



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 Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **VIDOX s. r. o.**, IČO: 25160168
sídlem U Poráků 511, 381 01 Český Krumlov – Horní Brána
zastoupený advokátem JUDr. Jiřím Ctiborem, LL.M., Ph.D.,
sídlem Národní 973/41, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2019, č. j. 5572/2019-900000-312

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 25. 1. 2019, č. j. 5572/2019-900000-312, se **ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 23 984 Kč, a to k rukám žalobcova advokáta JUDr. Jiřího Ctibora, LL.M., Ph.D., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „celní úřad“) ze dne 2. 5. 2018, č. j. 46548-

5/2018-530000-4. Tímto rozhodnutím celní úřad zamítl žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani ve smyslu § 155 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), ve výši 5 798 302,86 Kč, tvořeného úroky z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 30. 6. 2017).

2. Celní úřad takto rozhodl za situace, kdy Úřad pro ochranu hospodářské soutěže rozhodnutím ze dne 4. 5. 2016, č. j. ÚOHS-S426/2012/KD-19076/2016/851/LŠt, uznal žalobce (a další dotčené subjekty) vinným z porušení zákazu dohod narušujících soutěž obsaženého v § 3 odst. 1 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže a o změně některých zákonů (zákon o ochraně hospodářské soutěže), za což mu podle § 22 odst. 2 téhož zákona uložil pokutu ve výši 31 509 000 Kč. Rozklad žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl předseda Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže rozhodnutím ze dne 22. 7. 2016, č. j. ÚOHS-R131, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 156, 158, 159, 169/2016-30631/2016/310. Pokuta byla splatná ve lhůtě 120 dnů od právní moci rozhodnutí. Žalobce uloženou pokutu uhradil dne 18. 11. 2016 na účet celního úřadu.
3. Na základě žaloby, podané žalobcem (a dalšími pokutovanými subjekty) Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 6. 3. 2018, č. j. 62 Af 92/2016–398, zrušil citované rozhodnutí předsedy Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže o rozkladu. Kasační stížnost v této věci zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 1. 2019, č. j. 1 As 80/2018–201. Předseda Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže následně zrušil výše citované rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
4. Celní úřad následně vydal dne 8. 3. 2019 rozhodnutí č. j. 46548-2/2018-530000-41, jímž žalobci vrátil zaplacenou pokutu jako vratitelný přeplatek ve smyslu § 155 odst. 2 ve spojení s § 254 odst. 4 daňového řádu, neboť v důsledku citovaného rozsudku krajského soudu č. j. 62 Af 92/2016–398 se rozhodnutí o uložení pokuty stalo nepravomocným. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce námitku a požadoval, aby mu byl vedle přeplatku přiznán též úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 30. 6. 2017), nicméně celní úřad, který podanou námitku vyhodnotil, jako žádost o vrácení přeplatku tvořeného úroky, zamítl s tím, že úrok mohl vzniknout až zrušením rozhodnutí o pokutě, k němuž došlo vydáním citovaného rozsudku krajského soudu č. j. 62 Af 92/2016–398. Na věc je proto třeba aplikovat § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017, tj. po novele provedené zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, podle kterého žalobci požadovaný úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy. S tímto právním názorem se následně ztotožnil i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí celního úřadu zrušil.
6. Žalobce v podané žalobě nesouhlasí s uvedeným právním názorem správních orgánů, na jehož základě žalobci zamítly žádost o vrácení přeplatku na dani ve výši 5 798 302,86 Kč, tvořeného úroky z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 30. 6. 2017). Za stěžejní žalobní námitku žalobce považuje, že

správní orgány na daný případ aplikovaly nesprávnou právní úpravu, a to § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017, tj. po novele provedené zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, podle kterého žalobci požadovaný úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy. Žalobce argumentuje (s oporou v závěrech judikatury Nejvyššího správního soudu i krajských soudů), že správní orgány nesprávně posoudily okamžik vzniku přeplatku, neboť nerozlišily okamžik vzniku nároku na úrok a okamžik vzniku úroku – nárok na úrok vznikne až ke dni zrušení rozhodnutí o pokutě, avšak úrok sám vzniká již dnem následujícím po dni splatnosti pokuty, resp. jejím uhrazením. V dané věci tak úrok nevznikl až ke dni 6. 3. 2018, kdy byl vydán citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 62 Af 92/2016–398, jak nesprávně dovozují správní orgány, nýbrž ke dni po splatnosti pokuty, tj. ke dni, kdy byla předmětná pokuta žalobcem uhrazena. Skutečnost, že od 1. 7. 2017 začala platit nová právní úprava, která vznik úroku ve věcech dělené správy vylučuje, tak na věci nic nemění, neboť úrok se v té době již započítával do přeplatku. Výklad žalovaného, dle něž přeplatek vzniká až ve chvíli vzniku nároku na jeho vrácení, by dle žalobkyně vedl k absurdnímu závěru, že úrok z přeplatku sice vzniká již splatností přeplatku, avšak přeplatek samotný vzniká až rozhodnutím o zrušení podkladového rozhodnutí

7. Žalobce rovněž namítá, že aplikovatelnost § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 na daný případ vylučuje i přechodné ustanovení čl. XI odst. 1 zákona č. 170/2017 Sb., podle něhož se řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, dokončí podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Řízení před celním úřadem není samostatným řízením, nýbrž je součástí řízení před Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže, které bylo zahájeno již 30. 6. 2012, a proto je třeba na řízení nebo jiné postupy vzniklé v souvislosti s tímto řízením aplikovat daňový řád ve znění před novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. I pokud by bylo řízení před celním úřadem považováno za samostatné řízení, pak bylo zahájeno přijetím pokuty dne 18. 11. 2016, tj. před účinností novely provedené zákonem č. 170/2017 Sb., a na věc je proto rovněž třeba aplikovat daňový řád ve znění před touto novelou. Žalobci proto vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Tvrzení celního úřadu, že postup při správě daní směřující k vrácení přeplatku nemohl být zahájen dříve, než došlo k vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu, považuje žalobce za absurdní a odporující základním zásadám správního řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

8. Žalovaný s ohledem na povahu žalobních námitek ve vyjádření k napadenému rozhodnutí, které se shodují s námitkami předestřenými žalobcem již v odvolacím řízení, toliko setrvává na své argumentaci, vyjádřené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jehož relevantní pasáže ve vyjádření k žalobě cituje. Žalovaný tak i nadále zastává stanovisko, že žalobci byl zcela správně a v souladu s platnou a účinnou právní úpravou daňového řádu zamítnut požadavek na vrácení předmětného přeplatku na dani, tvořeného úroky z neoprávněného jednání správce daně, neboť nebyly splněny zákonné podmínky pro jeho vznik ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017.
9. V replice k vyjádření žalovaného žalobce rovněž setrvává na své žalobní argumentaci a nesouhlasí s názorem žalovaného o správnosti postupu i právních závěrů správních orgánů

při posouzení jeho nároku. Žalobce proto zdůrazňuje, že postup správních orgánů zasahuje do jeho ústavně zaručeného práva na vlastnictví a porušuje zásadu legitimního očekávání.

IV. Ústní jednání konané dne 17. 2. 2021

10. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých tvrzeních již dříve písemně uplatněných v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
12. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s právním názorem správních orgánů, na jehož základě mu zamítly žádost o vrácení přeplatku na dani ve výši 5 798 302,86 Kč, tvořeného úroky z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Spornou je především otázka, v jakém znění měl být § 254 odst. 1 daňového řádu na daný případ žalobce aplikován, tj. zda ve znění účinném do 30. 6. 2017, jak navrhuje žalobce, anebo ve znění účinném od 1. 7. 2017, tj. po novele provedené zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, podle kterého dle žalovaného žalobci požadovaný úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy. Stěžejním pro posouzení této otázky je především určení okamžiku, kdy žalobci měl vzniknout požadovaný nárok na vrácení předmětného přeplatku.
13. Předtím, než krajský soud přistoupí k vypořádání těchto námitek, považuje za nezbytné zdůraznit, že se v nedávné minulosti zabýval co do podstaty věci v podstatě totožnou věcí v řízení vedeném pod sp. zn. 62 Af 24/2019, ve které žalobkyně (COLAS CZ, a.s.), za použití téměř shodné žalobní argumentace, jako v nyní projednávané věci žalobce (což je nepochybně dáno i skutečností, že jmenovaná společnost byla rovněž pokutována v původním řízení před Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže), rovněž zpochybňovala zákonnost shodného právního názoru žalovaného i celního úřadu. Uvedené řízení vyústilo v přijetí rozsudku ze dne 11. 2. 2021, č. j. č. j. 62 Af 24/2019-249, kterým žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud se s právními závěry i dílčí argumentací obsaženými v citovaném rozsudku ztotožňuje a v nyní projednávané věci (i s ohledem na vysokou míru podobnosti skutkového stavu obou předmětných případů) neshledal důvod, proč by se měl od nich odchýlovat či je jakkoliv revidovat, a to i s ohledem na skutečnost, že je zcela v souladu s judikaturou nejvyššího správního soudu, z níž žalobce v podané žalobě rovněž cituje.
14. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 30. 6. 2017) platilo, že *„dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.“* Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), na který odkazuje i žalobce v podané žalobě, dospěl k závěru, že nárok

na úrok dle citovaného ustanovení vzniká i v případě tzv. dělené správy, tj. v situaci, kdy se vydání nezákonného rozhodnutí dopustil správní orgán, který pokutu uložil, a jiný správní orgán v postavení správce daně takto uloženou pokutu vybral (Nejvyšší správní soud posuzoval obdobnou situaci, jaká je v projednávané věci, kdy pokuta byla uložena Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže, tuto pokutu vybral celní úřad, přičemž následně bylo rozhodnutí o pokutě zrušeno krajským soudem).

15. Zmíněnou novelou daňového řádu, tj. zákonem č. 170/2017 Sb. (zjevně v reakci na právě citovaný rozsudek) zákonodárce ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu doplnil o následující větu: *„Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“* Zákon č. 170/2017 Sb. nabyl účinnosti dne 1. 7. 2017. Přejícné ustanovení čl. XI odst. 1 obsahuje pravidlo, podle něž se řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, dokončí podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
16. Krajský soud souhlasí s žalovaným v tom, že nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně je hmotněprávní nárokem daňového subjektu. Při řešení otázky, podle jaké právní úpravy je třeba postupovat pro účely posouzení vzniku tohoto nároku, proto nelze vycházet z přejícného ustanovení čl. XI odst. 1 zákona č. 170/2017 Sb., který řeší intertemporalitu zákona výlučně ve vztahu k procesním aspektům běžících řízení a postupů. Argumentace žalobce se proto v tomto ohledu mýlí s podstatou věci, přičemž nemá valného smyslu zabývat se tím, kdy bylo zahájeno jaké řízení či postup.
17. Za neudržitelný a nesprávný je ovšem právní názor žalovaného, že pro věc je určující právní úprava účinná v okamžiku, kdy bylo rozhodnutí o pokutě zrušeno soudem. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, shrnul svůj obecný právně-teoretický přístup k problematice určení právní úpravy, jež se má aplikovat v otázkách hmotněprávních daňových práv a povinností, takto: *„Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou orgány daňové správy vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy.“* Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konkrétně ve vztahu k úroku již v usnesení ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, dospěl k závěru, že *„[p]ro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá (...). V případě, kdy se stane dlužníkem stát v důsledku zrušení rozhodnutí, na jehož základě byla částka uhrazena, je u daní rozhodným právem právo účinné v době splatnosti (den následující po původní splatnosti daně) jen v případě, že v ní byla daň skutečně uhrazena (...); byla-li uhrazena později, pak den následující po dni skutečné úhrady daně (...). Obdobně by bylo třeba postupovat i tam, kde zákon výslovně okamžik prodlení státu nestanoví, neboť to odpovídá logice vztahu mezi dlužníkem a věřitelem – zaplacením počíná neoprávněné zadržování částky státem. Při absenci zákonného určení dne prodlení je tedy rovněž podstatné, kdy byla částka, od níž je úrok odvočován, zaplacená.“*
18. K principiálně stejným závěrům pak Nejvyšší správní soud dospěl i v případě úroku vzniklého z přeplatku v rámci dělené správy v rozsudku ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78: *„[p]řeplatkem na platební povinnosti se tedy zaplacená pokuta zrušená soudním rozhodnutím stává již okamžikem jejího zaplacení. Nelze tudíž akceptovat názor stěžovatele, že přeplatek vznikl až okamžikem právní moci rozhodnutí městského soudu, jímž bylo rozhodnutí*

o uložení pokuty zrušeno. Argumentace stěžovatele se v tomto ohledu omezila pouze na vágní odkaz na presumpci správnosti správních rozhodnutí a skutečnost, že stěžovatel nemohl přeplatek vrátit před tím, než se o jeho vzniku dozvěděl. To má sice stěžovatel pravdu, avšak rozhodnutím soudu se rozhodnutí správního orgánu zrušuje s účinky ex tunc, tudíž se ex tunc stává pokuta ubrazená na základě takového rozhodnutí přeplatkem na platební povinnosti; zároveň již okamžikem zaplacení pokuty byly převedeny finanční prostředky na účet správce daně a žalobce tak s nimi od této doby nemohl disponovat.“

19. Krajský soud neshledal jediný rozumný důvod, proč by se měl od výše uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu v této věci odchylovat. Není přitom podstatné, že se citovaná judikatura týkala úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (§ 64 odst. 6), neboť úprava v daňovém řádu je obsahově založena na shodných principech. Námitka žalobce, že žalovaný na věc aplikoval nesprávný předpis (daňový řád ve znění od 1. 7. 2017) je důvodná, neboť pro posouzení vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je i v případě dělené správy rozhodná právní úprava účinná v době splatnosti (či zaplacení) peněžitého plnění uloženého příslušným správním orgánem, a nikoliv právní úprava účinná v době zrušení správního rozhodnutí, které povinnost k peněžitému plnění uložilo. Ostatně výklad žalovaného by ve svém důsledku znamenal nerovné postavení mezi jednotlivými daňovými subjekty v otázce vzniku nároku na úrok, resp. by rovnovážnost tohoto jejich právního postavení činil závislým na nejisté okolnosti, totiž na okamžiku, kdy bude zrušeno nezákonné rozhodnutí o pokutě. Je poněkud absurdní představa, že by jednomu ze dvou subjektů, které ve stejné době zaplatily pokutu, vznikl nárok na úrok, avšak druhému nikoliv pouze v závislosti na tom, zda to které rozhodnutí o pokutě bylo pro nezákonnost zrušeno do 30. 6. 2017 či po tomto datu, a to za situace, kdy zákon takový následek výslovně nestanoví.
20. Jak již bylo výše rekapitulováno z obsahu předloženého správního spisu, rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, jímž byla žalobci uložena pokuta, nabylo ve vztahu k žalobci právní moci dne 25. 7. 2016. Pokuta byla splatná ve lhůtě 120 dnů od právní moci rozhodnutí, tj. do 22. 11. 2016. Žalobce pokutu uhradil dne 18. 11. 2016. V souladu s § 254 odst. 1 daňového řádu tak žalobci v případě zrušení rozhodnutí o pokutě vzniká nárok na úrok počínaje dnem 23. 11. 2016, přičemž pro posouzení vzniku tohoto nároku je rozhodná právní úprava účinná právě v tento den (tj. § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017). Rozhodnutí žalovaného proto nemůže obstát.
21. I když je pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně rozhodná právní úprava účinná v době splatnosti (či zaplacení) peněžitého plnění, neznamená to, že by tato úprava nemohla doznat změn. Soud se proto pro úplnost dále zabýval tím, zda následná novela provedená zákonem č. 170/2017 Sb. účinná ode dne 1. 7. 2017, podle níž úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy, mohla mít vliv na vznik, výši či trvání tohoto úroku. Je vyloučeno, aby tato novela měla vliv na vznik, výši a trvání nároku na úrok v době před svou účinností, tj. do 30. 6. 2017, neboť by se jednalo o pravou retroaktivitu, která je až na zcela mimořádné výjimky (které by musely být zákonodárcem výslovně normovány) zakázána, přičemž tento zákaz vyplývá z čl. 1 Ústavy (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). V úvahu tak může připadat pouze nepravá retroaktivita, tj. že by se výše či trvání nároku na úrok (který již vznikl) počínaje dnem 1. 7. 2017 posuzovaly dle nové právní úpravy. Zatímco u procesních norem připouští judikatura i právní nauka jejich nepravou retroaktivitu (tj. že působí do budoucna i na vztahy vzniklé před jejich

účinností), v případě hmotněprávních norem platí, že upravují jen ty právní vztahy, které vznikly po dni, kdy tyto nabyly účinnosti. Každý ústavně přípustný případ retroaktivity je případně nutno *expressis verbis* zakotvit v zákoně. Jiný postup by znamenal rozpor se zásadou jasnosti a určitosti zákona, které představují součást principu právního státu (čl. 1 Ústavy). Znakem právního státu je právní jistota, ochrana důvěry občanů v právo, jejíž výrazem je mimo jiné i zákaz retroaktivity právních norem. (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, č. 30/1995 Sb. ÚS, ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb. a ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, č. 145/2002 Sb. a další, též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69).

22. Jak bylo již výše uvedeno, má nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu hmotněprávní povahu. Nepravou retroaktivitu zákona č. 170/2017 Sb. by dle názoru soudu bylo možné připustit v zásadě ve dvou případech. Za prvé tehdy, pokud by takové pravidlo zákonodárce v zákoně výslovně uvedl. K tomu postačí konstatovat, že přechodná ustanovení zákona č. 170/2017 Sb. takové pravidlo neobsahují, resp. vůbec neřeší, jak posoudit rozsah a trvání nároku na úrok v případech, kdy byla pokuta v rámci dělené správy splatná (či zaplacená) před účinností tohoto zákona (a úrok tedy vznikl před účinností tohoto zákona). V druhém případě by se jednalo o situaci, kdy by novela nově upravovala rozsah a trvání úroku pro daňový subjekt výhodněji, než dosavadní úprava (např. by zavedla vyšší sazbu úroku), a nejasnou intertemporální situaci by tak bylo možné vyřešit výkladem ve prospěch adresáta právní normy (a v neprospěch státu, tj. vykládat právní normu *in dubio mitius*, v pochybnostech mírněji). V oblasti veřejného práva totiž nepochybně platí, že stát má povinnost co nej přesněji formulovat právní předpisy a neučiní-li tak, nastal problém na jeho straně, a musí proto jít k jeho tíži. Stát se proto nemůže „*vůči adresátům právní regulace dovolávat toho, že jím vytvořená právní úprava je formulačně nedostatečná. Nabízí-li se výklad výhodný pro stát a další výhodný pro adresáty právní regulace, je třeba dát přednost výkladu ve prospěch adresátů právní regulace.*“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2014, sp. zn. III. ÚS 2264/13). V nyní projednávané věci ovšem taková situace nenastala: předmětná novela oproti dosavadnímu stavu vznik úroku zcela vylučuje, a je proto pro adresáta právní normy nevýhodná.
23. Na základě výše uvedených úvah proto krajský soud uzavírá, že v případě novely § 254 odst. 1 daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb. nelze připustit ani její nepravou retroaktivitu. Lze proto uzavřít, že nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně v případě dělené správy podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 30. 6. 2017, vznikne tehdy, došlo-li ke splatnosti (případně zaplacení) peněžitého plnění nejpozději do 30. 6. 2017. Na vznik, výši a trvání takto vzniklého nároku nemá novela provedená zákonem č. 170/2017 Sb., žádný vliv (k obdobnému posouzení důsledků změny právní úpravy v případě úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, čj. 7 Afs 373/2018–39).

VI. Závěr a náklady řízení

24. S ohledem na konstatovanou nezákonnost krajský soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.

25. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., 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.
26. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce (advokáta) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě advokát žalobce požadoval náklady řízení spočívajícími ve čtyřech úkonech právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, replika, účast na jednání soudu) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3\,100$ Kč a 4×300 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Krajský soud dále přiznal náhradu cestovních výdajů ve výši 2 682 Kč (po korunovém zaokrouhlení). Při jejich výpočtu vycházel z následujících vstupních údajů: vůz BMW X7, RZ X; vzdálenost Praha - Brno - Praha = 410 km; spotřeba byla určena dle údajů v technickém průkazu o spotřebě pro kombinovaný provoz podle norem Evropské unie podle § 158 odst. 4 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve výši 7,7 l/100 km; sazba základní náhrady za 1 km činí 4,40 Kč [§ 157 odst. 4 písm. b) zákoníku práce; § 1 písm. b) vyhlášky č. 589/2020 Sb.]; cena za litr benzínu podle vyhlášky č. 589/2020 Sb. činí 27,80 Kč. Krajský soud přiznal právnímu zástupci žalobce také náhradu za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu, a to ve výši 1 000 Kč (10 započatých půlhodin za cestu na jednání soudu z Prahy do Brna a zpět), dále přiznal částku za parkovné ve výši 60 Kč (dle § 13 advokátního tarifu). Celkové náklady za zastoupení tak činí částku ve výši 17 342 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 3 642 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.
27. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 23 984 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

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 17. února 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu