



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobce: **M. V., X,**
zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, Sluneční
náměstí 2588/14, 158 00 Praha 5,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj,** Krymská 2a, 360 01 Karlovy
Vary,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2023, č.j. 352824/23/2400-11450-405128,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 9. 9. 2023, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2023, č.j. 352824/23/2400-11450-405128 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím byla podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žalobcova námitka proti

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

předepsání úroku z nesprávně stanovené daně, oznámenému žalobci dne 14. 3. 2023 vyrozuměním č.j. 189197/23/2407-50521-400188 o předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně, vzniklém do 31. 12. 2020 podle § 254 daňového řádu a pokračujícím jako úrok z nesprávně stanovené daně od 1. 1. 2021 dle § 254 daňového řádu na pokutě za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením za 2. čtvrtletí 2018.

2. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, která jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[III] Žaloba

3. Žalobce nejprve popsal podstatu sporu, která spočívá v tom, že správce daně předepsal na žalobcův osobní daňový účet úrok podle § 254 daňového řádu a pro určení výše úroku ode dne 1. 1. 2021 použil sazbu 8 % p. a. + reposazbu vyhlášenou ČNB. Učinil tak v souladu s bodem 11. přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb., věty druhé: *„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.“*
4. Žalobce namítal, že pro určení výše úroku podle § 254 daňového řádu se použije právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá, a proto mu měl správce daně přiznat úrok v sazbě 14 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB, protože citovaná věta přechodných ustanovení zpětně mění jeho právo na určitou výši úroku.
5. Žalobce namítal, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č.j. 1 Afs 15/2009-105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, 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. K uvedenému závěru Nejvyšší správní soud dospěl i v usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 11. 2010, č.j. 5 Afs 86/2009-121. V rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č.j. 9 Afs 36/2012-45, Nejvyšší správní soud dále rozvedl *„V případech časového střetu staré a nové právní normy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle zrušené právní normy řídí novou právní normou. Naproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy a právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, se řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla tzv. práva retroaktivita). Aplikuje se princip ochrany minulých právních skutečností, zejména právních konání, což znamená, že nová hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost. Proto jsou ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu správci daně vázáni právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu“*.
6. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č.j. 5 Afs 28/2003-69, publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS, se o hmotněprávní ustanovení jedná, pokud má být v důsledku jeho změny zasaženo do hmotněprávní sféry daňového subjektu. Stejně je pak nutno posuzovat povahu ustanovení, které upravuje úrok placený správcem daně za jeho pochybení, protože se jedná o příslušenství daně, tedy součást daňové povinnosti (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). V případě hmotněprávních norem týkajících se úroků se výše popsaná obecná pravidla časové působnosti norem uplatní podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 11. 2011, č.j. 7 Afs 59/2010-143, publ. pod č. 2511/2012 Sb. NSS: *„Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v době, kdy dluh vznikl a trvá; okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost.“

7. Žalobce namítal, že přechodným ustanovením, které žalovaný aplikoval, je mu zpětně snížen úrok ze 14 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB na 8 % p.a. + reposazba vyhlášená ČNB. Toto ustanovení je proto retroaktivní a je otázkou, zda jde o retroaktivitu přípustnou. V demokratickém právním státě musí mít adresáti právních norem skutečnou možnost seznámit se předem s jejich obsahem, tedy s rozsahem svých práv a povinností. Jen v tomto případě mohou přizpůsobit své jednání a nést za něj odpovědnost. Zákon, který je účinný až poté, co vznikly skutečnosti, které reguluje, již na takové jednání nemůže mít vliv, protože je v jeho možnostech pouze následně s variantními dopady (minulost, budoucnost) přidat či odebrat účinky takové právní normy. Přednost má právní jistota a důvěra v tehdy platné právo. Přitom zásady ochrany nabytých práv, právní jistoty a v důsledku důvěry v právo nedopadají jen na změny právních norem, které vyvolávají své účinky v minulosti. Moc zákonodárná je povinna konat tak, aby zásah do již vzniklých práv nezpůsobil popření oprávněného očekávání, které již způsobil.
8. Komplex těchto zásad a jejich aplikace pak tvoří zákaz retroaktivity [blíže náleží Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 10. 12. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 78/92 (náleží č. 15 Sbírky usnesení a nálezů Ústavního soudu ČSFR. Praha: Linde Praha, a. s., 2011, s. 92); dále náleží ze dne 24. 5. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/93 (N 25/1 SbNU 189; 131/1994 Sb.); náleží ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.), náleží ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01 (N 28/25 SbNU 215; 145/2002 Sb.) a náleží ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.)] a dělí se na retroaktivitu pravou a nepravou, přičemž pravá retroaktivita je přípustná pouze výjimečně (blíže např. Tilsch, E. Občanské právo. Obecná část. Praha, 1925, s. 75; Procházka, A. Základy práva intertemporálního se zřetelem k § 5 obč. zák. Brno, 1928, s. 70; Tichý, L. K časové působnosti novely občanského zákoníku. Právník č. 12, 1984, s. 1104) a nepravá tehdy, když zákonodárce odůvodní, proč je zásadním veřejným zájmem její existenci připustit (blíže např. Tilsch, E. Občanské právo. Obecná část. Praha, 1925, s. 78; Procházka, A. Retroaktivita zákonů. In Slovník veřejného práva. Sv. III. Brno, 1934, s. 800).
9. Jak bylo výše uvedeno, úrok placený správcem daně se řídí právní úpravou platnou v okamžiku původní splatnosti daně či jejího faktického zaplacení, pokud k němu dojde později než v den splatnosti. Pokud úrok podle § 254 daňového řádu snížila novela č. 283/2020 Sb., jedná se o pravě retroaktivní ustanovení, které je dle výše vyložených zásad nepřípustné, a proto žalobce namítá, že mu mě být předepsán úrok v sazbě 14% p. a. + reposazba vyhlášená ČNB i za období ode dne 1. 1. 2021. Ani kdyby byl bod 11. přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb. nepravě retroaktivní, tak nemohou být negovány právní zásady výše připomenuté. I zde platí, že musí přetrvat důvěra v právo, když v okamžiku zaplacení daní zákonodárce založil legitimní očekávání, že v případě nezákonně nesprávně stanovené daně bude daňový subjekt odškodněn úrokem v té době platným, tj. ve výši 14 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB (k oprávnění státu „zklamat důvěru“ blíže např. rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 7. 7. 2010 sp. zn. 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, 25, bod 58).
10. Ústavní soud se ve své judikatuře mnohokrát vyjádřil k ústavním kautelám oprávnění Parlamentu stanovit daně a poplatky podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod [náleží ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.), body 40 a 41; též náleží sp. zn. Pl. ÚS 53/10; náleží ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (N 138/74 SbNU 141; 162/2014 Sb.); náleží ze dne 13. 8. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177;

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

405/2002 Sb.); náleze ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.); sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 172, nebo náleze ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08 (N 127/62 SbNU 3; 236/2011 Sb.), náleze sp. zn. Pl. ÚS 31/13]. V nich shledal, 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. 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. Ani v části Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem (str. 67 a násl., zdroj: <https://bit.ly/3guM2EK>) a ani ve Zvláštní části k bodu 11. přechodných ustanovení (str. 175). Pokud tedy cit. bod 11. způsobuje nepravou retroaktivitu, jde rozhodně o nepřípustnou nepravou retroaktivitu. Neobstojí ani pasáž důvodové zprávy, v níž „důvododárce“ uvedl, že „*systemového 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. Je třeba je vyvodit z právní úpravy a jejich důlů, z právní politiky a posouzením různých hodnotových hledisek podle úkolů správy v příslušných oblastech (sociální, kulturní, ochrany životního prostředí apod.) [srov. HENDRYCH, D. a kol. Správní právo: obecná část. 8 vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 83 a s. 358]. Veřejným zájmem není cokoli, co za veřejný zájem pokládá např. správní orgán, ale jen to, co je jako veřejný zájem chráněno zvláštními zákony (srov. VEDRAL, J., Správní řád. Komentář. II. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2012, s. 817 - 818).

11. Z citované části důvodové zprávy nevyplývá, proč má být legitimní, že žalobce je omezen na svém právu na úrok ve výši 14 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB, když někdo jiný, od žalobce odlišný, obdrží na žalobcův úkor nižší úroky z prodlení. Otázkou veřejného zájmu se Ústavní soud zabýval např. v nálezu sp. zn. I. ÚS 198/95 (Sbírka rozhodnutí, svazek 5, náleze č. 23), ve kterém mj. uvedl: „*Nelze totiž přehlédnout, že ne každý kolektivní zájem lze označit za veřejný zájem společnosti na zachování neoprávněné stavby. V této souvislosti je možno dovést, že pojem ‚veřejný zájem‘ je třeba chápat jako takový zájem, který by bylo možno označit za obecný či obecně prospěšný zájem. Otázkou obecného zájmu se zabývá např. F. A. Hayek v publikaci ‚Právo, zákonodárství a svoboda‘, II. díl, (vydala ACADEMIA Praha, 1991), na straně 14. Autor uvádí, že ‚často se mylně naznačuje, že všechny kolektivní zájmy jsou obecnými zájmy společnosti; avšak v mnoha případech může být uspokojování kolektivních zájmů jistých skupin s obecnými zájmy společnosti v naprostém rozporu. Celé dějiny vývoje demokratických institucí jsou dějinami boje za to, aby se jednotlivým skupinám zabránilo ve zneužití vlády ve prospěch kolektivních zájmů těchto skupin.‘ Je proto nutné, aby k omezení vlastnických práv docházelo jen po pečlivém zvážení základní podmínky, zda je omezení nutné ve veřejném zájmu*“.
12. Veřejný zájem je zjišťován na základě poměrování nejrůznějších partikulárních zájmů, po zvážení všech rozporů a připomínek. Výsledkem musí být, proč veřejný zájem převážil nad řadou soukromých, partikulárních zájmů, a to z důvodové zprávy neplyne ani náznakem. V důvodové novele nejsou uvedeny žádné osoby a jejich nároky, kterým je snížení úroků z prodlení ku prospěchu a žádné osoby a jejich nároky, kterým je snížení úroků podle § 254 daňového řádu k tíži a jak byly tyto dvě skupiny poměřeny a proč je zde a jaký veřejný zájem na kompenzaci příslušenství daně mezi těmito skupinami.
13. K námitce žalovaného, že může aplikovat jen podle doslovného znění zákona, žalobce odkázal na náleze Ústavního soudu ze dne 26. 3. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 48/95, podle nějž má prioritu ústavně konformní výklad právních norem před výkladem ústavně nekonformním. Daňová

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

správa si je toho dobře vědoma, takže např. odškodňuje úrokem podle § 254 daňového řádu jednotlivé daňové subjekty podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Kordárna, ač zákon takové odškodnění před ustanovením § 254a daňového řádu vůbec neznal, či neaplikuje sazbu úroku z daňového odpočtu podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci EP Energy Trading.

14. Podle již citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č.j. 7 Afs 59/2010-143, publ. pod č. 2511/2012 Sb. NSS platí: „*Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá; okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost.*“. Z toho plyne, že i když úrok vzniká každý den prodlení, tak se na něj zásadně aplikuje hmotněprávní úprava platná a účinná v okamžiku splatnosti daňového dluhu (je-li do něj daň uhrazena) či v okamžiku zaplacení daňového dluhu (je-li daň uhrazena po své splatnosti).
15. Žalobce shrnul, že mu náleží úrok podle § 254 daňového řádu platného do konce roku 2020 za celou dobu, po kterou správce daně neoprávněně nakládal s jeho finančními prostředky, a větu poslední bodu 11. přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb. nelze aplikovat pro nedovolenou retroaktivitu. V případě, že shora označený soud dospěje k názoru, že tuto neústavnost nelze odstranit ústavně konformním výkladem, žalobce navrhl, aby předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení věty poslední bodu 11 přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 12. 10. 2023, když nejprve vymezil právní rámec předmětné věci a stran skutkového stavu označil nesporné a sporné skutečnosti.
17. Žalovaný uvedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně, náleží daňovému subjektu za celou dobu trvání nezákonného odejmutí finančních prostředků, v nyní projednávané kauze ode dne 26. 11. 2019 do dne 8. 3. 2023, resp. do 1. 12. 2022.
18. Při opoře ve znění přechodných ustanoveních k zákonu, kterým se mění daňový řád, a znění k tomu příslušné důvodové zprávy, žalovaný poznamenal, že s ohledem na obecný zákaz pravé retroaktivity bylo zapotřebí určit rozhodnou právní úpravu pro hmotněprávní a procesněprávní aspekty nárokováného úroku za situace, kdy podmínky pro jeho vznik nastaly ještě za účinnosti předchozí právní úpravy a ke dni nabytí účinnosti nové právní úpravy nadále trvaly. K tomu byl dán adresátům právní normy – daňového řádu jednoznačný návod v přechodných ustanoveních k zákonu, kterým se mění daňový řád, a v příslušné důvodové zprávě, v čemž žalovaný rovněž shledává i naplnění právní jistoty a zásady legitimního očekávání.
19. V otázce stálosti staré a nové právní úpravy a dopadu na aplikaci procesních a hmotných právních norem na základě výslovných pravidel přechodných ustanovení k zákonu, kterým se mění daňový řád, platí, že novou právní úpravou nelze regulovat vznik a existenci úroku před dnem nabytí její účinnosti, zatímco procesní aspekty nové právní úpravy lze ode dne nabytí její účinnosti aplikovat též na úroky vzniklé v minulosti.
20. Žalovaný rovněž považoval za zásadní, stejně jako to žalobci již vyjevil v rámci rozhodnutí o námitce, že úrok (obecně) vzniká za každý jednotlivý den, pokud dojde v rámci tohoto dne k naplnění podmínek jeho vzniku. K naplnění podmínek vzniku úroku dochází tedy každý jednotlivý den samostatně. Tato konstrukce umožňuje určení pevné hranice pro vznik úroků

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

podle „staré“ a „nové“ právní úpravy. Úrok jako takový je totiž stanovován, tedy vypočítán, za každý jednotlivý den, ve kterém jsou splněny podmínky pro jeho vznik. Současně touto konstrukcí, kdy je úrok stanovován, tedy vypočítáván, za každý jednotlivý den samostatně, jak bude rozvedeno dále, nedochází k naplnění okolností pravé retroaktivity, neboť žalovaný neaplikuje pro stanovení úroku vzniklého v minulosti právní úpravu novou a současně je nová sazba (jakožto hmotněprávní skutečnost) aplikována teprve na úrok vznikající za platné a účinné nové právní úpravy.

21. Ve smyslu popsaných principů vzniku nároku na úrok a přechodných ustanovení platí (a žalovaným bylo dodrženo), že úroky podle dosavadní úpravy se uplatňují v období přede dnem nabytí účinnosti nové úpravy, zatímco úroky podle úpravy nové se aplikují až ode dne nabytí účinnosti změny. Úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši jemu příslušející tak mohl naposledy vzniknout za den předcházející nabytí účinnosti zákona, kterým se mění daňový řád (tj. do 31. 12. 2020), zatímco úrok z nesprávně stanovené daně ve výši nově stanovené mohl vzniknout nejdříve za den, kdy zákon, kterým se mění daňový řád, nabyl účinnosti (tj. od 1. 1. 2021). Odkazuje-li žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č.j. 9 Afs 36/2012-45, vyslovil žalovaný přesvědčení, že na základě platné a účinné právní úpravy je právě s citovaným rozsudkem jeho postup v souladu. Jestliže platí, že okamžik vzniku nároku na úrok je totožný s okamžikem, kdy vzniká samotný úrok, a dále že úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik, aplikuje-li žalovaný na sazbu úroku, který vznikl do 31. 12. 2020 „starou právní normu“, a na sazbu úroku, který vznikl ode dne 1. 1. 2021, „novou právní normu“, postupuje zcela v intencích žalobcem citované judikatury, neboť zrušenou právní normu aplikuje toliko na úrok vznikající v době její platnosti a novou právní normu aplikuje teprve na úrok vznikající po nabytí platnosti a účinnosti nové právní úpravy.
22. Stran námitky nepřipustné retroaktivity žalovaný opět odkázal na zákonodárce v důvodové zprávě k zákonu, kterým se mění daňový řád, v části I. Obecná část, odst. 3. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem, bod 3.3 Revize sankčního systému, kde se uvádí: „V důsledku provedené revize daňového sankčního systému dochází zejména k novému nastavení výše úroků, a to shodně s úpravou výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku, čímž v rámci daňového řádu dochází k systémovému snížení úroků, a to oboustranně, tzn. jak u úroků hrazených daňovým subjektem v případě jeho vzniku správcem daně, tak i úroků hrazených správcem daně daňovému subjektu. (...) Uvedenými změnami dochází k posílení ústavního principu rovnosti (čl. 1 Listiny). Navržená právní úprava ve vazbě na provedenou revizi daňového sankčního systému nezasahuje do možnosti daňového subjektu bránit se proti postupu správce daně zákonem upravenými prostředky jak v rámci správy daní, tak ve správním soudnictví (čl. 36 Listiny).“ Lze dojít k závěru, že v uvedených okolnostech systémového snížení úroků na obou stranách a nastavení výše úroků, a to shodně s úpravou výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku, zákonodárce shledal daňovým subjektem namítaný veřejný zájem.
23. Dále zákonodárce v důvodové zprávě k zákonu, kterým se mění daňový řád, v části I. Obecná část, odst. 3. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem, bod 4.3 akcentoval: „Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s článkem 49 Listiny základních práv Evropské unie. Veškeré změny respektují zásadu zákonnosti a přímě řenosti. Návrh zákona nezakládá žádné retroaktivní následky pro daňové subjekty ve smyslu tzv. pravé retroaktivity, všechny změny budou posuzovány ex nunc (...)“. Žalovaný byl toho názoru, že postupuje-li v otázce stanovení rozhodného práva a z toho plynoucí částky úroku jím hrazeného v intencích přechodných ustanovení k zákonu, kterým se mění daňový řád, postupuje v souladu se zákonem a nedopouští se nepřipustné pravé retroaktivity. O pravou retroaktivitu by se

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

jednalo v případě, kdy by žalovaný aplikoval „novou“ (nižší) úrokovou sazbu rovněž na úrok vzniklý přede dnem 1. 1. 2021, čímž by došlo k aplikaci nové právní úpravy ex tunc. Tato situace však v řešeném případě nenastala. Protože je nová právní úprava aplikována teprve na úrok vznikající za její účinnosti, může se jednat toliko o retroaktivitu nepravou.

24. Co se týče nepravé retroaktivity, ani zde žalovaný nesouhlasil s výkladem prezentovaným žalobcem. Nepravá retroaktivita je v oblasti daní a daňových zákonů typická. Plénum Ústavního soudu se ve svém rozhodnutí sp. zn. Pl. ÚS 24/07 ze dne 31. 1. 2008 vyjádřilo, že „ (...) podstatné změny právního řádu v oblasti veřejného i soukromého práva jsou nevyhnutelnou součástí společenského vývoje a je v dispozici demokratického zákonodárce určovat p řítom strukturu práva a vymezovat předmět právní regulace jednotlivými zákony - v tom rámci rovněž zvážit míru uskutečnění podstatných změn určitého segmentu právního řádu zčásti provedením novelizace platných zákonů a zčásti přijetím nové zákonné úpravy.“ Pro oblast daní pak Ústavní soud upřesnil podmínky přípustnosti nepravé retroaktivity ve svém rozhodnutí sp. zn. Pl. ÚS 9/08 ze dne 12. 7. 2011, kde mj. uvedl: „15. (...) nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměrování „zklamané“ důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti.“
25. Konečně, už pouhý fakt, že právní norma je retroaktivní, znamená, že zde může dojít k zásahu do principu legitimního očekávání adresáta, bez ohledu na to, že pravá retroaktivita je obecně přípustná, zatímco nepravá retroaktivita je obecně přípustná (k tomu např. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997). Přípustnost nepravé retroaktivity deklaroval Ústavní soud již v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 33/01 ze dne 12. 3. 2002.
26. Žalovaný souhlasil s žalobcem, že úrok je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou. Tuto zásadu žalovaný respektoval již tím, že aplikuje (a ani jinak nemůže) zákonem danou úrokovou sazbu. Dále však žalovaný uvedl, že ke konstataci, že pro úrok je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá, dává žalobce extenzivní výklad. Rozhodná právní úprava je účinná pro posouzení vzniku nároku na úrok. Neznamena však, že případné novelty nemohou mít vliv na výši úroku.
27. Krajský soud v Brně se v rozsudku ze dne 11. 2. 2021, č.j. 62 Af 24/2019-249 (odst. 20-22), zabýval otázkou, zda má novela daňového řádu, provedená zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, vliv na vznik, výši a trvání v minulosti vzniklého nároku. Soud v tomto rozsudku konstatoval, že přechodná ustanovení zákona č. 170/2017 Sb. takové pravidlo neobsahují, resp. vůbec neřeší, jak posoudit rozsah a trvání nároku na úrok v případech, kdy byla pokuta v rámci dělené správy splatná (či zaplacená) před účinností tohoto zákona (a úrok tedy vznikl před účinností tohoto zákona). Na základě výše uvedených úvah soud uzavřel, že v případě novelty § 254 odst. 1 daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb. nelze připustit ani její nepravou retroaktivitu.
28. V nyní projednávaném sporu je však právě v tomto ohledu situace naprosto opačná. Jak již uvedl žalovaný, a jak ostatně opakovaně uvedl rovněž žalobce, žalovaný stanovil výši úroku mimo jiné na základě bodu 11. a 12. přechodných ustanovení k zákonu, kterým se mění daňový řád.
29. V intencích rozsudku Krajského soudu v Brně lze nepravou retroaktivitu zákona připustit v případě, pokud takové pravidlo zákonodárce v zákoně výslovně uvede. Což zákonodárce učinil, když v bodě 11. přechodných ustanovení explicitně uvedl, že úroky podle dosavadní úpravy se v případě, kdy podmínky pro vznik úroku nastaly ještě za účinnosti původní úpravy

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

a ke dni nabytí účinnosti nové právní úpravy nadále trvají, uplatňují v období přede dnem nabytí účinnosti nové úpravy, zatímco úroky podle úpravy nové se aplikují až ode dne nabytí účinnosti změny.

30. Na základě uvedeného byl žalovaný toho názoru, že legitimní očekávání, jak o něm pojednává žalobce, nelze spojovat s požadavkem daňové či úrokové sazby „jednou a navždy“. Zásadní je, aby nedocházelo k pravé retroaktivitě, tedy aby v daném případě nová úroková sazba neovlivňovala výši úroku, k jehož vzniku došlo před nabytím její účinnosti. Dochází-li však ke vzniku úroku každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik, včetně rozhodné doby po nabytí účinnosti nové právní úpravy, byť základem pro jeho výpočet je nezákonně stanovená a vybraná daň (příslušenství), tedy právní vztah, který vznikl ještě před nabytím účinnosti zákona, kterým se mění daňový řád, nejedná se ani o nepřípustnou nepravou retroaktivitu, ba ani o skutečnost, se kterou by se příjemce právní normy neměl možnost předem seznámit a která by nepřípustně ovlivňovala právní vztahy již existující.
31. Žalovaný na podkladě výše uvedeného navrhl žalobu zamítnout.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

32. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
33. Při jednání před soudem dne 25. 2. 2025 zástupce žalobce i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované argumentaci.
34. Podle ustanovení části první, čl. II bod 11. zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, v platném znění (dále jen „zákon, kterým se mění daňový řád“), platí, 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.
35. Podle ustanovení části první, čl. II bod 12. zákona, kterým se mění daňový řád, se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
36. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.
37. Podle § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31.12.2020, platí, že v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

38. Podle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, je základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední.
39. Podle § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, po užití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.
40. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.
41. Podle § 252 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku.
42. Žaloba není důvodná.
43. Rozhodnutí Krajského soudu v Plzni o zamítnutí žaloby bylo předznamenáno na věc dopadající judikaturou krajských soudů, Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu.
44. Krajský soud v Českých Budějovicích v obsahově totožné věci vyjevil v rozsudku ze dne 9. 12. 2022, č.j. 61 Af 13/2021-24, konkrétně v jeho bodech [30] - [36], následující: „30. *Žalobce v této souvislosti vychází z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 59/2010-143, podle nějž „[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 argumentací, 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.*
31. *Toho si Nejvyšší správní soud povšiml v relativně nedávném rozsudku ze dne 17. 2. 2021, čj. 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.“*
32. *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)“ (důraz doplněn).*
33. *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*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

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.

34. 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.

35. 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 souvislosti dopadá pouze na vztahy budoucí.

36. 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 působil 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).“

45. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 1. 2024, č.j. 4 Afs 314/2022-19, kasační stížnost žalobce proti rozsudku českobudějovického soudu zamítl, když v bodech [21] – [23] konstatoval následující: „[21] (...) Krajský soud však v odůvodnění napadeného rozsudku správně vycházel ze skutečnosti, že s ohledem na přechodné ustanovení uvedené v čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. se úrok z neoprávněného jednání správce daně do 31. 12. 2020 uplatňoval podle původní právní úpravy, přičemž až od 1. 1. 2021, tj. s účinností nové právní úpravy, platí, že úrok z nesprávně stanovené daně vzniká každý den samostatně.

[22] Pokud stěžovatel namítl, že krajský soud vlastní závěry následně relativizoval v odstavci 36 odůvodnění napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud konstatuje, že zmíněnou pasáží spíše dále argumentačně podepřel svůj právní názor. Podle krajského soudu totiž i v případě, kdy by připustil nedělitelnost hmotněprávního nároku stěžovatele na úrok podle § 254 daňového řádu, v souladu s pravidly nepravé retroaktivity byl zákonodárce oprávněn jeho sazbu změnit. Správně zdůraznil, že změna právních předpisů ve formě nepravé retroaktivity představuje obecně přípustný princip. Pokud tak zákonodárce výslovně stanoví, že právní vztahy vzniklé před nabytím účinnosti nové právní úpravy se spravují původní právní úpravou až do doby účinnosti práva nového, a poté se řídí novou právní úpravou, nejedná se o nepřípustnou retroaktivitu. Tomuto závěru nemá Nejvyšší správní soud co vytknout.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

[23] V této souvislosti Nejvyšší správní soud pro úplnost připomíná, že již v rozsudku ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022-29, shrnul uplatňování časové působnosti právních norem. Konstatoval, že „s ohledem na princip právní jistoty a ochranu důvěry subjektů regulace v právo musí být jakýkoliv případ retroaktivity zakotven výslovně v zákoně. Zákon také musí vyřešit s tím spojené případy tak, aby nabytá práva byla řádně chráněna (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 12. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 78/92, N 15/1 SbNU 77, či nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, N 30/3 SbNU 227). Nauka i soudní praxe nicméně rozlišují mezi pravou retroaktivitou a retroaktivitou nepravou (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, N 13/7 SbNU 87, č. 63/1997 Sb., či rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 1 As 344/2017-54). O nepravou retroaktivitu jde v případě, že právní vztahy hmotného i procesního práva, které vznikly za platnosti práva starého, se ode dne účinnosti nového zákona řídí právem novým. Na rozdíl od pravé (tj. skutečné) retroaktivity, nepravá je v právním státě přípustná, avšak jen potud, pokud ostatní (intertemporální) ustanovení právního předpisu nestanoví se zřetelem na zvláštnosti některých právních vztahů něco jiného (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 3/94 (N 38/1 SbNU 279, č. 164/1994 Sb.).‘ Již v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS, přitom Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „každý ústavně přípustný případ retroaktivity je nutno expressis verbis zakotvit v zákoně. Jiný postup by znamenal rozpor se zásadou jasnosti a určitosti zákona, které představují součást principu právního státu (čl. 1 Ústavy České republiky). Znakem právního státu je právní jistota, ochrana důvěry občanů v právo, jejíž výrazem je mimo jiné i zákaz retroaktivity právních norem.“ V posuzovaném případě byly výše uvedené podmínky přípustnosti nepravé retroaktivity splněny. Jak totiž akcentoval již krajský soud, 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 nepřipustnému zásahu do již nabytých práv stěžovatele.“

46. Jak patrně, soudy přitakaly závěru, že postup správce daně stran výpočtu úroku byl v situacích, jaká tu byla (i) v případě žalobce ve věci sp. zn. 77 Af 9/2023, správný a že přijetím nové právní úpravy úroku z nesprávně stanovené daně nedošlo k nepřipustnému zásahu do již nabytých žalobcových práv. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[V] Náklady řízení

47. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Plzeň dne 25. 2. 2025

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.