



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdu v právní věci žalobkyně: skupina podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, registrovaná u správce daně pod DIČ: CZ699002069, jednající prostřednictvím svého zastupujícího člena: **Hortim-International, spol. s r.o.**, se sídlem Kšírova 242, Brno, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 9, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2022, č. j. 31 Af 32/2022-50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2022, č. j. 18060/22/5300-21442-712226.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatelky proti platebním výměrům na úrok z prodlení podle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni 28. 1. 2014 (dále jen „daňový řád“), Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období leden až prosinec roku 2013, přičemž předepsané úroky celkem činily 28 762 847 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil jednotlivé platební výměry na úrok z prodlení tak, že úroky z prodlení celkem činily 25 730 792 Kč. Žalovaný výši úroku z prodlení změnil v důsledku zohlednění daňových přeplatků

stěžovatelky a po zohlednění právní úpravy § 252 odst. 2 daňového řádu, dle které může být uplatněn úrok z prodlení nejvýše za 5 let prodlení. Správní orgány vycházely při určení výše úroků z prodlení z toho, že stěžovatelka daň z přidané hodnoty za předmětná daňová období uhradila dne 1. 2. 2019.

[3] K vydání platebních výměrů na úrok z prodlení správce daně přistoupil poté, co byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období v důsledku odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty kvůli zapojení stěžovatelky do tzv. karuselového podvodu. Společně s doměřením daně z přidané hodnoty bylo stěžovatelce rovněž stanoveno penále podle § 251 daňového řádu.

2. Řízení před krajským soudem

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojila stěžovatelka žalobou u krajského soudu, který ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[5] Krajský soud nesouhlasil s tvrzením stěžovatelky, že výše úroku z prodlení v uložené výši je trestem, protože je stěžovatelka v rozporu se zásadou *ne bis in idem* trestána za stejný skutek jednou penále a podruhé úrokem z prodlení. Úrok z prodlení by mohl být považován za trest pouze v případě, že by jeho výše byla přemrštěná. Za takovou však výši úroku v posuzované věci (tj. výši repo sazby zvýšenou o 14 procentních bodů) nebylo možno považovat. Úrok z prodlení tedy nebyl trestem, protože zásada *ne bis in idem* nemohla být porušena. Zásada *ne bis in idem* navíc nemohla být porušena kvůli absenci totožnosti skutku. Penále je sankcí související s nesprávným daňovým tvrzením při doměřování daně. Skutkem je již pouhé nesprávné tvrzení daňové povinnosti nižší. Naproti tomu vznik úroku z prodlení nesouvisí s daňovým tvrzením, ale je důsledkem nesplnění daňové povinnosti včas. Otázka daňového tvrzení a stanovení daně je do značné míry nezávislá na otázce placení daně.

[6] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že je výše úroku z prodlení neproporcionální při srovnání s výší úroku z odpočtu. Ačkoliv je úrok z prodlení vyšší, je nutno zohlednit, že důvodem vzniku úroku z prodlení je protiprávní jednání daňového subjektu; naopak zadržování částky z nadměrného daňového odpočtu za účelem prověření oprávněnosti nároku je zákonem dovolené jednání správce daně. Rozdílná výše úroku z prodlení a úroku z odpočtu tak nezakládá při ochraně vlastnictví protiústavní nerovnost mezi státem a daňovým subjektem, jak tvrdila stěžovatelka.

[7] Neproporcionalitu výše úroku z prodlení nezpůsobila ani délka daňové kontroly. Doba, za kterou je daňový subjekt povinen státu uhradit úrok z prodlení, je vymezena dnem splatnosti a dnem úhrady daně. Daňový subjekt při placení daně tedy není závislý na tom, kdy správce daně vydá rozhodnutí o doměření daně. Primárně je totiž daňový subjekt povinen přiznat a uhradit daň ve správné výši. Navíc mohla stěžovatelka využít prostředků na ochranu před nečinností. Rovněž mohla stěžovatelka využít institutů, jejichž účelem je zmírnit dopady úroků z prodlení na daňový subjekt s ohledem na jeho individuální situaci, a to zejména posečkání úhrady daně nebo prominutí úroku z prodlení. Dále krajský soud upozornil na možnost daňových subjektů uplatňovat nárok na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu

pokračování

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 (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“).

3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Krajský soud nesprávně posoudil otázku překážky *ne bis in idem*. Jak v případě úroku z prodlení, tak i v případě penále je skutkem vadné tvrzení daně a rozdíl spočívá pouze v konstrukci sankce za toto vadné tvrzení.

[10] Podle stěžovatelky dále není posečkání účinným prostředkem ochrany před výši úroku z prodlení, neboť pouze oddaluje okamžik splatnosti daně, nemá však vliv na výši úroku. Stěžovatelka zdůraznila, že výše sankcí (penále a úrok z prodlení) činila 27,6 milionu korun, tj. 74 % doměřené daně. Pokud by byla výše úroku z prodlení stanovena stejně jako v občanskoprávních věcech (tj. repo sazba zvýšená o 8 procentních bodů), činila by pouze 15 milionů korun. Pokud by byl navíc zohledněn fakt, že správce daně po dobu 2,5 let neučinil žádný kontrolní úkon, kvůli čemuž by byla délka prodlení stěžovatelky kratší, činila by výše úroku z prodlení 5,2 milionu až 13,1 milionu korun.

[11] Krajský soud se navíc ve své argumentaci minul s podstatou žalobního bodu, že je úrok z prodlení stanoven v neproporcionální výši z toho důvodu, že je určen pro totožné jednání, tj. prodlení s úhradou daňového dluhu, různá výše úroků zvýhodňující stát jak v pozici věřitele, tak v pozici dlužníka. Z žádného ustanovení zákonných či ústavních pravidel neplyne privilegované postavení státu. Není tak podle stěžovatelky zřejmé, proč by měla být úročena pohledávka státu vyšší než obvyklou sazbou úroku z prodlení.

[12] Nelze aprobovat takovou právní úpravu, která činí výši úroku z prodlení daňového subjektu přímo závislou na úkonech či nečinnosti správce daně. Je totiž výlučně na správci daně, kdy bude daňová kontrola zahájena a ukončena. Není v moci daňového subjektu ovlivnit okamžik, kdy mu správce daně sdělí své pochybnosti o správnosti výše stanovené daně (resp. v daném případě podezření na účast na daňovém podvodu). Stěžovatelka ani nemohla svou daňovou povinnost splnit včas, aby se tak vyhnula placení úroků z prodlení – správce daně jí sdělil podezření na její účast na daňovém podvodu po 2,5 letech kontroly a její účast na daňovém podvodu byla dovozena pouze tím, že si podvodu mohla a měla být vědoma.

[13] K obraně stěžovatelčiných práv by nepostačovalo ani uplatnění nároku podle zákona č. 82/1998 Sb. Stěžovatelka v žalobě nenamítala nezákonnost samotné daňové kontroly, pouze excesivní charakter úroku z prodlení. Nemohla by tedy získat rozhodnutí o nezákonnosti samotné kontroly, a tudíž ani nemůže uplatnit nárok na náhradu škody způsobené při výkonu veřejné moci.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Úrok z prodlení je podle jeho názoru sankce za prodlení s placením daně, nejedná se však o trest v užším smyslu slova, jako je tomu u penále podle § 251 daňového řádu, a nelze na

něj proto aplikovat pravidla typická pro trestněprávní sankce. Naopak jde o určitou kompenzaci škody. Penále za vadné daňové tvrzení a úrok z prodlení je třeba důsledně rozlišovat, neboť každý z institutů je důsledkem odlišného protiprávního jednání.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátkou. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud úvodem konstatuje, že v nyní projednávané věci je stěžejní otázkou posouzení charakteru úroku z prodlení podle § 252 odst. 2 daňového řádu – pouze, pokud by jej bylo nutno považovat za trestní sankci, přicházelo by v úvahu, aby představoval v souladu se zásadou *ne bis in idem* překážku pro uložení penále podle 251 daňového řádu (či naopak). K tomu je pouze pro úplnost třeba dodat, že penále podle § 251 daňového řádu za trestní sankci považovat lze; viz blíže usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS.

[18] Podle § 252 odst. 2 daňového řádu „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti“.

[19] Narozdíl od penále podle § 251 daňového řádu nelze úrok z prodlení považovat za trestní sankci. Jak zdůraznil rozšířený senát ve shora zmíněném usnesení č. j. 4 Afs 210/2014-57, zatímco penále je obligatorní sankcí jakožto následek nesplnění povinnosti tvrzení, úrok z prodlení má ekonomický účel – jedná se o náhradu za peněžní prostředky, které v důsledku nezaplacení daně musely veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Rozšířený senát připustil, že by i úrok z prodlení mohl představovat trestní sankci – to však pouze v případě, že by se jednalo o úrok v přemrštěné výši, kvůli které by se v podstatě vytratil základní ekonomický smysl úroků z prodlení. Pro závěr, že úrok z prodlení není trestní sankcí, je podstatné, aby jeho generálně preventivní funkce nepřevážila nad funkcí reparační.

[20] K tomu lze dodat, že dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, je třeba penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 36,5 % p. a. považovat za trestní sankci. Právě závěrů tohoto rozsudku se stěžovatelka v kasační stížnosti dovolává. I kdyby Nejvyšší správní soud přehlédl rozdíly v konstrukci dotačního penále oproti úroku z prodlení podle daňového řádu, závěry uvedeného rozsudku by ani tak nesvědčily o tom, že v nyní

pokračování

posuzované věci je třeba úroky z prodlení považovat za trestní sankci. Jak příléhavě uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020-46: „*Přestože rozšířený senát v citovaném rozsudku posoudil dotační penále s efektivním úrokem 36,5 % p. a. 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 v letech 2011 - 2020 v rozmezí 14,75 % - 16,25 % p. a., tedy nejvýše v necelé polovině výše penále dotačního.*“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud například v rozsudcích ze dne 11. 10. 2023, č. j. 3 Afs 138/2020-50, ze dne 10. 5. 2023, č. j. 6 Afs 91/2022-24, ze dne 6. 3. 2024, č. j. 6 Afs 271/2023-34, či ze dne 15. 3. 2024, č. j. 5 Afs 62/2022-27. Ani v posuzované věci nemá Nejvyšší správní soud důvod se od těchto závěrů odchýlit, a uzavírá tedy, že ani v nynější věci úrok z prodlení nelze považovat za trestní sankci.

[21] Nepřiměřenost výše úroku z prodlení nevyplývá ani z úpravy úroku ze zadržovaného odpočtu. NSS ostatně již k obdobné námitce ve výše zmíněném rozsudku č. j. 6 Afs 271/2023-34 uvedl: „*Výše úročení daňového odpočtu doznala řady změn. Nejvyšší správní soud nejprve z důvodu absence právní úpravy dovedl aplikaci výše úroku z vratitelného přeplatku i na případy zadržovaného odpočtu, tedy ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 % (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2014 č. j. 7 Afs 3/2013-34, KORDÁRNA). Zákonodárce posléze přijal úpravu, která navýšení repo sazby snížila na 1 %. Tuto úpravu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. července 2020 č. j. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS, shledal jako rozpornou s čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, proto bylo třeba nadále vycházet z úpravy ve smyslu rozsudku KORDÁRNA. Zákonodárce zvýšení repo sazby upravil na 2 % a později přijal aktuální úpravu úročení ve výši poloviny úroku z prodlení. Z těchto změn je zřejmé, že výše úroku z daňového odpočtu se v průběhu úprav pohybovala v rozmezí, které nevybočovalo (vyjma nepřiměřeně nízké výše) oproti úpravě úroku z prodlení.*“ Od uvedeného nemá zdejší soud v nyní posuzované věci důvod se odchýlit.

[22] Nepřiměřenost výše úroku z prodlení nelze dovozovat ani z tvrzeného zvýhodnění státu oproti daňovým subjektům. Již krajský soud stěžovatelce vysvětlil, že výše úroku ze zadržovaného odpočtu nemůže přesně odpovídat úroku z prodlení, neboť zatímco úrok z prodlení je založen protiprávním jednáním daňového subjektu, povinnost správce daně zaplatit úrok ze zadržovaného odpočtu vzniká, ačkoliv správce daně jedná po právu. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud připomíná, že ačkoliv nelze úroku z prodlení zcela odeprít omezenou sankční povahu, podstatné je, že sankční charakter není převažující, a naopak převažuje ekonomická funkce úroku z prodlení.

[23] Skutečně srovnatelným institutem je tzv. úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu (resp. podle úpravy účinné od 1. 1. 2021 úrok z nesprávně stanovené daně). Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění rozhodném pro posuzovanou věc je úrok z neoprávněného jednání správce daně konstruován zcela stejně jako úrok z prodlení – tj. výše repo sazby určené Českou národní bankou zvýšená o 14 procentních bodů. Podle úpravy účinné od 1. 1. 2021 pak „*[v]ýše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení*“. Výše úroku, který musel zaplatit stát za neoprávněné jednání správce daně, tak byla a nadále je shodná s výší úroku z prodlení, jehož zaplacením

je povinován daňový subjekt v důsledku svého protiprávního jednání, a nelze tedy vůbec uvažovat o protiústavní nerovnosti mezi ochranou vlastnictví státu a daňových subjektů.

[24] Poukazuje-li stěžovatelka na skutečnost, že výše úroku z prodlení činí v součtu s penále za nesprávné daňové tvrzení 74 % doměřené daně, nic to nemění na závěru o přiměřenosti výše úroku z prodlení. Stěžovatelka byla povinna přiznat a ve lhůtě splatnosti uhradit daň ve správné výši. Neučinila-li tak, jde toto pochybení k její tíži. Celková výše úroku byla dána výhradně délkou, po kterou stěžovatelka daň neuhradila (omezenou horní hranicí 5 let prodlení podle § 252 odst. 2 daňového řádu) – obdobně srov. výše citovaný rozsudek NSS č. j. 6 Afs 271/2023-34 bod [19].

[25] Ani délka daňové kontroly nemůže mít na určení výše úroku z prodlení vliv. Správce daně má vést daňovou kontrolu v přiměřené délce vzhledem k rozsahu prověřování, avšak délka daňová kontroly nezbavuje daňový subjekt povinnosti přiznat a zaplatit daň včas a ve správné výši. Dojde-li k tomu až na podkladě daňové kontroly, jde tato skutečnost plně k tíži daňového subjektu. Zajisté jsou i situace, kdy je pochybení daňového subjektu při určení výše daně omluvitelné. Půjde zejména o situace, kdy dojde k vývoji judikatury, který daňový subjekt nemohl předvídat, v důsledku čehož se ukáže být jím přiznaná a zaplacená výše daně nesprávnou. Na tato ospravedlnitelná pochybení míří institut prominutí úroku z prodlení. I v takových případech je tedy nutno úrok z prodlení předepsat, neboť právní úprava v tomto ohledu prostor pro správní uvážení neskýtá, posléze však může být úrok z prodlení prominut.

[26] Krajský soud též správně upozornil stěžovatelku, že výši úroku mohla ovlivnit žádostí o posečkání s úhradou daně. Po dobu posečkání úrok z prodlení nevzniká. Vznikal by však úrok z posečkané částky, který by byl oproti úroku z prodlení nižší. Protože lze v souladu s § 156 odst. 4 daňového řádu posečkání úhrady daně povolit i zpětně ode dne splatnosti, lze takto zpětně eliminovat vznik úroku z prodlení. V takovém případě zanikne vzniklý úrok z prodlení zpětně, neboť po dobu posečkání je daňový subjekt povinen hradit úrok z posečkání. Nelze tedy přisvědčit stěžovatelčinu argumentu, že posečkání s úhradou daně nemohlo mít vliv na nyní řešený případ.

[27] Pro posouzení zákonnosti rozsudku krajského soudu je pak zcela irelevantní, zda by stěžovatelka v daném případě mohla úspěšně uplatnit nárok na náhradu škody způsobené výkonem veřejné moci ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb. Krajský soud na tuto možnost odkazoval pouze ve snaze uvést výčet možností obrany daňového subjektu proti nezákonnému postupu správce daně – zda byl postup správce daně při daňové kontrole zákonný, či nikoliv, není předmětem řízení v nyní posuzované věci; ostatně sama stěžovatelka zdůraznila, že v žalobě nezákonnost daňové kontroly nenamítala.

[28] Ačkoliv stěžovatelka podle svého tvrzení po dobu 2,5 roku nevěděla, na co se daňová kontrola zaměřuje, v důsledku čehož nebyla schopna určit daň, kterou by měla včas splatit, nelze odhlédnout od skutečnosti, že své prodlení s placením daně ve správné výši zavinila sama – jak uvádí i v kasační stížnosti, k odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty došlo v důsledku její účasti v podvodném řetězci, o které vědět mohla a měla (tj. na základě tzv. vědomostního testu). Neschopnost včas určit přesně výši daně, kterou by měla stěžovatelka zaplatit, si tedy stěžovatelka přivodila vlastním jednáním (buť svou povahou nikoliv úmyslným, nýbrž nedbalostním).

pokračování

[29] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že zásada *ne bis in idem* nebyla porušena, pokud byla stěžovatelka povinna uhradit úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu a zároveň penále podle § 251 daňového řádu, neboť úrok z prodlení nelze považovat za trestní sankci. Dále ani nic nesvědčí o tom, že by úrok z prodlení dosáhl výše, kterou by bylo možno považovat za nepřiměřenou.

5. Závěr a náklady řízení

[30] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 19. dubna 2024

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu