



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Jana Kratochvíla a soudců Martina Bobáka a Vladimíra Gabriela Navrátila ve věci

žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, IČ: 26710170  
sídlem Tyršova 68, 281 26 Týnec nad Labem  
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem  
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha 13

proti  
žalovanému: **Celní úřad pro hlavní město Praha**  
sídlem Washingtonova 7, 113 54 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2022, č. j. 134011-11/2022-510000-11,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**  
**I. Vymezení věci**

1. Jádrem tohoto sporu je posouzení otázky, zda žalobkyně má nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně datovaného od 4. 5. 2017 ve smyslu § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (**daňový řád**), ve znění do 31. 12. 2020, i po novele č. 283/2020 Sb., účinné od 1. 1. 2021, dle jejíž přechodných ustanovení, čl. II bod 11, se od počátku roku 2021 na veškeré úroky uplatní daňový řád ve znění od 1. 1. 2021. Daňový řád v tomto znění ovšem nepočítá se vznikem úroků dle původního § 254, natož to, aby dle něj vznikaly úroky z neoprávněného jednání týkajícího se peněžitého plnění v rámci dělené správy [§ 254 odst.

3 písm. e) daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021; srov. také odlišně vyjádřené pravidlo v § 254 odst. 1 *in fine* ve znění do 31. 12. 2020].

2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Rozhodnutím ze dne 14. 11. 2014 Česká inspekce životního prostředí uložila žalobkyni pokutu ve výši 200 tis. Kč. Toto rozhodnutí po spletitém procesním vývoji zrušilo Ministerstvo životního prostředí rozhodnutím ze dne 20. 9. 2021, které nabylo právní moci následujícího dne. Žalovaný jakožto správce daně příslušný v rámci tzv. dělené správy pak 5. 11. 2021 zadal příkaz k úhradě tohoto peněžitého plnění (vratitelného přeplatku) na účet žalobkyně.
4. V návaznosti na vznik přeplatku žalovaný předepsal na kreditní stranu osobního daňového účtu žalobkyně úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 110 210 Kč za období od 4. 5. 2017 do 31. 12. 2020. Částku tohoto peněžitého plnění jako vratitelný přeplatek žalobkyni vyplatil dne 3. 12. 2021.
5. Žalobkyně se proti tomuto postupu bránila námitkou ze dne 21. 2. 2022, v níž se domáhala přiznání úroku dle § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 i pro období od 1. 1. 2021 do data vyplacení vratitelného přeplatku (pokuty či jistiny). Žalovaný nakonec tuto námitku žalobkyně zamítl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím. Uvedl, že čl. II bod 11 v rámci přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb. ode dne nabytí účinnosti této novely zapovídá úrok z nesprávně stanovené daně souvisejí s veškerými peněžitými plněními v rámci dělené správy, a to i pro plnění která vznikla do 30. 6. 2017. Novela daňového řádu č. 170/2017 Sb., účinná od 1. 7. 2017 sice stanovila, že úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy, avšak přechodná ustanovení této novely ve vztahu k těmto plněním mlčela. Proto správce daně musel i po 1. 7. 2017 přiznat úroky z neoprávněného jednání správce daně předcházejícího toto datum. Žalovaný tudíž vyplatil žalobkyni úrok dle § 254 za období od **4. 5. 2017 do 31. 12. 2020**. Novela č. 283/2020 Sb. ovšem dle žalovaného v sobě zahrnuje nová procesněprávní a hmotněprávní pravidla. Vedle sebe **od 1. 1. 2021** nestojí dva paralelní systémy úroků. Původní úrok z neoprávněného jednání správce daně nově nahradil úrok z nesprávně stanovené daně. Tento nový úrok nesvědčí osobám ve věcech peněžitého plnění v rámci dělené správy, a to ani za situace, v níž podmínky pro vznik tohoto úroku započaly přede dne 30. 6. 2017 a trvaly až do 31. 12. 2020.

## II. Žaloba a další podání

6. Žalobkyně namítá, že pro určení výše úroku dle ustanovení § 254 daňového řádu se použije právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá (rok 2017), a proto měl správce daně přiznat úrok v sazbě 14 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB, jelikož čl. II bod 11 novely č. 283/2020 Sb. zpětně mění právo žalobkyně na určitou výši úroku.
7. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb., jsou daňové orgány ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry jednotlivce vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu. Oproti tomu řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009-121, č. 2242/2011 Sb. NSS; rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012-45). O hmotněprávní ustanovení se jedná, pokud má být v důsledku jeho změny zasaženo do hmotněprávní sféry daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS). Stejně je pak nutno posuzovat povahu ustanovení, které upravuje úrok placený správcem daně za jeho pochybení, protože se jedná o příslušenství daně, tj.

součást daňové povinnosti. V případě hmotněprávních norem týkajících se úroků se popsaná obecná pravidla časové působnosti norem uplatní podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 11. 2011, č.j. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS. Žalobkyně namítala, že přechodným ustanovením, které žalovaný aplikoval, je jí zpětně anulován úrok 14 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB, a tedy odepřeno jakékoli odškodnění, které legitimně očekávala. Stát se dle ní zprostil náhrady škody.

8. Žalobkyně dále odkázala na teorii a judikaturu týkající se retroaktivity s tím, že pokud úrok podle § 254 daňového řádu s účinností od 1. 1. 2021 odstranila novela č. 283/2020 Sb., tak se jedná o pravě retroaktivní ustanovení. I pokud by se jednalo o nepravou retroaktivitu, tak za pomoci této novely nelze negovat právní jistotu, ochranu nabytých práv či důvěru v právo. Založil-li zákonodárce legitimní očekávání, že v případě nezákonně nesprávně stanovené daně bude daňový subjekt odškodněn úrokem ve výši 14 % p. a. + reposazba, nelze tuto důvěru zklamat. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na judikaturu Ústavního soudu týkající se oprávnění Parlamentu stanovit daně a poplatky (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). O přípustnou nepravou retroaktivitu jde, pokud zákonodárná moc představí silný veřejný zájem, odůvodněný především mimořádnými okolnostmi, který převažuje oprávněný zájem daňových subjektů na tom, aby se jim dostalo starého práva, které řádně očekávaly. Žalobkyně namítla, že v případě zákonodárce v důvodové zprávě žádné takové důvody neuvedl. Jde-li o nepřímou retroaktivitu, dle žalobkyně je nepřípustná. Podle žalobkyně má přednost ústavně konformní výklad právních norem před výkladem ústavně nekonformním (nález Ústavního soudu ze dne 26. 3. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 48/95).
9. Na úrok se aplikuje hmotněprávní úprava platná a účinná v okamžiku splatnosti daňového dluhu. Žalobkyně shrnula, že jí náleží úrok podle § 254 daňového řádu ve znění do konce roku 2020 za celou dobu, po kterou správce daně neoprávněně nakládal s jejími finančními prostředky. Přechodná ustanovení novely č. 283/2020 Sb. nelze aplikovat pro nedovolenou retroaktivitu. Pokud by soud dospěl k názoru, že tuto neústavnost nelze odstranit ústavně konformním výkladem, žalobkyně navrhla, aby Ústavnímu soudu předložil návrh na zrušení poslední věty čl. II bodu 11 novely č. 283/2020 Sb.
10. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, že čl. II bod 11 novely č. 283/2020 Sb. není pravě retroaktivním ustanovením. Považoval ho za přípustné nepravě retroaktivní přechodné ustanovení. Přitom odkázal na s. 162 a násl., bod 134 důvodové zprávy k této novele, také na s. 166 důvodové zprávy k téže novele § 254 odst. 3 daňového řádu, a na s. 175 téže důvodové zprávy k čl. II bodu 11 novely.
11. Podáním ze dne 22. 2. 2024 žalobkyně poukázala na novější judikaturu týkající se čl. II bodu 11 novely č. 283/2020 Sb. Měla za to, že na úrok dle § 254 daňového řádu je třeba klást stejné nároky jako na úpravu samotných daní. V důsledku původní nezákonnosti (nezákonně uložená pokuta) musela jednak opatřit zdroje na její úhradu, jednak se domluvit s právním zástupcem na ceně za vypracování žaloby. Následným snížením možného odškodnění dle § 254 daňového řádu zákonodárce zasáhl do jejího legitimního očekávání (stran vlastnického práva v podobě následné změny konstrukce úroku dle § 254 daňového řádu). Také zasáhl do finančních parametrů dohody žalobkyně s jejím právním zástupcem. Žalobkyně se domnívá, že na sebe převzala vyšší závazky na opatření zdrojů na úhradu nezákonně uložené pokuty a na odměnu právního zástupce, než by převzala, pokud by věděla, že odškodnění ve formě úroku dle § 254 daňového řádu nedostane. Zmíněnou novelou stát zařídil, že pro případ své nezákonné činnosti nebude dodatečně platit žádné odškodnění, což je v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 5/19, č. 303/2019 Sb. Tím nepřípustně

zklamal její důvěru v právo. Žalobkyně uzavírá, že má právo na určité pozitivní plnění ze strany státu.

### III. Právní názor soudu

12. Žaloba je včasná, podala ji osoba k tomu oprávněná. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
13. U jednání dne 28. 2. 2024 žalobkyně poukázala na řízení o návrhu na zrušení § 254 odst. 1 věty druhé daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, které vedl Ústavní soud pod sp. zn. Pl. ÚS 8/23. Soud proto během jednání přerušil řízení o nynější žalobě.
14. V právě cit. věci Ústavní soud dne 7. 5. 2024 vydal nález sp. zn. Pl. ÚS 8/23, č. 173/2024 Sb., načež zdejší soud pokračoval v tomto řízení (usnesení ze dne 26. 6. 2024). Žalovaný ve vyjádření ze dne 3. 7. 2024 upozornil, že Ústavní soud v cit. nálezu neřešil stejné znění § 254 odst. 1 jak bylo to, které použil žalovaný v nynějším případě. Odkázal ovšem na bod 57 nálezu, dle něhož se u tzv. běžících úroků od 1. 1. 2021 postupuje dle přechodných ustanovení čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. Z nálezu dle něj dále vyplývá, že není v rozporu s Ústavou, pokud zákonodárce vyžaduje, aby jistá skupina subjektů uplatňovala případnou škodu (újmu) u příslušného orgánu, který ji měl způsobit.
15. U jednání dne 17. 7. 2024 žalobkyně setrvala na podané žalobě.
16. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
17. Žaloba není důvodná.
18. Soud předesílá, že správním spisem, tj. včetně všech listin v nich založených, se nedokazuje. Soud ze správních spisů vychází. Proto soud nevyhověl návrhům na dokazování, které žalovaný vznesl ve vyjádření k žalobě.
19. Předmětem sporu je, zda navzdory novele č. 283/2020 Sb. žalobkyni vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020), i za období od 1. 1. 2021 do vrácení přeplatku vzniklého z peněžitého plnění v rámci dělené správy.
20. Podle § 254 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020 zakotvil tzv. úrok z neoprávněného jednání správce daně. V tomto znění dle § 254 odst. 1 daňového řádu platilo, že pokud došlo 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. Poslední větu ohledně peněžitého plnění v rámci dělené správy zákonodárce vložil do tohoto ustanovení novelou č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. 7. 2017. Čl. XI odst. 1 této novely řešil intertemporalitu změny zákona výlučně ve vztahu k procesním aspektům běžících řízení a postupů, k hmotněprávním nikoli. Úrok dle § 254 ve znění do 30. 6. 2017 vznikl i v případě neoprávněného jednání správce daně, které mělo svůj

původ před 1. 7. 2017, avšak za neoprávněné (nezákonné, nicotné) bylo označeno až po tomto datu (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 2. 2021, č. j. 62 Af 24/2019-249; srov. opačně nedávný rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2024, č. j. 10 Afs 289/2022-56, CHAPS, bod 25). Proto ostatně žalovaný uhradil žalobkyni za období od 4. 5. 2017 do 31. 12. 2020 na tomto úroku částku 110 210 Kč.

21. S účinností od 1. 1. 2021 zákonodárce další novelou č. 283/2020 Sb. změnil koncepci dosavadního § 254 daňového řádu. Nově jde o úrok z nesprávně stanovené daně, nikoli o jakékoli neoprávněné jednání správce daně. Do § 254 odst. 3 písm. e) pak zákonodárce překlopil dosavadní pravidlo z poslední věty § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, a to že *úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení peněžitého plnění v rámci dělené správy*.
22. Na rozdíl od výše popsané situace u novely č. 170/2017 Sb. zákonodárce v čl. II bodu 11 novely č. 283/2020 Sb. obsáhl přechodná ustanovení, která se neomezila na procesněprávní rovinu, ale také stanovila hmotněprávní pravidla, a to že *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*. Tato přechodná ustanovení tak výslovně počítaly se situací, že úrok, který vznikl před nabytím tohoto zákona, bude nadále posuzován (či počítán) podle nově stanovené sazby. Co je ovšem klíčové pro posouzení nynějšího případu, dle druhé shora cit. věty, na všechny dosavadní úroky se s účinností od 1. 1. 2021 uplatní nová regulace, tzn. nová pravidla stanovená daňovým řádem ve znění od 1. 1. 2021. O ustanovení s hmotněprávními účinky se jedná tehdy, má-li být v důsledku jeho změny zasaženo do hmotněprávní sféry daňového subjektu – tj. do stanovení daňové povinnosti a vybrání daně. Stejnou optikou je pak nutno nahlížet na povahu ustanovení, které upravuje úrok z prodlení, neboť se jedná o příslušenství daně, tedy součást daňové povinnosti (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS). V důsledku věty druhé čl. II bodu 11 novely č. 283/2020 Sb. se mění hmotněprávní pozice daňových subjektů. Žalovaný má tedy pravdu, že toto ustanovení je hmotněprávně intertemporální normou. Žalovaný ve vyjádření k žalobě správně poukázal, že v nynější situaci nelze převzít závěry rozsudku ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022-29, v němž se NSS zabýval způsobem dokončení řízení započatého za již neúčinné úpravy (viz rozsudek ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19, bod 23).
23. Soud na tomto místě připomíná, že výkladem čl. II bodu 11 novely č. 283/2020 Sb. se již soudy zabývaly (např. rozsudky rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2023, č. j. 6 Af 26/2021-29, Krajského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2023, č. j. 51 Af 36/2021-36, či Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24; posledně zmíněný rozsudek již navíc obstál i u NSS – rozsudek 4 Afs 314/2022; *pozn. soudu*: všechny tyto rozsudky spojuje osoba téhož zástupce, který vystupuje i v této kauze). Byť se soudy v právě zmíněných rozsudcích shodně věnovaly dílem odlišné otázce (snížení sazby úroku dle § 254 daňového řádu po 1. 1. 2021), jejich závěry jsou inspirativní a z velké části přenositelné i na nynější kauzu, v níž došlo ke snížení úroku na nulu, resp. jak tvrdí žalobkyně, k jeho anulování. Proto soud v detailech na tyto rozsudky odkazuje.
24. Dikce přechodných ustanovení zakotvených v čl. II bodu 11 novely č. 283/2020 Sb. není protiústavní, nejde o žádnou nepřípustnou retroaktivitu, jak dovodila žalobkyně. Soud se neztotožnil s argumentem, že výše úroku se nemůže pozdější změnou právní úpravy v čase změnit (viz shora), resp. že by zákonodárce nemohl jednou vzniklý nárok jasně

ohraničit a od jistého momentu – za pomoci hmotněprávních ustanovení – do budoucna také vyloučit (rozsudek *CHAPS*, body 12, 22 a násl.; nález Pl. ÚS 8/23, bod 78). Ostatně i Ústavní soud v bodě 80 právě cit. nálezu vyslovil, že

neexistuje žádný ústavní princip, podle kterého by náhrada škody způsobené orgány veřejné moci měla být poskytována "automaticky", a to ani tam, kde spočívá jen v "ceně peněz v čase", naopak obecně platí, že takový nárok je třeba nejprve řádně a včas předepsaným způsobem uplatnit a prokázat vznik škody, její výši a příčinnou souvislost s jednáním škůdce; běžná tak není ani tzv. paušalizace náhrady škody. S ohledem na právní úpravu i povahu věci lze za "standardní" označit postup podle zákona č. 82/1998 Sb., přičemž výjimku z něho může zákonodárce uplatnit tam, kde to považuje za vhodné. Napadená právní úprava tudíž nezasahuje do ústavně zaručeného základního práva podle čl. 36 odst. 3 Listiny.

25. Žalobkyně odkazovala mimo jiné na usnesení rozšířeného senátu NSS 7 Afs 59/2010, podle kterého „*pro úrok, jenž je třeba jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je totiž rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá*“. Na základě této argumentace pak dovodila nemožnost změny hmotněprávního vztahu v důsledku pozdější změny zákona. Lze však podotknout, že rozšířený senát vyslovil pouze obecně platné pravidlo pro situaci, v níž absentuje intertemporální norma. Zde tomu tak není. V této souvislosti nutno žalobkyni odkázat na rozsudek ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24, bod 25 až 31, v němž NSS tyto otázky podrobně rozebral (srov. také rozsudek 4 Afs 314/2022, bod 25). Lapidárně řečeno, při absenci výslovných přechodných ustanovení ohledně trvajících nedoplatků je třeba vycházet z obecných pravidel časové působnosti norem. Orgány daňové správy ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. Zde ovšem o takovou situaci nejde, jelikož žalobkyně spor vede o použitelnost přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb.
26. Hmotněprávní úprava úroků dle daňového řádu není v průběhu času neměnná, a na minulé případy lze dle soudu použít novou regulaci, pokud nová právní úprava obsahuje hmotněprávní přechodná ustanovení. V takovém případě je stěžejní obecně akceptovaný názor, že úrok nově vzniká každým dnem, kdy jsou pro to splněny podmínky (k tomu srov. § 251a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021; § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020; viz také část důvodové zprávy k novele č. 283/2020 Sb. cit. v rozsudku 4 Afs 314/2022, bod 21). Tuto perspektivu ztvdil NSS v již cit. shora rozsudku *CHAPS*, v němž uvedl, že splnění podmínek pro vznik úroku je třeba zkoumat ve vztahu ke každému samostatnému dni; nevznikl-li od určitého dne nárok v důsledku změny právní úpravy, nelze tento úrok přiznat (body 23 a 25). V nálezu Pl. ÚS 8/23, bod 57, se k témuž pohledu přihlásil i Ústavní soud, jelikož uvedl, že na „běžící úroky“ v tehdy posuzované kauze se od 1. 1. 2021 vztahoval daňový řád po novele č. 283/2020 Sb.
27. Nelze nezpomenout také trefný argument, 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*“ (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2022, č. j. 59 Af 9/2021-86; v podrobnostech viz ustálenou judikaturu). Úroková míra, resp. také nárok na tento úrok *per se* tedy nejsou v čase neměnné, splňuje-li zákonná regulace alespoň minimální podmínky pro změnu v úročení, které se váže k minulým (nezákonným) událostem. Do budoucna je lze upravovat či měnit i ve vztahu k nárokům vzniklým v minulosti.

28. Jakkoli se žalobkyně domnívá o opaku, zákon č. 283/2020 Sb. nijak neovlivnil dosavadní hmotněprávní vztah mezi ní a správcem daně pro období předcházející jeho účinnosti. Pro následující období, tzn. od 1. 1. 2021, však v jeho důsledku – s ohledem na to, že úrok vzniká teprve každý den při splnění zákonných podmínek – došlo k zániku práva na další vznik těchto úroků.
29. Obdobně jako tomu bylo v případech specifikovaných v bodě 23 shora, však soud nemá za to, že by novela č. 283/2020 Sb. působila pravě či“ nepravě retroaktivně, neboť dopadá pouze na vztahy budoucí, tzn. na úroky, které se při splnění zbylých podmínek nově „rodí každý den. Domnívá-li se žalobkyně, že novela č. 283/2020 Sb. je pro ní nespravedlivá, soud jí odkazuje, že v rozsahu období, za které jí nevznikl nárok na úrok dle § 254 může uplatnit nárok dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (k tomu viz § 251d daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021). O odškodnění, kterého se tvrdošjně domáhá i podáním ze dne 22. 2. 2024, by tedy neměla zcela přijít. Kýženého pozitivního plnění ze strany státu v podobě odškodnění za nezákonně uloženou a zaplacenou pokutu za období od 1. 1. 2021 do data vrácení částky odpovídající této pokutě, může (nově) dosáhnout v režimu zákona č. 82/1998 Sb. (srov. rozsudek CHAPS, bod 25, resp. nález Pl. ÚS 8/23, body 78 a násl.).
30. Přes výše uvedené soud ve shodě s rozsudkem 4 Afs 314/2022, bod 22, dodává následující úvahy. I pokud by soud připustil, že se v případě úroků dle daňového řádu jedná o jediný nedělitelný hmotněprávní vztah za celé období od vzniku nároku až po jeho vyplacení, pak by zákon č. 283/2020 Sb. mohl v souvislosti se změnou úroků působit jen ve formě retroaktivity nepravé (novela nijak nezasáhla do podoby nároku na úroky vzniklé před její účinností). Z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, na který odkazovala žalobkyně, vyplývá, že *„právní vztahy vzniklé za platnosti práva starého se spravují tímto právem až do doby účinnosti práva nového, poté se však řídí tímto novým právem. Vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní úpravy a právní nároky z nich vzniklé se řídí původní, zrušenou, právní normou. Obecně platí, že v případech časového střetu staré a nové právní normy se použije nepravá retroaktivita“* (srov. také nález ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14). V nálezu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 145, pak Ústavní soud uvedl, že zákaz retroaktivity *„se zásadně vztahuje pouze na případy pravé retroaktivity, nikoliv retroaktivity nepravé. Posléze uvedený typ retroaktivity je naopak obecně přípustný. Obsahem tohoto zákazu jako ústavního principu zároveň není vyloučení jakéhokoliv zpětného působení právní normy, nýbrž pouze takového, jež současně představuje zásah do principů ochrany důvěry v právo, právní jistoty, resp. nabytých práv“*.
31. V projednávaném případě se nejedná ani o nepřipustnou nepravou retroaktivitu (k tomu viz i žalobkyni citovaný nález Ústavního soudu ze dne 1. 11. 2023, sp. zn. Pl. ÚS 30/23, bod 136). Žalobkyně sice argumentovala principy právní jistoty a důvěry v platné právo, soud však nedovodil, že by mohla nabyt nějaké legitimní očekávání ve vztahu k úroku (srov. rozsudek 4 Afs 314/2022, bod 24). Žalobkyně zejména nemohla před přijetím či účinností novely č. 283/2020 Sb. předvídat, že jí úrok z nesprávně stanovené daně vůbec vznikne, a pokud jí vznikne, že po celou dobu bude neměnný (úrok dle § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 ostatně také kolísal v závislosti na výši reposazby stanovené ČNB). NSS zrušil rozhodnutí Ministerstva životního prostředí ve věci pokuty až po nabytí účinnosti této novely (rozsudek ze dne 26. 3. 2021, č. j. 5 As 170/2018-21) a až v návaznosti na tento rozsudek pak Ministerstvo životního prostředí rozhodnutím ze dne 20. 9. 2021 zrušilo prvostupňové rozhodnutí České inspekce životního prostředí o pokutě z roku 2014. Nejedná se tedy o tak jasnou a intenzivní situaci, v níž mohlo adresátům konkrétní právní úpravy vzniknout nezpochybnitelné legitimní očekávání či měla být zklamaná důvěra v

právo, jako tomu bylo např. v nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, *Zavedení odvodů a zdanění elektřiny z fotovoltaických (solárních) elektráren*, nebo také rozsudku NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 27/2012-46, č. 2706/2012 Sb. NSS, *Zpětné zrušení osvobození novostaveb od daně z nemovitostí*.

32. Žalobkyně v podání ze dne 22. 2. 2024 vysvětlila, že žalovaný jednal v rozporu s jejím legitimním očekáváním. Domnívala se, že úrok jí vyplatí za celou dobu, po kterou stát nakládal s jí „nezákonně“ zaplacenou pokutou. Smyslem jejího „doplňujícího“ vysvětlení je, že pokud by věděla, že jí úrok dle § 254 daňového řádu vznikne pouze za období cca 3 let a sedmi měsíců (od 4. 5. 2017 do 31. 12. 2020), a ne za dalších přibližně deset měsíců (od 1. 1. 2021 do 8. 11. 2021), nepřevzala by na sebe vyšší závazky na opatření zdrojů na úhradu nezákonně uložené pokuty a na odměnu právního zástupce, který ji ve sporu o tuto pokutu úspěšně zastupoval. Jakkoli soud vnímá, že žalobkyně v roce 2017 mohla zvolit strategii lepší obrany za pomoci kvalitního a dražšího zástupce, toto bylo její – v nadsázce řečeno – „podnikatelské“ rozhodnutí. Žalobkyně si již v daném okamžiku mohla být vědoma rizika, že ve sporu může i neuspět. V tom případě by neměla nárok na žádný úrok dle § 254 daňového řádu. Skutečnost, že nakonec spor s Českou inspekcí životního prostředí vyhrála, jí prospělo nejen vrácením uhrazené pokuty ve výši 200 tis. Kč, ale také vyplacením úroků dle § 254 daňového řádu za podstatnou část období od uhrazení pokuty po její vrácení (ve výši cca 110 tis. Kč). Není tedy bez dalšího pravdivým přísné tvrzení žalobkyně, že se stát vyvázal z placení jakéhokoli odškodnění za jím způsobené nezákonnosti či že nedodržel „smluvní závazek“ o vyplacení úroku, s nímž žalobkyně počítala. Navíc, jak soud vysvětlil již výše, právní úprava týkající se úroku se zásadně může v čase měnit. Žalobkyně nemohla mít tedy legitimní očekávání, že výše úroků platná v jednom momentě, se nemůže v budoucnu změnit.
33. Podstatnou skutečností v projednávané věci je to, že nová právní úprava se použije pouze na úroky, které by byly vznikly po nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb., pokud by zákonodárce s účinností od 1. 1. 2021 razantně nezměnil koncepci úroků dle daňového řádu. Tento zákon tedy nijak nemodifikoval úroky, které vznikly před jeho účinností, a proto nelze hovořit o porušení práv nabytých v dobré víře či principu právní jistoty.
34. Soud nepřisvědčil ani námitce, že zákonodárce v důvodové zprávě k novele č. 283/2020 Sb. neuvedl důvody pro změnu dosavadního pojetí úroků. Z důvodové zprávy<sup>1</sup> vyplývá, že změna této regulace odráží snahu o systémové sjednocení úroků v právním řádu a zároveň celkově reviduje daňově sankční systém. Zejména úrok z nesprávně stanovené daně (jak napovídá jeho název) již dopadá *jen* na pochybení správce daně v nalézací rovině daňového řízení (tedy při vyměření nebo doměření *daně*). Zákonodárce k návrhu nového § 254 odst. 3 výslovně uvedl, že vymezuje

situace, kdy úrok z nesprávného stanovení daně nevzniká. Tyto situace jsou rozčleněny do jednotlivých písmen. Důvodem pro negativní vymezení situací, při kterých úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká, je v tomto případě zejména změna konstrukce daného úroku. Zatímco stávající úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká v případě nezákonnosti či nesprávného úředního postupu při stanovení daně (mělo-li odraz v platební rovině), tak navržený § 254 odstavec 1 daňového řádu stanoví výchozí pravidlo obecněji tak, že úrok vzniká za nesprávně stanovení daně (mělo-li odraz v platební rovině), což je širší okruh situací. Odstavec 3 proto na odstavec 1 logicky navazuje, když negativním způsobem vymezuje situace, kdy z povahy věci není nesprávnost stanovení daně způsobena správcem daně. Absence odstavce 3 by znamenala popření navržené konstrukce a s tím související otevření prostoru pro účelové

<sup>1</sup> Sněmovní tisk č. 841/0, 8. volební období, 2017-2021, digitální repozitář, www.psp.cz.

vylákávání peněz za nesprávné stanovení daně, které zcela nebo z významné části způsobil sám daňový subjekt.

(zvýraznění doplněno)

Důvodová zpráva pak k novému znění § 254 odst. 3 písm. e) daňového řádu, který vylučuje úroky dle § 254 u peněžitého plnění v rámci tzv. dělené správy, uvádí, že z

důvodu právní jistoty je explicitně zdůrazněno, že náhrada za nesprávné stanovení daně nedopadá na případy, kdy je pochybení způsobeno mimo režim správy daní (mimo působnost daňového řádu), tedy v případech uložení či stanovení peněžitého plnění, které je v souladu s tzv. dělenou správou (viz § 161 a § 162 daňového řádu) vybíráno či vymáháno v režimu podle daňového řádu. Dělená správa zjednodušeně znamená, že je v režimu správy daní (daňového řádu) spravováno placení (tj. evidence, výběr a případně vymáhání) peněžitého plnění, které bylo uloženo podle jiného právního předpisu (typicky podle správního řádu, občanského soudního řádu, trestního řádu). Nálezací rovina tohoto peněžitého plnění tedy neprobíhá v režimu správy daní a orgán, který toto peněžité plnění ukládá, není v postavení správce daně. Vznik úroku z nesprávného stanovení daně je tak vyloučen samotným principem dělené správy a otázka náhrady případné škody by se proto měla plně řídit obecným režimem zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

(zvýraznění doplněno)

35. K právě uvedenému je pak třeba přihlídnout také z toho důvodu, že zákonodárce v téže důvodové zprávě výslovně uvedl, že čl. II bod 11 novely č. 283/2020 Sb. není samoučelnou změnou (v neprospěch žalobkyně), ale o celkovou proměnu koncepce dosavadních úroků, na což navazují procesněprávní i hmotněprávní intertemporální pravidla.

Úprava úroků v daňovém řádu má smíšený hmotněprávní a procesněprávní charakter, neboť zahrnuje jak úpravu úroků jako svébytných peněžitých plnění („daní“, resp. příslušenství daně), která je hmotněprávního charakteru, tak procesněprávní úpravu řízení a jiných postupů, které se úroků týkají. Ačkoliv i bez uvedení přechodných ustanovení platí, že (s ohledem na zákaz pravé retroaktivity) nelze novou právní úpravou regulovat vznik a existenci úroku přede dnem nabytí její účinnosti, zatímco procesní aspekty nové právní úpravy lze ode dne nabytí její účinnosti aplikovat též na úroky vzniklé v minulosti, je z pohledu právní jistoty žádoucí, aby tyto principy byly vyjádřeny v textu navrhovaného zákona výslovnými přechodnými ustanoveními. V konkrétní rovině jde zejména o vyřešení situace, kdy podmínky pro vznik úroku nastaly ještě za účinnosti původní úpravy a ke dni nabytí účinnosti nové právní úpravy nadále trvají. Navrhuje se proto explicitně uvést, že úroky podle dosavadní úpravy se v těchto případech uplatňují v období přede dnem nabytí účinnosti nové úpravy, zatímco úroky podle úpravy nové se aplikují až ode dne nabytí účinnosti změny. Určení pevné hranice pro vznik úroků je umožněno zejména 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. Toto přechodné ustanovení přináší jasné odlišení, od kterého časového okamžiku bude aplikován nejen nový úrok jako takový (úrok z nesprávně stanovené daně namísto dosavadního úroku z neoprávněného jednání správce daně), ale také změny parametrů a dalších aspektů u úroků, které zná jak budoucí, tak dosavadní úprava (všechny ostatní úroky v rámci daňového řádu) – konkrétně se jedná zejména o změnu výše úroků atd.

(zvýraznění doplněno)

36. Z výše uvedených citací je patrné, že zákonodárce při tvorbě novely nepominul, že z jistého úhlu pohledu by jeho záměr mohl mít i retroaktivní účinky. Jejich eventuální nepřipustnosti předcházel nejen za pomoci výše uvedených argumentů, ale také stanovením jednoznačných pravidel (konkrétního okamžiku v budoucnosti, v němž dojde k překlopení dosavadních pravidel na novou regulaci) a dostatečně širokým časovým prostorem, v němž se adresáti této normy mohli seznámit se touto legislativní změnou (více než půl roku).

Neobstojí přitom obecná polemika žalobkyně o nedostatku veřejného zájmu na této novelizaci. Soud se domnívá, že vláda předložila Poslanecké sněmovně odůvodněnou novelu daňového řádu, jejíž potřebu (veřejný zájem) podepřela o racionální argumenty, které vypočetla např. na s. 67 a násl. shora cit. důvodové zprávy (srov. přiměřeně rozsudek 4 Afs 314/2022, body 26 až 28).

37. Nelze pominout, že jednotnost a bezrozpornost právního řádu jsou významnými hodnotami, které přispívají k přehlednosti právní úpravy, tj. i k její větší efektivitě a legitimitě. Odstranění výjimek (v tomto ohledu pokračujícího úročení v případě žalobkyně navzdory novele č. 170/2017 Sb.) navíc posiluje princip rovnosti adresátů právních norem. Uvedené zásady dle soudu převáží nad přesvědčením žalobkyně o nezměnitelnosti dosavadní regulace. Zákonodárce v důvodové zprávě vysvětlil, proč ke změně systému úroků přistoupil. Rovněž uvedl, jak se nová právní úprava dotkne správce daně i daňových subjektů (ať už negativně či pozitivně). Soud tudíž nevidí důvod, proč by s tímto odůvodněním neměla nová právní úprava obstát z hledisek vyplývajících z judikatury Ústavního soudu, na níž žalobkyně poukazovala. 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 spadají pod příslušenství daně a lze je též zahrnout pod pojem daň (dle § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu), avšak v projednávaném případě stát nepožaduje po žalobkyni vyplacení úroků či daně. Neaplikuje se právní norma, na jejímž základě by byla žalobkyně povinna odvést do veřejných rozpočtů určité plnění. Jde-li o úhradu eventuální újmy, která žalobkyni měla údajně vzniknout, může se jí domáhat za pomoci jiných instrumentů (viz bod 29 shora *in fine*).
38. Soud neshledal čl. II bod 11 zákona č. 283/2020 Sb. nepřipustně retroaktivním. Žalovaný nepochybil, pokud ve věci žalobkyně dle tohoto ustanovení postupoval. Vzhledem k vyslovenému právnímu názoru soud též nenavrhl Ústavnímu soudu zrušení dotčeného ustanovení.

#### IV. Závěr a náklady řízení

39. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení u Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 17. července 2024

**Jan Kratochvíl**  
předseda senátu

