



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. et Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, IČO 26710170
sídlem Tyršova 68, 281 26 Týnec nad Labem
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17,19, 140 21 Praha

o **žalobě proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 7. 12. 2021, č. j. 4922208/21/2111-50523-202376, ze dne 29. 11. 2021, č. j. 4859042/21/2111-50523-202376, a ze dne 29. 11. 2021, č. j. 4859106/21/2111-50523-202376,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označených rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadená rozhodnutí“), jimiž žalovaný zamítl námitky žalobkyně proti vyrozuměním o výši úroků z nesprávně stanovené daně ze dnů 9. 8. 2021 a 31. 8. 2021 podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“).
2. Podstata sporu mezi žalobkyní a žalovaným spočívá v tom, zdali lze pro určení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020), resp. z nesprávně stanovené daně (§ 254 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021), který vznikl v období před i po 1. 1. 2021 aplikovat rozdílnou výši sazeb úroku, a to podle přechodného ustanovení v čl. II, bodu 11 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.“).

Obsah žaloby

3. Úvodem žalobkyně podotýká, že žalovaný pro určení výše úroku podle § 254 daňového řádu ode dne 1. 1. 2021 užil sazbu 8 % p. a. plus repo sazbu vyhlášenou Českou národní bankou (dále jen „ČNB“). Žalobkyně však tvrdí, že výše úroku se má řídit právem účinným v době, kdy dluh vznikl a trvá [viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143], proto jí měl žalovaný přiznat úrok ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů. Podle rozsudku NSS 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 (obdobně i usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009-121, a rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012-45). Přitom ustanovení o úroku z nesprávně stanovené daně je nutné považovat za hmotněprávní, protože úrok je příslušenstvím daně, tedy součástí daňové povinnosti. I když úrok vzniká každý den prodlení, tak se na něj zásadně aplikuje hmotněprávní úprava platná a účinná v okamžiku splatnosti daňového dluhu či v okamžiku zaplacení daňového dluhu.
4. Dle žalobkyně čl. II, bod 11 zákona č. 283/2020 Sb. zavádí nepřipustnou retroaktivitu. Žalobkyně s odkazy na četnou judikaturu Ústavního soudu argumentuje tím, že pravá retroaktivita je přípustná pouze výjimečně a nepravá jen tehdy, pokud zákonodárce zdůvodní, proč je zásadním veřejným zájmem její existenci připustit. Jelikož zákon č. 283/2020 Sb. výši úroku podle § 254 daňového řádu snížil, jedná se o nepřipustnou pravou retroaktivitu. Navíc i v případě nepravé retroaktivity by byly porušeny zásady právní jistoty a legitimního očekávání. Daňový subjekt mohl oprávněně očekávat, že při nesprávně stanovené dani bude odškodněn úrokem platným v okamžiku zaplacení daní. Zákonodárce v důvodové zprávě neuvedl žádný veřejný zájem, jenž by měl převážit nad oprávněným zájmem daňových subjektů na postupu dle předchozí právní úpravy. Z důvodové zprávy nevyplývá, proč má být legitimní, že je žalobkyně omezena na svém právu na úrok ve výši 14 % p. a. + repo sazba vyhlášená ČNB, když někdo jiný, od žalobkyně odlišný, obdrží na její úkor nižší úroky z prodlení. V důvodové zprávě nejsou uvedeny žádné osoby a jejich nároky, kterým je snížení úroků z prodlení ku prospěchu, a žádné osoby a jejich nároky, kterým je snížení úroků podle § 254 daňového řádu k tíži, a jak byly tyto dvě skupiny poměřeny. Neuvádí se ani, jaký je veřejný zájem na kompenzaci příslušenství daně mezi těmito skupinami.
5. Žalovaný měl aplikovat ústavně konformní výklad § 254 daňového řádu (viz náleží Ústavního soudu ze dne 26. 3. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 48/95). Není proto pravdou, že musel postupovat jen dle doslovného znění zákona. Čl. II, bod 11 zákona č. 283/2020 Sb. nelze ve věci žalobkyně užít, a to pro nedovolenou retroaktivitu. Pro případ, že by soud dospěl k názoru, že tuto neústavnost nelze odstranit ústavně konformním výkladem, měl by Ústavnímu soudu navrhnout zrušení předmětného ustanovení.

Vyjádření žalovaného

6. Podle žalovaného žalobkyně nerozlišuje mezi vznikem a trváním podmínek pro vznik úroku a vznikem úroku samotného. V nynější věci nastaly podmínky pro vznik úroku za účinnosti předchozí právní úpravy (ve znění do 31. 12. 2020). I před účinností zákona č.

283/2020 Sb. bylo teorií a praxí dovozováno, že úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik. S otázkou retroaktivity se vypořádal zákonodárce přímo v důvodové zprávě. Čl. II, bod 11 zákona č. 283/2020 Sb. není retroaktivní, neboť dopadá na úroky, které vzniknou teprve po nabytí účinnosti citovaného zákona. Žalovaný proto trvá na tom, že podmínky pro vznik úroku z nesprávně stanovené daně byly zkoumány za každý jednotlivý den a pro určení jeho výše byla správně aplikována právní úprava účinná v době jeho vzniku. Samotný procesní postup žalovaného, tj. předpis úroku z nesprávně stanovené daně od 1. 1. 2021, pak v podstatě není sporným. Těžko lze žalovanému přičítat k tíži, že jím aplikovaná právní norma dle domněnky žalobkyně neobstojí v testu ústavnosti. Potenciálně neústavní ustanovení by těžko mohlo zdárně projít legislativním procesem. Žalobkyně citovaná judikatura NSS je nepřijatelná, neboť se v ní NSS zabýval během promlčecí a prekluzivní lhůty pro vyměření a vymožení celního dluhu. Z rozsudků jsou citovány pasáže vytržené z kontextu. Nadto neodrážejí skutkovou podstatu nyní řešené věci.

Relevantní skutková zjištění z obsahu správního spisu

7. Dne 9. 8. 2021 pod č. j. 3917255/21/2111-50523-202376 (dále jen „vyrozumění I“), žalovaný vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu, a to v návaznosti na rozhodnutí o námitce žalobkyně ze dne 9. 8. 2021, č. j. 3917145/21/2111-50523-202376, ve věci předepsání úroku z včas nepředepsaného úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu za zdaňovací období březen 2015. Ve vyrozumění žalovaný konstatoval, že úrok z daňového odpočtu ve výši 69 337 Kč měl být na osobním daňovém účtu žalobkyně předepsán do dne 21. 10. 2015. Z důvodu, že úrok byl zaevidován až dne 1. 10. 2020, vznikl z tohoto úroku za toto období úrok ve výši 50 692 Kč. Ten byl do evidence daní zaznamenán až dne 9. 8. 2021, byť se tak mělo stát nejpozději do 16. 10. 2020. Proto žalovaný vyrozuměl žalobkyni o předepsání dalšího úroku do evidence daní dne 9. 8. 2021 ve výši 4 051 Kč. Výše tohoto úroku byla ode dne 1. 1. 2021 dána repo sazbou vyhlášenou ČNB zvýšenou o 8 procentních bodů.
8. Proti vyrozumění I podala žalobkyně námitku se shodnou argumentací jako v žalobě, kterou žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 29. 11. 2021, č. j. 4859042/21/2111-50523-202376. Svůj závěr zdůvodnil tím, že úroky vznikají za každý jednotlivý den, jsou-li v daném dni splněny podmínky pro jejich vznik. Úroky podle nové právní úpravy tak mohou vzniknout nejdříve za den, kdy tato právní úprava nabyla účinnosti. Žalovaný přitom postupoval dle čl. II, bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. Dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39, a podotkl, že přijetím zákona č. 283/2020 Sb. nenastala absence výslovné zákonné úpravy ohledně působnosti ustanovení o úroku na již založené a trvající hmotněprávní nároky.
9. Dalším vyrozuměním rovněž z 9. 8. 2021, č. j. 3917263/21/2111-50523-202376 (dále jen „vyrozumění II“), vyrozuměl žalovaný žalobkyni o předepsání úroků podle § 254 daňového řádu se vztahem k daňovému odpočtu za zdaňovací období duben 2015. Žalovaný opětovně konstatoval, že úrok z daňového odpočtu ve výši 35 437 Kč měl být na osobním daňovém účtu žalobkyně uveden do dne 21. 10. 2015. Z důvodu, že úrok byl předepsán do evidence daní až dne 1. 10. 2020, vznikl z tohoto úroku za toto období úrok ve výši 25 908 Kč. Ten byl do evidence daní zanesen až dne 9. 8. 2021, byť se tak mělo stát nejpozději do dne 16. 10. 2020. Proto žalovaný vyrozuměl žalobkyni o předepsání dalšího úroku do evidence daní dne 9. 8. 2021 ve výši 2 070 Kč. Výše tohoto úroku byla ode dne 1. 1. 2021 dána repo sazbou vyhlášenou ČNB zvýšenou o 8 procentních bodů.

10. Také proti vyrozumění II podala žalobkyně námitku se shodným odůvodněním jako v žalobě. Žalovaný námitku zamítl rozhodnutím ze dne 29. 11. 2021, č. j. 4859106/21/2111-50523-202376, a to se stejnými argumenty jako v rozhodnutí rekapitulovaném v bodě 8. výše.
11. Dne 31. 8. 2021, č. j. 3937714/21/2111-50523-202376 (dále jen „vyrozumění III“), byla žalobkyně vyrozuměna o předpisu úroku z nesprávně stanoveného penále podle § 254 daňového řádu za zdaňovací období srpen 2012. Žalovaný uvedl, že úrok ve výši 107 399 Kč byl předepsán do evidence daní z nesprávně stanoveného penále ve výši 274 264 Kč za zdaňovací období srpen 2012 za období od 4. 10. 2018 do 16. 7. 2021 dne 9. 8. 2021. Od 1. 1. 2021 určil žalovaný výši úroku ve výši repo sazby vyhlášené ČNB a zvýšené o 8 procentních bodů (do 31. 12. 2020 aplikoval úrokovou sazbu ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů). Žalovaný žalobkyni dále vyrozuměl i úroku ve výši 601 Kč, neboť úrok ve výši 107 399 Kč měl být zapsán do evidence daní nejpozději dne 16. 7. 2021 (evidován byl až dne 9. 8. 2021). Rozhodnutím ze dne 7. 12. 2021, č. j. 4922208/21/2111-50523-202376, žalovaný zamítl námitku žalobkyně i proti tomuto vyrozumění.

Splnění procesních podmínek a jednání ve věci

12. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
13. Soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
14. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích a shrnuli jejich podstatné body. Dokazování soud neprováděl, neboť si při posouzení věci vystačil s obsahem správního spisu (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Posouzení věci soudem

15. Nejprve soud konstatuje, že o totožných námitkách v obdobných věcech rozhodly již Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24, a Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 23. 3. 2023, č. j. 6 Af 26/2021-29. Soud neshledal důvod, aby se od tam vyslovených závěrů odchýlil.
16. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 „[d]ojde-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 § 251a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 „[ú]rok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.“

18. Podle § 252 odst. 4 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 „[v]ýše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku.“
19. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu v témže znění „[v]ýše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.“
20. Podle čl. II, bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. „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.“
21. Zákon č. 283/2020 Sb. novelizoval mimo jiné znění § 254 daňového řádu tak, že úrok z neoprávněného jednání správce daně byl nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně. Současně byla změněna i výše sazby tohoto úroku z repo sazby vyhlášené ČNB zvýšené o 14 procentních bodů p. a. na výši odpovídající úroku z prodlení, jež je určena nařízením vlády č. 351/2013 Sb. (viz § 254 odst. 4 a § 252 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 1970 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Žalobkyně však namítá, že čl. II, bod 11 zákona č. 283/2020 Sb., na jehož základě byla nová právní úprava v její věci aplikována, je nepřipustně retroaktivní, neboť zpětně mění právo na určitou výši úroku.
22. Soud se však s takovým výkladem neztotožnil. Předně platí, že podle čl. II, bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. se novelizované znění daňového řádu od 1. 1. 2021 (tj. včetně snížené úrokové sazby) uplatní i na úroky, u nichž ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvaly podmínky pro jejich vznik. Soud neshledal s žalobkyní zejména v tom, že by se v průběhu času nemohla měnit výše sazby úroku, a to v návaznosti na nově přijatou právní úpravu. Citované ustanovení soud neshledal retroaktivním, a tedy ani neústavním. Neshledal tedy ani důvod pro žalobkyní navrhované předložení věci Ústavnímu soudu ve smyslu čl. 95 odst. 2 Ústavy.
23. Žalobkyně argumentuje zejména usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS, dle něhož „[p]ro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je totiž rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá; okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost.“ Avšak v dané věci rozšířený senát NSS neposuzoval situaci, kdy rozdílnou sazbu úroku v důsledku nové právní úpravy výslovně stanoví přechodné ustanovení, nýbrž vyjádřil obecné pravidlo platné tehdy, pokud taková přechodná úprava absentuje. Obdobně je dle soudu nutno vnímat i další žalobkyní zmiňované judikáty k této otázce (např. rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS, který nadto primárně řešil otázku prekluzivní lhůty pro vyměření cla, nikoli úroků v daňovém řádu).
24. Na tuto skutečnost poukázal NSS v rozsudku ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24, když dovodil, že „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. Při absenci výslovné zákonné úpravy působnosti zrušení třetí věty § 252 odst. 2 daňového řádu na již vzniklé a ke dni účinnosti zákona č. 267/2014 Sb. trvající nedoplatky je přitom třeba vycházet z obecných pravidel časové působnosti norem, jak je vyložila judikatura Nejvyššího správního soudu.“ Následně NSS vyložil, že „[z] uvedeného plyne, 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).“ (viz body 26, 27 a 31 citovaného rozsudku; zvýraznění doplnil zdejší soud).

25. Z odkazovaného rozsudku NSS vyplývá, že závěry žalobkyní citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS o aplikaci práva účinného v době, kdy dluh vznikl a trvá, v případě úroku, se uplatní toliko tehdy, pokud zákonodárce nepřijal přechodná ustanovení. Za takové situace by bylo namíste postupovat dle obecných pravidel o účinnosti právní úpravy. Pouze v těchto případech je nevýznamnou skutečností, že úrok nově vzniká každým dnem, kdy jsou pro jeho vznik splněny podmínky. Takový stav ale ve věci žalobkyně nenastal, neboť zákon č. 283/2020 Sb. výslovně pamatuje na případy, kdy podmínky pro vznik úroku nastaly ještě za předcházející právní úpravy.

26. Podle čl. II, bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. je vyšší sazba zachována pro úroky vzniklé do dne nabytí účinnosti tohoto zákona a snížená sazba, resp. sazba odpovídající nařízení vlády č. 351/2013 Sb., se použije pro úroky vzniklé v budoucnu, tedy ode dne účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. V takovém případě se ale již nepochybně uplatní § 251a daňového řádu, dle něhož „**úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.**“ K tomu lze odkázat na důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb. ze dne 27. 4. 2020 (sněmovní tisk č. 841/0), v níž zákonodárce uvedl, že „[u]rčení 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.“ Úroky, pro jejichž vznik byly splněny podmínky již za předchozího právního stavu, proto ode dne nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. vznikají za každý další den nově a nárok na ně je třeba posuzovat samostatně. Již v rozsudku ze dne 8. 11. 2022, č. j. 59 Af 9/2021-86, v bodě 73, zdejší soud konstatoval, že „**právo na úrok nevzniká en bloc při prvotním splnění podmínek pro jeho přiznání, ale vzniká za každý den, kdy jsou splněny zákonem stanovené podmínky pro vznik takového práva.**“

27. Proto i zdejší soud (shodně jako Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24, a Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 23. 3. 2023, č. j. 6 Af 26/2021-29) dospěl k závěru, že zákon č. 283/2020 Sb. nijak neovlivnil dosavadní hmotněprávní vztah mezi žalobkyní a žalovaným (např. v tom smyslu, že by jej zcela popřel), nýbrž toliko změnil obsah tohoto vztahu, který po účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. teprve nově dále vznikal (každý den při splnění zákonných podmínek). Za této situace soud neshledal, že by zákon č. 283/2020 Sb. působil retroaktivně (ať již v podobě

retroaktivity pravé či nepravé), jelikož v dané souvislosti dopadá pouze na vztahy budoucí, tj. na úroky vzniklé po jeho účinnosti.

28. I pokud by soud přistoupil na argumentaci žalobkyně a dovodil, že se v případě úroku dle daňového řádu jedná o jediný nedělitelný hmotněprávní vztah, pak by zákon č. 283/2020 Sb. mohl v souvislosti se změnou sazby úroků působit pouze ve formě retroaktivity nepravé (novela nijak nezasáhla do výše sazby pro úroky vzniklé před její účinností), pro níž „platí, 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.“ (viz náleží Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01). Zákaz retroaktivity právních norem se přitom „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 jakéhokoli zpětného působení právní normy, nýbrž pouze takového, jež současně představuje zásah do principů ochrany důvěry v právo, právní jistoty, resp. nabytých práv (srov. náleží sp. zn. Pl. ÚS 21/96 – viz výše; náleží ze dne 13. března 2001 sp. zn. Pl. ÚS 51/2000, N 42/21 SbNU 369; 128/2001 Sb.; náleží ze dne 6. února 2007 sp. zn. Pl. ÚS 38/06, N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.).“ (viz náleží Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 145).
29. Soud neshledal, že by se v projednávaném případě mohlo jednat o nepřipustnou nepravou retroaktivitu. Žalobkyně sice argumentovala principy právní jistoty a důvěry v platné právo, soud však nedovodil, že by žalobkyni nějaké legitimní očekávání ve vztahu k sazbě úroku mohlo vůbec vzniknout. I před novelou daňového řádu byla výše úroku z neoprávněného jednání správce daně navázána na repo sazbu stanovovanou ČNB, která není neměnná (naopak v průběhu času doznává změn). Tedy ani za předcházející právní úpravy nemohla mít žalobkyně jistotu, že se úroková míra nezmění (nesníží). Soudu ani není zřejmé, jaký dopad do jednání žalobkyně mohla změna výše sazby úroku mít, neboť žalobkyně v žalobě setrvala pouze u obecných tvrzení, aniž by konkrétně tvrdila negativní dopady nové regulace do svých práv, resp. aniž by uvedla, v čem své jednání přizpůsobila sazbě úroku, kterou dle svých slov očekávala. Soud je nadto toho názoru, že žalobkyně ani nemohla předvídat, že jí úrok z nesprávně stanovené daně vůbec vznikne. Podstatnou skutečností však v projednávané věci je to, že nová právní úprava se použije pouze na úroky, které vznikly po nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. Tento zákon tedy nijak nemodifikoval sazbu pro úroky, které vznikly před jeho účinností, a proto nelze hovořit o porušení práv nabytých v dobré víře či principu právní jistoty.
30. Soud nepřisvědčil ani námitce, že zákonodárce v důvodové zprávě neuvedl důvody pro změnu v úrokových sazbách. Z důvodové zprávy totiž vyplývá, že změna úpravy úroků je vedena snahou o systémové sjednocení v právním řádu a zároveň je reakcí na celkovou revizi daňového sankčního systému. Výslovně se v ní uvádí: „V důsledku provedené revize daňového sankčního systému dochází zejména k novému nastavení výše úroků, a to shodně s úpravou výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku, čímž v rámci daňového řádu dochází k systémovému snížení úroků, a to oboustranně, tzn. jak u úroků hrazených daňovým subjektem v případě jeho vzniku správcem daně, tak i úroků hrazených správcem daně daňovému subjektu. Dále je v rámci části čtvrté daňového řádu navrhováno odstranění nesystémových výjimek. Uvedenými změnami dochází k posílení ústavního principu rovnosti (čl. 1 Listiny). (...) 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).“ A dále: „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).“ (důraz doplnil zdejší soud).

31. Soud konstatuje, 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 výjimek navíc posiluje princip rovnosti adresátů právních norem. Uvedené zásady dle soudu převáží nad přesvědčením žalobkyně o nezměnitelnosti výše úrokové sazby v čase (viz rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24, bod 45). Zákodárce v důvodové zprávě vysvětlil, proč ke změně sazby úroků přistoupil. Rovněž uvedl, jak se nová právní úprava dotkne správce daně i daňových subjektů (ať už negativně či pozitivně). Byl přitom veden snahou o to, aby v celém právním řádu nebyly činěny nedůvodné rozdíly. Soud tudíž nevidí důvod, proč by s tímto odůvodněním neměla nová právní úprava obstát z hledisek vyplývajících z judikatury Ústavního soudu, na níž žalobkyně v žalobě poukazuje. Nadto na úpravu úroků v daňovém řádu jakožto reparačního mechanismu nelze klást stejné nároky jako na úpravu samotných daní. Žalobkyně sice správně zmiňuje, že úroky spadající pod příslušenství daně lze též zahrnout pod pojem daň (dle § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu), avšak v projednávaném případě nelze odhlédnout od toho, že ve věci žalobkyně je to správce daně, který má povinnost úroky žalobkyni vyplatit, nikoli obráceně. Nyní se neaplikuje právní norma, na jejímž základě by byla žalobkyně povinna odvést do veřejných rozpočtů určité plnění. Naopak se zde žalobkyni plnění z veřejného rozpočtu dostává.
32. Lze uzavřít, že soud neshledal čl. II, bod 11 zákona č. 283/2020 Sb. nepřipustně retroaktivním, protože žalovaný nepochybil, pokud dle tohoto ustanovení ve věci žalobkyně postupoval. Vzhledem k vyslovenému právnímu názoru soud též nenavrhl Ústavnímu soudu zrušení dotčeného ustanovení.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

33. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
34. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Praha 7. září 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu