



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **ELEKTRONIKA a.s.**, se sídlem Bratislavská 41, 900 45 Malinovo, Slovenská republika, IČ: 357 17 998, zastoupena Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem, se sídlem Nám. Sv. Egídia 95, 058 01 Poprad, Slovenská republika, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2021, č.j. 8457344/21/2000-11451-106054,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.

- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2021, č.j. 8457344/21/2000-11451-106054 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo vyhověno námitce žalobce proti nečinnosti Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ve věci předepsání úroku z nesprávně stanovené daně dle ustanovení § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a jeho následného uhrazení, přičemž byl žalobci předepsán úrok z nesprávně stanovené daně ve výši 257.701 Kč.
- [2] Žalobce v podané žalobě uvedl, že podstata sporu spočívá v tom, že správce daně předepsal na osobní daňový účet žalobce úrok vypočtený z daně z přidané hodnoty za období 1. 1.

2015 – 31. 3. 2015, kterou vrátil ve smyslu ustanovení § 82a zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) až po zásahu Městského soudu v Praze v podobě rozsudku ze dne 9. 6. 2021, č.j. 10Af 12/2019-74. Žalovaný však pro určení výše úroku ode dne 1. 1. 2021 použil sazbu 8 % p.a. + reposazba vyhlášená ČNB, a to dle bodu 11. přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb. Žalobce namítal, že pro určení výše úroku dle ustanovení § 254 daňového řádu se použije právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá (rok 2015), a proto měl správce daně přiznat úrok v sazbě 14 % p.a. + reposazba vyhlášená ČNB, jelikož odkazovaná přechodná ustanovení zpětně mění právo žalobce na určitou výši úroku.

- [3] Žalobce dále namítal, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č.j. 1 Afs 15/2009-105, jsou daňové orgány ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry jednotlivce vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu; oproti tomu řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. K uvedenému závěru pak dospěl Nejvyšší správní soud i v usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 11. 2010, č.j. 5 Afs 86/2009-121, jakož i v rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č.j. 9 Afs 36/2012-45. O hmotněprávní ustanovení se podle Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 31. 8. 2004, č.j. 5 Afs 28/2003-69) jedná, pokud má být v důsledku jeho změny zasazeno do hmotněprávní sféry daňového subjektu. Stejně je pak nutno posuzovat povahu ustanovení, které upravuje úrok placený správcem daně za jeho pochybení, protože se jedná o příslušenství daně, tj. součást daňové povinnosti. V případě hmotněprávních norem týkajících se úroků se popsaná obecná pravidla časové působnosti norem uplatní podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č.j. 7 Afs 59/2010-143. Žalobce proto namítal, že přechodným ustanovením, které žalovaný aplikoval, je mu zpětně snížen úrok ze 14 % p.a. + reposazba vyhlášená ČNB na 8 % p.a. + reposazba vyhlášená ČNB, a proto je toto ustanovení retroaktivní.
- [4] Žalobce dále odkázal na teorii a judikaturu týkající se tzv. retroaktivity s tím, že pokud úrok podle ustanovení § 254 daňového řádu novela č. 283/2020 Sb. snížila, tak se jedná o pravé retroaktivní ustanovení. I kdyby se jednalo o nepravou retroaktivitu, tak dle žalobce nemohou být negovány některé právní zásady (právní jistota, ochrana nabytých práv, důvěra v právo). Dle žalobce musí přetrvat důvěra v právo, když v roce 2015 založil zákonodárce legitimní očekávání, že v případě nezákonně nesprávně stanovené daně bude daňový subjekt odškodněn úrokem ve výši 14 % p.a. + reposazba vyhlášená ČNB. Žalobce v této souvislosti odkázal na judikaturu Ústavního soudu týkající se ústavních kautel oprávnění Parlamentu stanovit daně a poplatky podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. V ní shledal, že o přípustnou nepravou retroaktivitu se jedná v případech, kdy zákonodárna moc představí silný veřejný zájem, odůvodněný především mimořádnými okolnostmi, který přesvědčivě převažuje oprávněný zájem daňových subjektů na tom, aby se jim dostalo starého práva, které řádně očekávaly. Žalobce namítal, že v případě radikálního snížení odškodňujícího úroku obsaženého v ustanovení § 254 daňového řádu platného do konce roku 2020 však zákonodárce v důvodové zprávě žádné takové důvody neuvedl. Dle žalobce se tak jedná o nepřípustnou nepravou retroaktivitu.
- [5] K možné námitce, že žalovaný může aplikovat jen doslovné znění zákona, žalobce odkázal na náleží Ústavního soudu ze dne 26. 3. 1996, sp.zn. Pl.ÚS 48/95, podle nějž má prioritu ústavně konformní výklad právních norem před výkladem ústavně nekonformním. Daňová správa si toho je dle žalobce vědoma, neboť odškodňuje úrokem podle ustanovení § 254 daňového řádu jednotlivé daňové subjekty podle rozsudku Nejvyššího správního

soudu ve věci Kordárna, ačkoliv zákon takové odškodnění před ustanovením § 254a daňového řádu vůbec neznal, či neaplikuje sazbu úroku z daňového odpočtu podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci EP Energy Trading.

- [6] Žalobce dále uvedl, že i když úrok vzniká za každý den prodlení, tak se na něj zásadně aplikuje hmotněprávní úprava platná a účinná v okamžiku splatnosti daňového dluhu (je-li do něj daň uhrazena) či v okamžiku zaplacení daňového dluhu (je-li daň uhrazena po své splatnosti). Žalobce proto shrnul, že mu náleží úrok podle ustanovení § 254 daňového řádu platného do konce roku 2015 za celou dobu, po kterou správce daně neoprávněně nakládal s jeho finančními prostředky, přičemž přechodná ustanovení novely č. 283/2020 Sb. nelze aplikovat pro nedovolenou retroaktivitu.
- [7] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhol její zamítnutí. Uvedl, že při stanovení výše použité sazby pro výpočet úroku postupoval podle přechodných ustanovení v čl. II zákona č. 283/2020 Sb., konkrétně pak dle bodu 11. Toto přechodné ustanovení dle žalovaného přináší jasné odlišení, od kterého časového okamžiku bude aplikován nejen nový úrok jako takový (úrok z nesprávně stanovené daně namísto dosavadního úroku z neoprávněného jednání správce daně), ale také změny parametrů a dalších aspektů u úroků, které zná jak budoucí, tak dosavadní úprava (všechny ostatní úroky v rámci daňového řádu) – konkrétně se jedná zejména o změnu výše úroků. Uvedl, že úprava úroků má v daňovém řádu smíšený hmotněprávní a procesněprávní charakter, neboť zahrnuje jak úpravu úroků jako svébytných peněžitých plnění (příslušenství daně), která je hmotněprávního charakteru, tak procesněprávní úpravu řízení a jiných postupů, které se úroků týkají. Dle důvodové zprávy k novele se pak z pohledu právní jistoty jeví jako žádoucí, aby obecné principy byly explicitně vyjádřeny přímo v textu zákona formou přechodných ustanovení. Dle žalovaného jde zejména o vyřešení situace, kdy podmínky pro vznik úroku nastaly ještě za účinnosti původní úpravy a ke dni nabytí účinnosti novely i nadále trvají. Součástí novely daňového řádu tak bylo výslovně stanoveno, že úroky podle dosavadní úpravy se uplatňují v období přede dnem nabytí účinnosti nové úpravy, zatímco úroky podle úpravy nové se aplikují až ode dne nabytí účinnosti změny. Určení pevné hranice pro vznik úroků je umožněno zejména proto, že jak podle dosavadní, tak i podle stávající úpravy platí, že úroky vznikají za každý jednotlivý den, jsou-li v daném dni splněny podmínky pro jejich vznik. Dosavadní úroky tak mohou naposledy vzniknout za den předcházející nabytí účinnosti novely daňového řádu, zatímco úroky podle nové úpravy nejdříve za den, kdy tato úprava nabyla účinnosti. Závěrem svého vyjádření žalovaný odkázal na Metodický pokyn ke změnám aplikace úroku z daňového odpočtu dle ustanovení § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, č.j. 12515/21/7700-10124-050201, ze dne 19. 2. 2021 vypracovaný Generálním finančním ředitelstvím. Tento pokyn sice řeší problematiku jiného typu úroku hrazeného správcem daně, než je úrok z nesprávně stanovené daně, nicméně princip změny výše sazby s účinností od 1. 1. 2021 dle přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. je stejný pro všechny úroky, které vznikají dle daňového řádu.
- [8] Při ústním jednání konaném před soudem dne 23. 3. 2023 setrvali účastníci řízení na svých dříve uplatněných argumentech. Právní zástupce požádal soud o provedení jednání videokonferencí, čemuž ale soud nevyhověl, a to jednak z toho důvodu, že s ohledem na okolnosti projednávaného případu neshledal tento postup účelným, a jednak z důvodu, že právní zástupce žalobce má sídlo i v České republice, a to na adrese Sluneční náměstí

2588/14, Praha 5 – Stodůlky, kde sídlí společnost Advokátní daňová kancelář Hajdučík, s.r.o., jejímž je právní zástupce žalobce jediným společníkem a zároveň jednatelem.

- [9] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [10] Dne 22. 8. 2016 podal žalobce u správce daně žádost o vrácení DPH dle ustanovení § 82a zákona o DPH za období 1. 1. 2015 – 31. 3. 2015 v celkové částce 966.535,30 Kč. Rozhodnutím ze dne 31. 3. 2017, č.j. 2612712/17/2001-53523-106443, nebylo žádosti vyhověno. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo rozhodnutím správcem daně ze dne 28. 6. 2018 z důvodu zmeškání zákonné lhůty zamítnuto a řízení ve věci vrácení DPH bylo zastaveno. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, které bylo rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 12. 2018, č.j. 55053/18/5300-21443-702551, zamítnuto. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí správní žalobu, které bylo rozsudkem zdejšího soudu ze dne 9. 6. 2021, č.j. 10Af 12/2019-74, vyhověno – rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 12. 2018 bylo zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. V rámci tohoto řízení před soudem mimo jiné Ústavní soud rozhodl na návrh Městského soudu v Praze o tom, že ustanovení § 82b odst. 3 věta třetí zákona o DPH, účinné do 31. 3. 2019, bylo rozporné s ústavním pořádkem (srov. náleze ze dne 18. 5. 2021, sp.zn. Pl.ÚS 23/20). Následně Odvolací finanční ředitelství vrátilo spisový materiál správci daně k rozhodnutí s tím, že o odvolání žalobce ze dne 18. 6. 2018 proti rozhodnutí správce daně ze dne 31. 3. 2017 musí být rozhodnuto znovu. Správce daně následně vydal dne 12. 10. 2021, pod č.j. 7907223/21/2001-52523-108070 rozhodnutí, jímž v souladu s ustanovením § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu odvolání částečně vyhověl, ve zbytku jej zamítl. Současně žalobci přiznal nárok na vrácení daně ve výši 389.183 Kč. Dne 21. 10. 2021 byla DPH ve výši 388.383 Kč vrácena na účet žalobce – částka ve výši 800 Kč byla použita na úhradu staršího nedoplatku.
- [11] Dne 18. 10. 2021 podal žalobce podle ustanovení § 159 odst. 6 daňového řádu námítku na nečinnost správce daně ve věci nepředepsání úroku z nesprávně stanovené daně dle ustanovení § 254 daňového řádu na jeho osobní daňový účet a jeho následné nevyplacení.
- [12] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 4. 11. 2021, č.j. 8457344/21/2000-11451-106054, bylo námítce vyhověno a s odkazem na ustanovení § 254 daňového řádu byl žalobci předepsán úrok z nesprávně stanovené daně ve výši 257.701 Kč.
- [13] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, že podle ustanovení § 254 daňového řádu vznik žalobci nárok na úrok z nesprávně stanovené daně, neboť vzhledem k označení ustanovení § 82b odst. 3 zákona o DPH za rozporné s ústavním pořádkem došlo k přiznání nároku na vrácení DPH v nesprávné výši. Dále uvedl, že vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku nálezu Ústavního soudu ke dni 22. 12. 2016 měl být žalobci vrácen dne 9. 1. 2017; správce daně přeplatek ve výši 389.183 Kč poukázal v částce 388.383 Kč na účet žalobce dne 21. 10. 2021. Úrok z nesprávně stanovené daně tak vznikl žalobci ode dne 9. 1. 2017 do dne vrácení daně, tj. do dne 21. 10. 2021 z částky přiznaného nároku na vrácení daně ve výši 389.183 Kč. Žalovaný dále odkázal na čl. II zákona č. 283/2020 Sb. – Přejícná ustanovení bod č. 11 s tím, že úrok podle daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí jeho novely (1. 1. 2021), u něhož ke dni nabytí účinnosti trvají podmínky pro vznik, se uplatní do dne předcházejícího nabytí účinnosti této novely (31. 12. 2020). Ode dne nabytí účinnosti novely daňového řádu se na tento úrok uplatní daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021. Žalobci tak náleží na základě jeho žádosti ze dne 22. 8.

2016 o vrácení přeplatku úrok z nesprávně stanovené daně ode dne 10. 1. 2017 do dne 31. 12. 2020 z částky 389.183 Kč ve výši reposazby ČNB + 14 % p.a. a ode dne 1. 1. 2021 do dne 21. 10. 2021 z částky 389.183 Kč ve výši reposazby ČNB + 8 % p.a.

- [14] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [15] Předmětem sporu v nyní projednávaném případě je otázka, zda lze na úrok z neoprávněného jednání správce daně (ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020), resp. na úrok z nesprávně stanovené daně (ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu, ve znění od 1. 1. 2021), který vznikl od roku 2017 do roku 2021, aplikovat rozdílnou sazbu daně platnou před a po účinnosti zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 283/2020 Sb.“), tj. od 1. 1. 2021.
- [16] Podle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020: *„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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“*
- [17] Podle ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu, ve znění od 1. 1. 2021: *„Výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.“*
- [18] Podle ustanovení § 252 odst. 4 daňového řádu, ve stejném znění: *„Výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku.“*
- [19] Podle ustanovení § 1970 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů: *„Po dlužníkovi, který je v prodlení se splácením peněžitého dluhu, může věřitel, který řádně splnil své smluvní a zákonné povinnosti, požadovat zaplacení úroku z prodlení, ledaže dlužník není za prodlení odpovědný. Výši úroku z prodlení stanoví vláda nařízením; neujednají-li strany výši úroku z prodlení, považuje se za ujednanou výše takto stanovená.“*
- [20] Podle ustanovení § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb.: *„Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů.“*
- [21] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že zákon č. 283/2020 Sb. provedl nejen změnu dikce § 254 daňového řádu (institut úroku z neoprávněného jednání správce daně byl změněn na úrok z nesprávně stanovené daně), ale především jím byla snížena úroková sazba, která do 31. 12. 2020 činila 14 % p.a. + reposazba ČNB, na 8 % p.a. + reposazba ČNB. Tímto zákonodárce sjednotil výši úroků v daňovém právu s právní úpravou obsaženou v občanském zákoníku (srov. výše citovaná ustanovení § 252 odst. 4 daňového řádu a § 1970 občanského zákoníku).

- [22] Zákon č. 283/2020 Sb. však v čl. II bodu 11. obsahuje toto přechodné ustanovení: *„Úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“* Toto přechodné ustanovení tak výslovně počítá se situací, že úrok, který vznikl před nabytím tohoto zákona, bude nadále posuzován (počítán) podle nově stanovené sazby.
- [23] Soud nedospěl k závěru, že by toto ustanovení bylo protiústavní, a to z důvodu nepřijatelné retroaktivity. Je tomu tak zejména proto, že se soud neztotožnil s argumentem žalobce, že se výše úroku nemůže změnou právní úpravy v čase změnit.
- [24] Žalobce odkazoval v podané žalobě mimo jiné na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č.j. 7 Afs 59/2010-143, podle kterého *„pro úrok, jenž je třeba jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je totiž rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá.“* Na základě této argumentace pak žalobce postavil svá žalobní tvrzení, jelikož z ní dovedl nemožnost změny hmotněprávního vztahu v důsledku pozdější změny zákona. Lze však podotknout, že rozšířený senát v citovaném usnesení vyslovil pouze obecně platné pravidlo v situaci, kdy absentuje přechodná úprava.
- [25] V této souvislosti lze odkázat na nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021, č.j. 7 Afs 351/2019-24, podle kterého *„zákon č. 267/2014 Sb. neobsahuje přechodná ustanovení ke změně § 252 odst. 2 daňového řádu, která by upravovala časovou působnost provedené změny zákona na již vzniklé nedoplatky trvající ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Tímto se uvedená změna § 252 daňového řádu liší od jeho aktuální změny provedené zákonem č. 283/2020 Sb., jímž byl změněn § 252 mimo jiné v otázce výše úroku z prodlení, která nově odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Zákon č. 283/2020 Sb. totiž obsahuje přechodné ustanovení ke změně § 252 v čl. II, bodě 11. To výslovně stanovuje pravidlo, jak provedená změna dopadá na již vzniklé nedoplatky trvající ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona.“* Nejvyšší správní soud pak poté dospěl k závěru, že *„správní orgány byly při uplatnění úroku z prodlení v posuzované věci pro absenci přechodných ustanovení ke změně § 252 odst. 2 daňového řádu vázány právními předpisy platnými v době vzniku dluhu na dani. Skutečnost, že samotný úrok z prodlení vzniká každým dnem trvání prodlení, je tudíž nerozhodná. Stejnou logikou ostatně postupoval Nejvyšší správní soud rovněž při posuzování časové působnosti § 254a daňového řádu upravujícího úrok z daňového odpočtu, který byl do zákona vložen rovněž bez výslovné zákonné úpravy své působnosti na již založené a trvající hmotněprávní nároky (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2017, č.j. 2 Afs 15/2017-23, a ze dne 19. 6. 2019, č.j. 7 Afs 373/2018-39).“*
- [26] Z těchto závěrů lze dovést, že namítanou „nedělitelnost“ hmotněprávní úpravy úroků dle daňového řádu v průběhu času lze aplikovat pouze na ty případy, kdy nová právní úprava neobsahuje přechodná ustanovení, a proto je v takovém případě nutné vycházet z obecných pravidel účinnosti právní úpravy. Lze dospět k závěru, že jen a pouze v těchto případech je nevýznamnou skutečností, že úrok nově vzniká každým dnem, kdy jsou pro to splněny podmínky.
- [27] Z přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. tak vyplývá, že tento zachoval sazbu pro úroky vzniklé do dne nabytí účinnosti tohoto zákona a že novou sazbu stanovil pouze

pro úroky budoucí. Za takové situace se pak musí uplatnit obecné pravidlo zakotvené v ustanovení § 251a odst. 1 daňového řádu, podle kterého „úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.“

- [28] Z této konstrukce ostatně vycházel i zákonodárce, neboť v důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb. ze dne 27. 4. 2020 (sněmovní tisk č. 841/0) je uvedeno, že „určení pevné hranice pro vznik úroků je umožněno zejména skutečností, že jak podle dosavadní, tak podle budoucí úpravy platí, že úroky vznikají za každý jednotlivý den, jsou-li v daném dni splněny podmínky pro jejich vznik. Dosavadní úroky tak mohou naposledy vzniknout za den předcházející nabytí účinnosti navrhovaného zákona, zatímco úroky podle nové úpravy nejdříve za den, kdy tato úprava nabyla účinnosti.“
- [29] Soud tak dospěl k závěru, že zákon č. 283/2020 Sb. nijak neovlivnil dosavadní hmotněprávní vztah mezi žalobcem a správcem daně (např. že by jej zcela negoval), ale pouze změnil obsah tohoto vztahu, který po účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. teprve nově (každý den při splnění zákonných podmínek) dále vznikal. Soud tak neshledal, že by zákon č. 283/2020 Sb. působil jakkoliv (pravě či nepravě) retroaktivně, neboť dopadá pouze na vztahy budoucí.
- [30] I kdyby soud ve shodě s žalobcem připustil, že se v případě úroků dle daňového řádu jedná o jediný nedělitelný hmotněprávní vztah, pak by zákon č. 283/2020 Sb. mohl v souvislosti se změnou sazby úroků působit jen ve formě retroaktivity nepravé. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp.zn. Pl.ÚS 33/01, na který odkazoval v žalobě i sám žalobce, vyplývá, že „právní vztahy vzniklé za platnosti práva starého se spravují tímto právem až do doby účinnosti práva nového, poté se však řídí tímto novým právem. Vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní úpravy a právní nároky z nich vzniklé se řídí původní, zrušenou, právní normou. Obecně platí, že v případech časového střetu staré a nové právní normy se použije nepravá retroaktivita.“
- [31] V nálezu ze dne 19. 4. 2011, sp.zn. Pl.ÚS 53/10, na který rovněž žalobce odkazoval, Ústavní soud uvedl, že zákaz retroaktivity „se zásadně vztahuje pouze na případy pravé retroaktivity, nikoliv retroaktivity nepravé. Posléze uvedený typ retroaktivity je naopak obecně přípustný. Obsahem tohoto zákazu jako ústavního principu zároveň není vyloučení jakéhokoliv zpětného působení právní normy, nýbrž pouze takového, jež současně představuje zásah do principů ochrany důvěry v právo, právní jistoty, resp. nabytých práv (srov. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 21/96 - viz výše; nálezy ze dne 13. března 2001 sp. zn. Pl. ÚS 51/2000, N 42/21 SbNU 369; 128/2001 Sb.; nálezy ze dne 6. února 2007 sp. zn. Pl. ÚS 38/06, N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.).“
- [32] V nyní projednávané věci se však dle názoru soudu o takový nepřipustný případ nepravé retroaktivity nejedná. Žalobce sice zdůrazňuje princip důvěry v právo, nicméně dle soudu není zřejmé, jaký potenciální vliv na žalobcovo jednání by změna výše úroků stanovená zákonem č. 283/2020 Sb. vůbec mohla mít. A to především z důvodu, že ke zjištění důvodu vzniku úroku došlo až zpětně. Žalobce tak dle soudu jen těžko mohl vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně (resp. úroku z nesprávně stanovené daně) s jistotou předvídat. Rovněž pak nemohl důvodně spoléhat na to, že se výše případného úroku v průběhu času nezmění (nesníží), neboť úroková míra dle daňového řádu byla vždy navázána na reposazbu ČNB, která může doznat a v reálu doznává v čase podstatných změn. Lze tak dospět k závěru, že žalobci nemohlo v této souvislosti vzniknout žádné legitimní očekávání.

- [33] Soud se dále neztotožnil ani s námitkou žalobce, že zákonodárce neuvedl pro změnu výše úroků dostatečné důvody. Jednak stanovení výše úroků se samo o sobě nijak nedotýká stanovení daňové povinnosti, jednak úroky dle daňového řádu jsou určitým reparačním mechanismem, na který nelze klást stejné nároky jako na úpravu samotných daní. Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. pak jasně vyplývá, že změna úpravy úroků je vedena snahou o systémové sjednocení v právním řádu a zároveň je reakcí na celkovou revizi daňového sankčního systému.
- [34] V důvodové zprávě je konkrétně uvedeno, že *„dochází k systémovému snížení úroků, a to oboustranně, tzn. jak u úroků hrazených daňovým subjektem v případě jeho vzniku správci daně, tak i úroků hrazených správcem daně daňovému subjektu. Z hlediska hospodářských a finančních dopadů lze v obecné rovině předmětnou právní úpravu vnímat z pohledu daňového subjektu i správce daně jak pozitivně (potřeba finančních prostředků na úhradu případně vzniklých úroků bude nižší), tak i negativně (v případě vzniku úroku bude povinným subjektem hrazeno méně).“*
- [35] Důvodová zpráva pak dále uvádí, že *„výše úroku z nesprávně stanovené daně je odvozena od výše úroku z prodlení, neboť z ekonomického hlediska oba úroky představují reparační náhradu za dobu, po kterou druhá strana nemohla disponovat s příslušnými finančními prostředky. Výše této náhrady by měla být ve všech případech stejná, což ovšem neznamená, že musí vždy pokrýt případnou škodu způsobenou nesprávným stanovením daně. Za tím účelem je v § 251d daňového řádu jasně vyjádřen vztah náhrad přiznaných v podobě úroků hrazených správcem daně a náhrady škody (popřípadě přiměřeného zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu). Pokud způsobená škoda převyšuje náhradu v podobě úroku za nesprávně stanovenou daň, je možné se ve zbylé části domáhat náhrady škody. Její výše bude z povahy věci odlišná v závislosti na konkrétní situaci, za níž došlo k jejímu vzniku. Svou roli zde může hrát excesivní jednání úřední osoby či způsob inkasa nesprávně stanovené daně (např. zvolený způsob daňové exekuce, rozsah zadržovaných finančních prostředků či dopad na navazující vztahy).“*
- [36] Soud k tomu doplňuje, že jednotnost a bezrozpornost právního řádu jsou významnými hodnotami, které výrazně přispívají k přehlednosti právní úpravy, tj. i k její větší efektivitě a legitimitě. Odstranění jakýchkoliv výjimek navíc posiluje princip rovnosti adresátů právních norem. Uvedené zásady pak dle soudu jasně převáží nad žalobcovým přesvědčením o neměnitelnosti výše úrokové sazby v čase.
- [37] K námitce, že daňová správa si je vědoma toho, že má právní normy vykládat ústavně konformně bez ohledu na jejich doslovné znění, soud uvádí, že z již vyslovených závěrů v tomto rozsudku vyplývá, že právní úpravu obsaženou v čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. soud neshledal protiústavní, a proto ani výklad této normy ze strany správce daně neshledal ústavně nekonformním.
- [38] Závěrem soud uvádí, že ke stejným závěrům dospěl Krajský soud v Českých Budějovicích ve svém rozsudku ze dne 9. 12. 2022, č.j. 61Af 13/2021-24, kterou zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 19. 7. 2021, č.j. 1664389/21/2211-50523-305320, jež obsahovala prakticky totožné žalobní námitky a argumenty jako žaloba nyní projednávaná.
- [39] Ze všech shora uvedených důvodů proto soud neshledal žalobu důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

[40] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení 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.

V Praze dne 23. března 2023

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu