



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **MONTS s. r. o.**
se sídlem v Hradci Králové, Vážní 1147
zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem
v Praze 5, Sluneční náměstí 14

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. srpna 2021, č. j. 28428/21/5300-21443-707161,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí vydaných Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) dne 18. 12. 2019, kterými byl žalobci vyměřen úrok z prodlení.

I. Obsah žalobních bodů

2. Žalobce zdůraznil, že nebyl v prodlení, protože daňový nedoplatek na daních vznikl tak, že mu byl odepřen nárok na odpočet DPH, jehož podmínkou je unesení důkazního břemene ze strany daňových orgánů (krajskému soudu známo z úřední činnosti; rozsudek ze dne 16. 9. 2021, č. j. 31 Af 43/2019 - 66). V případě, kdy dochází k odepření nároku na odpočet daně, jde o autoritativní změnu výše daně, která je podmíněna tím, že daňový orgán unese důkazní břemeno. Daňový subjekt sám nemůže „sám sobě odepřít nárok na odpočet daně“, když to je vyhrazeno daňovému orgánu po splnění přísných podmínek podle tzv. Axel Kittel testu. Dále žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, čj. 5 Afs 1/2009 - 57.
3. Žalobce v odvolání namítal, že úrok z prodlení, sdělený napadenými platebními výměry, 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.
4. Žalobce navrhl, aby krajský soud k posouzení tvrzení žalovaného, že úrok z prodlení představuje náhradu za chybějící prostředky ve veřejném rozpočtu, které žalobce popírá, provedl důkaz obsahem webové stránky na adrese: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rizeni-statniho-dlhu/dluhovastatistika/naklady-statniho-dlhu> a na adrese: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rizeni-statnihodlhu/dluhova-statistika/struktura-a-vyvoj-statniho-dlhu>. Na těchto stránkách je uvedena výše nákladů na obsluhu státního dluhu, resp. výše státního dluhu. Prostou matematickou operací lze zjistit, že úrokové náklady přepočtené na roční sazbu činily v roce 2014 až 2018 2,45% p. a. až 3,35% p. a. Oproti tomu úrok z prodlení od roku 2012 do roku 2018 činil 14,05% p. a. až 15,50% p. a. a ode dne 2. 11. 2018 do dnes činí 16% p.a. Žalobce navrhl prokázat tyto skutečnosti obsahem webové stránky na adrese: <https://www.cnb.cz/cs/castokladene-dotazy/Jak-se-vyvijela-dvoutydeni-repo-sazba-CNB/> a přičtení 14 procentních bodů podle § 252 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce tvrdil, že náklady na obsluhu státního dluhu představují skutečné vyčíslení nákladů, které Česká republika musela vynaložit na financování státního dluhu. Ze srovnání nákladů na obsluhu státního dluhu a výše úroků z prodlení plyne, že úrok z prodlení byl v letech 2012 až 2018 více než 4krát až 6krát vyšší než náklady na obsluhu státního dluhu, na základě toho žalobce tvrdí, že úrok z prodlení je ve srovnání s náklady na obsluhu státního dluhu zjevně přemrštěný, a proto má ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57 povahu trestu a je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.). Žalobce dále namítal, 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. + repo sazba vyhlášená ČNB, což lze považovat podle názoru žalobce považovat za přemrštěné, protože úrok má tak v drtivé většině trestní charakter.
5. Žalobce proto dovozoval, že byl za totéž pochybení – domnělé nesprávné tvrzení DPH - potrestán dvakrát, což je porušením zásady ne bis in idem.
6. Poprvé daňovým penále, které bylo uloženo Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj platebními výměry dne 15. 3. 2017 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 výše cit. Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné.

7. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014 – 76. V něm Nejvyšší správní soud mj. uvedl: „Procentní sazba úroku z prodlení se odvíjí od repo sazby České národní banky, plynutím času jeho celková výše narůstá. Způsob vymezení tak reflektuje jak aktuální „cenu peněz“ při pozdní platbě, tak délku prodlení. Naproti tomu sazba penále podle ust. § 37b ZSDP je stanovena fixní neměnnou procentní částkou a není závislá na čase. Jde o jednorázový „trest“ za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečnosti. 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). Námitka nesprávného posouzení povahy úroku z prodlení proto není důvodná.“ Bez ohledu na skutečnost, že se uvedený závěr vztahuje k aplikaci § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů účinných po dni 1. 1. 2007 (dále jen „zákon o správě daní“), lze akceptovat obecnější závěr, že pro posouzení, zda základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny lze aplikovat i na úrok z prodlení, jsou rozhodující jeho podstatné účely. Díky zákonné konstrukci se úrok z prodlení podle § 251 daňového řádu mění v čase podle změn repo sazby vyhlášené Českou národní bankou a pro posouzení jeho účelu je klíčové, jaká ekonomická újma vzniká státu, což se opět mění v čase. Žalobce tvrdí, že z poměrů mezi ekonomickou újmou státu a výší úroku z prodlení v letech 2014 až 2016, plyne, že dominantní funkcí úroku z prodlení je trestání za nesprávné tvrzení (přiznání) daně, protože ekonomická újma státu vzniklá nezaplacením daně je více než 4krát až 6krát menší než výše úroku z prodlení. Nosné důvody obsažené v cit. rozsudku ze dne 2. 6. 2016 tak plně ob stojí při zkoumání, jakou hlavní funkci měl úrok z prodlení podle § 251 daňového řádu v letech 2012 až 2018. Převážně sankční, jak tvrdí žalobce.
8. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57 má penále podle § 251 daňového řádu povahu trestu a je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny a články 6 a 7 Úmluvy. Žalobce namítá, že byl za tentýž skutek domněle nesprávné tvrzení DPH potrestán dvakrát. Poprvé daňovým penále a podruhé úrokem z prodlení, který má též povahu trestní sankce, jelikož jeho převážná část (složka) má podle judikatury Nejvyššího správního soudu sankční povahu. Vyměření úroku z prodlení za výše uvedená zdaňovací období bylo porušeno právo daňového subjektu nebýt potrestán dvakrát zaručené čl. 4, Protokolu č. 7 k Úmluvě, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné.
9. Žalobce svoji námitku, že povahu trestní sankce má též část úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu, opírá o judikaturu Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018 – 65, v bodě 46 rozlišuje reparační složku a sankční složku penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Je tudíž nepochybné, že pokud lze rozlišit reparační a sankční složku v případě penále z prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, lze reparační a sankční složku rozlišit i v případě úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v cit. rozsudku uvádí, že je zjevné, že

při efektivním úroku 36,5 % ročně, čemuž odpovídá sazba penále 1 promile denně, je za obecných poměrů na trhu s úvěry nyní i v nedávné minulosti reparační složka penále vskutku jen zlomkem celého penále a dominuje složka sankční.

10. Žalobce namítal, že obecnými poměry na trhu s úvěry lze ve smyslu cit. názoru Nejvyššího správního soudu rozumět podmínky trhu s dluhopisy. Obecně je trh s dluhopisy stěžejní částí úvěrového trhu a jeho významnou část tvoří trh se státními dluhopisy (blíže např. https://en.wikipedia.org/wiki/Bond_market). Fakticky jde o to, za jakou cenu je stát schopen se zadlužit na trhu s dluhopisy jak pro potřebu nového dluhu nebo pro potřebu splacení starého dluhu. „Cena peněz“ získaných prostřednictvím státních dluhopisů se odvíjí nejen od doby splatnosti, ale též od zájmu investorů. Jako příklad uvedl významné zlevnění vládního financování v první polovině roku 2020 (blíže např. <https://www.e15.cz/dluhopisy/stat-si-pujcuje-nejlevneji-za-tri-roky-na-ruku-mujdou-bankyhladove-po-ceskem-dluhu-1369677>).
11. Žalobce dále uvedl, že v případě úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu lze též provést rozlišení mezi reparační složkou (náhradou „ceny peněz“, které stát neobdržel v zákonem stanoveném termínu) a složkou sankční. Provedením srovnání nákladů na obsluhu státního dluhu, které jsou reálně o něco vyšší než prostá „cena peněz“ získaných na trhu s úvěry, a výše úroků z prodlení, došel žalobce k závěru, že úrok z prodlení byl v letech 2014 až 2016 více než 4krát až 6krát vyšší než náklady na obsluhu státního dluhu. V případě úroku z prodlení je tudíž reparační složka jen zlomkem celého úroku z prodlení (obdobně jako v případě penále z prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně) a dominantní složkou je složka sankční. Proto má úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014 – 57 povahu trestu a je na tento úrok z prodlení třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny a články 6 a 7 Úmluvy. Žalobce tak namítá, že sdělený úrok je druhý trestem za totéž pochybení, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné.
12. Žalobce dále namítal, že dnem 1. 1. 2021 ztratil žalovaný věcnou příslušnost k rozhodování o odvolání proti platebnímu výměru na úrok z prodlení vydanému podle § 252 daňového řádu, ve znění účinném do dne 31. 12. 2020. Svůj názor opíral o skutečnost, že novela daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2021 změnila ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., která se týkají všech typů úroků, včetně úroků z prodlení. Podle § 251a odst. 4 daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb. (dále jen „daňový řád po novele“), se již proti rozhodnutí správce daně v souvislosti s předepsáním úroku nelze odvolat, ale lze uplatnit pouze námitku. Stejně hovoří též důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., resp. k tisku č. 841 Poslanecké sněmovny parlamentu České republiky. Zákonodárce tak od 1. 1. 2021 předpokládá jediný opravný prostředek – námitku - proti postupu správce daně při vyměření úroku, a to včetně případů vyrozumění o předpisu úroků z prodlení platebním výměrem, jako tomu bylo v předmětné věci.
13. Dále žalobce upozornil, že z bodu 12. přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. (dále jen „přechodná ustanovení“) plyne, že dosavadní pravidla dopadající na řízení a jiné postupy, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba opustit a vše dokončit podle nové právní úpravy, pokud zákonodárce neuvážil výslovně jinak. Výjimka je uvedena mimo jiné v bodě 6. přechodných ustanovení, podle níž: *„Řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“* V

uvedené důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb., se v případě návrhu bodu 12 přechodných ustanovení praví: *„Navržené přechodné ustanovení úzce navazuje na předchozí, které řeší hmotněprávní aspekty úroků. V tomto případě se navrhuje explicitně potvrdit obecný princip a normovat, že nová právní úprava se v oblasti procesních aspektů úroků použije ode dne nabytí účinnosti zákona jak na úroky vzniklé jak před, tak na úroky vzniklé po nabytí této účinnosti. Aplikace nové procesněprávní úpravy na „staré“ úroky se přitom neomezuje pouze na řízení a jiné postupy před změnou právní úpravy zahájené, ale vztahuje se na veškerá řízení a jiné postupy, ať již k jejich zahájení došlo před, anebo po změně právní úpravy (samozřejmě pokud se nejedná o postupy již skončené). V konkrétní rovině tak budou ode dne nabytí účinnosti nové úpravy aplikována např. ustanovení nového § 251a odst. 3 daňového řádu o vyrozumívání daňového subjektu o předpisu úroku (namísto vydání platebního výměru, pokud byl dosud požadován) nebo ustanovení § 251b odst. 3 a § 251c odst. 3 daňového řádu o předepisování úroku do evidence daní. Věcným důvodem aplikace nové procesní úpravy na „staré“ i „nové“ úroky bez rozdílu jsou požadavky právní jistoty, srozumitelnosti a hospodárnosti, které svědčí proti zachování dvou paralelních procesních režimů komplikujících jak pozici daňových subjektů, tak správců daně. Výjimkou z aplikace nových procesních pravidel na úpravu „starých“ úroků v daňovém řádu je dokončení započatých řízení o námitce (viz výše bod 6 přechodných ustanovení).“*

14. Podle bodu 12 přechodných ustanovení cit. novely platí, že *„na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“*. V případě řízení a jiných postupů souvisejících s úroky se tak výhradně použijí nová procesní pravidla podle daňového řádu po novele. Ve svém důsledku to znamená, že odvolací řízení zahájené přede dnem 31. 12. 2020 ve věci kterýchkoli úroků musí být dokončeno podle daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021, který ale odvolací řízení proti rozhodnutí o předpisu úroku z prodlení vůbec neupravuje. Podané odvolání ve věci úroků z prodlení tak musí být obecně posouzeno jako námitka podle § 159 daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021 a podle § 159 daňového řádu musí být dokončeno i řízení o této námitce. Žalobce proto namítá, že ode dne 1. 1. 2021 je příslušný rozhodnout o námitce proti platebnímu výměru, kterým je daňový subjekt vyrozuměn o úroku z prodlení, pouze Finanční úřad pro Královéhradecký kraj.
15. Žalobce dále vzpomenu, že i kdyby zde existovalo legitimní očekávání jednotlivců, že odvolací řízení zahájené přede dnem 1. 1. 2021 se dokončí podle daňového řádu účinného do dne 31. 12. 2020, tak nemůže založit kompetenci, kterou má ode dne 1. 1. 2021 nepochybně jen správce daně, protože jednoznačná slova zákona vždy anuluje jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv (blíže usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS).

II. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný v podrobnostech odkázal na spisový materiál a podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání, zejména na oddíl Právní základ uvedený v bodech [7] až [12] napadeného rozhodnutí, z něhož je třeba při posouzení úroku z prodlení jako příslušenství daně vycházet.
17. Uvedl, že předmětem řešené věci je úrok z prodlení, kterým je zatížen daňový subjekt z důvodu, že se ocitl v prodlení se svými daňovými povinnostmi (ust. § 252 daňového

řádu). Nyní vznášené žalobní námitky jsou podrobněji rozpracované námitky odvolací, s kterými se žalovaný již zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

18. Výjimkou je bod 2 žaloby, v němž žalobce namítá, že daňový nedoplatek vznikl tak, že mu byl odepřen nárok na odpočet DPH, a v případě, kdy dochází k odepření nároku na odpočet daně, jde o autoritativní změnu výše daně, která je podmíněna tím, že daňový orgán unese důkazní břemeno. V této souvislosti žalobce namítal, že nebyl v prodlení s částkou daně, jejíž výši je oprávněn určit jen daňový orgán poté, co unese důkazní břemeno, a proto je sdělený úrok nezákonný. K tomu žalovaný uvedl, že objektivní okolnosti vymezené judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a vnitrostátních správních soudů věnující se problematice podvodů na DPH představují nestandardnosti posuzované obchodní transakce, které je nutné zkoumat ve vztahu k vědomosti daňového subjektu (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid, dále jen „Mahagében“), kde se jednalo o situaci, při níž správce daně rozhodnutím konstatoval u pořizovatele daňový dluh a uložil mu penále a úroky z prodlení, neboť měl za to, že posledně uvedený neměl nárok na odpočet DPH na vstupu, jelikož faktury nemohly být považovány za věrohodné. Z bodu 60 tohoto rozsudku vyplývá, že pokud správce daně provedením vědomostního testu prokáže, že daňový subjekt o podvodném jednání v řetězci věděl, či alespoň vědět měl a mohl a účastnil se tak podvodu jako spolupachatel, musí mu být odepřen nárok na odpočet DPH, neboť je-li nárok na odpočet daně uplatněn v rozporu se smyslem a účelem Směrnice, pak vůbec nevzniká (viz také rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, dále jen „Kittel a Recolta“, bod 57, jakož i rozsudek SDEU ze dne 13. 3. 2014, ve věci C-107/13 FIRIN OOD, bod 41).
19. Žalovaný uvedl, že ve věci doměření DPH za předmětná zdaňovací období z důvodu, že nárok na odpočet daně žalobce uplatnil v rozporu se smyslem a účelem Směrnice, bylo pravomocně rozhodnuto. V případě neuhrazení pravomocně stanovené daně ve lhůtě splatnosti, jako tomu bylo ve zde řešeném případě, je tedy žalobce povinen čelit důsledkům v podobě úroku z prodlení a skutečnost, zda došlo k neuznání nároku na odpočet daně a tedy k doměření daně po provedeném dokazování, v jehož rámci daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno a bylo proto konstatováno nenaplnění hmotně právních podmínek, či zda došlo k neuznání nároku na odpočet daně a tedy k doměření daně poté, co správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázal daňovému subjektu, že mohl a měl, popř. musel, mít povědomí o tom, že byl účasten na podvodném jednání (jako v předmětném případě), není z důvodu konstrukce ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu, rozhodné. Pokud žalobce tvrdí, že správce daně, resp. žalovaný v doměřovacím řízení neunesl důkazní břemeno stran účasti žalobce na daňovém podvodu, je pro toto řízení zcela irrelevantní, neboť předmětem tohoto řízení není doměření daňové povinnosti žalobci nýbrž otázka předpisu úroků z prodlení úhrady za tato zdaňovací období pravomocně stanovené daňové povinnosti, nadto se s tímto závěrem nelze jakkoli ztotožnit a je zcela v rozporu se stavem řízení a obsahem spisového materiálu.
20. Pro úplnost žalovaný uvedl, že ve věci doměření DPH za předmětná zdaňovací období bylo pravomocně rozhodnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 8. 2019, č. j. 34449/19/5300-21444-711869 (žalobci doručeno dne 9. 9. 2019), proti kterému žalobce brojil žalobou ve správním soudnictví, kterou zdejší soud rozsudkem ze dne 16. 9. 2021,

č. j. 31 Af 43/2019-66 zamítl. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost vedenou pod sp. zn. 3 Afs 343/2021.

K námitce ad 1. Povaha úroku z prodlení

21. Žalovaný uvedl, že dle § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím pod dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti. Dle ust. § 252 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, a na osobním daňovém účtu se předepisuje nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto dnem se předepíše na osobním daňovém účtu zejména v případě, že je nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, nebo pro zjištění vratitelnosti přeplatku. Dle § 252 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoli, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu. Je tedy zřejmé, že úrok z prodlení vzniká ze zákona, nikoli na základě rozhodnutí správce daně, přičemž platební výměr na úrok z prodlení je toliko deklaratorním rozhodnutím, kterým správce daně daňovému subjektu sděluje předpis úroku z prodlení, který tu však v důsledku jeho prodlení s uhrazením daně v určité výši k určitému datu již existuje. Správce daně není tedy nadán správní úvahou stran předepsání úroku z prodlení či jeho výše. Povahou sankce vzniklé neuhrazením splatné daně v den její splatnosti se zabýval NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 1/2011 – 82 ze dne 28. 4. 2011, kdy vyslovil, že *„Daňové penále má především funkci paušalizované náhrady eventuelní újmy, kterou může stát jako příjemce daně utrpět, není-li daň zaplacená řádně a včas a musí-li si kvůli tomuto výpadku daňových příjmů opatřit peníze jiným způsobem (reflektuje cenu peněz). Současně v sobě penále zahrnuje rovněž funkci preventivní spočívající v motivaci daňového subjektu k řádnému a včasnému plnění jeho povinností. Penále plní částečně i funkci represivní a odstrašovací, neboť jeho sazby jsou relativně vysoké v prvním necelém roce a půl prodlení, zatímco po uplynutí tohoto období se přechodem na – fakticky nižší – sazbu penále (kopírující diskontní sazbu) zvýrazňuje druhá z funkcí penále, a sice funkce paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů (podrobněji srov. shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 159/2005 - 43). Z výše uvedeného vyplývá, že penále v širším slova smyslu představuje majetkovou sankci; lze jej chápat jako odpovědnost daňového dlužníka za prodlení s úhradou daňové povinnosti. Penále tedy nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů), jej nelze chápat jako sankci za správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy (srov. shora citovaný rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Jussila proti Finsku).“*
22. Žalovaný dále uvedl, že právní úprava úroku z prodlení obsažená v ust. § 252 daňového řádu v zásadě vychází z předchozí úpravy obsažené v ust. § 63 zákona o správě daní, ve znění účinném do 31. 12. 2010, proto jsou závěry v tomto rozsudku plně aplikovatelné i

na zde řešený případ. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zohlednil, že penále má povahu sankčního úroku, který musí být pro toho, kdo jej má platit, citelnou zátěží, a tedy jistě znatelně vyšší než je obvyklá cena peněz na úvěrovém trhu. Přestože částečně plní i funkci represivní a odstrašovací, je jeho základní funkcí paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů“ a „coby majetková sankce zasahuje hmotněprávní pozici daňového subjektu způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené daňové povinnosti“.

23. Žalovaný uvedl, že otázku povahy úroku z prodlení podpořil odkazem na konstantní judikaturu správních soudů (viz dále). V bodu [11] napadeného rozhodnutí žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 72/2009-75 ze dne 14. 12. 2009, který tuto myšlenku na str. 3 formuloval takto: „*Penále podle § 63 zákona o správě daní, ve znění účinném pro posouzení věci nyní před kasacním soudem projednávané, tj. do 31. 12. 2006 (od 1. 1. 2007 § 63 zákona stanoví úrok z prodlení), představuje určitý druh sankce, kterou je poplatník stížen za to, že nepřiznal a neuhradil svoji daňovou povinnost řádně v době, kdy příslušná daňová povinnost byla splatná, tzn., určitým způsobem porušil zákonem stanovenou povinnost řádně daň vypočítat a přiznat. Je proto v takovém případě zcela legitimní konstatovat, že poplatník se ocitá v prodlení s úhradou daňové povinnosti již ode dne původní splatnosti daně, kterou nesprávně uvedl (nevedl vůbec) již v řádném daňovém přiznání, neboť již od tohoto okamžiku měl daňový výnos připadnout státnímu rozpočtu.*“

24. Ke komparaci nákladů za správu státního dluhu s úrokem z prodlení za období 2012 až 2018, kterou žalobce uvádí v bodech 4 a 5 žaloby, žalovaný uvedl, že není zcela zřejmá souvislost těchto žalobcem předestřených výpočtů se zde řešeným případem. Úrok z prodlení vznikl žalobci za prodlení s úhradou daně, která mu byla pravomocně doměřena, kdy jak shora uvedeno, úrok z prodlení představuje paušalizovanou náhradu za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně (cenu peněz; viz srov. též usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57). Ze zákona tak žalobci v důsledku prodlení s úhradou daňové povinnosti ve lhůtě splatnosti vznikl úrok z prodlení ve výši stanovené zákonem.

K námitce ad 2) Ne bis in idem a trestní povaha úroku z prodlení

25. K této námitce se žalovaný vyjádřil v bodech [22] a [23] napadeného rozhodnutí. Žalovaný předně uvedl, že žalobce v bodu 6 žaloby polemizuje o výši úroku z daňového odpočtu dle ust. § 254a daňového řádu, to ale není předmětem tohoto řízení. Tento úrok vzniká na straně správce daně z důvodu zadržování odpočtu DPH při provádění kontrolních postupů, které trvají déle, než je přijatelné z pohledu zásady daňové neutrality. Skutečnost, že úrok z prodlení představuje reparační náhradu za porušení určité povinnosti a naproti tomu úrok z daňového odpočtu představuje pouze kompenzaci za to, že jinak legitimní postup správce daně trvá déle, než je přijatelné z pohledu zásady daňové neutrality přitom popsal zákonodárce v důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony. Předmětem zde řešené věci je úrok z prodlení, kterým je zatížen daňový subjekt z důvodu, že se ocitl v prodlení se svými daňovými povinnostmi (ust. § 252 daňového řádu) a nikoli úrok z daňového odpočtu dle ust. 254a daňového řádu.

26. Žalovaný zdůraznil, že úrok z prodlení, na rozdíl od penále z doměřené daně, svojí povahou nespadá do sféry správního trestání. Sdělením výše úroku z prodlení vedle

sdělení výše penále z doměřené daně předepsaného žalobci podle ust. § 251 daňového řádu, nedošlo ke dvojímu trestání za totéž pochybení, jak žalobce namítá. Námitky uvedené v odvolání i správní žalobě vycházejí zejména z názoru, že úrok z prodlení má povahu trestu, přičemž žalobce odkázal na rozsudek č. j. 4 Afs 210/2014 – 70 ze dne 16. 12. 2015. Žalovaný uvádí, že závěry vyslovené NSS v tomto rozsudku na nyní řešenou věc nedopadají. Odlišnost dané situace spočívá především v tom, že v žalobcem zmiňovaném rozsudku byla předmětem sporu pro tehdejšího žalobce příznivější právní úprava penále dle ust. § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu namísto ust. § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v této věci mj. vyslovil závěr, že penále z částky doměřené daně, o kterém bylo rozhodováno, představuje trest, a je proto třeba na něj aplikovat i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější. V nyní řešeném případě je však předmětem sporu, zda byly naplněny podmínky pro předepsání úroku z prodlení dle ust. § 252 daňového řádu. Ten sice zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci jej nelze chápat jako sankci za správní delikt, tedy nemá povahu trestu. Žalobci tedy nelze přisvědčit v jeho požadavku aplikace čl. 40 odst. 6 Listiny, či Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod ani v námitce týkající se dvojího trestání.

27. K odkazu žalobce na usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 4/2018-65 ze dne 15. 10. 2020 ve věci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně žalovaný uvedl, že se jednalo o zcela odlišnou skutkovou situaci, konkrétně o pohledávky před podstatou, resp. za podstatou v rámci insolvenčního řízení. Správce daně započtl přeplatek vzniklý po prohlášení úpadku na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, kdy spor byl veden o okamžik vzniku tohoto penále. Principiálně tedy šlo o insolvenční a ochranu práv jak dlužníka, tak jeho věřitelů. Nelze tedy vytrhávat z kontextu závěry Nejvyššího správního soudu, který se vyjadřoval k jinému druhu příslušenství daně, nadto ve vztahu k insolvenčnímu řízení. K povaze úroku z prodlení jako „trestu“ žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 77/2014-76 ze dne 2. 6. 2016. Ten se zabýval také otázkou trestní povahy úroku z prodlení, přičemž dospěl k závěru, že se na něj zásady trestního práva neaplikují, není tedy možné aplikovat ani zásadu zákazu dvojího trestání či jinou zásadu trestního práva hmotného. Optikou NSS lze tedy konstatovat, že úrok z prodlení nelze chápat jako sankci za správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného, jak požaduje žalobce. Žalovaný shrnuje, že námitky žalobce nejsou v řízení o úroku z prodlení, který vzniká ze zákona a jehož výše, resp. způsob výpočtu jsou taktéž určeny zákonem, relevantní. Argumentace žalobce směřuje nikoli do výkladu zákona žalovaným, resp. jeho námitky nesměřují primárně proti posouzení věci žalovaným, ale proti znění zákona. Své námitky vůči povaze úroku z prodlení a jeho výši směřuje do oblasti legislativy. Žalovaný však je součástí systému moci výkonné, nikoli zákonodárné.

28. Není tedy možné konstatovat, že by úrok z prodlení byl předepsán nezákonně, v nesprávné výši nebo za nesprávnou dobu.

K námitce ad 3. Absence věcné příslušnosti žalovaného

29. Žalovaný zdůraznil, že platební výměry byly vydány na úrok z prodlení úhrady DPH, přičemž v odvolacím řízení byl při jeho výpočtu zohledněn přeplatek na jiné dani. Správce daně tedy provedl přepočítání úroků, přičemž došlo v prvním odvolacím řízení k

razantnímu snížení úroků z prodlení (v některých případech až o cca 90 %). Žalobce se proti těmto rozhodnutím opět odvolal.

30. Žalobce s odkazem na přechodná ustanovení k novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb., zakotvená v bodu 12. čl. II. části první zákona č. 283/2020 Sb., kde je normováno, že na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, dovozuje absenci věcné příslušnosti žalovaného rozhodnout o odvolání proti rozhodnutím o odvolání po nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb., tj. po 1. 1. 2021. S takto předestřenou úvahou se žalovaný neztotožnil. Předně zdůraznil, že napadeným rozhodnutím, vydaným nadto až v odvolacím řízení, nebylo rozhodováno o platebních výměrech na úrok z prodlení, nýbrž o rozhodnutích o odvolání dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, proti nimž je připuštěno odvolání. Dle žalovaného nelze dovozovat absenci jeho věcné působnosti o odvolání proti těmto rozhodnutím rozhodnout po nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. v důsledku shora citovaných přechodných ustanovení. Uvedený závěr by pak dle přesvědčení žalovaného nemohl být učiněn ani v případě, že by předmětem odvolacího řízení byl přezkum zákonnosti platebních výměrů na úrok z prodlení. Byl-li o předpisu úroku z prodlení v souladu s právní úpravou daňový subjekt vyrozuměn rozhodnutím – platebním výměrem na úrok z prodlení (nikoli toliko vyrozuměním, jak normuje aktuální právní úprava), proti kterému právní úprava připouštěla odvolání jako vyšší prostředek ochrany, nadto odvolací řízení bylo zahájeno za účinnosti původní právní úpravy (daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020), pak je nezbytné odvolací řízení dokončit a o odvolání rozhodnout; v průběhu odvolacího řízení nelze překvalifikovat odvolání na jiný, nadto nižší prostředek ochrany (námitku) dle aktuální právní úpravy. Tím by došlo ke zkrácení práv žalobce. Uvedená argumentace žalobce je dle názoru žalovaného zcela účelová a lichá. Žalobce nadto neuvedl, v čem spatřuje „výhodu“ námitky proti odvolání, resp. v čem byla porušena jeho práva, když žalovaný vyřídil jeho podání jako odvolání a odvoláním napadená rozhodnutí podrobil komplexnímu přezkumu.

III. Nařízené jednání

31. Při nařízeném jednání konaném dne 1. 6. 2022 odkázal zástupce žalobce na obsah písemného vyhotovení žaloby a uvedl, že žádal nařízené jednání pouze z důvodu provedení důkazů v žalobě uvedených. Žalovaný se z nařízeného jednání omluvil a setrval na přesvědčení, že napadené rozhodnutí je zákonné. Návrh na provedení důkazů identifikovaných na str. 2 žaloby krajský soud zamítl, neboť posouzení otázky výše nákladů na obsluhu státního dluhu nebylo pro přezkoumání napadeného rozhodnutí významné.
32. Při dalším nařízeném jednání konaném dne 13. 7. 2023 odkázal zástupce žalobce na obsah žaloby a dále upozornil na názory Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022 – 24, které se zabývaly identickými otázkami jako v projednávané věci, tedy otázkami, zda úrok z prodlení má nebo nemá sankční složku (čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod – dále také „Úmluva“ - a čl. 40 Listiny základních práv a svobod). Zástupce žalobce označil tento rozsudek za judikatorní excés, neboť se dle jeho názoru nevypořádává, na rozdíl od dvou předcházejících usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 4 Afs 210/2014, ze dne 24. 11. 2015 a

sp. zn. 9 Afs 4/2018 ze dne 15. 10. 2020, s otázkou totožnosti skutku. Dále uvedl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 6 Afs 91/2022 dospěl k překvapivému závěru, že není dána totožnost skutku. Přitom usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 4 Afs 210/2014 stanovilo, že úrok z prodlení může mít charakter sankce, pokud je jeho výše přemrštěná, tedy dle žalobce konstatoval, že penále i úrok pocházejí ze stejného jednání. V usnesení sp. zn. 9 Afs 4/2018 dokonce dle žalobce přijal rozšířený senát názor, že penále má sankční složku, čímž je potvrzeno, že vychází ze stejného jednání. Takže rozšířený senát nepochyboval o tom, že je dána totožnost jednání. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dále na písemné vyjádření k žalobě.

IV. Projednání věci krajským soudem

33. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2003 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu shledal důvodnou, neboť dospěl ke zjištění, že napadené rozhodnutí trpí vadami, které vyvolávají jeho nicotnost. Vyslovil názor, že na řízení týkající se úroků z prodlení se vztahuje právní úprava novelizovaná zákonem č. 283/2020 Sb., dle níž má daňový subjekt právo uplatnit proti postupu správce daně v souvislost s předepsáním a vyplacením úroku pouze námitku. Odvolací řízení zahájené přede dnem 31. 12. 2020 tedy musí být dokončeno podle daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021. Příslušným orgánem, který o podání žalobce proti platebnímu výměru, jímž byl žalobci stanoven úrok z prodlení, byl dle názoru krajského soudu správce daně, v daném případě finanční úřad.
34. Proti tomuto názoru brojil žalovaný kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud rozhodnutí zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení – viz rozsudek ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022-69. Vyslovil přitom jednoznačný závěr, že *„právní rámec daňového řádu účinný od 1. 1. 2021 nepřenáší věcnou příslušnost rozhodovat o dříve řádně podaných odvoláních ze stěžovatele na prvostupňového správce daně, jenž by měl nově tato odvolání posoudit jako námitku. Takový právní následek přijetí novely č. 283/2020 Sb. nejen nemá oporu v zákonné úpravě a přechodných ustanoveních, ale byl by též v rozporu se zákazem retroaktivity. Z uvedeného plyne, že stěžovatel byl věcně příslušný rozhodnout o odvolání ve věci úroků z prodlení, které bylo řádně podáno podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, pokud do tohoto data nebylo odvolací řízení pravomocně skončeno. Nová právní úprava daňového řádu, podle níž proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku lze podat pouze námitku, o které rozhoduje dotčený prvostupňový správce daně, proti němuž námitka míří (§ 251a odst. 4 ve spojení s § 159 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021), se uplatní pouze na námitky podané po 1. 1. 2021.“*
35. Takto vyslovený právní názor je pro zdejší soud závazný. Žalobní námitku dotýkající se ztráty věcné příslušnosti žalovaného k rozhodování o odvolání proti platebnímu výměru na úrok z prodlení vydanému podle § 252 daňového řádu, ve znění účinném do dne 31. 12. 2020, proto krajský soud musel označit za nedůvodnou.
36. Žalobce dále vyslovil nesouhlas s postupem správce daně i žalovaného, když konstatoval, že nemohl být v prodlení, neboť nedoplatek na daních vznikl tak, že mu byl odepřen nárok na odpočet DPH a dále zdůrazňoval, že v rozporu se zásadou ne bis in idem, byl vlastně za totéž pochybení potrestán dvakrát – poprvé daňovým penále a podruhé úrokem z prodlení.

37. Z obsahu daňového spisu krajský soud zjistil, že správce daně vydal na základě závěrů uvedených ve zprávě o daňové kontrole dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období leden 2014, březen 2014, duben 2014, květen 2014, červen 2014, srpen 2014, září 2014, říjen 2014, únor 2015, květen 2015, srpen 2015, listopad 2015, prosinec 2015, duben 2016 a květen 2016. Proti tomuto doměření se žalobce bránil odvoláním, které žalovaný zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Následně vydal správce daně platební výměry na úrok z prodlení, které byly doručeny žalobci dne 25. 10. 2019. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce dne 13. 11. 2019 odvolání, o nichž správce daně rozhodl ve smyslu ust. § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu a odvoláním částečně vyhověl. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce dne 21. 1. 2020 další odvolání, která byla napadeným rozhodnutím zamítnuta a rozhodnutí o odvolání potvrzena.
38. K uvedené problematice krajský soud konstatuje, že daňový řád stanoví poplatníkovi povinnost uhradit daň ve lhůtě splatnosti. Ta je upravena v ust. § 135 odst. 3 daňového řádu, které uvádí, že daň je splatná poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání. Pokud je daň vyměřena správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je podle ust. § 139 odst. 3 daňového řádu rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Jestliže poplatník neuhradí takto vyměřenou daň včas, vzniká mu povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti daně až do dne platby včetně. Výše úroku odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Je tak zřejmé, že úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona a o jeho předpisu může správce daně poplatníka vyrozumět platebním výměrem kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho osobního daňového účtu. Je tedy zřejmé, že platební výměr na úrok z prodlení splňuje znaky deklaratorního rozhodnutí, neboť správce daně tak poplatníka daně o určité výši penále formou rozhodnutí pouze vyrozumívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 175/2014-24).
39. Žalobce v podané žalobě odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014 – 76, z něhož dovozuje, že dominantní funkcí úroku z prodlení je trestání za nesprávné tvrzení (přiznání) daně, protože ekonomická újma státu vzniklá nezaplacením daně je více než 4krát až 6krát menší než výše úroku z prodlení. Nosné důvody obsažené v citovaném rozsudku ze dne 2. 6. 2016 tak dle žalobce plně obstojí při zkoumání, jakou hlavní funkci měl úrok z prodlení podle § 251 daňového řádu v letech 2012 až 2018. Převážně sankční, jak tvrdí žalobce.
40. Krajský soud tak posuzoval závěry Nejvyššího správního soudu z pohledu takto prezentované žalobní námítky. Nejvyšší správní soud na str. 80 rozsudku uvedl, že úrok z prodlení nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat namítanou zásadu zákazu dvojího trestání, ani jinou zásadu trestního práva hmotného. Dále uvedl, že institut penále představuje jednorázovou sankci danou procentuální sazbou z částky daně, odpočtu či ztráty nesprávně uvedené v daňovém přiznání. Naproti tomu úrok z prodlení je paušalizovanou náhradou za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně. Přitom na penále je nutné základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a Listiny základních práv a svobod důsledně aplikovat. Tyto garance se však nevztahují na úrok z prodlení. Krajský soud má tak nepochybně ve smyslu uvedené judikatury za to, že úrok z prodlení nespadá

do sféry správního trestání a nemohl se tak ztotožnit s žalobní námitkou, dle níž má úrok z prodlení sankční povahu.

41. Žalobce dále uvedl, že ze srovnání nákladů na obsluhu státního dluhu a výše úroků z prodlení plyne, že úrok z prodlení byl v letech 2012 až 2018 více než 4krát až 6krát vyšší než náklady na obsluhu státního dluhu, na základě toho žalobce tvrdil, že úrok z prodlení je ve srovnání s náklady na obsluhu státního dluhu zjevně přemrštěný, a proto má ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014 – 57 povahu trestu a je na něj třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy.
42. K této námitce se krajský soud nemohl přiklonit. Vycházel přitom z názoru Nejvyššího správního soudu prezentovaného v rozsudku ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014-76, z něhož vyplývá, že *„úprava úroku z prodlení odpovídá ústavnímu principu proporcionality a není nepřiměřená, tento úrok je paušalizovaná náhrada za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně. Zákonná úprava obsahuje přesná pravidla pro jeho výpočet a státní orgány nemají jinou možnost než tato pravidla aplikovat. Stanovení zákonných pravidel pro výpočet úroku z prodlení, a s tím spojená otázka jejich přiměřenosti, je věcí zákonodárce.“* Nejvyšší správní soud tak konstatoval, že především s ohledem na délku prodlení zasahuje úrok z prodlení do hmotněprávní sféry daňového subjektu způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušení primární povinnosti. Nepřiměřenou by byla výše, která by byla ve zjevném nepoměru s rozsahem porušené povinnosti. Úrok z prodlení stanovený daňovým řádem tedy nepředstavuje sankci a nejde o úrok přemrštěný. Krajský soud tedy v souladu s těmito závěry neprováděl žalobcem navrhané dokazování, neboť by nemohlo shora prezentované závěry svědčící o tom, že výše úroků není zákonem nastavena v přemrštěné výši, jakkoliv vyvrátit. Žalobní námitku označil za nedůvodnou.
43. Žalobce rovněž namítal, že byl za tentýž skutek, tedy domněle nesprávné tvrzení DPH, potrestán dvakrát. Poprvé daňovým penále a podruhé úrokem z prodlení, takže byla porušena zásada zákazu dvojího trestání.
44. S touto námitkou krajský soud nemůže souhlasit a odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022 – 24, dle nichž uplatnění této zásady předpokládá naplnění dvou podmínek řízení. První podmínka vyžaduje, aby úrok z prodlení byl svou povahou sankcí trestní povahy, a druhá podmínka žádá, aby se úrok z prodlení a penále týkaly totožného jednání daňového subjektu.
45. Výklad obou institutů tedy penále, a úroku z prodlení, provedl Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, kdy penále označil za jednorázovou sankci, kdy její předepsání nepodléhá správnímu uvážení a jeho uložení má trestní povahu. Penále přitom vzniká jen u těch nesprávně tvrzených daní, které správce daně zjistil vlastní činností. Daňový subjekt má přitom možnost se penále vyhnout, pokud sám daňová pochybení dodatečně opraví. Penále je jako institut daňového práva trestem sui generis, na něhož je nahlíženo jako na sankci, při jejímž uplatnění nemá správce daně žádnou diskreci. Je tak jednorázovým trestem za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečným okolnostem. Naproti tomu úrok z prodlení vzniká dle závěrů Nejvyššího správního soudu v případě opožděné platby. Nebyla-li tedy daň zaplácena řádně a včas, je

ekonomická újma vzniklá státu plně kompenzována úrokem z prodlení. Z judikatury nelze dovodit, že by úrok z prodlení měl povahu platebního deliktu. Nejvyšší správní soud odmítl námitku daňového subjektu, že by úrok z prodlení měl mít povahu trestní sankce a že při jeho stanovení je třeba aplikovat zásady trestního práva. Sankční povahu úroku z prodlení tak vyloučil. S těmito závěry se krajský soud plně ztotožňuje a námitku žalobce proto považuje za nedůvodnou.

46. Krajský soud dále konstatuje, že je nepochybné, že Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57 na okraj připustil, že i úrok z prodlení by v případě přemrštěné výše mohl charakter sankce nabýt. Z toho však závěr žalobce, že se jedná o totožnost skutku, nelze v žádném případě dovodit. Krajský soud znovu připomíná závěry kasačního soudu, obsažené v rozsudku ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014-76, z něhož vyplývá, že *„úprava úroku z prodlení odpovídá ústavnímu principu proporcionality a není nepřiměřená, tento úrok je paušalizovaná náhrada za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně. Zákonná úprava obsahuje přesná pravidla pro jeho výpočet a státní orgány nemají jinou možnost než tato pravidla aplikovat. Stanovení zákonných pravidel pro výpočet úroku z prodlení), a s tím spojená otázka jejich přiměřenosti, je věcí zákonodárce.“* Je tak najisto postaveno, že úprava úroku z prodlení není nepřiměřená. Nelze tudíž dovodit, pouze na základě tohoto hypotetického tvrzení, že by úrok z prodlení upravený v § 252 daňového řádu měl bez dalšího povahu trestní sankce a že by se snad úrok z prodlení a penále týkaly totožného jednání daňového subjektu.
47. Ve smyslu shora uvedených závěrů tak lze konstatovat, že ani jedna z podmínek pro uplatnění zásady zákazu dvojího trestání nebyla v projednávané věci naplněna.
48. Žalobce se při nařízeném jednání domáhal i aplikace závěrů vyslovených rozšířeným senátem v usnesení ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018 – 65. K tomu zdejší soud uvádí, že toto rozhodnutí se dotýkalo otázky penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, tedy penále, jehož výše je upravena zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů. Závěry zde vyslovené proto nelze automaticky přenášet na úrok z prodlení upravený jinou právní úpravou, tedy daňovým řádem.
49. Žalobce rovněž namítal, že daňový nedoplatek vznikl tak, že mu byl odepřen nárok na odpočet DPH, a v takovém případě jde o autoritativní změnu výše daně, která je podmíněna tím, že daňový orgán unese důkazní břemeno. Žalobce namítal, že nebyl v prodlení s částkou daně, jejíž výši je oprávněn určit jen daňový orgán poté, co unese důkazní břemeno, a proto je sdělený úrok nezákonný.
50. K této námitce krajský soud konstatuje, že ve věci doměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období bylo pravomocně rozhodnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 8. 2019, č. j. 34449/19/5300-21444-711869, proti němuž žalobce brojil žalobou ve správním soudnictví, kterou zdejší soud rozsudkem ze dne 16. 9. 2021, č. j. 31 Af 43/2019-66 zamítl. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost vedenou pod sp. zn. 3 Afs 343/2021. Je tedy zřejmé, že ve věci doměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období bylo pravomocně rozhodnuto. Vyplynulo přitom, že nárok na odpočet daně žalobce uplatnil nezákonně. Lze tedy přisvědčit názoru žalovaného, že žalobce neuhradil pravomocně stanovenou daň ve lhůtě splatnosti, byl tak povinen čelit důsledkům a vznikla mu povinnost hradit úrok z prodlení. Skutečnost, zda došlo k

neuznání nároku na odpočet daně a tedy k doměření daně po provedeném dokazování, v jehož rámci daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno a bylo proto konstatováno nenaplnění hmotněprávních podmínek, či zda došlo k neuznání nároku na odpočet daně a tedy k doměření daně poté, co správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázal daňovému subjektu, že mohl a měl, popř. musel, mít povědomí o tom, že byl účasten na podvodném jednání (jako v předmětném případě), není s ohledem na ust. § 252 odst. 2 daňového řádu, rozhodné. Pro probíhající přezkumné řízení je nepodstatné tvrzení žalobce, že správce daně v doměřovacím řízení neunesl důkazní břemeno stran účasti žalobce na daňovém podvodu. Je totiž nepochybné, že předmětem tohoto řízení není doměření daňové povinnosti žalobci, ale otázka předpisu úroků z prodlení úhrady z důvodu neuhrazení splatné daně. Žalovaný tedy postupoval v souladu se zásadami daňového řízení, když při přezkumu rozhodnutí o předpisu úroku z prodlení vycházel pouze z dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období a neposuzoval již samotnou otázku dodatečného vyměření této daně.

51. Na základě uvedeného krajského soudu nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
52. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, 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 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.

Hradec Králové 19. července 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu