



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka a soudců Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Ing. Milan Kolář**, IČO 43853382
se sídlem Bavorovské Svobodné Hory 280, 387 73 Bavorov
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**
se sídlem Mánesova 1803/3a, 371 87 České Budějovice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2022, č. j. 683763/22/2211-50523-305320,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný vydal dne 11. 1. 2022 vyrozumění o výši úroku z nesprávně stanovené daně, kterým dle § 251a odst. 3 daňového řádu, s přihlédnutím k čl. II bod 11. a 12. zákona Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

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.“), účinného od 1. 1. 2021, vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. úroku z nesprávně stanovené daně v případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 v celkové výši 147 727 Kč, z důvodů, že pominuly podmínky pro jeho další vznik. Žalovaný při výpočtu úroků vycházel z toho, že výše úroků z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, resp. nově dle zákona č. 283/2020 Sb. nesprávně stanovené daně, byla před a po nabytí účinnosti tohoto zákona odlišná. Úrok byl počítán za dobu od 27. 5. 2020 (den splatnosti) do 31. 12. 2021 (den vrácení nesprávně doměřené daně). Námitky proti tomuto vyrozumění žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl.

II. Shrnutí žaloby a jejího doplnění

2. Žalobce ve své žalobě předně namítl, že pro určení výše úroku podle § 254 daňového řádu se použije právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá, tj. rok 2015. Žalovaný měl proto žalobci přiznat úrok v sazbě 14 % p. a. plus repo sazba vyhlášená Českou národní bankou. Aplikaci nové právní úpravy (ustanovení části první čl. II. bod 11. přechodných ustanovení) považuje za nepřipustnou retroaktivitu, když zpětně mění jeho právo na určitou výši úroků.
3. K podpoře své argumentace žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS, a ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012-45, a dále usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009-55, č. 2242/2011 Sb. NSS, a ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS.
4. Žalobce uvedl, že v demokratickém právním státě musí mít adresáti právních norem skutečnou možnost seznámit se předem s jejich obsahem, tedy s rozsahem svých práv a povinností, aby mu mohli přizpůsobit své jednání. Později účinná úprava již na takové jednání nemůže mít vliv. Tyto zásady jsou vyjádřeny v zákazu retroaktivity, kterou lze rozdělit na retroaktivitu pravou, která je přípustná pouze výjimečně, a nepravou, která je přípustná tehdy, pokud je odůvodněna zásadním veřejným zájmem.
5. K tomu žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ČSFR ze dne 10. 12. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 78/92, nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 5. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/93, č. 131/1994 Sb., ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb., ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, č. 145/2002 Sb., ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, č. 119/2011 Sb., a (převážně prvorepublikovou) odbornou literaturu.
6. Žalobce je toho názoru, že retroaktivní aplikace zákonné úpravy je nepřipustná, a to i v podobě retroaktivity nepravé. V roce 2015 zákonodárce založil legitimní očekávání, že v případě nezákonně a nesprávně stanovené daně bude daňový subjekt odškodněn úrokem dle tehdejší právní úpravy (k oprávnění státu „zklamat důvěru“ žalobce odkázal na rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 7. 7. 2010 sp. zn. 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1-31, bod 58).
7. Ústavní soud již dříve dospěl k závěru, že o přípustnou nepravou retroaktivitu se jedná v případech, kdy zákonodárná 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. K tomu žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, č. 181/2009 Sb., body 40 a 41, ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, č. 119/2011 Sb., bod 172, ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, č. 162/2014 Sb., ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, č. 405/2002 Sb., ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, č. 512/2004 Sb., a ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08, č. 236/2011 Sb. V případě radikálního snížení odškodňujícího úroku obsaženého v § 254 daňového řádu platného do konce roku 2020 však zákonodárce v důvodové zprávě žádné takové důvody neuvedl.

8. Podle žalobce neobstojí poukaz žalovaného na pasáž důvodové zprávy, v níž „důvododárce“ uvedl, že systémového snížení úroků na obou stranách a nastavení výše úroků, a to shodně s úpravou výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Veřejný zájem je kategorie, která má svůj konkrétní obsah, jenž je spojen s konkrétními okolnostmi (k pojmu veřejný zájem žalobce poukázal na odbornou literaturu a dále nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 1996, sp. zn. I. ÚS 198/95). Veřejný zájem je zjišťován na základě poměrování nejrůznějších partikulárních zájmů, po zvážení všech rozporů a připomínek, přičemž musí být zřejmé, proč veřejný zájem převážil nad řadou soukromých, partikulárních zájmů. To důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb. neobsahuje.
9. Žalovaný namítá, že nemůže postupovat jinak než aplikovat doslovné znění zákona. Prioritu má však ústavně konformní výklad (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 3. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 48/95, č. 121/1996 Sb.). Toho si je daňová zpráva vědoma, neboť tak v jiných typech případů v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu ve věcech Kordárna (rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, č. a EP Energy Trading (rozsudek ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS) postupuje.
10. Dle žalobce i je mylná úvaha žalovaného, dle níž dochází-li ke vzniku úroku každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik, a to i v době účinnosti nové právní úpravy, nejedná se ani o nepřipustnou nepravou retroaktivitu. Je totiž rozporná se shora citovaným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 59/2010-143.
11. Pro případ, že by krajský soud dospěl k závěru, že uvedenou neústavnost nelze odstranit ústavně konformním výkladem, žalobce navrhl, aby předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení věty poslední bodu 11 přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb.
12. Mimo uvedené důvody v předmětné žádosti žalobce rovněž namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. V první řadě namítal, že žalovaný měl přesně popsat na úhradu jakých daní byl přeplatek žalobce použit, aby si obhájil, že doměřená daň z příjmů fyzické osoby byla žalobcem zaplacená až dne 26. 5. 2020, jak žalovaný tvrdil, když se od tohoto dne počítal úrok z neoprávněného jednání správce daně. V druhé řadě namítal, že žalovaný měl popsat, jak naložil s úrokem z prodlení a proč nebyl nikdy uhrazen, když z něj nevyčíslil žádný úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce odkázal na závěry v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53 a uvedl, že úrok z prodlení byl uhrazen z přeplatků daňového subjektu.
13. Žalobce v návaznosti na právní závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19, svou **žalobu doplnil podáním ze dne 20. 2. 2024**. Uvedl, že zákonodárce snížením odškodnění novelou č. 283/2020 Sb. zasáhl do uzavřeného skutkového stavu – po uhrazení daně stát disponoval s finančními prostředky žalobce – a tím porušil jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

legitimní očekávání na odškodnění, které se mu dostane, když se svou žalobou uspěje. Tímto zákonodárce zasáhl do finančních parametrů dohody s právním zástupcem o jeho odměně za vypracování žaloby a alokaci zdrojů a úhradě daně determinované pravomocným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství. Popsal, že výše odškodnění hrálo významnou roli v určení výše nákladů řízení na obhajobu žalobce, tj. zákonodárce porušil jeho právo na legitimní očekávání na výši odškodnění. Stát jednostranně změnil smluvní závazek tím, že jednostranně snížil na polovinu výši odškodnění.

14. Dále v rámci podaného doplnění uvedl, že došlo k porušení principu neakcesorické rovnosti (odkázal na nálezy sp. zn. Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 7/03, Pl. ÚS 29/08), neboť zákonodárce snížením odškodnění vytvořil zvláštní skupinu daňových subjektů, které je vymezena tím, že jí stát před 1. 1. 2021 zabavil finanční prostředky a část tohoto odškodnění má být použita na státní politiku správní dekriminalizace daňových delikventů, čímž je se dvěma skupinami nakládáno odlišně.
15. Z výše uvedené žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření předně shrnul relevantní právní úpravu a skutkový stav věci. K věci samé akcentoval především to, že úrok vzniká nově každý den, kdy trvají podmínky pro jeho vznik. Jedná se o obecnou vlastnost všech úroků bez ohledu na to, zda je vznik úroku daňovému subjektu či správci daně znám v den jeho vzniku nebo je zjištěn až zpětně (typicky v případě nesprávně stanovené daně). Úrok je tedy vypočítáván za každý jednotlivý den samostatně. Jelikož se nová výše úroku uplatní až od účinnosti nové právní úpravy, nejedná se v takovém případě o pravou retroaktivitu.
17. Úprava úroků v daňovém řádu zahrnuje hmotněprávní i procesní aspekty. Zatímco na vznik a existenci úroků novou právní úpravu aplikovat nelze, nové procesní předpisy lze aplikovat i zpětně. V této souvislosti žalovaný poukázal na čl. II body 11. a 12. zákona č. 283/2020 Sb., které upravují právě aplikovatelnost nové hmotněprávní a procesní úpravy. Věcným důvodem pro aplikaci nové právní úpravy je pak požadavek právní jistoty, srozumitelnosti a hospodárnosti, které svědčí proti zachování dvou paralelních procesních režimů (viz důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb.). Úrok z neoprávněného jednání správce daně tak mohl vzniknout pouze do 31. 12. 2020, zatímco (nově upravený) úrok z nesprávně stanovené daně mohl vzniknout až od účinnosti zákona č. 283/2020 Sb., tj. od 1. 1. 2021. Uvedené je dle žalovaného v souladu s žalobcem citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 15/2009-105.
18. K namítané retroaktivitě žalovaný nejprve poukázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb., z níž vyplývá mimo jiné to, že systémové oboustranné snížení úroků je vedeno snahou o odstranění výjimek a posílení principu rovnosti ve smyslu čl. 1 Listiny základních práv a svobod. Úrok, který představuje určitou formu reparace, by dle žalovaného měl být v rámci právního řádu vnímán jednotně.
19. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že se zákazu retroaktivity nedopustil. V této souvislosti odkázal na již shora uvedený nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/01 a dále na nálezy ze dne 31. 1. 2007, sp. zn. III. ÚS 558/06, ze dne 31. 8. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07, č. 88/2008

Sb., ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08, č. 236/2011 Sb., a ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb.

20. Žalovaný se neztotožnil s tím, že by jeho postup byl v rozporu s žalobcem citovaným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 59/2010-143. Z citovaného rozhodnutí nevyplývá, že by se výše úroku nemohla v průběhu času prostřednictvím novelizací měnit. Na podporu své argumentace žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 2. 2021, č. j. 62 Af 24/2019-249.
21. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že veškeré úhrady, které měly dle názoru žalobce být použity k úhradě dodatečně doměřené daně z příjmů fyzických osob za rok 2015 a penále, byly v souladu s pravidly pro pořadí úhrady daně použity pro úhradu nedoplatků za předešlá období, tj. na nejstarší daňové nedoplatky, jak žalovaný uváděl v napadené rozhodnutí (srov. strana 8 napadeného rozhodnutí). K další námitce absence úroků z neoprávněně vzniklého úroku z prodlení žalovaný uvedl, že úrok z prodlení vzniká ze zákona a nepotřebuje ke své existenci jakékoliv vyrozumění, přitom z evidence daní žalobce vyplývá, že úrok z prodlení, který by vznikl v souvislosti s nesprávně stanovenou daní, nebyl žalobcem uhrazen. Pokud nebylo na úrok z prodlení plněno, nedošlo tak k zákonnému odejmutí finančních prostředků ve prospěch nesprávně stanovené daňové povinnosti, a není naplněn základní předpoklad pro vznik jakékoliv sankčního úroku. Z výše uvedeného nepovažuje žalovaný napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, když z něho jednoznačně vyplývá, jak žalovaný postupoval s přeplatkem, který vykazoval jeho osobní daňový účet a současně objasnil absenci úroků z neoprávněně vzniklého úroku z prodlení, když tento nebyl ze strany žalobce uhrazen.
22. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Krajský soud rozhodl bez jednání (§ 51 s. ř. s.).
24. Žaloba není důvodná.
25. Ve skutkově a právně obdobné věci žalobce již krajský soud v minulosti rozhodoval. Rozsudkem ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24, žalobcovu žalobu zamítl. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19, zamítl a potvrdil závěry zdejšího soudu. Vzhledem k tomu, že podaná žaloba vyjma bodů 17 – 19 odpovídá žalobě v uvedené věci, neshledal krajský soud jakýkoli důvod, a to ani v kontextu doplnění žaloby, se od svých dosavadních závěrů odchýlit.

IV.A K námitce nepřezkoumatelnosti

26. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, jejíž důvodnost by sama o sobě byla důvodem pro zrušení uvedeného rozhodnutí.
27. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „*proč správní* Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11).

28. Žalobce namítal, že nesprávně vyměřenou daň uhradil dne 23. 11. 2017, nikoliv 26. 5. 2022. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že žalobce skutečně dne 23. 11. 2017 provedl platbu ve výši 850 887 Kč a tato platba byla v souladu s § 152 odst. 1 daňového řádu použita na částečnou úhradu doměřené daně plynoucí z daňové kontroly za rok 2013 a 2014 s náhradním datem splatnosti dne 31. 5. 2019. Současně z napadeného rozhodnutí plyne, že přeplatek ve výši 3 563 188 Kč, který vykazoval žalobcovo osobní daňový účet ke dni 23. 11. 2017, po odečtení 850 887 Kč, byl použit na úhradu dodatečně doměřené daně za rok 2016 s náhradní lhůtou splatnosti dne 2. 1. 2018 a na úhrady předpisů daně s daty splatnosti v období od 31. 1. 2018 do 31. 5. 2019 až do jeho úplného zkonsumování, tj. na úhradu starších platebních povinností v souladu s § 152 daňového řádu. Součástí obsahu správního spisu jsou též výpisy z evidence osobního daňového účtu žalobce (srov. sestavy přehledů párování předpisů a plateb; č. 1. 10 obsahu spisového materiálu žalovaného), které jsou plně v souladu s citovaným odůvodněním žalovaného. Žalovaný dále uvedl, že dne 26. 5. 2020 žalobce provedl další platbu na účet 900 000 Kč, přitom z této částky byla provedena konečná úhrada nesprávně doměřené daně ve výši 850 887 Kč a částečná úhrada penále ve výši 13 321 Kč, proto žalovaný považuje den úhrady nesprávně vyměřené daně ke dni 26. 5. 2020. Krajský soud se ztotožňuje s postupem žalovaného, když se v případě vícero nedoplateků na dani uplatní pravidlo dané § 152 odst. 4 daňového řádu a prioritně se uhradí nejstarší nedoplatek, který je určen lhůtou splatnosti. Z výše uvedeného krajský soud nezjistil, že by žalovaný dostatečným způsobem neobjasnil pořadí úhrady daně, když spolu s odkazem na příslušnou právní normu vysvětlil, proč považuje den úhrady daně 26. 5. 2022 a od tohoto dne počítal úrok dle § 254 daňového řádu.
29. Žalobce dále brojil proti absenci úroku z neoprávněně vzniklého úroku z prodlení a namítl nepřezkoumatelnost tvrzení žalovaného, že úrok z prodlení nebyl po žalobci požadován a ani uhrazen. Žalobce tvrdil, že úrok z prodlení byl uhrazen z přeplateků daňového subjektu. Z dodatečného platebního výměru ze dne 5. 3. 2018 krajský soud zjistil, že žalobci byla doměřena daňová povinnost ve výši 850 887 Kč a penále ve výši 172 582 Kč. Z obsahu spisu nevyplývá, že by žalobce hradil úrok z prodlení, příp. že by byl o takovém úroku z prodlení vyrozuměn. Tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí tak odpovídá skutkovým zjištěním a krajský soud neshledal, že by toto tvrzení trpělo vadou nepřezkoumatelnosti. Současně žalovaný nevyloučil, že by úrok z prodlení nevznikal ze zákona. Krajský soud se ztotožňuje s tvrzením žalovaného, dle kterého za situace, kdy nebylo na úrok z prodlení plněno, nedošlo k nezákonnému odejmutí finančních prostředků ve prospěch nesprávně stanovené daňové povinnosti, a není tak naplněn předpoklad pro vznik dalšího sankčního úroku, který žalobce požaduje (srov. strana 13 vyjádření žalovaného).

30. Z výše uvedeného neshledal krajský soud, že by napadené rozhodnutí trpělo namítanou nepřezkoumatelností a této námitce žalobce nepřisvědčil.
31. V nyní posuzovaném případě vedou účastníci řízení spor o tom, zda na lze na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. úroku z nesprávně stanovené daně, který se počítá za období od 27. 5. 2020 do 31. 12. 2021 uplatnit odlišnou sazbu platnou před a po účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. od 1. 1. 2021, když nesprávně stanovená daň byla doměřena na základě daňového přiznání z příjmů fyzických osob za rok 2015.

IV.B K námitce nepřípustné retroaktivity a absenci důvodu veřejného zájmu

32. Na úvod krajský soud předesílá, že zákon č. 283/2020 Sb. změnil mimo jiné dikci § 254 daňového řádu, a snížil tím úrokovou sazbu, která původně činila 14 % p. a. plus repo sazba vyhlášená Českou národní bankou, na 8 % p. a. plus repo sazba. Tím zákonodárce uvedl do souladu výši úroků v daňovém právu s úpravou obsaženou v občanském zákoníku.
33. Pro posouzení věci je klíčové, že zákon č. 283/2020 Sb. obsahuje v čl. II bodu 11. přechodné ustanovení následujícího znění: *„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.“* Citované zákonné ustanovení tedy počítá s tím, že úrok, jehož právní základ vznikl před nabytím účinnosti tohoto zákona, bude nadále počítán s nově stanovenou sazbou.
34. Na rozdíl od žalobce se krajský soud nedomnívá, že by citované ustanovení mělo protiústavní účinky v podobě nepřípustné retroaktivity. Žalobce totiž svou argumentaci staví primárně na předpokladu, dle něhož se výše úroku nemůže se změnou právní úpravy v čase měnit; s tímto závěrem se krajský soud neztotožnil. Přitom krajský soud upozorňuje, že svůj závěr postavil mimo jiné i na právních závěrech, vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19.
35. Žalobce vycházel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 59/2010-143, podle něž *„[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“*. Na tuto konstrukci pak žalobce navázal prakticky veškerou další žalobní argumentaci, neboť z ní dovozuje nemožnost změny hmotněprávního vztahu v důsledku pozdější změny zákona. Nelze však přehlédnout, že rozšířený senát neposuzoval situaci, kdy rozdílnou sazbu úroku v důsledku nové právní úpravy výslovně stanoví přechodné ustanovení, nýbrž vyjádřil obecně platné pravidlo platné tehdy, pokud taková přechodná úprava chybí.
36. Toho si Nejvyšší správní soud povšiml v rozsudku ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24, dle 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.“

37. Nejvyšší správní soud následně uzavřel, 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)“.
38. Tyto závěry považuje krajský soud za zcela aplikovatelné i v nynějším případě. Lze z nich totiž dovodit, že „nedělitelnost“ hmotněprávní úpravy úroků dle daňového řádu v průběhu času se týká těch případů, kdy nová právní úprava přechodná ustanovení neobsahuje, a je tedy nutno vycházet z obecných pravidel účinnosti právní úpravy. Právě a jedině v těchto případech je bez významu skutečnost, že úrok nově vzniká každým dnem, kdy jsou pro to splněny podmínky.
39. Jak již krajský soud shora uvedl, zákon č. 283/2020 Sb. obsahuje v čl. II bodu 11. shora citované přechodné ustanovení, které zachovává sazbu pro úroky vzniklé do nabytí účinnosti tohoto zákona a novou sazbu stanoví pouze pro úroky budoucí. Za této situace je však již zcela relevantní pravidlo obsažené v § 251a odst. 1 daňového řádu, dle něhož „[ú]rok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.“ Z toho ostatně vycházel i zákonodárce, který v důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb. ze dne 27. 4. 2020, sněmovní tisk č. 841/0, 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.“ Za každý další den, kdy jsou splněny zákonné podmínky, tak vzniká nový nárok na úrok, který je ve světle shora uvedeného nutno posuzovat samostatně.
40. Zákon č. 283/2020 Sb. tudíž nikterak neovlivnil dosavadní hmotněprávní vztah mezi žalobcem a žalovaným, nýbrž mění obsah takového vztahu, který po účinnosti tohoto zákona teprve nově (každý den při splnění zákonných podmínek) dále vzniká. Za této situace krajský soud neshledal, že by zákon č. 283/2020 Sb. působil retroaktivně (ať již v podobě retroaktivity pravé či nepravé), jelikož v dané dopadá souvislosti pouze na vztahy budoucí. Stejný závěr vyslovil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19 (srov. bod 19 citovaného rozsudku).
41. I kdyby však krajský soud připustil, 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, pro kterou „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 shora citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/01).

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

42. Například též ve shora citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 Ústavní soud konstatoval, 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 jakéhokoli zpětného působení právní normy, nýbrž pouze takového, jež současně představuje zásah do principů ochrany důvěry v právo, právní jistoty, resp. nabytých práv (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 21/96 - viz výše; nález ze dne 13. března 2001 sp. zn. Pl. ÚS 51/2000, N 42/21 SbNU 369; 128/2001 Sb.; nález ze dne 6. února 2007 sp. zn. Pl. ÚS 38/06, N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.)“ (důraz doplněn). V posuzované věci se o takový nepřípustný případ nepravé retroaktivity nejedná.
43. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19, též dospěl k závěru, že přijetím nové právní úpravy úroku z nesprávně stanovené daně nedošlo k nepřípustnému zásahu, do již nabytých práv žalobce (srov. bod 23 tohoto rozsudku). Mimo jiné uvedl, že „zákon č. 283/2020 Sb. obsahuje přechodná ustanovení v čl. II bodech 11 a 12 upravující časovou působnost uplatňování § 254 a nového § 251a daňového řádu na již vzniklé právní vztahy. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem uzavírá, že přijetím nové právní úpravy úroku z nesprávně stanovené daně nedošlo k nepřípustnému zásahu do již nabytých práv stěžovatele.“
44. Krajský soud dále nepřisvědčil ani argumentaci, dle které zákonodárce neuvedl pro změnu výše úroků dostatečné důvody.
45. Předně k tomu krajský soud uvádí, že stanovení výše úroků se samo o sobě nikterak nedotýká stanovení daňové povinnosti, k čemuž se vyjadřuje žalobcem citovaná judikatura Ústavního soudu (nálezy sp. zn. Pl. ÚS 29/08, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, sp. zn. Pl. ÚS 31/13 a sp. zn. Pl. ÚS 9/08; nález sp. zn. Pl. ÚS 3/02 se pak týká stanovení minimální výše pokuty a nález Pl. ÚS 7/03 řešil otázku změny sazby zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání – jedná se tedy o zcela jinou materii, než v nyní posuzované věci). Úroky upravené v daňovém řádu představují určitý reparační/kompenzační mechanismus, na jehož úpravu nelze klást stejné nároky jako na úpravu samotných daní.
46. Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. je patrné, že změna úpravy úroků je vedena snahou o systémové sjednocení úroků v právním řádu a zároveň je reakcí na celkovou revizi daňového sankčního systému.
47. Důvodová zpráva k tomu konkrétně uvádí, že „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. 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).“
48. Dále důvodová zpráva konstatuje, že „[v]ýše 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 převyší 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 zadržených finančních prostředků či dopad na navazující vztahy)“.

49. K tomu krajský soud poznamenává, že taktéž jednotnost a bezrozpornost právního řádu jsou významnými hodnotami, neboť výrazně přispívají k přehlednosti právní úpravy, a tudíž i k její větší efektivitě a legitimitě. Lze taktéž přisvědčit žalovanému, že odstranění výjimek posiluje princip rovnost adresátů právních norem. Stojí-li na druhé misce pomyslných vah žalobcovo neurčité přesvědčení o neměnitelnosti výše úrokové sazby, které se nemůže opřít o jakékoli legitimní očekávání (srov. níže uvedené závěry krajského soudu), pak uvedené zásady jednoznačně převáží.
50. Krajský soud se proto nedomnívá, že by úprava obsažená v čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. měla protiústavní účinky, a neshledal tedy ani důvod pro předložení věci k posouzení Ústavnímu soudu.

IV.C K námitce porušení zásady legitimního očekávání

51. Žalobce ve své žalobě namítal porušení zásady legitimního očekávání. Upřednostnil princip důvěry v právo primárně s tím, že adresáti právních norem musí mít možnost seznámit se předem s jejich obsahem, tedy s rozsahem svých práv a povinností, aby mu mohli přizpůsobit své jednání. Žalobce v rámci svého doplnění k žalobě podrobněji uvedl, že změna výše úroku stanovená zákonem č. 283/2020 Sb., by mohla mít významný vliv na jeho jednání. Žalobce uvedl, že vstupoval do veřejnoprávního vztahu se státem dne 1. 1. 2015, když platila určitá pravidla po odškodnění daňových subjektů, když mu zákonodárce následně nezákonně snížil novelou v roce 2021 výši odškodnění na polovinu, což žalobce nemohl předpokládat (mimo jiné i při určování výše nákladů na obhajobu). Krajský soud k tomu uvádí, že žalobce přitom jen stěží mohl vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, potažmo nesprávně stanovené daně s jistotou předvídat v roce 2015. Zároveň nemohl spoléhat na to, že se výše případného úroku v průběhu času nesníží, neboť sazba úroku se dle staré i nové úpravy odvíjí též od repo sazby stanovené Českou národní bankou, a může proto v čase doznat zásadních změn, a to i mnohem podstatnějších, než jaké přinesl zákon č. 283/2020 Sb.
52. Krajský soud současně k námitce legitimního očekávání odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19: „*Neobstojí ani námitka stěžovatele, že legitimně očekával poskytnutí úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně ve výši stanovené ke dni původní splatnosti DPH. Pokud totiž zákonodárce dodržel všechna pravidla pro změnu právních předpisů, a to včetně účinků na již vzniklé a trvající právní vztahy, nelze takový postup označit za nezákonný či protiústavní (...)* Ačkoli tak lze souhlasit se stěžovatelem, že právo má předvídatelným způsobem nastavovat prostředí, v němž se jeho adresáti pohybují, a to včetně garance náhrady za nezákonný postup veřejné moci, neznamená to, že platnou a účinnou právní úpravu již nelze měnit. Pokud zákonodárce dodrží výše citované podmínky, je oprávněn měnit obsah i již trvajících právních vztahů adresátů práva do budoucna, tj. od účinnosti nové právní úpravy.“

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

53. Žalobci proto v intencích výše uvedených závěrů nemohlo vzniknout žádné legitimní očekávání, a to ani v rámci úvah o tom, jaké náklady má vynaložit k ochraně svých práv v řízení před soudem, jehož výsledek nemohl s určitostí předpokládat. Rovněž žalobce v tomto směru zůstává pouze v rovině tvrzení bez jakéhokoli doložení.
54. Ohledně namítaného porušení principu neakcesorické rovnosti konstatuje, že v souladu s § 71 odst. 2 věta druhá s. ř. s. lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Žalobce tuto námitku vznesl opožděně až v rámci doplnění k žalobě. Žalobce sice odkázal na nálezy Ústavního soudu, na které odkazoval již v podané žalobě, přesto ale jen výčtem a bez bližšího doplnění. Navíc v podané žalobě bylo odkazováno na předmětné nálezy s odkazem na oprávnění zákonodárce stanovit daně a poplatky podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Z tohoto důvodu se krajský soud touto námitkou nemohl zabývat.
55. Z výše uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem při výpočtu výše úroku z nesprávně stanovené daně.

V. Závěr a náklady řízení

56. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
57. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti, proto mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice 22. května 2024

Mgr. et Mgr. Bc. Petr Jířík v.r.
předseda senátu