



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, IČO: 26710170
sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem
zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Stodůlky, Praha 5

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, 19, Nusle, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2021, č. j. 4921816/21/2111-50523-202376,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

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 v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její námitku proti vyrozumění ze

dne 31. 8. 2021, č. j. 3930894/21/2111-50523-202376, o výši úroků z nesprávně stanovené daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

2. Žalobkyně namítá, že žalovaný pro určení výše úroku podle § 254 daňového řádu ode dne 1. 1. 2021 užil sazbu 8 % p. a. plus repo sazba vyhlášená Českou národní bankou (dále jen „ČNB“), a to podle čl. II bodu 11 věty druhé přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále také „sporné přechodné ustanovení“). Podle žalobkyně se však výše úroku má řídit právem účinným v době, kdy dluh vznikl a trvá (rok 2019). Žalovaný jí proto měl přiznat úrok ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) jsou daňové orgány ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry jednotlivce vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu. Přitom ustanovení, které upravuje úrok 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.
3. Podle názoru žalobkyně zavádí sporné přechodné ustanovení nepřipustnou retroaktivitu. Žalobkyně s odkazem na judikaturu Ústavního soudu namítá, že nepravá retroaktivita je přípustná pouze výjimečně a 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 nepravou 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. V důvodové zprávě se neuvádí žádný veřejný zájem, jenž by měl převážet nad oprávněným zájmem daňových subjektů na postupu dle předchozí právní úpravy. Nevyplývá z ní ani, proč má být legitimní, že je žalobkyně omezena na svém právu na úrok ve výši 14 % p. a. + repo sazba vyhlášená ČNB. 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. Žalovaný měl aplikovat ústavně konformní výklad § 254 daňového řádu. Není proto pravdou, že musel postupovat jen dle doslovného znění zákona. Sporné přechodné ustanovení nelze pro nedovolenou retroaktivitu v případě žalobkyně užít. Pro případ, že by soud dospěl k názoru, že tuto neústavnost nelze odstranit ústavně konformním výkladem, měl by Ústavnímu soudu navrhnout zrušení sporného přechodného ustanovení.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Žalobkyně podle něj nerozlišuje mezi vznikem a trváním podmínek pro vznik úroku a vznikem úroku samotného. V jejím případě 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. Sporné přechodné ustanovení není retroaktivní, neboť dopadá na úroky, které vzniknou teprve po nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. 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. Žalobkyní citovaná judikatura je nepřiléhavá, 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 projednávané věci.

5. Na jednání dne 29. 11. 2023 účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích a odkázali na svá dosavadní podání. Žalobkyně uvedla, že identický případ zdejší soud rozhodl rozsudkem ze dne 7. 9. 2023, č. j. 51 Af 36/2021-36, proti kterému žalobkyně podala kasační stížnost. Kromě toho probíhají řízení o dalších dvou kasačních stížnostech, a to proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích a Městského soudu v Praze, které zdejší soud v rozsudku č. j. 51 Af 36/2021-36 zmiňuje. V tom vidí důvod pro přerušení řízení v projednávané věci. Žalobkyně navrhla přerušení řízení rovněž z důvodu řízení před Ústavním soudem vedeného pod sp. zn. Pl. ÚS 8/23, které může mít vliv na rozhodnutí zdejšího soudu. Žalovaný rovněž odkázal na rozsudek č. j. 51 Af 36/2021-36, kterým zdejší soud potvrdil zákonnost jeho postupu.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

6. Žalovaný žalobkyni rozhodnutím ze dne 20. 2. 2019, č. j. 663340/19/2111-60563-208124, uložil pořádkovou pokutu ve výši 10 000 Kč. Toto rozhodnutí následně na základě odvolání žalobkyně Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 2. 7. 2021, č. j. 26183/21/5100-41451-712241 (dále jen „rozhodnutí OFŘ“), zrušilo a řízení zastavilo.
7. V návaznosti na rozhodnutí OFŘ žalovaný žalobkyni opatřením ze dne 31. 8. 2021, č. j. 3930894/21/2111-50523-202376, vyrozuměl o předpisu úroku z nesprávně stanovené daně (pořádkové pokuty) podle § 254 daňového řádu. Úrok ve výši 2 264 Kč byl stanoven z částky nesprávně stanovené pořádkové pokuty ve výši 10 000 Kč za období od 26. 10. 2019 (den následující po dni splatnosti pokuty) do 19. 7. 2021 (den uplynutí lhůty pro její vrácení podle rozhodnutí OFŘ). Při výpočtu úroku vycházel žalovaný v období do 31. 12. 2020 z úroku ve výši 14 % + repo sazba ČNB, od 1. 1. 2021 již ve výši 8 % + repo sazba ČNB. Úrok nesprávně stanovené daně byl do evidence daní předepsán až dne 9. 8. 2021, a proto vznikl ještě úrok z úroku ve výši 12 Kč.
8. Proti tomuto vyrozumění podala žalobkyně námitku, v níž uplatnila obdobnou argumentaci jako v žalobě. Žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodl tak, jak je uvedeno v bodě 1 tohoto rozsudku. V odůvodnění uvedl, 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 podle sporného přechodného ustanovení. Dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39, a podotkl, že přijetí zákona č. 283/2020 Sb. nevedlo k situaci, kdy by absentovala výslovná zákonná úprava ohledně působnosti ustanovení o úroku na již založené a trvající hmotněprávní nároky.

Posouzení žaloby soudem

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Poté

přistoupil k věcnému projednání žaloby a přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

10. Žaloba není důvodná.
11. Jádrem sporu v projednávané věci je otázka, zda lze pro určení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020), respektive z nesprávně stanovené daně (§ 254 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021, tj. ve znění zákona č. 283/2020 Sb.), který vznikl v období před i po 1. 1. 2021, aplikovat rozdílnou výši sazeb úroku podle sporného přechodného ustanovení.
12. Soud konstatuje, že v obdobné věci již rozhodl rozsudkem č. j. 51 Af 36/2021-36. O dalších obdobných věcech rozhodovaly také Krajský soud v Českých Budějovicích (rozsudek ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24) a Městský soud v Praze (rozsudek ze dne 23. 3. 2023, č. j. 6 Af 26/2021-29). Soud přitom v projednávané věci neshledal důvod odchytil se od tam vyslovených závěrů.
13. Podle § 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.
14. Podle § 251a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.
15. Podle § 252 odst. 4 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 odpovídá výše úroku z prodlení výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku.
16. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.
17. Podle čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. se 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, 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.
18. Zákon č. 283/2020 Sb. novelizoval mimo jiné § 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. (srov. § 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 sporné přechodné ustanovení, na jehož základě byla nová právní úprava v její věci aplikována, je nepřípustně retroaktivní, neboť zpětně mění právo na určitou výši úroku. Soud se však s takovým výkladem neztotožnil.

19. Předně podle sporného přechodného ustanovení platí, že novelizované znění daňového řádu od 1. 1. 2021 (tj. včetně snížené úrokové sazby) se uplatní i na úroky, u nichž ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvaly podmínky pro jejich vznik. Soud neshledal se 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.
20. 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, nikoliv úroků podle daňového řádu).
21. Na tuto skutečnost poukázal NSS v rozsudku ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24, v němž dovedl, 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 uvedl, 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).“* (zvýraznění doplněno zdejší soudem).
22. Z naposled citovaného rozsudku NSS tedy vyplývá, že závěry žalobkyní citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS o aplikaci práva účinného v době, kdy dluh vznikl a trvá, se v případě úroku uplatní toliko tehdy, pokud zákonodárce nepřijal přechodná ustanovení. Za takové situace by bylo namísto 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 v projednávané věci

nenastal, neboť zákon č. 283/2020 Sb. výslovně pamatuje na případy, kdy podmínky pro vznik úroku nastaly ještě za předcházející právní úpravy.

23. Podle sporného přechodného ustanovení je vyšší sazba zachována pro úroky vzniklé do dne nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. a snížená sazba, respektive 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 již 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 (Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, VIII. volební období, 2020, tisk č. 841), v níž se uvádí, 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, 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.“*
24. Proto i zdejší soud 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.
25. I pokud by soud přistoupil na argumentaci žalobkyně a uznal, 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 niž *„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.“* (nález 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 jakéhokoliv zpětného působení právní normy, nýbrž pouze takového, jež současně představuje zásah do principů ochrany důvěry v právo, právní jistoty, resp. nabytých práv“* (nález Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10).
26. Soud neshledal, že by se v projednávaném případě mohlo jednat o nepřípustnou nepravou retroaktivitu. Žalobkyně sice argumentovala principy právní jistoty a důvěry v platné právo, soud však nemá za to, 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, respektive 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 (postrádala právní jistotu v otázce, zda bude jejímu odvolání ve věci pořádkové pokuty vyhověno), a pro případ jeho vzniku ani to, za jak dlouhé období jí vznikne (postrádala právní jistotu v otázce, jak rychle bude její odvolání ve věci pořádkové pokuty projednáno). Okamžikem publikace zákona č. 283/2020 Sb. ve Sbírce zákonů nadto žalobkyně ztratila jakékoliv legitimní očekávání, že by po nabytí jeho účinnosti mohla mít i v případě pokračujícího zadržování částky ve výši pořádkové pokuty nárok na úrok přesahující repo sazbu o více než osm procentních bodů. Podstatnou skutečností tak 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 nemodifikoval nepřipustně sazbu pro úroky, které vznikly před jeho účinností, a proto nelze hovořit o porušení práv nabytých v dobré víře či principu právní jistoty.

27. Soud nepřisvědčil ani námitce, že v důvodové zprávě nejsou uvedeny 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 doplněn zdejším soudem).*
28. Podle soudu jsou jednotnost a bezrozpornost právního řádu 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 (srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24). V důvodové zprávě je vysvětleno, z jakých důvodů novelizace vedla ke změně sazby úroků a jak se nová právní úprava dotkne správce daně i daňových subjektů (ať už negativně či pozitivně). Změna právní úpravy měla za cíl, 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 něž 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 (podle § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu), avšak v projednávané věci nelze odhlédnout od toho, že je to správce daně, který má povinnost úroky žalobkyni vyplatit, nikoliv obráceně. Neaplikuje se tedy právní norma, na jejímž základě by byla žalobkyně povinna odvést do veřejných rozpočtů určité plnění. Naopak se zde žalobkyni plnění z veřejného rozpočtu dostává.

29. 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 neshledal důvod obrátit se na Ústavní soud s návrhem na zrušení uvedeného ustanovení.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

30. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.
31. Soud neshledal důvod pro přerušení řízení, neboť řízení o kasačních stížnostech proti rozhodnutím v obdobných věcech nepředstavují důvod pro obligatorní přerušení řízení a soud neshledal, že by z tohoto důvodu mělo být řízení přerušeno. Řízení před Ústavním soudem sp. zn. Pl. ÚS 8/23 se pak vede ve věci návrhu na vyslovení protiústavnosti § 254 odst. 1 poslední věty daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, a týká se tak úroků v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy, a naopak s projednávanou věcí nesouvisí.
32. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou činnost, pod níž spadá i obrana rozhodnutí v soudním řízení.

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). Případně-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 je 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 29. listopadu 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu