tomu dle § 252 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění, upravujícího úroky z prodlení platilo, že „daňový subjekt je v prodlení, neubradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.“. I kdyby tedy úrok z prodlení představoval trest (což nepředstavuje), pak by sankcionovaným skutkem byla pozdní

úhrada splatné daně a chráněným zájmem to, aby daňové subjekty hradily své daňové povinnosti včas, což odstraňuje nutnost vymáhání nezaplacené daně. Oproti penále tedy úrok z prodlení nikterak nesouvisí s kontrolou a zjišťováním výše daňové povinnosti, ale výhradně s její úhradou. Oba tyto skutky jsou do značné míry vzájemně nezávislé. Nesprávné daňové tvrzení zpravidla časově předchází vzniku prodlení (typicky v situaci, kdy daňový subjekt trvá na svém nesprávném daňovém tvrzení, a daň proto následně zaplatí v nižší než zákonné výši). K prodlení může z různých důvodů dojít i bez toho, aby vůbec daňový subjekt při tvrzení výše daňové povinnosti pochybil. Představit si lze z druhé strany i situaci, kdy daňový subjekt sice daň nesprávně tvrdí, ale fakticky ji včas zaplatí formou přeplatku na jiné dani, který správce daně započte na daňový nedoplatek.

17. Shrnutí - správní orgány zásadu *ne bis in idem* neporušily rovněž z důvodu, že penále i úrok z prodlení byly reakcí na odlišné skutky a jejich smyslem je ochrana odlišného (byť do jisté míry souvisejícího) zájmu. V tomto smyslu soud odkazuje ze soudní praxe např. na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích z 2. 3. 2022 č. j. 51 Af 4/2020 – 30, bod 22. až 33.
18. Žalobce namítl neproporcionální výši úroku z prodlení i vzhledem k průběhu daňové kontroly. Žalobce tvrdí, že v rámci daňové kontroly zůstal správce daně po bezmála 2,5 roku nečinný, když neprováděl ve vztahu k daňovému subjektu prakticky úkony. Podle žalobce ke vzniku úroku z prodlení došlo v přímé příčinné souvislosti se zvoleným postupem správce daně a žalovaného a nikoliv z důvodu prodlení na straně žalobce. Rovněž tyto námitky jsou nedůvodné.
19. Daňová kontrola by neměla trvat nepřiměřeně dlouho a daňové orgány by měly postupovat bez zbytečných průtahů. Nicméně konstrukce, že doba, za kterou vzniká státu nárok na úrok z prodlení, by se měla odvíjet od postupů daňových orgánů činěných v přiměřené lhůtě, postrádá oporu v právní úpravě. Již proto, že 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 (k tomu srov. určitou moderaci v podobě pětiletého „zastropování“ dle § 252 odst. 2 věta třetí daňového řádu ve znění do 31. 12. 2014). 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 a daňový subjekt tak není závislý (na tom, aby se vyhnul vzniku jeho povinnosti platit úroky z prodlení) na době, kdy správní orgán vydá rozhodnutí o doměření daně. Je to primárně daňový subjekt, který je povinen přiznat a uhradit daň ve správné výši. Není tak důvodná námitka žalobce, že ke vzniku úroku z prodlení došlo v přímé příčinné souvislosti se zvoleným postupem správce daně a žalovaného a nikoliv z důvodu prodlení na straně žalobce. V případě zahájení daňové kontroly a existence sporu o oprávněnost doměření daně, popřípadě její výši, je věcí daňového subjektu, zda a kdy (z jeho pohledu event. 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 tom se ostatně daňový spor zásadně neliší od občanskoprávních sporů na plnění, v nichž musí obdobnou úvahu a rozhodnutí začasť učinit strana žalovaná.
20. Z pravomocného rozhodnutí správce daně o doměření DPH žalobci (z 21. 1. 2019 ve spojení s potvrzujícím rozhodnutím žalovaného z 15. 1. 2020 č. j. 919/20/5300-21442-809464) vyplývá, že žalobce byl zapojen do daňových podvodů, resp. o tomto zapojení mohl a měl vědět [viz též bod 48. napadeného rozhodnutí; důvodem doměření DPH byl

závěr správce daně, že žalobce nárok na odpočet DPH uplatnil z transakcí v rámci podvodného řetězce (tzv. karuselového podvodu), přičemž o účasti v něm žalobce mohl a měl vědět]. Tento závěr (správce daně a žalovaného) potvrdil zdejší soud v rozsudku z 19. 5. 2022 č. j. 62 Af 19/2020-212. Jde k tíži žalobce, pokud daň nezaplatil ve správné výši včas, a na tom logicky nemůže změnit nic ani délka daňové kontroly.

21. Nado to pokud žalobce skutečně měl za to, že správce daně postupoval s průtahy či byl nečinný, mohl využít právní prostředky na ochranu před nečinností. Navíc obecně platí, že i daňové subjekty mají právo uplatňovat nárok na náhradu škody způsobené jim mj. 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 (k tomu srov. i např. rozsudek Nejvyššího soudu z 17. 7. 2018 sp. zn. 30 Cdo 4561/2017).
22. V tomto smyslu (tj. ve smyslu bodu 19. až 21. tohoto rozsudku) soud odkazuje i např. na rozsudek Krajského soudu v Praze z 29. 4. 2021 č. j. 43 Af 9/2018-22, bod 26. a 27. nebo rozsudek zdejšího soudu z 24. 10. 2022 č. j. 30 Af 23/2021-41, bod 27.
23. Žalobce namítl neproporcionální výši úroku z prodlení a *in eventum* navrhl snížení úroku z prodlení. Rovněž tyto námitky jsou nedůvodné. Úrok z prodlení narostl do předepsané výše v důsledku prodlení žalobce, tedy kvůli tomu, že nezaplatil včas to, co měl povinnost zaplatit. Výslednou výši úroku z prodlení si tak žalobce způsobil sám, porušením povinnosti zaplatit včas daň, během relativně dlouhého času. Jak vyložil kupříkladu NSS v rozsudku z 2. 6. 2016 č. j. 7 Afs 77/2014 - 76, „*Jakkoliv je stěžovatel toho názoru, že výše jemu předepsaného úroku je vysoká, je třeba konstatovat, že především s ohledem na délku prodlení do jeho hmotněprávní sféry zasahuje způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené primární povinnosti*“. Přílehlavě vysvětlil NSS i např. v rozsudku z 24. 1. 2022 č. j. 10 Afs 57/2021 - 65, bod 26., že „*každému z účastníků daňového podvodu musí být předem jasné, že pokud daňové orgány podvod rozkryjí, podvodníci nepřijdou jen o odpočet DPH, ale bude je stíhat také povinnost bradit příslušenství daně, tj. penále a úrok z prodlení*“. Již proto je zde relevantní jen aplikovaná zákonná výše úroku z prodlení (tj. součet repo sazby a 14 procentních bodů) a ostatně již ze shora uvedené ustálené judikatury plyne, že není přemrštěná, tj. neproporcionální.
24. Pokud žalobce navrhl event. aplikací § 78 odst. 2 s. ř. s. snížit uložený úrok z prodlení, nelze tomu vyhovět již kvůli ustálené judikatuře, že úrok z prodlení není možné považovat za trest, přičemž podmínkou aplikovatelnosti dle § 78 odst. 2 s. ř. s. právě je, že správní orgán uložil žalobci trest.
25. Navíc teleologické východisko § 78 odst. 2 s. ř. s. je postaveno na prostoru po úvahu správního orgánu (a posléze tak i případně soudu) o uložení trestu a o výši trestu na základě zákonem užívaných neurčitých pojmech (srov. např. § 37 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich – „*Při určení druhu správního trestu a jeho výměry se přihlédne zejména a) k povaze a závažnosti přestupku, ... c) k přitěžujícím a polehčujícím okolnostem...*“). Daňový řád však prostor pro snížení úroku z prodlení na základě úvahy (diskrece) správního orgánu (a tím ani soudu) neposkytuje; již proto, že povinnost platit konkrétní výši úroku z prodlení vzniká ze zákona prodlením s placením a výše (úroku) je určena procentem (viz § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2014). Ostatně absenci prostoru pro diskreci odpovídá i ustálená judikatura [srov. např.

rozsudek NSS č. j. 7 Afs 77/2014 – 76: „Zákonná úprava obsahuje přesná pravidla pro jeho výpočet a správní orgány nemají jinou možnost (např. stanovit nižší sazbu), než tato pravidla aplikovat. Stanovení zákonných pravidel pro výpočet úroku z prodlení (a s tím také spojená otázka jejich přiměřenosti) je věcí zákonodárce.“]

26. Nicméně zákonodárce zakomponoval do daňového řádu jisté moderační prvky, které ve výsledku mají zajistit přiměřenost úroku z prodlení. V tomto smyslu soud odkazuje přiměřeně i např. na nálezn Ústavního soudu z 30. 6. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14, zejména bod 57. a 66. (nálezn sice posuzuje institut pokuty dle § 250 daňového řádu, ale tam uvedené argumenty lze užít přiměřeně i na úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu).
27. Jde tak např. o „zastropování“ v tom smyslu, že „Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení.“ (viz § 252 odst. 2 věta třetí daňového řádu ve znění do 31. 12. 2014 a rozsudek NSS č. j. 7 Afs 351/2019-24), což ve výsledku úrok z prodlení snižuje.
28. Způsobem, jak lze s ohledem na individuální situaci ovlivnit dopady úroku z prodlení na daňový subjekt, je využití možnosti institutu posečkaní s úhradou nebo rozložení úhrady na splátky (srov. § 156 a násl. daňového řádu). Tohoto prostředku žalobce využil a správce daně posečkaní úhrady úroků z prodlení povolil do 30. 9. 2020.
29. Dále jde o institut prominutí úroku z prodlení dle § 259b daňového řádu: „1) Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. (2) Správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu. (3) Při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.“. Ačkoli tak nemá správce daně diskreci při vydání platebních výměrů na úrok z prodlení, jistou diskreci má ve fázi event. promíjení úroku z prodlení. Možnosti žádat o prominutí úroku z prodlení žalobce opakovaně využil. První žádost žalobce podaná 7. 4. 2020 byla zamítnuta rozhodnutím správce daně z 30. 6. 2020 č. j. 106689/20/4300-12711-110766. Správce daně neshledal existenci ospravedlnitelného důvodu pro prominutí příslušenství ani u druhé žádosti žalobce o prominutí úroku z prodlení, proto ji (rozhodnutím z 27. 1. 2021 č. j. 5214/21/4300-12711-110766) též zamítl, přičemž zdejší soud žalobu žalobce (proti uvedenému druhému zamítacímu rozhodnutí) zamítl jako nedůvodnou rozsudkem z 24. 10. 2022 č. j. 30 Af 23/2021-41.
30. K námitce žalobce o neproporcionalitě úroku z prodlení soud dodává, že je nepřesné (snad i drobet zavádějící) tvrzení žalobce, že v jeho případě činila výše úroku z prodlení ve spojení s penále více než 100 % celkové částky doměřené DPH. Žalobce opomenul zmínit, že mu správce daně (rozhodnutím z 30. 6. 2020 č. j. 106493/20/4300-12711-110766) prominul penále ve výši 5 604 725 Kč z celkového penále ve výši 7 472 963 Kč, tj. v maximální možné výši 75 % dle § 259a odst. 2 daňového řádu (srov. i bod 29. rozsudku č. j. 30 Af 23/2021-41). Zároveň žalovaný v napadeném rozhodnutí (oproti správci daně) snížil úrok z prodlení v tom smyslu, že zohlednil pětiletou lhůtu ve smyslu § 252 odst. 2 věta třetí daňového řádu a snížil tak výši úroku z prodlení na celkovou částku 26 338 560 Kč (viz součet na str. 17 až 36 napadeného rozhodnutí před započtením přeplatku žalobce na DPH). Tudíž skutečné penále a úrok z prodlení činí ve výsledku 28 206 798 Kč (1 868 238 Kč + 26 338 560 Kč), což zdaleka není 100 % celkové částky doměřené DPH -

37 364 840 Kč. Navíc žalovaný v napadeném rozhodnutí snížil úrok z prodlení dále o přeplatky (evidované na osobním daňovém účtu DPH a o přeplatek vyplývající z dodatečného daňového přiznání za květen 2019), a proto výsledný úrok (ve vyrozumění o předpisu úroku z prodlení ve znění napadeného rozhodnutí) byl celkem ve výši 25 730 792 Kč (což s penálem 1 868 238 Kč činí v součtu 27 599 030 Kč).

V. Závěr a náklady řízení

31. Soud z uvedených důvodů shledal žalobu v plném rozsahu (včetně v části eventuálního petitu na snížení výše úroku z prodlení) nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Výrok o náhradě nákladů řízení (II. a III.) je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 19. prosince 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu