



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **CHAPS spol. s r.o.**, IČO 47547022
sídlem Bráfova 1617/21, 616 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Karlem Muzikářem, LL.M. (C.J.)
sídlem Křížovnické nám. 193/2, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Celní úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem Koliště 17, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2021, č. j. 14931-7/2021-530000-11,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se u žalovaného domáhal přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně na základě § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění před účinností novely č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád ve znění před novelou č. 170/2017 Sb.“). Důvod pro vznik úroku měl spočívat v úhradě pokuty ve výši 1 080 000 Kč, kterou žalobci uložil předseda Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (dále jen „ÚOHS“) rozhodnutím ze dne 16. 1. 2018, č. j. ÚOHS-R12/2016/HS-01402/2018/310/HBt. Toto rozhodnutí přitom bylo následně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2020, č. j. 30 Af 28/2018-373, na základě čehož byla žalobci zaplacená pokuta poukázána zpět dne 7. 1. 2021. Žalovaný žádosti žalobce o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně nevyhověl sdělením ze dne 13. 1. 2011, č. j. 14931-4/2021-530000-41, proti němuž žalobce podal námitku. O námitce pak rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 4. 2021, č. j. 14931-7/2021-530000-11 (dále jen „napadené rozhodnutí“), tak, že ji zamítl jako nedůvodnou. Žalovaný totiž dospěl k závěru, že na posuzovaný případ se použije § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění po účinnosti novely č. 170/2017 Sb. do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád ve znění po novele č. 170/2017 Sb.“), neboť až za účinnosti tohoto znění zákona vznikl daňový přeplatek (ten podle žalovaného vznikl den po splatnosti pokuty).

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že žalovaný nesprávně aplikoval přechodné ustanovení novely č. 170/2017 Sb., neboť nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně vznikl žalobci již okamžikem zahájení řízení. Řízení před ÚOHS je třeba považovat za řízení daňové, které tvoří s inkasním řízením jeden postup. Již zahájením řízení před ÚOHS vzniklo žalobci legitimní očekávání, že pokud bude správní trest uložen, bude takové rozhodnutí ÚOHS následně zrušeno a uložená pokuta bude žalobci vrácena s úrokem. Napadené rozhodnutí je dále v rozporu se zásadou rovnosti, neboť dle chybného výkladu žalovaného by dvě řízení zahájená ve shodný den měla odlišný režim z hlediska přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně pouze podle toho, k jakému dni správní orgán toto řízení ukončil. Všem společnostem vzniklo na pomyslné startovací čáře (zahájení řízení ÚOHS) stejné legitimní očekávání. Žalobci nemůže jít k tíži, že ÚOHS vedl řízení nestandardně dlouho. Napadené rozhodnutí také zasahuje do vlastnického práva žalobce. Předmětem ochrany vlastnického práva je totiž nejen nabytý majetek, ale také legitimní očekávání nabytí takového majetku. Napadené rozhodnutí porušilo legitimní očekávání žalobce a jedná se o případ právně nepřipustné nepravé retroaktivity. Na závěr žalobce namítá, že je napadeného rozhodnutí nezákonné také proto, že novela číslo 170/2017 Sb. byla přijata ústavně nekonformním způsobem. Příslušné ustanovení totiž bylo zmíněno až pozměňovacím návrhem rozpočtového výboru a tato změna nebyla nijak odůvodněna.
3. Ve svém vyjádření žalovaný uvádí, že řízení o přestupku není daňovým řízením a pro účely posouzení vzniku nároku na úrok nelze vycházet z přechodného ustanovení čl. XI odst. 1 novely č. 180/2017 Sb. Ten řeší přechodná ustanovení zákona výlučně z procesního hlediska, tedy ve vztahu k běžícím postupům a řízením. Ustanovení týkající se vzniku úroků z neoprávněného jednání správce daně je hmotněprávního charakteru. Zahájením řízení o pokutě ze strany ÚOHS nemohlo na straně žalobce vzniknout legitimní očekávání, že v případě uložení pokuty bude tato následně zrušena a vrácena žalobci včetně úroku. Argumentace žalobce nic nemění na skutečnosti, který okamžik je dle judikatury

zásadním pro určení rozhodného práva. Tím je den následující po posledním dni lhůty splatnosti uložené pokuty. Odkaz žalobce na legitimní očekávání je nepřipadný. Rozhodným právem je právo účinné v době splatnosti daně (pokuty). Daňové řízení je ovládáno zásadou zákonnosti. Je tedy absurdní názor žalobce, že s ohledem na tvrzený nekonformní způsob přijetí novely ji neměl žalovaný aplikovat. Žalovaný proto navrhuje, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta.

4. Ve své replice žalobce rozvíjí argumentaci ve prospěch již uplatněných žalobních bodů, odkazuje na judikaturu, která podle něj podporuje jím uváděné závěry, a zdůrazňuje, že žalovaný ve svém vyjádření v podstatě opakuje svá tvrzení z napadeného rozhodnutí a na podstatu námitek nereaguje.
5. V rámci ústního jednání účastníci setrvali na svých písemných stanoviscích.

III. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
7. Rozhodnutím předsedy ÚOHS ze dne 16. 1. 2018, č. j. ÚOHS-R12/2016/HS-01402/2018/310/HBt, byla žalobci uložena pokuta za přestupek ve výši 1 080 000 Kč, přičemž devadesátidenní lhůta k zaplacení pokuty uplynula dne 17. 4. 2018. Žalobce ve stanovené lhůtě pokutu uhradil a proti uvedenému rozhodnutí podal žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Ten rozsudkem ze dne 25. 11. 2020, č. j. 30 Af 28/2018-373, uvedené rozhodnutí zrušil, v důsledku čehož následně žalovaný dne 7. 1. 2021 částku představující zaplacenou pokutu poukázal zpět na účet žalobce.
8. Jádrem sporu je otázka, zda v důsledku zrušení rozhodnutí předsedy ÚOHS ze dne 16. 1. 2018, č. j. ÚOHS-R12/2016/HS-01402/2018/310/HBt, vznikl žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění před novelou č. 170/2017 Sb. Pokuta za přestupek je totiž daní ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) a c) daňového řádu (ve znění před i po novele č. 170/2017 Sb.), neboť při její správě se postupuje podle daňového řádu (viz § 106 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů) a pokuta je plněním v rámci dělené správy. V případě zrušení rozhodnutí o uložení pokutě se proto ze zaplacené částky stává daňový přeplatek, a to od počátku (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 38/2010-100, nebo ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).
9. Pro posouzení uvedené otázky jsou přitom zcela klíčové temporální účinky novely č. 170/2017 Sb., která zásadním způsobem změnila úpravu úroku z neoprávněného jednání správce daně v případech dělené správy. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění před novelou č. 170/2017 Sb. znělo následovně: *„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.“ Novelou č. 170/2017 Sb. pak byla na závěr citovaného ustanovení vložena nová věta ve znění: *„Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“*

10. Podle žalobce by mělo být aplikováno znění zákona před novelou č. 170/2017 Sb. s ohledem na přechodné ustanovení této novely, obsažené v čl. XI odst. 1. Toto ustanovení zní: *„Řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“*
11. S touto argumentací žalobce se krajský soud neztotožnil. Základním důvodem je skutečnost, že citované přechodné ustanovení zjevně řeší rozhodnou právní úpravu pro procesní úkony, nikoliv rozhodné hmotné právo. Případný nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně je přitom nárokem hmotněprávním. Jak svým jazykovým vyjádřením, tak smyslem a účelem je citované ustanovení standardním přechodným ustanovením pro procesní právní úpravu, přičemž pro účely určení rozhodného hmotného práva by obdobné pravidlo bylo *de facto* nadbytečné.
12. Pokud by citované ustanovení nebylo v novele č. 170/2017 Sb. obsaženo, správní orgány by činily po účinnosti novely jednotlivé procesní kroky podle znění zákona účinného v době konkrétního procesního úkonu. Chtěl-li zákonodárce tyto důsledky změnit, dává jasný smysl, že tak učinil právě shora citovaným ustanovením. Co se však týče otázky případného vzniku hmotněprávního nároku na úrok, ten by se řídil v každém případě právní úpravou účinnou v době vzniku. Citované přechodné ustanovení by na tom nemohlo nic změnit, a proto by ani pro tyto účely příliš nedávalo smysl. Naopak smysl by dávalo jedině takové přechodné ustanovení, které by usilovalo o to, aby byla na dříve vzniklé nároky aplikována nová právní úprava, což by zrovna v otázce samotného vzniku nároku na první pohled vyvolávalo otázku ústavnosti takového přechodného ustanovení.
13. S ohledem na uvedené závěry je poněkud nadbytečné posuzovat otázku, zda přestupkové řízení před ÚOHS představuje řízení nebo jiný postup při správě daní ve smyslu citovaného přechodného ustanovení. Krajský soud však ve stručnosti uvádí, že se neztotožňuje s argumentací žalobce, že přestupkové řízení je jakési daňové řízení, které tvoří spolu s inkasním řízením jeden celek. Právě oddělení obou řízení je podstatou dělené správy. Do určitého okamžiku je totiž věc „spravována“ nedaňovými orgány jako věc ryze nedaňová (v daném případě bylo předmětem řízení posouzení viny a uložení trestu za přestupek) a teprve ve chvíli, kdy z této „správy“ vzejde daň (pravomocným uložením pokuty), se věc stává částečně věcí daňovou – v rozsahu správy této daně. ÚOHS v přestupkovém řízení zjevně nepostupuje podle daňového řádu, a není tudíž dán ani důvod dovozovat, že by se měl po účinnosti novely č. 170/2017 Sb., která na jeho postup nijak nedopadá, řídit daňovým řádem, který na jeho postup taktéž nijak nedopadá, a to ve znění účinném před touto novelou. Povinnost zaplatit pokutu nevzniká pachateli ze zákona např. spácháním přestupku. Jde o povinnost uloženou konstitutivním rozhodnutím správního orgánu. Do právní moci takového rozhodnutí nelze vůbec hovořit o dani, na kterou by mohl být aplikován daňový řád. ÚOHS v průběhu přestupkového řízení nevystupuje jako správce daně, takže vydání nezákonného rozhodnutí z jeho strany

ani striktně vzato nepředstavuje neoprávněné jednání správce daně. To pochopitelně nebrání zákonodárci v tom, aby pod dané ustanovení podřadil i další situace, které se podle něj mají shodným způsobem kompenzovat. Zároveň však soud považuje za vhodné poukázat na to, že z povahy institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně (srov. též název § 254 daňového řádu ve znění před i po novele č. 170/2017 Sb.) rozhodně neplyne, že by takovéto situace nutně musel zahrnovat.

14. Jelikož není dán důvod pro aplikaci čl. XI odst. 1 novely č. 170/2017 Sb., je nutno určit rozhodné znění daňového řádu podle obecných pravidel. Jak již soud uvedl, nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně je hmotněprávním nárokem, jehož vznik se (stejně jako u jiných hmotněprávních nároků) řídí právní úpravou účinnou v době, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro jeho vznik. Za rozhodnou skutečnost je přitom nutno považovat vznik daňového přeplatku, s nímž by byl případně spojen vznik úroku. Okamžik vzniku daňového přeplatku shora citovaná judikatura spojuje se zaplacením později zrušené pokuty. V nyní projednávané věci přitom žalobce pokutu zaplatil ve dnech 26. 1. 2018 a 29. 1. 2018. Jelikož novela č. 170/2017 Sb. nabyla účinnosti dne 1. 7. 2017, musí být žalobcem uplatněný nárok posouzen podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění po novele č. 170/2017 Sb. Protože je pokuta uložena v přestupkovém řízení plněním v rámci dělené správy, uplatní se poslední věta tohoto ustanovení, podle níž v takovém případě nevzniká úrok dle tohoto ustanovení.
15. Popsaná aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění po novele č. 170/2017 Sb. nepředstavuje ani pravou ani nepravou retroaktivitu. O retroaktivitě by bylo možné hovořit pouze v případě, že by se na nárok vzniklý za dřívější právní úpravy měla aplikovat právní norma nová. O takovou situaci však v projednávané věci nejde, neboť daňový přeplatek, s nímž by mohl být spojen úrok, vznikl až za účinnosti nové právní úpravy. Aplikoval-li žalovaný právě tuto novou právní úpravu, nelze ani tvrdit, že by nesprávně aplikoval čl. XI. odst. 1 novely č. 170/2017 Sb. Žalovaný jej totiž vůbec neaplikoval, protože na posuzovanou věc vůbec nedopadá.
16. Argumentace žalobce jeho legitimním očekáváním nepředstavuje ve skutečnosti nic jiného než snahu obejít účinky novely č. 170/2017 Sb. umělou konstrukcí navozující dojem, že novela působí zpětně, aniž by to ovšem bylo pravdou. Žalobce nemohl v přestupkovém řízení očekávat (natož legitimně), že v případě uložení pokuty a jejího následného zrušení obdrží úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění před novelou č. 170/2017 Sb. Mohl maximálně předpokládat, že pokud bude v okamžiku zaplacení pokuty účinná stejná právní úprava, bude mít v případě zrušení přestupkového rozhodnutí nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce však nemohl legitimně očekávat, že právní úprava zůstane nezměněna.
17. Jelikož žalobce taktéž námitku zásahu do vlastnického práva odvozuje z tvrzeného legitimního očekávání a tvrzené retroaktivity novely č. 170/2017 Sb., ani tento žalobní bod soud neshledal důvodným. Jak již bylo uvedeno, žalobci legitimní očekávání budoucího vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně neshledalo a uvedená novela nepůsobí retroaktivně. Argumentace zásahem do vlastnického práva je tudíž nutně taktéž lichá.
18. Skutečnost, že na to, jaká právní úprava byla v době vzniku daňového přeplatku účinná, ve výsledku měl vliv i předseda ÚOHS tím, jak dlouho řízení vedl, nepovažuje soud za podstatnou. Existuje zcela jistě celá řada faktorů, která vedla k tomu, že novela č. 170/2017

Sb. nabyla účinnosti právě 1. 7. 2017 a že řízení před ÚOHS bylo ukončeno až poté. Na některé z těchto faktorů mohl mít vliv předseda ÚOHS, na některé žalobce a na jiné zákonodárce. Soud považuje za nemyslitelné, aby odhaloval všechny tyto souvislosti a následně z nich dovozoval temporální účinky právních předpisů vždy individuálně pro každý jednotlivý případ.

19. Krajský soud přitom nesdílí ani přesvědčení žalobce, že uvedená novela byla protiústavní, a neměla by být proto aplikována (resp. že by věc měla být předložena Ústavnímu soudu). Předně neplatí, že by neodůvodnění dílčí právní normy v právním předpise zakládalo její protiústavnost či dokonce protiústavnost celého předpisu. Jako problematické se jistě jeví situace, kdy zákonodárce zakotví určité právní pravidlo retroaktivně, aniž by svůj postup zdůvodnil. V takovém případě může nedostatek odůvodnění způsobit protiústavnost zákonné úpravy, na což především mířila judikatura Ústavního soudu, na kterou žalobce odkazoval (viz zejména nálezný ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl.ÚS 9/08, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Jak soud ovšem popsal výše, novela č. 170/2017 Sb. neměla retroaktivní účinky, a to ani nepravé. Tato novela působí, co se týče změny § 254 odst. 1 daňového řádu, pouze do budoucna a přináší přitom pravidlo zcela jasné a jednoznačné. Absence odůvodnění tak nezpůsobuje žádné interpretační či aplikační obtíže. Kromě toho je absence odůvodnění do značné míry způsobena tím, že daná konkrétní změna byla do zákonodárského procesu vnesena pozměňovacím návrhem rozpočtového výboru.
20. Co přitom soud považuje z hlediska ústavní konformity novely č. 170/2017 Sb. za zcela stěžejní, je to, že úrok z neoprávněného jednání správce daně fakticky představuje pouze speciální zjednodušený postup pro nahrazení škody způsobené daňovému subjektu neoprávněným jednáním správce daně. Vynětí určitého segmentu z této speciální úpravy proto bez dalšího nemůže zbavit stát odpovědnosti za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím. V případě, že se neuplatní úprava speciální, řídí se nároky z odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu státní moci obecnou úpravou obsaženou v zákoně č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů. Novelou č. 170/2017 Sb. tudíž došlo pouze ke změně procesního režimu uplatňování škody způsobené nezákonným rozhodnutím o pokutě za přestupek. Jelikož tato změna navíc nepůsobí retroaktivně, nespátřuje zdejší soud na této nové právní úpravě, ani na její aplikaci v této konkrétní věci nic protiústavního.
21. Soud zároveň nemá za to, že by shora popsané úvahy a závěry jakýmkoliv způsobem kolidovaly se zásadou rovnosti. Pro účely § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění před či po novele č. 170/2017 Sb.) nelze považovat subjekty, kterým byla pokuta pravomocně uložena za účinnosti rozdílných právních úprav, za subjekty ve srovnatelném postavení. Na citované ustanovení nemá žádný vliv to, z jakého řízení pokuta vzešla, kdo toto řízení vedl, či komu byla pokuta uložena, nýbrž pouze a jen to, kdy byla pravomocně uložená pokuta zaplacená. Srovnatelnost postavení různých subjektů je tudíž nutno pro tyto účely posuzovat pouze z pohledu toho, kdy u nich nastal tento rozhodný okamžik. Subjekty, u kterých nastal daný okamžik za účinnosti různé právní úpravy, nejsou ve srovnatelném postavení. Aplikace různých právních úprav v závislosti na okamžiku vzniku hmotněprávního nároku proto nemůže založit rozpor se zásadou rovnosti.

22. S ohledem na výše uvedené soud shledal postup žalovaného zcela souladným se zákonem i ústavním pořádkem.

IV. Shrnutí a náklady řízení

23. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
24. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 13. září 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu