



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D. a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **TRADE LUKÁŠ, s. r. o.**, IČO: 29262755  
sídlem Hrotovická 204, 674 01 Třebíč  
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.  
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 3. 2020, č. j. 10530/20/5200-11431-711413, č. j. 10535/20/5200-11431-711413 a č. j. 10538/20/5200-11431-711413,

takto:

- I. V řízení **se pokračuje.**
- II. Žaloba **se** v části směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 3. 2020, č. j. 10530/20/5200-11431-711413 a č.j. 10538/20/5200-11431-711413, **odmítá.**
- III. Žaloba **se** v části směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2020, č. j. 10535/20/5200-11431-711413, **zamítá.**
- IV. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- V. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- VI. Žalobci **se** z účtu Krajského soudu v Brně **vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 6 000 Kč, a to na účet advokátky žalobce JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D. do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci a shrnutí průběhu řízení

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště v Třebíči (dále jen „finanční úřad“), platebními výměry ze dne 5. 6. 2019, č.j. 1152180/19/2912-50521-703184, č.j. 1152181/19/2912-50521-703184, č. j. 1152182/19/2912-50521-703184, vyrozuměl žalobce o předpisu úroků z prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013.
2. Finanční úřad dále platebními výměry ze dne 7. 6. 2019, č. j. 1167456/19/2912-50521-703184, č. j. 1167457/19/2912-50521-703184, č. j. 1167458/19/2912-50521-703184, č.j. 1167459/19/2912-50521-703184, č.j. 1167460/19/2912-50521-703184, č.j. 1167461/19/2912-50521-703184, č.j. 1167462/19/2912-50521-703184, č.j. 1167463/19/2912-50521-703184, č.j. 1167464/19/2912-50521-703184, č.j. 1167465/19/2912-50521-703184, č.j. 1167466/19/2912-50521-703184, č.j. 1167467/19/2912-50521-703184, č.j. 1167468/19/2912-50521-703184, č.j. 1167469/19/2912-50521-703184, č.j. 1167470/19/2912-50521-703184, č.j. 1167471/19/2912-50521-703184, č.j. 1167472/19/2912-50521-703184, č.j. 1167473/19/2912-50521-703184, č.j. 1167474/19/2912-50521-703184 a č.j. 1167475/19/2912-50521-703184, vyrozuměl žalobce o předpisu úroků z prodlení úhrady daňových povinností na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen 2012 až prosinec 2013.
3. Uvedené platební výměry byly vydány zaprvé v souvislosti s prodlením úhrady DPPO, která byla vyměřena (včetně penále) dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 7. 2017 na základě provedené daňové kontroly u žalobce, zaměřené na zdaňovací období 14. 1. – 31. 12. 2011, 1. - 12. měsíce roku 2012 a 1. – 12. měsíce roku 2013, a zadruhé v souvislosti s prodlením úhrady DPH, která byla vyměřena (včetně penále) dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 7. 2017 pomocí pomůcek a na základě provedené daňové kontroly u žalobce zaměřené na zdaňovací období květen 2012 až prosinec 2013.
4. Všechny platební výměry na úroky z prodlení napadl žalobce odvoláním se shodnými odvolacími důvody. Žalovaný o odvolání proti platebnímu výměru ze dne 5. 6. 2019 č. j.1152180/19/2912-50521-703184 rozhodl v napadeném rozhodnutí č. j. 10530/20/5200-11431-711413 tak, že výrok v části týkající se zdaňovacího období upravil, a to nově od 14. 1. 2011 do 31. 12. 2011 a v ostatním platební výměr potvrdil. Žalovaný o odvoláních proti platebním výměrům ze dne 5. 6. 2019, č.j. 1152181/19/2912-50521-703184, č.j. 1152182/19/2912-50521-703184 rozhodl v napadeném rozhodnutí č.j. 10535/20/5200-11431-711413 tak, že odvolání zamítl a platební výměry potvrdil. O odvoláních proti platebním výměrům na úrok z prodlení s úhradou daňových povinností na DPH žalovaný rozhodl v napadeném rozhodnutí č. j. 10538/20/5200-11431-711413 tak, že odvolání zamítl a platební výměry potvrdil.

### II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Žalobce předně namítá nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí i platebních výměrů jimi potvrzených, kterou spatřuje v nedostatečném odůvodnění výpočtu výše úroků z prodlení. Tuto vadu dle žalobce nelze zhojit připojením přílohy k platebnímu výměru. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu pak žalobce namítá, že z odůvodnění platebních výměrů není zřejmé, co znamenají jednotlivé částky použité při výpočtu, dále

z nich není zřejmé, zda a jakým způsobem žalovaný zohlednil § 152 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) a jakým způsobem žalovaný přiřadil již dříve uhrazené finanční částky žalobcem k jednotlivým daním. Navíc, pokud žalovaný zjistil „kontrolou osobního daňového účtu“, že došlo k doměření daně, měl být výpis z osobního daňového účtu alespoň přílohou platebního výměru, neboť dle § 153 daňového řádu se úrok z prodlení vztahuje i k daňovému nedoplatku.

6. Dále namítá žalobce nezákonnost napadených rozhodnutí a jimi potvrzených platebních výměrů, která je dána nepřiměřeností úroku z prodlení, spočívající v neodůvodněné a nepřiměřené výši úrokové sazby ve srovnání s jinými instituty obdobného charakteru (úrok z prodlení z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu) a taktéž v délce úrokového období, již žalobce nemůže ovlivnit. Kombinací těchto faktorů žalobce namítá, že výše úroku z prodlení dosahuje takové výše, že je na ni nutno pohlížet jako na trest dle Listiny základních práv a svobod a Úmluvy o lidských právech a základních svobodách.
7. Vzhledem k uvedeným tvrzením navrhuje žalobce, aby krajský soud zrušil napadená rozhodnutí, věc vrátil k dalšímu řízení a přiznal žalobci vyčíslené náklady řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 29. 7. 2020 předně uvedl, že námitky žalobce se ve značné míře shodují s námitkami odvolacími, pročez odkazuje na jejich vypořádání v napadených rozhodnutích. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že odůvodnění napadených rozhodnutí i platebních výměrů podle něj splňuje všechny požadavky uvedené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu, výpočty úroku z prodlení jsou vždy připojeny ke každému platebnímu výměru, z čehož je zřejmé, že se jedná o jejich odůvodnění. Námitku nepřezkoumatelnosti platebních výměrů navíc žalobce neuplatnil v odvolacím řízení, což dle žalovaného vypovídá o účelovosti této námitky.
9. K námitce nepřiměřenosti úroku z prodlení žalovaný uvádí, že úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona za každý den, kdy nebyla platební povinnost daňového subjektu uhrazena, platební výměr je tak pouhým deklaratorním rozhodnutím, kterým je sdělena výše daně k určitému datu. Ustanovení § 252 daňového řádu pak ani nedává správci daně možnost posuzovat přiměřenost výše úroku z prodlení, neboť jeho výpočet stanovuje zákon. K namítané délce úrokového období, jehož běh nemůže daňový subjekt ovlivnit, žalovaný uvádí, že není ze zákona povinen přihlížet k jiným než zákonem stanoveným okolnostem a dodal, že pokud se žalobce v průběhu daňových kontrol domníval, že správce daně je nečinný, měl k tomu využít adekvátních právních prostředků, např. podnětem na ochranu před nečinností. Žalobce však nic takového nečinil. Žalovaný taktéž nesouhlasí s tvrzením žalobce, že úrok z prodlení má povahu trestu. Podle žalovaného nelze slučovat úrok z prodlení a penále, neboť každý z těchto institutů sleduje jiný účel. Jak potvrdil Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, úrok z prodlení nelze považovat za sankci za správní delikt (na rozdíl od penále). Žalovaný považuje žalobu za nedůvodnou a navrhl krajskému soudu, aby ji jako takovou zamítl.
10. Přípisem ze dne 9. 6. 2021 žalovaný krajskému soudu sdělil o svém záměru činit kroky k zahájení přezkumného řízení ohledně žalobou napadených rozhodnutí postupem podle § 121 a násl. daňového řádu. Dne 30. 7. 2021 pak žalovaný krajskému soudu sdělil, že 15. 6. 2021 byly podněty se stanoviskem k nařízení přezkoumání dvou žalobou napadených rozhodnutí postoupeny Generálnímu finančnímu ředitelství, pročez krajský soud usnesením

ze dne 1. 10. 2021, č. j. 29 Af 28/2020-81 přerušil řízení o žalobě. Dne 8. 8. 2022 pak žalovaný krajskému soudu doručil rozhodnutí Generálního finančního ředitelství o nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 29. 10. 2021 č. j. 64414/21/7700-10124-506345 a č. j. 64418/21/7700-10124-506345, kterými bylo nařízeno přezkoumání žalobou napadených rozhodnutí č. j. 10530/20/5200-11431-711413 a č. j. 10538/20/5200-11431-711413. Žalovaný pak dle § 123 odst. 5 daňového řádu vydal rozhodnutí ze dne 24. 3. 2022, č. j. 10785/22/5200-11432-711217 a č. j. 10790/22/5200-11432-711217, kterými žalobou napadená rozhodnutí č. j. 10530/20/5200-11431-711413, resp. č. j. 10538/20/5200-11431-711413 změnil (snížil úroky z prodlení za daná zdaňovací období pro DPH a DPPO). Žalovaný proto navrhl, aby krajský soud ve vztahu k napadeným rozhodnutím č. j. 10530/20/5200-11431-711413 a č. j. 10538/20/5200-11431-711413 žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož nebyla splněna podmínka řízení.

#### IV. Posouzení věci soudem

11. Dne 9. 6. 2021 bylo krajskému soudu zasláno vyjádření žalovaného, v němž avizoval svůj záměr o zahájení přezkumného řízení dle § 121 a násl. daňového řádu. Dne 2. 8. 2021 pak bylo krajskému soudu doručeno podání žalovaného – „*Sdělení o průběhu přezkoumání napadeného rozhodnutí*“ s informací o tom, že podněty žalovaného k zahájení přezkumného řízení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2020, č. j. 10530/20/5200-11431-711413 a č. j. 10538/20/5200-11431-711413 dle § 121 daňového řádu byly společně se spisovým materiálem předány Generálnímu finančnímu ředitelství. S ohledem na skutečnost, kdy vůči rozhodnutí žalovaného napadeného nyní projednávanou žalobou bylo zahájeno přezkumné řízení, které může vyústit i v rozhodnutí, kterým se žalobou napadené rozhodnutí zruší, krajský soud podle § 48 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního rozhodl usnesením ze dne 16. 10. 2021 o přerušení řízení o podané žalobě do doby skončení přezkumného řízení.
12. Generální finanční ředitelství vydalo dne 29. 10. 2021 rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí č. j. 64414/21/7700-10124-506345 a č. j. 64418/21/7700-10124-506345 (tato nabyla právní moci dne 2. 12. 2021), kterými bylo rozhodnuto o nařízení přezkoumání žalobou napadených rozhodnutí o odvoláních žalobce.
13. Dle sdělení žalovaného ze dne 8. 8. 2022, žalovaný v přezkumném řízení postupem podle § 123 odst. 5 daňového řádu vydal rozhodnutí č. j. 10785/22/5200-11432-711217 ze dne 24. 3. 2022, kterým žalobou napadené rozhodnutí o č. j. 10530/20/5200-11431-711413 změnil (snížil úrok z prodlení na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011). Uvedené rozhodnutí vydané v přezkumném řízení bylo žalobci doručeno dne 28. 3. 2022 a nabylo právní moci dne 28. 4. 2022. Žalovaný v přezkumném řízení postupem podle § 123 odst. 5 daňového řádu dále vydal rozhodnutí č. j. 10790/22/5200-11432-711217 ze dne 24. 3. 2022, kterým žalobou napadené rozhodnutí č. j. 10538/20/5200-11431-711413 změnil (snížil úrok z prodlení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012 až prosinec roku 2013). Uvedené rozhodnutí vydané v přezkumném řízení bylo žalobci doručeno dne 28. 3. 2022 a nabylo právní moci dne 28. 4. 2022. Vydáním těchto rozhodnutí, na které krajský soud vyčkával, tak odpadl důvod pro přerušení aktuálního řízení. Krajský soud proto ve smyslu § 48 odst. 6 s. ř. s. rozhodl o pokračování v řízení tak, jak je uvedeno ve výroku I. rozsudku.
14. Pokud jde o výrok II. rozsudku dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je neodstranitelným nedostatkem podmínek řízení, pro který nelze v řízení pokračovat, i situace, kdy odpadne předmět řízení před soudem. Tak tomu bylo i v nyní posuzovaném případě, neboť na základě výše citovaných rozhodnutí žalovaného vydaných po provedeném přezkumném

řízení došlo ke změně žalobou napadených rozhodnutí žalovaného. (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006-95, ze dne 28. 5. 2010, č. j. 2 Afs 125/2009-104, či ze dne 6. 3. 2012, č. j. 8 Ao 8/2011-129, dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Vzhledem k tomu, že v uvedené věci v důsledku změny žalobou napadených rozhodnutí odpadl předmět řízení, který *de facto* „neexistuje“, a tedy se jedná o neodstranitelný nedostatek podmínek řízení, krajský soud proto podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozhodl ve výroku II. rozsudku o odmítnutí žaloby v části směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 3. 2020, č. j. 10530/20/5200-11431-711413 a č.j. 10538/20/5200-11431-711413.

15. Žaloba tedy zůstává přípustná toliko v rozsahu, v němž směřuje proti rozhodnutí žalovaného č. j. 10535/20/5200-11431-711413, kterým byly potvrzeny platební výměry ze dne 5. 6. 2019, č. j. 1152181/19/2912-50521-703184, č. j. 1152182/19/2912-50521-703184, a krajský soud tak mohl přistoupit k posouzení její důvodnosti.
16. V prvním žalobním bodu žalobce namítal, že napadené rozhodnutí a platební výměry trpí vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu závěrů uvedených Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017-43, a taktéž proto, že výše úroků z prodlení byla stanovena výpočtem, který byl uveden „pouze“ v příloze platebního výměru, a konečně proto, že finanční úřad součástí odůvodnění (či přílohy) platebního výměru neučinil výpis z osobního daňového účtu. Krajský soud shledává tuto námitku nedůvodnou.
17. Dle § 252 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, může správce daně daňový subjekt *vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu*. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2008, č. j. 8 Afs 38/2008-57, č. 2299/2008 Sb. NSS, „[p]osouzení, zda stav účtu daňového dlužníka vyžaduje, aby bylo daňovému dlužníku sděleno penále (§ 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), spadá do sféry správního uvážení správce daně“. Krajský soud se ztotožňuje s názorem Městského soudu v Praze, vysloveném v bodu [21] rozsudku ze dne 26. 4. 2019, č. j. 45 Af 30/2016-52, č. 3899/2019 Sb. NSS, že tento závěr lze vztáhnout i na stávající úpravu vyrozumění o předpisu úroku z prodlení, což znamená, že posouzení, zda stav osobního účtu daňového subjektu vyžaduje, aby byl daňový subjekt vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení, je věcí správního uvážení správce daně.
18. Pokud tedy v posuzovaném případě finanční úřad po kontrole osobního daňového účtu žalobce dospěl k závěru, že jeho stav vyžaduje vyrozumění žalobce, již samotné vydání platebního výměru představuje projev správní úvahy finančního úřadu, přičemž tato správní úvaha nemusí být písemně zachycena v odůvodnění platebního výměru a její absence tak nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2022, č. j. 6 Af 14/2021-43, body [36 až 39]). Ze stejného důvodu tak i skutečnost, že finanční úřad nepřipojil k platebním výměrům výpis z osobního daňového účtu žalobce, nezakládá jejich nepřezkoumatelnost. Připojení výpočtu výše úroků z prodlení jako přílohy platebního výměru pak krajský soud nepovažuje za pochybení finančního úřadu a tuto žalobní námitku shledává účelovou.
19. Jak dále sám žalobce uvedl, platební výměr o předpisu úroku z prodlení je deklaratorním rozhodnutím, jehož vydání nezakládá povinnost žalobce hradit úrok z prodlení, neboť ta je založena přímo zákonem (§ 252 odst. 1 daňového řádu), finanční úřad tak jimi pouze sděloval výši úroků z prodlení k určitému dni. S odkazem na odbornou literaturu je pak třeba uvést, že věcnými námitkami lze proti platebnímu výměru na úrok z prodlení brojit pouze omezeným okruhem námitek, a to tvrzením, že daňový subjekt uhradil daň včas, že počet

dnů prodlení byl odlišný, než správce daně uvedl v platebním výměru, či že konečná suma úroku numericky neodpovídá (viz komentář k ust. § 252 in Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). To však žalobce ani nečinil, namísto toho nepřiléhavě s odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017-43 tvrdí, že odůvodnění platebních výměrů je nepřezkoumatelné, neboť v něm absentuje vysvětlení, co znamenají jednotlivé částky použité při výpočtu, zda finanční úřad zohlednil § 152 daňového řádu, či zda byly zohledněny již uhrazené finanční prostředky k dani. Krajský soud shledal námitku nepřezkoumatelnosti platebních výměrů nedůvodnou, neboť žalobce namítal vady či absenci skutečností, které však nebyly povinnou součástí platebních výměrů. Lze dodat, že pokud měl žalobce pochybnosti ohledně výše úroků z prodlení, mohl požádat o informaci dle § 151 daňového řádu. Konečně je nutné zmínit, že žalobce nepřezkoumatelnost výpočtu výše úroku z prodlení ani nenamítal v odvolacím řízení.

20. V druhém žalobním bodu žalobce tvrdí, že výše úroku z prodlení je neproporcionální i ve srovnání s jiným institutem. Žalobce zmiňuje úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, a z údajně zřejmé disproporcionality výše těchto dvou úroků dovozuje protiústavní nerovnost při ochraně vlastnictví mezi státem a daňovým subjektem, tj. i žalobcem.
21. Žalobce však dle krajského soudu ve své argumentaci důsledně nerozlišil, že zadržování částky z nadměrného daňového odpočtu – za účelem výlučně prověření oprávněnosti tohoto nároku – je obecně zákonem dovolené jednání správce daně, když správce daně musí mít k dispozici časový prostor k prověření oprávněnosti daňovým subjektem uplatněných nároků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, bod [41]), zatímco důvodem vzniku úroku z prodlení ve smyslu § 252 daňového řádu je právě protiprávní jednání daňového subjektu (tj. i žalobce) v podobě neuhrazení daně nejpozději v den její splatnosti.
22. 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 nepřiléhavé premisy, že úrok z prodlení v rozhodné době byl vyšší (a to dokonce podstatně vyšší) než úrok z odpočtu. Žalobcem uvedené přirovnání nepůsobí dle krajského soudu příliš přesvědčivě, a to kvůli právě totožné výši obou úroků v rozhodném znění, kterou v rozhodném znění dovedla praxe správních soudů poté, co zákonodárce od 1. 1. 2015 vtělil do § 254a daňového řádu nižší výši úroku z odpočtu (odpovídající ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod). Judikatura však zastávala názor, že tato výše byla v rozporu s právem EU, pročež dovedla povinnost aplikace ustanovení § 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014 č. j. 7 Aps 3/2013-34, ze dne 16. 7. 2020 sp. zn. 1 Afs 445/2019). Po dalším zásahu zákonodárce, který s účinností od 1. 7. 2017 odlišně upravil počátek úročení a úrok zvýšil na repo sazbu ČNB zvýšenou o 2 procentní body, však judikatura setrvala v postoji, že ani úrok ve výši repo sazby + 2 procentní body neodpovídá právu EU a je tak třeba nadále určovat výši úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 (viz. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne ze dne 28. 4. 2021 č. j. 31 Af 48/2019 – 66, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS).

23. O nepřiměřenosti výše sazby úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, má dle žalobce vypovídat i srovnání s výší stanovenou nařízením vlády č. 351/2013 Sb., ve znění pozdějších předpisů (jako výší repo sazby stanovené ČNB zvýšené o 8 procentních bodů). Krajský soud poznamenává, že od 1. 1. 2021 dle § 252 odst. 4 daňového řádu výše úroku z prodlení odpovídá výší úroku z prodlení podle občanského zákoníku, tato právní úprava ale nebyla v rozhodné době účinná, nelze ji užít zpětně, a to ani za pomoci analogie (viz. přechodné ustanovení v čl. II. bod 11. části první zákona č. 283/2020 Sb., a obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020 č. j. 1 Afs 445/2019-47, bod [49]). Jestliže finanční úřad určil výši úroku z prodlení dle právní úpravy v rozhodném znění, a žalovaný jeho postup potvrdil, neshledává krajský soud v jejich postupu pochybení.
24. Žalobce v dalším žalobním bodu namítl neproporcionální výši úroku z prodlení i vzhledem k délce úrokového období, jež sám nemohl ovlivnit. Žalobce tvrdí, že finanční úřad zahájil daňovou kontrolu na samé hranici prekluzivní lhůty, k doměření daně navíc došlo v důsledku nečinnosti finančního úřadu až po 5 letech od podání řádného daňového přiznání. 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.
25. Krajský soud se v posouzení této otázky ztotožňuje s citovanými závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2022, č. j. 31 Af 32/2022-50: „[d]aňová 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. 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“. Žalobní námitka, 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, tak není důvodná. V případě zahájení daňové kontroly a existence sporu o oprávněnost doměření daně, popřípadě její výši, si musí daňový subjekt posoudit, zda a kdy (z jeho pohledu event. spornou) daň zaplatí, přičemž do této úvahy musí zahrnout i to, že pro eventuální budoucí vyměření úroku z prodlení je rozhodný den splatnosti daně.
26. Žalovaný navíc v napadeném rozhodnutí správně uvedl, že pokud měl žalobce za to, že správce daně postupoval s průtahy či byl nečinný, mohl využít právní prostředky na ochranu před nečinností, které mu daňový či dokonce soudní řád správní umožňují. 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 ze dne 17. 7. 2018 sp. zn. 30 Cdo 4561/2017).
27. Žalobce ve třetím žalobním bodu namítá, že úrok z prodlení v mu uložené výši je trestem, což podporuje závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21.

11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, a že tak byl sankcionován dvakrát v podobě penále a úroku z prodlení, čímž byla porušena zásada *ne bis in idem* a odkazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2020, č. j. 4 Afs 330/2019-39. Tyto námitky jsou nedůvodné.
28. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 6. 2016 č. j. 7 Afs 77/2014 - 76, na který odkazoval i žalovaný v napadeném rozhodnutí, odmítl námitku daňového subjektu, že úrok z prodlení (podle tehdy účinného § 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*. Povahou úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu se pak Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 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 Nejvyšší správní soud shledal za nepředstavující sankci, tj. ani za úrok přemrštěný (viz bod [23] rozsudku 8 Afs 181/2017 - 31). Krajský soud nemá důvod se od těchto závěrů odchýlit, neboť v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu byla posuzována přiměřenost úroku z prodlení v totožné výši i konstrukci (součet repo sazby a 14 procentních bodů). Ostatně i jiný senát Nejvyššího správního soudu neměl důvod se od tohoto posouzení odchýlit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020-46, bod [29]), a to i přes nedávnou novelizaci § 252 daňového řádu zákonem č. 283/2020 Sb., ani z této korekce tak nelze vyvozovat, že by výši úroku, aplikovanou v posuzovaném případě, bylo možno považovat za sankci.
29. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 330/2019-39, týkající se ukládání pokut podle § 247a odst. 2 daňového řádu za pokračující správní delikt, je vzhledem k výše rozvedené úvaze nutno označit za nepřiléhavý, neboť úrok z prodlení v posuzovaném případě nebyl sankcí, finanční úřad ani žalovaný tedy nepochybili, když nepostupovali v souladu se zásadami správního trestání. Ze stejného důvodu taktéž nemohla být porušena ani zásada *ne bis in idem*, pro uložení penále a úroku z prodlení.
30. Zásada *ne bis in idem* však nemohla být porušena ani z důvodu, že jde o dva skutky, a ne jeden, jak se mylně domnívá žalobce. Tuto otázku ostatně již krajský soud řešil v citovaném rozsudku č. j. 31 Af 32/2022-50, kdy uvedl, že „[p]enále (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, neuhradí-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.*“ Tyto závěry jsou plně uplatnitelné i na nyní posuzovanou věc. Krajský soud proto uzavírá, že neshledal postup finančního úřadu nezákonným, neboť nedošlo k porušení zásady *ne bis in idem*, protože žalobci nebyly uloženy dvě sankce, a zároveň nebyl úrok z prodlení a penále ukládány za totožný skutek.

31. V posledním žalobním bodu se žalobce vyjádřil k odkazu žalovaného na institut prominutí úroku z prodlení dle § 259b daňového řádu. Tato žalobní námitka nemá vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí a krajský soud k ní proto nepřihlédl.

#### V. Závěr a náklady řízení

32. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního Krajský soud shledal podanou žalobu jako nedůvodnou. Proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
33. Výroky IV. a V. o náhradě nákladů řízení se opírají o § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta, resp. o § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobce neměl v řízení o žalobě úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost.
34. Výrok VI. o vrácení zaplaceného soudního poplatku žalobci nachází oporu v § 10 odst. 3 *in fine* zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek, byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut. V daném případě došlo k odmítnutí podaného návrhu na zahájení řízení před prvním jednáním, a proto soud vrátí z účtu zaplacený poplatek, který žalobce v daném případě zaplatil za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč podle položky 18, bodu 2. písm. a) Sazebníku poplatků za každé napadené rozhodnutí. Soudní poplatek bude žalobci vrácen ve lhůtě plynoucí z ustanovení § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích, tj. ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozhodnutí, kterým soud o vrácení poplatku rozhodl, a to na účet jeho advokátky.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 21. dubna 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v. r.  
předsedkyně senátu