



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce, soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: I. V., narozená dne X,
bytem X,
zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem,
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2021, č. j. 22538/21/5100-41453-711335,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 19. 8. 2021, podanou téhož dne u Krajského soudu v Plzni (dále též jen „soud“), domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2021, č. j. 22538/21/5100-41453-711335 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalovaný napadeným

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutím změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „FÚ KV“) ze dne 25. 11. 2020, č. j. 966831/20/2407-50521-402678, o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“), jímž FÚ KV přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), ve znění účinném do 31. 12. 2020. Změna byla učiněna v neprospěch žalobkyně, a to tak, že se jí žádný úrok nepřiznává.

2. V napadeném rozhodnutí byl základní skutkový stav shrnut následovně, přičemž žalobkyně ve své žalobě proti tomuto shrnutí nic nenamítala.
3. Žalobkyně se domáhala úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu poté, co Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020 – 76, zrušil rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 11. 2019, č. j. 57 Af 5/2018 – 166 a rovněž žalobkyni napadená správní rozhodnutí (tj. rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017 ve spojení s rozhodnutím FÚ KV ze dne 11. 8. 2017), jimiž byla žalobkyni uložena pokuta 100 000 Kč za spáchání přestupku dle § 37a odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o účetnictví*“). Důvodem pro zrušení uvedeného rozsudku soudu, jakož i správních rozhodnutí o uložení pokuty, byl závěr kasačního soudu, že v případě žalobkyně měla být aplikována pozdější, pro ni příznivější právní úprava, podle které již došlo k prekluzi předmětného přestupku. Pokuta tak od žalobkyně byla vybrána na základě správního rozhodnutí, které bylo později zrušeno soudem jako nezákonné, což žalobkyni vedlo k uplatnění nároku na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu.
4. FÚ KV prvostupňovým rozhodnutím požadovaný úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobkyni přiznal od 13. 1. 2018 do okamžiku použití vrácené pokuty na jiné její daňové nedoplatky. K odvolání žalobkyně (žalobkyně žádala vyšší částku úroku) žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí FÚ KV v neprospěch žalobkyně tak, že se jí úrok nepřiznává, a to s odkazem na novelizaci § 254 odst. 1 daňového řádu provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. a účinnou od 1. 7. 2017, dle které úrok podle tohoto zákonného ustanovení *nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy*. Podle žalovaného se v posuzovaném případě jednalo o dělenou správu, tudíž žalobkyni úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, přiznat nelze.
5. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně proti napadenému rozhodnutí brojila předmětnou správní žalobou.

II.

Žaloba

6. Žalobkyně v úvodu své žaloby poté, co vymezila napadené rozhodnutí, označila napadené rozhodnutí za nezákonné a požadovala jej zrušit. Svou žalobu pak žalobkyně odůvodnila následujícími třemi okruhy námitek.
7. Nejprve žalobkyně namítala, že žalovaný dnem 1. 1. 2021 ztratil funkční příslušnost k rozhodování o odvolání proti rozhodnutí o úroku podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Svůj názor žalobkyně opřela o skutečnost, že novela daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2021 zrušila odvolání jako opravný prostředek proti rozhodnutí o úrocích placených správcem daně. Z bodu 12. přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. plyne, že dosavadní pravidla dopadající na řízení a jiné postupy, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba opustit a vše dokončit podle nové právní úpravy, pokud zákonodárce neuvážil výslovně

jinak. Výjimka uvedená mj. v bodě 6. přechodných ustanovení se v daném případě neuplatní, protože v případě žalobkyně žádné řízení o námitce neprobíhalo a žádné rozhodnutí o námitce nebylo vydáno. Podle daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 se o úroku podle § 254 nevydává rozhodnutí, jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 10. 2020, č. j. 1 Afs 74/2019 – 23. Odvolací řízení probíhající podle daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 bylo „procesním nadstandardem“ a nikoliv obligatorní povinností žalovaného. Žalobkyně rovněž odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 – 43, v němž byl přijat závěr, že rozhodnutí správce daně o výši úroku není nutným předpokladem pro vznik práva. Žalobkyně má za to, že jí podané odvolání ve věci úroků tak mělo být ve smyslu § 251a odst. 4 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 posouzeno jako námitka podle § 159 daňového řádu a tak musí být dokončeno i řízení o této námitce s tím, že o ní rozhodne správce daně. Proto napadené rozhodnutí vydal funkčně nepřislušný správce daně, což je nezákonné, když žalovaný v důsledku bodu 12. přechodných ustanovení ztratil kompetenci věc meritorně posoudit, která přešla na správce daně. S odkazem na komentářovou literaturu žalobkyně uzavřela, že nezákonnost napadeného rozhodnutí je dána uvedeným nedostatkem kompetence žalovaného.

8. Druhou žalobní námitku žalobkyně formulovala tak, že při ukládání, vybírání a vymáhání pokuty podle zákona o účetnictví se nejedná o tzv. dělenou správu ve smyslu § 161 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, a proto se neuplatní zákaz vzniku úroku obsažený v § 254 odst. 1 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020. Žalobkyně v dané souvislosti odkázala na § 37ab zákona o účetnictví, podle kterého přestupky projednává finanční úřad. Co je to projednání přestupku zákon o účetnictví nestanoví, ale protože se jedná o přestupek, považuje žalobkyně za vhodné aplikovat zákon č. 250/2016 Sb. o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů, v jehož smyslu je projednáním přestupku provedení celého procesu posouzení správně-trestní odpovědnosti jednotlivce, rozhodnutí o trestu a jeho realizace. Z toho podle názoru žalobkyně plyne, že finančnímu úřadu byla pravomoc projednat přestupek svěřena zákonem o účetnictví, což ve smyslu § 5 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 znamená, že se správce daně s nikým o kompetenci k projednání přestupku „nedělí“ a není tak splněna podmínka podle § 161 odst. 1 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, a to existence *rozhodnutí orgánu veřejné moci, který není správcem daně*. Ke stejnému závěru žalobkyně dospívá i na základě úvahy, že finanční úřad je při projednávání přestupků podle zákona o účetnictví ve smyslu § 10 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 správním orgánem, který je zároveň i správcem daně, tudíž by nebyla splněna podmínka existence *rozhodnutí orgánu veřejné moci, který není správcem daně*. V posuzovaném případě se tak nejedná o tzv. procesní dělenou správu dle § 161 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, protože projednání přestupku zahrnuje provedení řízení o něm, uložení trestu i jeho exekuce. Finanční úřad se tak podle názoru žalobkyně nestává při projednání přestupku podle zákona o účetnictví dvěma osobami, mezi které by byla rozdělena kompetence projednání přestupku, ale jednou osobou nadanou více pravomocemi. Jinými slovy, podmínkou dělené správy je existence dvou státních orgánů, mezi které je projednání přestupku rozděleno, což v případě finančního úřadu absentuje, protože pokuty podle zákona o účetnictví ukládá, vybírá i vymáhá.
9. Poslední žalobní námitkou byla námitka protiústavnosti dotčené právní úpravy obsažené v § 254 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) omezující právo na náhradu škody paušalizovaným způsobem ve formě úroku z neoprávněného jednání správce daně

pro osoby, kterým je odebrán jejich majetek nezákonným rozhodnutím v dělené správě, a to z důvodu rozporu se zásadou neakcesorické rovnosti. Žalobkyně odkázala na judikaturu Ústavního soudu (nálezy ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92, ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02, ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08), podle které se při posuzování ústavnosti daňového práva neprovádí plný třístupňový test proporcionality, ale pouze test racionality obsahující posouzení omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu nebo porušení principu rovnosti v jeho akcesorické nebo neakcesorické podobě. Podle žalobkyně v případě § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 však nejde o ustanovení upravujícího výběr daně, ale o hmotněprávní ustanovení o odškodnění za nezákonné rozhodnutí a zákonnou realizaci práva garantovaného v čl. 36 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Proto je namístež použit plný třístupňový test proporcionality. Zákaz paušalizovaného odškodnění neprojde ani testem racionality. V případě nezákonných rozhodnutí, na jejichž základě je jednotlivec omezen v nakládání se svým majetkem tím, že musí zaplatit buď domnělou daň (nedělená správa) či domnělou např. pokutu, kterou uložil správní orgán odlišný od správce daně (dělená správa) jsou důsledky naprosto stejné. Pod pohrůžkou exekuce musí jednotlivec státu zaplatit peněžitou částku, která je mu následně vrácena v důsledku zrušujícího rozhodnutí příslušného orgánu veřejné moci. Své přesvědčení žalobkyně opírá o nález Pléna Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 9/08, kde byly prohlášeny za srovnatelné dvě skupiny osob lišících se v tom, že první vedla podvojně a druhá jednoduché účetnictví (bod 13). Když jsou obě skupiny jednotlivců srovnatelné, je třeba přistoupit k posouzení právní úpravy, resp. k důvodům proč existuje. Cílem je zjištění, zda nepřiznání zmírňujícího režimu je či není výsledkem „*libovůle zákonodárce při rozlišování práv určitých skupin subjektů*“ (viz bod 56, nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Zákonodárce novelu č. 170/2017 Sb. nedoprovodil žádným vysvětlením, proč rozlišuje osoby, kterým je zasaženo do jejich vlastnického práva nezákonným rozhodnutím orgánu veřejné moci, na ty pocházející z dělené správy a ty ostatní. Předmětný zákaz vzniku úroku neobsahoval vládní návrh novely daňového řádu posléze schválený jako zákon č. 170/2017 Sb. a byl doplněn jako neodůvodněný pozměňovací návrh rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny. Je tak zřejmé, že jde o svévoli zákonodárce. Žalobkyně proto navrhla, aby soud předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení dotčené (dle žalobkyně protiústavní) právní úpravy.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 1. 10. 2021 navrhl zamítnutí žaloby. V úvodu provedl identifikaci žaloby a napadeného rozhodnutí, shrnul dosavadní průběh řízení, zrekapituloval žalobní námitky a vymezil předmět sporu. Poté se jednotlivě vyjádřil ke všem třem okruhům žalobních námitek.
11. K námitce ztráty své funkční příslušnosti žalovaný předně uvedl, že tuto námitku žalobkyně uplatnila již v odvolacím řízení a žalovaný na ni reagoval v bodech [32] až [35] napadeného rozhodnutí. Žalovaný vyložil, že se neztotožňuje s tím, že by přechodná ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. měla být interpretována tak, že by v průběhu řízení o řádném oprávněném prostředku měl daňový subjekt v důsledku změny právní úpravy pozbyť právo na vyřízení tohoto oprávněného prostředku, které mu nepochybně vzniklo a které řádně a včas uplatnil. Žalovaný také poukázal na fakt, že odvolací řízení bylo vedeno proti rozhodnutí vydanému dle § 101 ve spojení s § 254 odst. 1 daňového řádu. Daňový řád v rámci úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně o vydání

formalizovaného rozhodnutí výslovně nehovořil, avšak takovéto rozhodnutí odpovídá základnímu vymezení v § 101 daňového řádu, dle kterého správce daně vydává rozhodnutí mimo jiné ve věci prohlášení práv stanovených zákonem. Rozhodnutí, jímž je sdělována výše úroku z neoprávněného jednání správce daně, je tak rozhodnutím deklaratorní povahy, jehož vydávání bylo součástí správní praxe správců daně pro zajištění právní jistoty ve věci peněžních nároků daňových subjektů. V případě tohoto rozhodnutí přípustnost odvolání nebyla zákonem vyloučena. Součástí rozhodnutí o úroku bylo i poučení o možnosti podání odvolání. Daňový řád obecně o vydávání rozhodnutí v těchto situacích výslovně nehovoří a nehovoří o něm ani přechodná ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. Novelizovaná podoba daňového řádu účinná od 1. 1. 2021 vydání rozhodnutí ve věci oznámení konkrétní výše přiznaného a předepsaného úroku nezapovídá. Není tak zřejmého důvodu, proč by již započaté odvolací řízení nemělo či nemohlo být dokončeno. Žalovaný dále poukázal na to, že konkrétně ve věci námitky podané ve věci postupu správce daně při přiznání a předepsání úroku byla formulována speciální přechodná ustanovení, dle kterých se již započatá řízení dokončila podle předchozí právní úpravy. Je tak zřejmé, že zákonodárce neměl záměr již nabytá procesní práva daňových subjektů při předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně jakkoliv omezit. Dle přesvědčení žalovaného, novela daňového řádu do již probíhajícího odvolacího řízení vedeného žalovaným nezasáhla. Na podporu své argumentace se žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 – 42, kde byla obdobná námitka vypořádána.

12. K žalobní námitce, že v daném případě vůbec nedošlo k dělené správě, žalovaný nejprve poznamenal, že rovněž tento okruh námitek žalobkyně uplatnila v odvolacím řízení a žalovaný na tuto argumentaci reagoval v bodech [36] až [41] napadeného rozhodnutí. Podle žalovaného v řešeném případě se jedná o dělenou správu procesní (srov. § 161 odst. 1 daňového řádu), byť v daném případě obě úlohy fakticky plnil FÚ KV. K procesní dělené správě došlo tím, že uložení pokuty proběhlo na základě „nedaňového“ zákona v řízení vedeném dle správního řádu a následná správa platby za uloženou pokutu proběhla dle procesních pravidel daňového řádu. Právě v tomto dvojím procesním režimu tkví podstata procesní dělené správy. Projednání a uložení pokuty dle zákona o účetnictví proběhlo ve správním řízení a FÚ KV vystupoval z pozice správního orgánu. Jelikož správní řád neobsahuje vlastní normy pro výběr, správu, případně vymáhání peněžních plnění uložených při správě daní, odkazuje § 106 odst. 3 správního řádu na daňový řád, když uvádí, že se použije postup pro správu daní. V rovině platební tak FÚ KV (až následně) vystupoval z pozice správce daně a postupoval dle daňového řádu. Žalovaný také poukázal na to, že kdyby tomuto tak nebylo a FÚ KV by měl pouze pozici správního orgánu, pak nebyl by dán žádný důvod dovolávat se nároku na daňové příslušenství dle daňového řádu.
13. K poslední žalobní námitce, jejíž podstatou byla namítaná protiústavnost právní úpravy vylučující vznik nároku z neoprávněného jednání správce daně u peněžitých plnění uložených v rámci dělené správy, žalovaný uvedl, že je samozřejmě plně na uvážení soudu, zda shledá důvody k předložení věci Ústavnímu soudu. Z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že postupoval dle platné a účinné právní úpravy, která vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle daňového řádu vázala (a i po 1. 1. 2021 stále váže) právě ke správě daní, nikoliv i na rozhodnutí vydaná správními orgány dle správního řádu. Žalovaný se neztotožnil ani s jedním z žalobkyní předložených argumentů. Žalovaný konstatoval, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je příslušenstvím daně reparačního charakteru. Vznik nároku na toto příslušenství daně nijak

nevyklučuje možnost domáhat se nároku na náhradu škody postupem dle výše uvedeného zákona. Vzájemný vztah případné náhrady škody a úroku z neoprávněného jednání správce daně upravoval § 254 odst. 6 daňového řádu tak, že se přiznaný úrok započítává na náhradu škody. Žalovaný si je vědom toho, že dle důvodové zprávy měl úrok z neoprávněného jednání správce daně za cíl předcházet řízením o nároku na náhradu škody a poskytnout určitou a rychlou kompenzaci při nezákonném stanovení daně. Faktická vazba k nahrazování škody tak zde nepochybně je, ale dle žalovaného stále nelze odhlížet od faktu, že se jedná především o daňové příslušenství. Z hlediska garancí daných Listinou základních práv a svobod má každý právo na náhradu škody způsobenou orgánem veřejné moci, což ovšem neznamená, že má každý právo na paušální náhradu škody. V rozporu s Listinou základních práv a svobod není taková zákonná regulace, která v určité oblasti práva zakládá majetkové nároky jejím adresátům, kdy se tyto nároky započítávají na případnou náhradu škody. Žalobkyně zcela opomíjí tituly a podmínky pro ukládání platebních povinností v rámci veřejné správy, odlišnosti konkrétních oblastí práva, příslušných právních norem i procesních postavení těchto subjektů. Podle žalovaného mezi postavením daňového subjektu, kterému je nezákonně stanovena daň, a fyzické osoby, které je v rámci správního řízení uložena pokuta, nejsou natolik nevýznamné rozdíly jako mezi osobami, které vedly jednoduché a podvojné účetnictví (což byla situace v žalobkyní odkazovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/08). K namítané libovůli zákonodárce žalovaný uvedl, že zásadní roli sehrála rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu, který ve věci předchozí procesní právní úpravy (za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb.) dovedl, že i v případě peněžitých plnění uložených při dělené správě vzniká úrok ze zaviněného přeplatku, přičemž tyto závěry Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39 vztáhl i novou právní úpravu v daňovém řádu. Z časové posloupnosti vydání uvedeného rozsudku a přijetí předmětné novely daňového řádu je souvislost zcela zřejmá, resp. je zřejmé, že začlenění změny ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu bylo reakcí na tento rozsudek Nejvyššího správního soudu. Zákonodárce obratem reagoval na právní názor Nejvyššího správního soudu a ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu novelizoval tak, že vedle pozitivního vymezení týkajícího se nalézacího řízení a stanovení daně, doplnil, dle požadavku Nejvyššího správního soudu, toto ustanovení také o negativní vymezení, že se toto ustanovení neaplikuje u peněžních plnění uložených při dělené správě. Dle žalovaného je zcela zřejmé, že novela měla potvrdit původní záměr zákonodárce tak, aby nemohlo být nejmenších pochyb, že má dopadat jen na situace zde výslovně popsání. Podle žalovaného daná novela jen potvrdila smysl a účel tohoto ustanovení, jenž popsal zákonodárce v důvodové zprávě k původnímu znění daňového řádu. Žalovaný se tak s úvahou žalobkyně, že se zde jedná o zjevnou a nedůvodnou svévoli zákonodárce, neztotožnil.

14. Závěrem žalovaný označil uplatněné žalobní námitky za nedůvodné a navrhl, aby soud předmětnou žalobu zamítl.

IV.

Průběh řízení a ústní jednání

15. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyní, resp. jejímu zástupci, doručeno dne 2. 7. 2021, přičemž žaloba byla soudu doručena dne 19. 8. 2021, tedy v otevřené zákonné lhůtě. Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (žalobkyně podala proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, proti kterému již nebylo odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.

16. Usnesením ze dne 28. 2. 2023, č. j. 57 Af 21/2021 – 46 soud rozhodl o přerušení řízení do pravomocného skončení řízení vedeného u Ústavního soudu ve věci Pl. ÚS 8/23. Soud totiž dospěl k závěru, že žalovaným aplikovaná právní úprava obsažená v § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, je relevantní a podstatná pro posouzení důvodnosti předmětné žaloby a rovněž že předmětná část zákona je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, přičemž ústavně konformní výklad není možný. Soud proto podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky předložil věc Ústavnímu soudu (srov. § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). Usnesením ze dne 21. 5. 2024, č. j. 57 Af 21/2021 – 86 soud vyslovil, že se v řízení pokračuje, neboť Ústavní soud o předmětném návrhu soudu rozhodl nálezem ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 8/23 (vyhlášeným dne 15. 5. 2024), když předmětný návrh zamítl.
17. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (žalobkyně žádala o nařízení jednání již v předmětné žalobě), soud konal dne 11. 6. 2024 ústní jednání.
18. Žalobkyně i žalovaný při jednání setrvali na své dosavadní argumentaci a v podrobnostech odkázali na svá písemná podání, která v předmětném řízení učinili. Žalobkyně doplnila, že v mezidobí judikatura vyřešila dvě ze tří jí uplatněných žalobních námitek, když Nejvyšší správní soud se v rozsudku ve věci sp. zn. 7 Afs 162/2022 neztotožnil s argumentací o ztrátě funkční příslušnosti žalovaného k rozhodování o odvolání proti rozhodnutí o úroku v návaznosti na novelizaci daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021, a poté Ústavní soud neshledal jako protiústavní žalovaným aplikovanou právní úpravu v § 254 odst. 1 daňového řádu vylučující nárok na úrok v případech dělené správy. Dle žalobkyně tak lze říci, že aktuálně již zbývá jen jedna její námitka, a to že se v jejím případě nejednalo o tzv. dělenou správu, tudíž se na její případ neměl aplikovat zákaz vzniku úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Ve vztahu k této námitce žalobkyně setrvala na argumentaci obsažené v žalobě. Naopak žalovaný trval na tom, že nedůvodné jsou všechny tři žalobkyní uplatněné námitky.
19. Soud při jednání konstatoval podstatný obsah nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 8/23 a dále provedl k důkazu prvostupňové a napadené rozhodnutí, což ve spojení s obsahem správního spisu považoval za dostačující pro posouzení žalobních námitek. Navíc žalobkyně žádný důkazní návrh, který by šel nad rámec správního spisu, neučinila a rovněž žalovaný v průběhu řízení žádný důkazní návrh neměl. Soud proto další dokazování neprováděl.

V.

Posouzení věci soudem

20. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti, tj. vad ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. a dále vad, které by bránily přezkoumání

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

napadeného rozhodnutí v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84). Soud žádné takové vady neshledal.

21. Poté, co soud v projednávané věci v mezích žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
22. Soud předně konstatuje, že základní skutkový stav byl mezi účastníky řízení nesporný. Pro účely posouzení žalobních námitek je postačující shrnutí skutkového stavu, které žalovaný provedl v úvodu napadeného rozhodnutí a které soud již zrekapituloval výše v čl. I. tohoto rozsudku.
23. V projednávané věci bylo podstatou sporu posouzení právní otázky, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když změnil prvostupňové rozhodnutí FÚ KV přiznávající žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to v neprospěch žalobkyně tak, že se jí úrok nepřiznává. Žalovaný v napadeném rozhodnutí svůj postup odůvodnil novelizací § 254 odst. 1 daňového řádu provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. a účinnou od 1. 7. 2017, dle které úrok podle tohoto zákonného ustanovení *nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy*. Podle žalovaného se v posuzovaném případě jednalo o dělenou správu, tudíž žalobkyni úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, přiznat nelze.
24. Žalobkyně vůči napadenému rozhodnutí uplatnila tři žalobní námitky, a to: (i) žalovaný s účinností od 1. 1. 2021 ztratil funkční příslušnost k rozhodování o odvolání proti rozhodnutí o úroku podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020; (ii) v případě pokut podle zákona o účetnictví se nejedná o tzv. dělenou správu ve smyslu § 161 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, tudíž se na žalobkyni v daném případě nemohl uplatnit předmětný zákaz vzniku úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020; a konečně (iii) žalovaným aplikovaná právní úprava, tj. § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, je protiústavní. Jiné žalobní námitky žalobkyně vůči napadenému rozhodnutí neuplatnila.
25. Dříve než se soud bude zabývat posouzením jednotlivých žalobních námitek, je třeba vymezit relevantní právní úpravu, neboť ta se opakovaně měnila.
26. V projednávané věci žalovaný v napadeném rozhodnutí aplikoval § 254 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, které v odst. 1 stanovilo: „*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.*“. Soudem zvýrazněná poslední věta byla do § 254 odst. 1 daňového řádu doplněna novelizací provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. (část šestá, čl. X, bod 24.), která nabyla účinnosti dne 1. 7. 2017 (dále též jen „*Novelizace DŘ*“).
27. Přechodná ustanovení Novelizace DŘ (část šestá, čl. XI, bod 1) stanovila, že *řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona*. Dle judikatury správních soudů (shrnuté např. v rozsudku Krajského soudu v Brně

ze dne 17. 2. 2021, č. j. 29 Af 27/2019-324, body 17 a 18) platí, že z hlediska případné aplikace novelizovaného znění § 254 daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 se rozhodná právní úprava úroku dle § 254 daňového řádu určí podle okamžiku jeho vzniku, tj. okamžiku, kdy uložená poplatková povinnost byla splatná, popř. kdy byla zaplacená (došlo-li by k tomu po splatnosti). V posuzované věci rozhodnutí o uložení pokuty ze dne 11. 8. 2017 určilo splatnost pokuty 15 dní od právní moci rozhodnutí, přičemž k té došlo 12. 1. 2018 (v návaznosti na den doručení odvolacího rozhodnutí ze dne 15. 12. 2017, tím byl den 28. 12. 2017). Mezi žalobkyní a žalovaným pak nebylo sporu, že žalobkyně předmětnou pokutu uhradila ve lhůtě splatnosti, tj. již za účinnosti novelizovaného znění § 254 daňového řádu účinného od 1. 7. 2017.

28. Hmotněprávní charakter nároku na úrok dle § 254 daňového řádu pak neumožňuje, aby pozdější novelizace tohoto zákonného ustanovení měla vliv na vznik, výši a trvání nároku na úrok v době před účinností takové novelizace, neboť by se jednalo o pravou retroaktivitu, která je až na zcela mimořádné výjimky (které by musely být zákonodárcem výslovně normovány) zakázána, přičemž tento zákaz vyplývá z čl. 1 Ústavy České republiky (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96). Z tohoto důvodu se na případ žalobkyní nárokovaného úroku vzniklého do 31. 12. 2020 neaplikuje další novelizace § 254 daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb., která s účinností od 1. 1. 2021 změnila dosavadní institut úroku z neoprávněného jednání správce daně na úrok z nesprávně stanovené daně. Platí totiž, že *podle přechodného ustanovení čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb., který novelizoval daňový řád s účinností od 1. 1. 2021, se úrok podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti této novely. 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.* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 173/2022-27, bod [17]).
29. Z uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že rozhodnou právní úpravou pro posouzení žalobkyní uplatněného nároku na úrok dle § 254 daňového řádu je znění daňového řádu účinné od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020.

(i) *K námitce ztráty funkční příslušnosti žalovaného*

30. Soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, že žalovaný ztratil funkční příslušnost v důsledku přechodných ustanovení novelizace daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 (část první, čl. II, bod 12 zákona č. 283/2020 Sb.).
31. Ze správního spisu vyplynulo, že FÚ KV, v návaznosti na žádost žalobkyně o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, zvolil ten procesní postup, že vydal rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu, kterým určil výši úroku dle § 254 daňového řádu, přičemž žalobkyni poučil, že byla oprávněna proti takovému rozhodnutí podat odvolání. Tím FÚ KV do jisté míry vybočil z režimu § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu, neboť správce daně zpravidla nevydává o úroku dle § 254 daňového řádu rozhodnutí, ale pouze vyrozumívá o předpisu úroku, když v takových případech oprávným prostředkem je námitka dle § 159 daňového řádu. Nutno poznamenat, že tento postup FÚ KV nebyl na úkor žalobkyně, které se dostalo možnosti přezkumu rozhodnutí o úroku v odvolacím řízení a následně v soudním řízení správním, čehož i žalobkyně využila. Nejednalo se tedy o závažné procesní pochybení, které by zakládalo nicotnost prvostupňového rozhodnutí, k níž by byl soud povinen přihlídnout i bez námítky žalobkyně (k tomu srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2021, č. j.

43 Af 32/2019 – 46, body 25 a 26, resp. tam odkazový rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2020, č. j. 10 Afs 45/2020 – 55).

32. Předmětná nová právní úprava daňového řádu účinná od 1. 1. 2021 začala platit v okamžiku, kdy v posuzovaném případě již probíhalo odvolací řízení o odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí vydanému ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu, byť jeho předmětem bylo přiznání úroku dle § 254 daňového řádu.
33. Podle daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, ustanovení § 254 odst. 5 stanovilo, že proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat. Podle § 159 odst. 4 platilo, že v řízení o námitce se použije obdobně § 111 odst. 5 a § 112; proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky.
34. Naproti tomu daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2021, stanovil v § 251a odst. 4, že proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku; dále v § 159 odst. 4, že v řízení o námitce se použije obdobně § 111 odst. 5 a § 112. Proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky; a v § 159 odst. 5, že v případě, kdy námitka směřuje proti rozhodnutí správce daně, je námitka řádným opravným prostředkem proti tomuto rozhodnutí; řádným opravným prostředkem námitka není ve vztahu k ustanovení vylučujícím uplatnění řádného opravného prostředku.
35. Přechodná ustanovení k příslušné novelizaci daňového řádu (část první, čl. II zákona č. 283/2020 Sb.) stanovila v bodě 6: *řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona*; v bodě 11: *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*; a konečně v bodě 12: *Na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*.
36. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 6/2022 – 32 (bod [13]) vyslovil právní názor, že *tam, kde čl. II zákona č. 283/2020 Sb. neobsahuje přechodné ustanovení řešící procesní režim podaných, ale nevyřízených žádostí o vrácení vratitelného přeplatku, uplatní se obecná zásada nepravé retroaktivity procesních norem, tj. od účinnosti nové procesní právní úpravy postupuje správní orgán podle nové právní úpravy i v řízeních zahájených dříve*.
37. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že z hlediska určení rozhodného znění daňového řádu pro řízení (resp. procesní postup žalovaného) bylo třeba od okamžiku, kdy došlo ke změně právní úpravy (tj. 1. 1. 2021), nadále pohlížet na žalovaným vedené řízení jako na odvolací řízení, nikoli jako na postup v režimu námitky dle § 251a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021. Tudíž uvedené řízení se od 1. 1. 2021 procesně dokončilo podle nové (procesní) úpravy, ovšem úpravy odvolacího řízení (které nedoznalo podstatných změn), nikoli námitkového řízení dle nového znění § 251a odst. 4 ve spojení s § 159 daňového řádu, jak nesprávně dovozovala žalobkyně.

38. Žalovaný tudíž v dané věci neztratil funkční příslušnost k rozhodnutí o odvolání žalobkyně, jak nepřiléhavě namítala žalobkyně.
39. Soud v dané souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23, bod [18], v němž kasační soud hodnotil obdobnou námitku tamější žalobkyně (zastoupené stejným právním zástupcem, jako žalobkyně v nynějším řízení) jako nedůvodnou, resp. míjející se s předmětem řízení. Stejně tak lze odkázat na žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022 – 29, bod [30], v němž kasační soud dospěl k následujícímu finálnímu závěru: „Lze proto shrnout, že právní rámec daňového řádu účinný od 1. 1. 2021 nepřenáší věcnou příslušnost rozhodovat o dříve řádně podaných odvoláních ze stěžovatele na prvostupňového správce daně, jenž by měl nově tato odvolání posoudit jako námitku. Takový právní následek přijetí novely č. 283/2020 Sb. nejen nemá oporu v zákonné úpravě a přechodných ustanoveních, ale byl by též v rozporu se zákazem retroaktivity.“.
40. Ve světle výše uvedeného soud shledal první žalobní námitku nedůvodnou.

(ii) K námitce, že se nejednalo o případ dělené správy

41. Podstatou druhé žalobní námitky byla argumentace žalobkyně, že se v jejím případě, kdy se jednalo o nezákonně uloženou pokutu podle zákona o účetnictví, vůbec nejednalo o tzv. dělenou správu ve smyslu § 161 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, tudíž se na žalobkyni v daném případě nemohlo uplatnit předmětné omezení pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně stanovené v poslední větě § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020.
42. Dělenou správu upravoval § 161 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, následovně:
- „(1) K dělené správě dochází, je-li rozhodnutím orgánu veřejné moci, který není správcem daně, vydaným při výkonu veřejné moci uložena platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu a postupuje-li se při jeho placení podle tohoto zákona nebo podle jeho jednotlivých ustanovení. To platí i tehdy, pokud vznikla platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu přímo ze zákona bez vydání rozhodnutí.
- (2) Orgán veřejné moci věcně příslušný ke správě placení peněžitého plnění podle odstavce 1 je v tomto rozsahu správcem daně. Osoba povinná k placení tohoto peněžitého plnění má stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt při placení daní.
- (3) K dělené správě rovněž dochází, jestliže zákon stanoví, že ke správě placení peněžitého plnění je příslušný jiný správní orgán než orgán veřejné moci, který platební povinnost k peněžitému plnění uložil.“
43. K vymezení dělené správy existuje ustálená judikatura soudů, z níž lze odkázat např. na usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb. ze dne 16. 9. 2021, č. j. Konf 11/2020-17, dle kterého:

„[14] Obě strany sporu ve věci poukazují na úpravu dělené daňové správy. Dělená daňová správa může nastat ve dvou případech. Prvním z nich je situace, kdy je orgánem veřejné moci, jenž není správcem daně, uložena určitá platební povinnost osobě, která není daňovým subjektem (§ 161 odst. 1 daňového řádu). K uložení této peněžité povinnosti došlo na základě „nedaňového“ zákona. Jde o tzv. procesní dělenou správu, neboť orgán, který peněžité plnění uložil, vybírá, vymáhá a eviduje toto peněžité plnění a při úkonech v rámci výběru, vymáhání či evidenci plnění používá daňový řád. Tento orgán veřejné moci má postavení, jako by byl

správce daně, a osoba, která je povinná tohoto plnění hradit, má pak postavení obdobné daňovému subjektu. Toto peněžité plnění se rovněž považuje za daň. Druhá situace je upravena v § 161 odst. 3 daňového řádu; jde o tzv. dělenou správu věcnou, neboť při ní dochází k přesunu kompetence z „původního“ orgánu veřejné moci, který peněžité plnění uložil, na orgán veřejné moci, který ji bude spravovat (vymáhat, vybírat a evidovat; Lichnovský, O. a kol. Daňový řád, 4. vydání, Praha: C. H. Beck, 2021, komentář k § 161).

[15] Podstatou dělené správy je rozlišení tří fází – 1) ukládání plnění, které končí okamžikem právní moci rozhodnutí orgánu veřejné moci, který není správcem daně, o uložení plnění (nevznikla-li platební povinnost ex lege – viz § 161 odst. 1 in fine daňového řádu); 2) vybírání uloženého plnění (inkaso dobrovolného splnění uložené peněžité sankce) a 3) vymáhání uloženého plnění v případě, že povinný subjekt ve lhůtě splatnosti svou povinnost nesplnil. V případě dělené správy plnění ukládá orgán, který není správcem daně, ale v další fázi procesu buď též orgán, nebo jiný státní orgán (zpravidla obecný správce daně) postupuje podle procesních daňových předpisů a vybírající nebo vymáhající orgán má již procesní postavení správce daně (usnesení zvláštního senátu ze dne 23. 12. 2016, čj. Konf 32/2015-11).“

44. V případě žalobkyně se jednalo o pokutu jí uloženou a od ní vybranou za přestupek podle zákona o účetnictví. Podle § 37ab zákona o účetnictví (v relevantním znění účinném do 1. 7. 2017) platilo, že *přestupky podle tohoto zákona projednává finanční úřad, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak*. Vzhledem k tomu, že zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), který se na posuzovaný případ žalobkyně měl aplikovat, jako příznivější právní úprava (viz výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76) neupravoval inkaso a vymáhání pokut uložených za přestupek, uplatnila se obecná úprava obsažená v § 106 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), podle které *pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění se uplatní postup pro správu daní*.
45. Při ukládání předmětné pokuty FÚ KV vystupoval z pozice správního orgánu (projednávajícího přestupek žalobkyně) a procesním předpisem pro řízení, v němž byla pokuta uložena, byl zákon o odpovědnosti za přestupky a subsidiárně správní řád. Pokuta uložená žalobkyni byla platební povinností uloženou na základě „nedaňového“ zákona, byť finančním úřadem (obvykle plnícím roli správce daně), který ale byl v postavení správního orgánu rozhodujícího v přestupkovém řízení, nikoli v postavení správce daně.
46. Zákon o účetnictví (ani zákon o odpovědnosti za přestupky) nestanovil jinak, proto byl příjem z pokuty za přestupky dle zákona o účetnictví příjmem státního rozpočtu (§ 6 odst. 1 písm. q) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech). Předmětná pokuta uložená dle zákona o účetnictví tudíž byla peněžitým plněním, které je příjmem veřejných rozpočtů v rámci dělené správy, a proto naplnila legální definici „daně“ dle § 2 odst. 3 daňového řádu.
47. Až navazující procesní postup výběru pokuty byl v režimu daňového řádu, kde již FÚ KV vystupoval v roli správce daně, a to na základě § 106 odst. 3 správního řádu. Daňový řád se tedy aplikoval až při výběru, resp. při evidenci a placení uložené pokuty. Jednalo se tedy o případ tzv. procesní dělené správy ve smyslu § 161 odst. 1 daňového řádu.
48. Z uvedených důvodů soud neměl pochyb o tom, že se v posuzovaném případě při inkasu předmětné pokuty od žalobkyně jednalo o dělenou správu ve smyslu § 161 daňového řádu, tudíž žalovaným aplikovaná právní úprava obsažená v § 254 odst. 1 daňového řádu, ve

znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, včetně žalobkyní odmítaného omezení vzniku úroku, dopadala i na předmětný případ žalobkyně.

49. Soud pro úplnost uvádí, že tato druhá námitka žalobkyně je i vzájemně rozporná, neboť pokud by v posuzovaném případě mělo platit, že se nejedná o dělenou správu, pak by se na případ žalobkyně vůbec nemohl aplikovat institut úroku dle § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, neboť od žalobkyně nezákonně inkasovaná částka z titulu pokuty uložené podle zákona o účetnictví by nespádala do definice daně ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu, dle kterého *se daní pro účely daňového řádu rozumí a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy.*

50. Z popsaných důvodů soud neshledal důvodnou ani druhou žalobní námitku.

(iii) *K námitce protiústavnosti žalovaným aplikované právní úpravy*

51. Žalobkyně konečně ve své žalobě namítala protiústavnost žalovaným aplikované právní úpravy v části poslední věty § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, podle které úrok podle tohoto zákonného ustanovení *nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.* Dle žalobkyně dochází ke svévoli zákonodárce, který omezil právo na paušalizovanou náhradu dle § 254 odst. 1 daňového řádu jen na osoby, jímž byla uložena daňová povinnost. Tím podle žalobkyně došlo k libovůli zákonodárce při rozlišování práv srovnatelných skupin subjektů. Žalobkyně proto navrhla, aby soud, uzná-li to za potřebné pro své rozhodnutí, předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení dotčené (dle žalobkyně protiústavní) právní úpravy.
52. Jelikož soud shledal otázku případného rozporu poslední věty § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, s ústavním pořádkem České republiky, jako podstatnou a určující pro posouzení důvodnosti předmětné žaloby namítající nezákonnost napadeného rozhodnutí, přičemž sdílel i názor žalobkyně o protiústavnosti předmětné právní úpravy, podal dne 22. 3. 2023 k Ústavnímu soudu návrh podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky na vyslovení protiústavnosti poslední věty ustanovení § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, znějící: „*Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*“
53. O uvedeném návrhu soudu rozhodl Ústavní soud nálezem ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 8/23 (vyhlášeným dne 15. 5. 2024) tak, že návrh zamítl. Ústavní soud dospěl k finálnímu závěru, že „*stát sice prostřednictvím napadeného ustanovení zachází s porovnávanými situacemi (resp. s osobami, které se v nich nacházejí) rozdílně, avšak toto jeho rozhodnutí – při zachování práva osob na soudní ochranu – není nepřípustné a nepředstavuje neústavní diskriminaci*“. Podle názoru Ústavního soudu „*[...] je věcí zákonodárce, jaký způsob odškodňování fyzických a právnických osob, kterým vznikla škoda v důsledku nezákonných správních rozhodnutí vydaných orgány veřejné správy, zvolí. Zřejmě by mohl přijmout pro peněžité plnění v rámci dělené správy zvláštní právní úpravu (nabízí se to v zákoně č. 82/1998 Sb.), která by blíže vymezila podmínky „paušalizované“ náhrady škody, nicméně nejde o povinnost, kterou by pro něho bylo možné vyvodit z ústavního pořádku.*“ (srov. 84 a 85 cit. nálezu).
54. Je tudíž zřejmé, že ani poslední žalobní námitka nebyla uplatněna důvodně.

VI.

Rozhodnutí soudu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

55. Ze všech shora popsaných důvodů soud posoudil žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí jako nedůvodné, a proto žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VII.

Náklady řízení

56. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud žádnému z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 11. června 2024

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu