



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka, ve věci

žalobce: **DVOŘÁK TRUCK – SERVIS s.r.o.**, IČ 02461587
sídlem Karlov 1119, 594 01 Velké Meziříčí
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční nám. 14/2588, 158 00 Praha 5

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**
sídlem Tolstého 2, 586 01 Jihlava

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2022, č. j. 1672640/22/2913-00551-706130,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 10. 11. 2022, č. j. 1672640/22/2913-00551-706130 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl námitku žalobce proti nesprávnosti úroku z neoprávněného jednání správce daně uvedeného ve vyznění Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, územní

pracoviště ve Velkém Meziříčí ze dne 16. 8. 2022, č. j. 1428756/22/2913-00551-706130 (dále jen „Vyrozumění“), kterým byl ve smyslu § 251a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), žalobce vyrozuměn o předpisu úroku z nesprávně stanovené daně vzniklého dle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu, který byl předepsán do evidence daní na osobní daňový účet dne 5. 8. 2022 ve výši 25 147 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce ve včas podané žalobě navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil. Pro určení výše úroku podle § 254 daňového řádu se použije právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá. Věta přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb. (dále jen „přechodná ustanovení“) protiústavně zpětně mění právo na určitou výši úroku. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105. O hmotněprávní ustanovení se podle rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69 jedná, pokud má být v důsledku jeho změny zasaženo do hmotněprávní sféry daňového subjektu. Stejně je nutno posuzovat povahu ustanovení, které upravuje úrok placený správcem daně za jeho pochybení, protože se jedná o příslušenství daně, tedy součást daňové povinnosti (§ 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.
3. Přechodným ustanovení, které žalovaný aplikoval, zpětně snížil úrok ze 14 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB na 8 % p.a. + reposazba vyhlášená ČNB. Ustanovení je retroaktivní a je otázkou, zda jde o retroaktivitu přípustnou. V demokratickém právním státě musí mít adresáti právních norem skutečnou možnost seznámit se s jejich obsahem, rozsahem svých práv a povinností. Pak mohou přizpůsobit své jednání a nést za něj odpovědnost. Zákon, který je účinný až poté, co vznikly skutečnosti, které reguluje, na jednání nemůže mít vliv. Přednost má právní jistota. Moc zákonodárná musí konat tak, aby zásah do již vzniklých práv nezpůsobil popření oprávněného očekávání, které již způsobil. Komplex zásad a jejich aplikace tvoří zákaz retroaktivity, srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 24. května 1994 sp. zn. Pl. ÚS 16/93 (N 25/1 SbNU 189; 131/1994 Sb.), a dělí se na retroaktivitu pravou a nepravou. Pravá retroaktivita je přípustná pouze výjimečně a nepravá, pokud zákonodárce odůvodní, proč je zásadním veřejným zájmem její existenci připustit).
4. Pokud úrok podle § 254 daňového řádu novela č. 283/2020 Sb. snížila, jedná se o pravě retroaktivní ustanovení, které je nepřipustné. Žalobci měl 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**, nemohou být negovány právní zásady. Musí přetrvat důvěra v právo – v roce 2017 zákonodárce založil legitimní očekávání, že bude daňový subjekt odškodněn úrokem ve výši 14% p. a. + reposazba vyhlášená ČNB. Ústavní soud se mnohokrát vyjádřil k ústavním kautelám oprávnění Parlamentu stanovit daně a poplatky podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod [např. náleží ze dne 21. dubna 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.)].
5. Shledal, že o přípustnou nepravou retroaktivitu se jedná v případech, kdy zákonodárná moc představí silný veřejný zájem, odůvodněný především mimořádnými okolnostmi. V nynějším případě zákonodárce v důvodové zprávě žádné takové důvody neuvedl. Ani v části Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem (str. 67 a násl.,

<https://bit.ly/3guM2EK>) a ani ve Zvláštní části k bodu 11. přechodných ustanovení (str. 175). Pokud tedy bod 11. způsobuje nepravou retroaktivitu, jde rozhodně o nepřipustnou nepravou retroaktivitu. Neobstojí poukaz žalovaného na pasáž důvodové zprávy stran snížení úroků shodně s úpravou výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Z důvodové zprávy nevyplývá, proč má být legitimní, že žalobce je omezen na svém právu na úrok ve výši 14 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB, pokud někdo jiný obdrží na žalobcův úkor nižší úroky z prodlení. Otázkou veřejného zájmu se Ústavní soud zabýval např. v nález sp. zn. I. ÚS 198/95 (Sbírka rozhodnutí, svazek 5, náleží č. 23). Veřejný zájem je zjišťován poměřováním nejrůznějších zájmů, po zvážení rozporů a připomínek. Výsledkem musí být, proč veřejný zájem převážil. To z důvodové zprávy neplyne. V důvodové zprávě nejsou uvedeny osoby a nároky, kterým je snížení úroků z prodlení ku prospěchu a osoby a nároky, kterým je snížení úroků podle § 254 daňového řádu k tíži, jak byly tyto skupiny poměřeny a proč je zde a jaký veřejný zájem na kompenzaci příslušenství daně mezi těmito skupinami.

6. Žalobce odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 26. 3. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 48/95, podle něž má prioritu ústavně konformní výklad právních norem před výkladem ústavně nekonformním. Daňová správa je si toho dobře vědoma - např. odškodňuje úrokem podle § 254 daňového řádu jednotlivé daňové subjekty podle rozsudku NSS ve věci Kordárna, ač zákon takové odškodnění před § 254a daňového řádu neznal, či neaplikuje sazbu úroku z daňového odpočtu podle rozsudku NSS ve věci EP Energy Trading. Přechodná ustanovení jsou neústavní, uplatní se závěr z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143. Žalobci náleží úrok podle § 254 daňového řádu platného do dne 1. 4. 2017 za celou dobu prodlení žalovaného, po kterou neoprávněně nakládal s finančními prostředky, a větu poslední bodu 11 přechodných ustanovení nelze aplikovat pro nedovolenou retroaktivitu. V případě, že neústavnost nelze odstranit ústavně konformním výkladem, žalobce navrhuje, aby soud předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení věty poslední bodu 11 přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Žalovaný při svém postupu konal souladně s daňovým řádem. Případné variantní řešení daňový řád vůbec nepřipouští. Povinností žalovaného bylo a je aplikovat přechodná ustanovení upravená v zákoně č. 283/2020. Úmysl zákonodárce je vysvětlen v důvodové zprávě k novele daňového řádu. K retroaktivě viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2022, č. j. 18 A 3/2022-38. K přípustnosti (ne)pravé retroaktivity např. rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 27/2012-46. V důvodové zprávě je avizovaná změna dostačujícím způsobem popsána a odůvodněna. Přechodná ustanovení mají nezastupitelnou roli. Jejich smyslem je řešení případných střetů staré a nové právní normy právě za účelem ochrany právní jistoty a vychází ze zásady zákazu retroaktivity. Jsou nezbytná za situace, kdy by jejich absence mohla mít vliv na právní vztahy vzniklé před účinností nového ustanovení. Stejně jako v daném případě.
8. Lze souhlasit se žalobcem, že pravá retroaktivita není v českém právním řádu přípustná, avšak za určitých podmínek lze připustit nepravou retroaktivitu. V daném případě je explicitně uvedeno (v přechodných ustanoveních), 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“*. Je tak určena pevná časová

hranice pro vznik úroků a ve spojení se základním pravidlem pro vznik úroků, podle kterého úroky vznikají za každý jednotlivý den, nemohl žalovaný postupovat jinak.

9. Pokud soud dospěje k závěru, že se v daném případě jedná o retroaktivitu, tak se s odkazem na výše uvedené jedná pouze o přípustnou retroaktivitu nepravou. Postup správce daně byl ve shodě se zákonem a v souladu s ústavním pořádkem České republiky. Žalovaný navrhuje, aby soud neshledal, že poslední větu bodu 11 přechodných ustanovení nelze aplikovat pro nedovolenou retroaktivitu, a proto ani nevyužil své pravomoci předložit věc k posouzení Ústavnímu soudu, jak požaduje žalobce.

IV. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
11. Spornou otázkou mezi stranami je použitelnost přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb., kterými byl snížen úrok ze 14 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB na 8 % p.a. + reposazba vyhlášená ČNB.
12. Podle § 2 odst. 4 daňového řádu zahrnuje daň taktéž příslušenství daně, kterým se rozumí podle odst. 5 téhož ustanovení i úroky a penále.
13. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu *základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je část ubrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední.*
14. Podle § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu *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, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.*
15. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu *výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.*
16. Podle bodu 11. přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád: *„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.“*
17. Žalobce byl žalovaným vyrozuměn Vyrozuměním o předpisu úroku z nesprávně stanovené daně vzniklého dle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu, který byl předepsán do evidence daní na osobní daňový účet dne 5. 8. 2022 ve výši 25 147 Kč. Žalovaný ve vyrozumění uvedl, že úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po dni jeho úhrady (od 10. 12. 2020 z částky 45 358 Kč a od 12. 10. 2020 z částky 93 627 Kč) do dne 5. 8. 2022, tedy do dne, kdy byl přeplatek za nesprávně odvedenou daň ve výši 138 985 Kč vrácen.
18. Proti výši tohoto úroku podal žalobce dne 22. 8. 2022 námitku podle § 159 odst. 1 daňového řádu č. j. 1454601/22/2913-00551-706130 (dále jen „námitka“). V námitce žalobce rozporoval

výši úroku ode dne 1. 1. 2021 – bod 11. přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. nelze aplikovat pro nedovolenou retroaktivitu, kterou vyvolává. Namítnul, že úrok byl vypočítán nesprávně sazbou 8 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB, ale správně měl být vypočítán sazbou 14 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB. Žalovaný se s námitkou žalobce neztotožnil a napadeným rozhodnutím ji zamítl.

19. V důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, je k bodu 11. a k části týkající se revize sankčního systému uvedeno:
20. *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. (pozn. důraz přidán krajským soudem)*
21. Jak uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, otázka (ne)přípustnosti retroaktivity resp. zpětné účinnosti právní normy, je v daném případě vyřešena právě přechodnými ustanoveními. Je nesporné, že přechodná ustanovení mají vzhledem ke své specifické povaze nezastupitelnou roli, neboť upravují pravidla pro aplikaci nových ustanovení na právní vztahy. Jejich smyslem je řešení případných střetů staré a nové právní normy právě za účelem ochrany právní jistoty a přitom vychází ze zásady zákazu retroaktivity. Jsou nezbytná zejména v případě, kdy by jejich absence mohla mít vliv na právní vztahy vzniklé před účinností nového ustanovení, jako v nynější věci.
22. Jak žalovaný uvedl, lze souhlasit s tím, že pravá retroaktivita není v českém právním řádu přípustná. Za určitých podmínek lze ale připustit retroaktivitu nepravou. Každý přípustný případ retroaktivity je pak nutno *expressis verbis* zakotvit v zákoně. A pokud by byla v tomto směru připuštěna nepravá retroaktivita, bylo by možno konstatovat, že v daném případě je explicitně uvedeno (v přechodných ustanoveních), 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“. Pouze

v případě absence explicitních přechodných ustanovení, tj. za situace, že zákonodárce mlčí jak k otázce, zda je nárok podle předchozí úpravy zachován, tak k aplikovatelnosti nové úpravy, je třeba primárně přijmout výklad jiný. To však není posuzovaný případ.

23. K otázce retroaktivity existuje poměrně bohatá judikatura, např. Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 14. 3. 2022 č. j. 18 A 3/2022-38 uvedl: *Sama okolnost, že nová právní úprava vyvolává v určitém rozsahu zpětné účinky, však tuto úpravu nečiní neústavní. V tomto směru se žalobkyně mýlí, pokud v žalobě bez dalšího považuje za nepřípustné, aby právní předpis působil zpětně (retroaktivně) do doby před svou platností s tím, že takový zákon je v rozporu s požadavkem legitimního očekávání a právní jistoty.* Je třeba důsledně rozlišovat mezi pravou a nepravou retroaktivitou (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publ. pod č. 63/1997 Sb.). Platí přitom, že o nepravou retroaktivitu se jedná tam, kdy se právní vztahy hmotného i procesního práva, které vznikly za platnosti práva starého, ode dne účinnosti nového zákona řídí právem novým.
24. Při rozlišení pravé a nepravé retroaktivity je možné vyjít z bohatých doktrinálních a judikatorních závěrů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 27/2012-46, publ. pod č. 2706/2012 Sb. NSS: *„účinky pravé retroaktivity by nová právní úprava vyvolávala pouze tehdy, pokud by měnila samotný vznik určitého právního vztahu nebo následky právního vztahu, které nastaly přede dnem její účinnosti (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, čj. 2 Afs 145/2006–38; nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, č. 107/1996 Sb., či ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, č. 119/2011 Sb.).*
25. Z uvedeného je tedy jasné, že v nynějším případě se nemůže jednat o pravou retroaktivitu.
26. V případě retroaktivity nepravé nová právní úprava nezakládá právní následky pro minulost. Skutečnosti nastalé v minulosti právně kvalifikuje jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost mění či ruší právní následky založené podle dřívějších předpisů. NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 27/2012-46 dále uvedl, že *„Nová právní úprava tak zasahuje do předchozích skutečností i do nabytých práv (blíže viz např. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, č. 119/2011 Sb., či náleží ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb., rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2011, čj. 7 As 95/2010–55, č. 2555/2012 Sb. NSS, či Procházka, A. Retroaktivita zákonů. Slovník veřejného práva. Sv. III. Brno, 1934, s. 800). V případech časového střetu staré a nové právní úpravy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle předchozí právní úpravy řídí novou právní normou. Oproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy, právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, i vykonané právní úkony se řídí zrušenou právní normou (blíže viz např. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb., usnesení ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 11/99, č. 44/1999 Sb. ÚS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2007, čj. 9 Afs 25/2007–95, č. 2037/2010 Sb. NSS)“.*
27. Na rozdíl od pravé (tj. skutečné) retroaktivity je nepravá retroaktivita v právním státě přípustná –ale jen potud, pokud ostatní (intertemporální) ustanovení právního předpisu nestanoví se zřetelem na zvláštnosti některých právních vztahů něco jiného [náleží Ústavního soudu ze dne 12. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 3/94, publ. pod č. 164/1994 Sb.].
28. Podle rozsudku NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 1 As 344/2017 se v rozhodovací praxi správních soudů ustálil přístup, podle něhož je otázka retroaktivity právní úpravy posuzována se značnou přísností v oblasti práva hmotného, zatímco u norem procesního charakteru je

připouštěn obecně volnější výklad. Jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, v procesních otázkách se soudy obvykle přiklánějí k tomu, že chybí-li v zákoně potřebná přechodná ustanovení, uplatní se jako výchozí princip nepravá retroaktivita (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Azs 55/2006-60, č. 1349/2007 Sb. NSS; ze dne 25. 3. 2009, č. j. 2 As 83/2008-124; ze dne 31. 12. 2009, č. j. Komp 6/2009-35, č. 2021/2010 Sb. NSS; či usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. Konf 3/2003-18, č. 485/2005 Sb. NSS). Přestože se tento přístup stal předmětem kritiky v odborné literatuře, potvrdil ho i Ústavní soud (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2016 sp. zn. IV. ÚS 2989/16). Při jakémkoliv výkladu procesních ustanovení je nutno dávat pozor, aby provedený výklad nebyl na újmu procesním právům, zejména aby nezkrátil účastníka na právu na přístup k soudu (srov. usnesení NSS ze dne 13. 5. 2003, č. j. 6 Ads 23/2003-12). Naopak v hmotném právu lze vysledovat tendenci ke striktnějšímu výkladu, kdy při nejasnosti či nedostatku výslovné právní úpravy vycházejí soudy z toho, že zákony mohou působit výhradně jen prospektivně a nepřijatelná je tedy jakákoliv (i nepravá) retroaktivita (srov. rozsudky NSS ze dne 21. 12. 2006, č. j. 7 Afs 151/2006-67, č. 1524/2008 Sb. NSS, či ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 As 17/2009-61, č. 2408/2011 Sb. NSS).

29. Podle rozsudku ze dne 12. 1. 2011, č. j. 9 As 72/2010-152 musí být základem jakéhokoliv výkladu časové účinnosti zákona výslovně projevovaná vůle zákonodárce. Ten má poměrně velkou volnost úvahy a může tak například zavést nepravou retroaktivitu i v hmotném právu. K projevení vůle v souzené věci došlo – zákonodárce předmětný problém upravil v rámci přechodných ustanovení.
30. K nepřijatelnosti retroaktivity se dále vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 27/2012-46: Zatímco u pravé retroaktivity obecně platí zásada její nepřijatelnosti, ze které existují striktně omezené výjimky (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2009, č. j. 1 As 26/2009-69, č. 1873/2009 Sb. NSS), u retroaktivity nepravé platí naopak zásada obecné přijatelnosti, ze které existují výjimky její nepřijatelnosti. *Ačkoliv je tedy nepravá retroaktivita zásadně přijatelná, nelze a priori vyloučit, že zájem jednotlivce na aplikaci předchozí právní úpravy v konkrétním případě převáží nad veřejným zájmem na její změně s ohledem na zásadu právní jistoty a ochrany důvěry v právo (blíže viz např. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, č. 119/2011 Sb.). Pro oblast daní Ústavní soud upřesnil podmínky nepravé retroaktivity v náleží sp. zn. Pl. ÚS 9/08, č. 236/2011 Sb.: „Nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přijatelná 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. O nepřijatelnosti tohoto druhu retroaktivity přitom může svědčit jeho nedostatečné odůvodnění v rámci vadného legislativního procesu, popř. jeho důsledky, v jejichž rámci je porušen např. princip rovnosti adresátů práva.“ Otázku legislativního řešení časového střetu právních úprav je proto třeba posuzovat hlediskem zásady proporcionality (blíže viz náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb.). Nejvyšší správní soud tedy závěrem konstatuje, že zákonodárce změnu právní úpravy dostatečně a přiléhavě odůvodnil, přičemž v jejím důsledku nedošlo k porušení principu rovnosti adresátů práva ani k narušení jiných ústavně zaručených hodnot. Zájem žalobce na osvobození od daně z nemovitostí nepřevážil společenské a legislativní změny, jež stály za přijetím zákona č. 1/2009 Sb. Rovněž tak nelze mít za to, že by placení daně z nemovitostí mohlo mít na žalobce rdousivý efekt, resp. že by byla překonána hranice únosnosti“.*

31. Žalovaný rovněž vhodně poukázal na důvodovou zprávu, část týkající se revize sankčního systému: „2.3 Revize sankčního systému – Počet a základní konstrukce stanovených následků porušení povinností při správě daní a náhrad v režimu daňového řádu by měly zůstat v zásadě beze změny. Základním východiskem pro systematickou a věcnou revizi sankčního systému v rámci daňového řádu by mělo být rozčlenění sankcí do tří kategorií: 1) sankce trestního charakteru, 2) reparační úroky, 3) kompenzační úroky.
32. Postih reparačního charakteru je sankcí v širším slova smyslu, tj. nepříznivým následkem, který je spojen s porušením určité právní povinnosti, a to konkrétně povinnosti platební. Jeho smyslem je provést odčinění negativních ekonomických následků, které v důsledku tohoto porušení nastaly. Tento postih současně nemá charakter trestního postihu, ale paušalizované náhrady (reparace), přičemž nárok na tuto reparaci vzniká ze zákona. Charakter tohoto postihu umožňuje, aby byl aplikován jak na straně daňového subjektu, tak na straně správce daně. Pokud jde o výši reparace, z pohledu právního řádu jako celku platí, že by v rámci právního řádu měla být vnímána pokud možno jednotně. V tomto ohledu lze odkázat na úpravu občanského zákoníku, resp. nařízení vlády č. 351/2013 Sb., které stanoví výši úroku z prodlení ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, které předchází kalendářnímu pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů. Vzhledem ke skutečnosti, že reparační úroky nemají charakter trestu, nemá jejich snížení vliv na úroky, které vznikly před účinností změny. Vhodný přechodný režim je možné nastavit prostřednictvím přechodných ustanovení. (pozn. důraz přidán krajským soudem)
33. 3.3 Revize sankčního systému – V důsledku provedené revize daňového sankčního systému dochází zejména k novému nastavení výše úroků, a to shodně s úpravou výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku, čímž v rámci daňového řádu dochází k systémovému snížení úroků, a to oboustranně, tzn. jak u úroků hrazených daňovým subjektem v případě jeho vzniku správcem daně, tak i úroků hrazených správcem daně daňovému subjektu. Dále je v rámci části čtvrté daňového řádu navrhováno odstranění nesystémových výjimek. Uvedenými změnami dochází k posílení ústavního principu rovnosti (čl. 1 Listiny). 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). V aplikační praxi je v případě sankcí vznikajících či ukládaných při správě daní třeba zkoumat jejich případnou povahu trestu largo sensu. Povahou úroku z prodlení ve smyslu § 252 a § 253 daňového řádu se ve své rozhodovací činnosti zabýval Nejvyšší správní soud. Ve svém rozhodnutí č. j. 4 Afs 210/2014-57 ze dne 24. listopadu 2015 dovodil, že úrok z prodlení nepředstavuje sankci trestní povahy, ale sankci v širším smyslu (viz např. odstavec 66 uvedeného rozhodnutí). Úrok z prodlení vzniká ex lege a představuje paušalizovanou náhradu ve výši obvyklé ceny peněz, což odpovídá jeho primárně reparační funkci. Vzhledem k uváděné skutečnosti, že úrok v podobě postihu ve výši obvyklé ceny peněz nemá charakter trestu, nemá jeho navrhované snížení vliv na úroky hrazené daňovým subjektem, které vznikly před účinností předkládané změny.
34. Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s článkem 49 Listiny základních práv Evropské unie. Veškeré změny respektují zásadu zákonnosti a přiměřenosti. Návrh zákona nezakládá žádné retroaktivní následky pro daňové subjekty ve smyslu tzv. pravé retroaktivity, všechny změny budou posuzovány ex nunc ve vztahu k účinnosti jednotlivých ustanovení. Zároveň, vzhledem k faktu, že návrh v případě sankcí pouze snižuje jejich stávající horní hranice, tak lze konstatovat, že se nezavádějí nepřiměřeně vysoké sankce.

35. 6.2 Dopady spojené s vybranou právní úpravou – Cíle, a tedy i dopady navrhovaných změn, jsou především kvalitativní – zvyšují efektivnost správy daní (jedná se zejména o snižování administrativní zátěže a zjednodušování procesů). Většina změn obsažených v návrhu zákona nemá hospodářský a finanční dopad. Případné dílčí finanční dopady budou mít v celkovém objemu zřejmě zanedbatelnou výši, a to jak z pohledu daňových subjektů, tak i z pohledu správce daně. Úpravou, u které lze hospodářský a finanční dopad zejména očekávat, je (i) zvětšení časového prostoru pro tzv. konkludentní stanovení daně o 15 dní (viz navrhovaná změna v § 140 a 144 daňového řádu), (ii) nové nastavení výše úroků hrazených jak daňovým subjektem, tak i správcem daně v důsledku provedené revize daňového sankčního systému (viz navrhovaná úprava v rámci části čtvrté daňového řádu), (iii) možnost vyplacení zálohy na daňový odpočet (viz návrh nového § 174a a § 174b daňového řádu).
36. Prvním opatřením, které má a i v budoucnu bude mít dopad na veřejné rozpočty, je navrhovaná úprava úroků, a to jak hrazených daňovým subjektem, tak i správcem daně. V důsledku schválení novely daňového řádu dojde k žádoucímu rozčlenění úroků na: 1. reparační, jimiž jsou úrok z vratitelného přeplatku (současný § 155 odst. 5, navrhovaný § 253a daňového řádu), úrok z prodlení (současný § 252 a § 253, navrhovaný § 252 daňového řádu) a úrok z neoprávněného jednání správce daně – nově úrok z nesprávně stanovené daně (§ 254 daňového řádu). Výše těchto úroků se navrhuje (shodně s úpravou úroku z prodlení podle občanského zákoníku) ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, které předchází kalendářnímu pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 % (současné zvýšení činí 14 %). 2. kompenzační, jimiž jsou úrok z posečkané částky (současný § 157, návrh § 253 daňového řádu) a úrok z daňového odpočtu (§ 254a daňového řádu). Výše kompenzačních úroků je odvozena od úroků reparačních, a to v poloviční výši (v současnosti činí zvýšení repo sazby 7 % u úroku z posečkané částky a 2 % u úroku z daňového odpočtu).
37. Jak z výše uvedeného textu vyplývá, dochází k systémovému snížení úroků, a to oboustranně, tzn. jak u úroků hrazených daňovým subjektem v případě jeho vzniku správcem daně, tak i úroků hrazených správcem daně daňovému subjektu. Z hlediska hospodářských a finančních dopadů lze v obecné rovině předmětnou právní úpravu vnímat z pohledu daňového subjektu i správce daně jak pozitivně (potřeba finančních prostředků na úhradu případně vzniklých úroků bude nižší), tak i negativně (v případě vzniku úroku bude povinným subjektem hrazeno méně).
38. Z pohledu správce daně s ohledem na charakter navržené právní úpravy (snížení většiny reparačních úroků o 6 %, snížení úroku z posečkané částky o 3 % a zvýšení úroku z daňového odpočtu o 2 %) je možné usoudit, že by mohlo dojít ke snížení příjmů (potazmo zvýšení výdajů) veřejných rozpočtů. Teoreticky by z pohledu veřejných rozpočtů mohlo v důsledku těchto změn dojít k poklesu příjmů cca o 496 mil. Kč a zvýšení výdajů o 306 tis. Kč. Zvýšení výdajů se vztahuje k úroku z daňového odpočtu, u něhož sice dochází k navýšení o 2 %, ovšem v důsledku nově navrhovaného institutu zálohy na daňový odpočet dojde ke snížení okruhu situací, ve kterých bude tento kompenzační úrok vznikat, takže by předmětné zvýšení ve výsledku nemělo mít zásadnější dopad na státní rozpočet. Na straně druhé je ale navrhováno též snížení úroků hrazených správcem daně (opět snížení reparačních úroků o 6 %), což by mělo eliminovat výdaje veřejných rozpočtů cca o 24 mil. Kč. Vyčíslení odhadu daňového dopadu bylo provedeno prostým poměrem navrhované právní úpravy k úrokům, které vznikly v roce 2018 u dvou nejvýznamnějších správců daně, a to Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, jak vyplývá z údajů uvedených v tabulce č. 1 a v tabulce č. 2.“

39. Vzhledem k určení pevné časové hranice pro vznik úroků přechodnými ustanoveními („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“) a ve spojení se základním pravidlem pro vznik úroků, podle kterého úroky vznikají za každý jednotlivý den, jsou-li splněny podmínky pro vznik, nemohl v posuzované věci žalovaný postupovat jinak. Nejde o nepravou retroaktivitu a nebylo tak na místě aplikovat předchozí úpravu na stanovení úroků.
40. Odhlédnout zde nelze ani od specifické povahy přechodných ustanovení. Ta upravují pravidla pro aplikaci nových ustanovení na právní vztahy. Vztah přechodných ustanovení k normě, jejíž aplikaci upravují, je v podstatě akcesorický. Jejich smyslem je řešení případných střetů staré a nové právní normy za účelem ochrany právní jistoty. Vychází přitom ze zásady zákazu retroaktivity. Přechodná ustanovení jsou nezbytná zejména za situace, kdy by jejich absence mohla mít vliv na právní vztahy vzniklé před účinností nového ustanovení (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 9. 2018, č. j. 7 As 87/2018-34).
41. Snížení sazby úroku podle § 254 daňového řádu z 14 % na 8 % bylo výslovně řešeno novelou provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., přičemž přechodná ustanovení určují, jaké znění se použije na jednotlivá období. Judikatura Ústavního soudu potvrzuje, že úrok z nesprávně stanovené daně je institutem ochrany majetku (§ 11 odst. 1 Listiny) a změna jeho výše v souladu se zákonem nepředstavuje protiústavní zásah do právní jistoty (viz např. náleží ÚS ze dne 28. 5. 2024 sp. zn. III. ÚS 3082/23, usnesení ÚS ze dne 17. 4. 2024 sp. zn. IV. ÚS 825/24). Přechodná ustanovení jsou závaznou součástí zákona a určují, zda se použije stará, nebo nová právní úprava. NSS výslovně uvedl, že jejich smyslem je řešení střetu staré a nové normy za účelem ochrany právní jistoty (výše citovaný rozsudek 7 As 87/2018-34).
42. Jak vyplývá z právní věty rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19: *Zákonodárce neporušil pravidla časové působnosti norem ani přípustnosti nepravé retroaktivity, pokud v přechodných ustanoveních uvedených v čl. II bodech 11 a 12 zákona č. 283/2020 Sb. výslovně stanovil, že se úrok z neoprávněného jednání správce daně do 31. 12. 2020 uplatňoval podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a úrok z nesprávně stanovené daně od 1. 1. 2021, který podle § 251a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 vzniká každý den samostatně, se uplatňuje podle § 254 tohoto zákona.*
43. S ohledem na uvedené lze konstatovat, že předmětná úprava není protiústavní či že by došlo k porušení právní jistoty nebo legitimního očekávání. Žalovaný při stanovení výše úroků z nesprávně stanovené daně postupoval správně. Ustanovení není pravě retroaktivní, jak se žalobce domnívá. Nedošlo ani k nesprávnému postupu ve smysli judikatury Ústavního soudu, jež žalobce v žalobě předkládá. Nejde ani o nepřípustnou nepravou retroaktivitu. Námitka veřejného zájmu je lichá. Názor žalovaného v této věci naopak ob stojí. S ohledem na uvedené pak nelze přisvědčit žalobci, že by správce daně přiznal úrok nesprávně, pokud nepřiznal žalobci úrok v sazbě 14 % p. a. + reposazba vyhlášená ČNB.
44. Soud vychází ze závěru nálezu Ústavního soudu ze dne 26. 3. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 48/95, který žalobce uvádí, tj. že má prioritu ústavně konformní výklad právních norem před výkladem ústavně nekonformním, avšak s ohledem na uvedené se v nynějším případě o ústavně nekonformní výklad nejedná. Z tohoto důvodu soud také nepřistoupil k předložení návrhu Ústavnímu soudu na zrušení normy, jak žalobce požadoval.

45. Žalobce odkazuje na rozsudek NSS ze dne ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105 s tím, že 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 tomuto soud uvádí, že postup žalovaného není v rozporu s tímto rozsudkem. Žalovaný postupoval správně podle daňového řádu, jakož i podle jeho přechodných ustanovení. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že úrok je příslušenstvím daně, avšak neztotožňuje se s tím, že by se na řešený případ měl vztahovat rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69. Ani s žalobcem uvedeným rozsudkem rozšířeného senátu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143 *není postup správce daně v rozporu.*
46. K odkazu žalobce na rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143 soud uvádí, že závěr tohoto rozsudku je správný jako obecné intertemporální pravidlo pro úroky. V poměrech novely zákona č. 283/2020 Sb. však neplatí bez dalšího, protože zákonodárce přijal výslovná přechodná ustanovení, která rozdělila úročení na období do 31. 12. 2020 a od 1. 1. 2021 (srov. oproti situaci v rozsudku ze dne 17. 12. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24 „*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.*“). Proto není v rozporu, že do novely běží úrok např. 14 % a po novele už 8 %; jde o zákonem výslovně stanovenou nepravou retroaktivitu.
47. Krajský soud uzavírá, že žalovaný tak postupoval správně, pokud žalobci přiznal po změně daňového řádu úrok ve výši 8 %. Větu poslední bodu 11 přechodných ustanovení bylo možné aplikovat, neboť nejde o nedovolenou retroaktivitu.

V. Závěr a náklady řízení

48. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
49. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. března 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu