

Nepředchází



US23012361

Potvrzení o doručení dokumentu

Organizace: Ústavní soud

| | |
|------------------------|-----------------|
| ÚSTAVNÍ SOUD ČR | |
| Joštova 8, 660 83 Brno | |
| Došlo dne: | 22 -02- 2023 |
| 1+1 | krát Přílohy: - |
| Vyřizuje: | |

Základní údaje

Číslo podání: US CKDP 0002806/23

Odesílatel: Krajský soud v Plzni

Věc: 57Af 21/2021- čl. 42 návrh lh. 24/2 Ci

Doručeno: 22. 2. 2023 17:31:28

K Rukám:

ID zprávy: DZ-176000

Do vlastních rukou: Ne

Email/DS: yaraba4

Spisová značka:

SP. Zn. Odesílatele: 57Af 21/2021

Seznam validací

| Výsledek | Soubor | Subjekt certifikátu | Vystavitel |
|--------------------|--------------------|---|--|
| Příloha je validní | 57Af-21-2021-8.pdf | | |
| Podpis je platný | 57Af-21-2021-8.pdf | T=administrativní pracovník, SERIALNUMBER=P695182, G=Lucie, SN=Cinová, CN=Lucie Cinová, OU=1229, OU=KS v Plzni, O=Krajský soud v Plzni, OID.2.5.4.97=NTRCZ-00215694, C=CZ | CN=PostSignum Qualified CA 4, O="Česká pošta, s.p.", OID.2.5.4.97=NTRCZ-47114983, C=CZ |
| Podpis je platný | PrijataDZ.zfo | SERIALNUMBER=591490, CN=Informační systém datových schránek - produkční prostředí, O=Ministerstvo vnitra České republiky, OID.2.5.4.97=NTRCZ-00007064, C=CZ | CN=PostSignum Qualified CA 4, O="Česká pošta, s.p.", OID.2.5.4.97=NTRCZ-47114983, C=CZ |

KRAJSKÝ SOUD V PLZNI

Veleslavínova 40, 306 17 Plzeň

tel.: 377 868 888, fax: 377 868 000, e-mail: podatelna@ksoud.plz.justice.cz, IDDS: yaraba4

Nepředchází

Ústavní soud

Joštova 8

660 83 Brno

datovou schránkou

Navrhovatel: Krajský soud v Plzni, senát 57

Účastníci řízení: 1. Poslanecká sněmovna Parlamentu
2. Senát Parlamentu

Případní vedlejší účastníci: 1. Vláda
2. Veřejný ochránce práv

| | |
|-------------------------|---------------------------|
| ÚSTAVNÍ SOUD ČR | |
| Joštova 8, 660 83 Brno | |
| Došlo dne: | 22 -02- 2023 ⁵ |
| ____ krát Přílohy: ____ | |
| Vyřizuje: | |

Návrh podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky na vyslovení protiústavnosti poslední věty ustanovení § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, znějící: „Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

I.

Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

1. Žalobkyně – paní I. V. (dále jen „žalobkyně“) – se žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni (dále též jen „*krajský soud*“), zaevidovanou u krajského soudu pod sp. zn. 57 Af 21/2021, domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 21. 6. 2021, č. j. 22538/21/5100-41453-711335 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“). Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „FÚ KV“) ze dne 25. 11. 2020, č. j. 966831/20/2407-50521-402678 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“), jímž FÚ KV přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), ve znění účinném do 31. 12. 2020. Změna byla učiněna v neprospěch žalobkyně, a to tak, že se jí žádný úrok nepřiznává.
2. Žalobkyně se domáhala úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu poté, co Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76, zrušil rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 11. 2019, č. j. 57 Af 5/2018-166 a rovněž žalobkyni napadená správní rozhodnutí (tj. rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017 ve spojení s rozhodnutím FÚ KV ze dne 11. 8. 2017), jimiž byla žalobkyni uložena pokuta 100 000 Kč za spáchání přestupku dle § 37a odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o účetnictví*“). Důvodem pro zrušení uvedeného rozsudku krajského soudu, jakož i správních rozhodnutí o uložení pokuty, byl závěr kasačního soudu, že v případě žalobkyně měla být aplikována pozdější, pro ni příznivější právní úprava, podle které již došlo k prekluzi předmětného přestupku. Pokuta tak od žalobkyně byla vybrána na základě správního rozhodnutí, které bylo později zrušeno soudem jako nezákonné, což žalobkyni vedlo k uplatnění nároku na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu.
3. FÚ KV prvostupňovým rozhodnutím požadovaný úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobkyni přiznal od 13. 1. 2018 do okamžiku použití vrácené pokuty na jiné její daňové nedoplatky. K odvolání žalobkyně (žalobkyně žádala vyšší částku úroku) žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí FÚ KV v neprospěch žalobkyně tak, že se jí úrok nepřiznává, a to s odkazem na novelizaci § 254 odst. 1 daňového řádu provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. a účinnou od 1. 7. 2017, dle které úrok podle tohoto zákonného ustanovení *nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy*. Podle žalovaného se v posuzovaném případě jednalo o dělenou správu, tudíž žalobkyni úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, přiznat nelze.
4. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně podala předmětnou správní žalobu, ve které namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí mimo jiné v tom, že žalovaným aplikovaná právní úprava, tj. § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, je protiústavní. Dle žalobkyně dochází ke svévoli zákonodárce, který omezil právo na paušalizovanou náhradu dle § 254 odst. 1 daňového řádu jen na osoby, jímž byla uložena daňová povinnost. Tím podle žalobkyně došlo k libovůli zákonodárce při rozlišování práv srovnatelných skupin subjektů. Žalobkyně proto navrhla, aby soud, uzná-li to za potřebné pro své rozhodnutí, předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení dotčené (dle žalobkyně protiústavní) právní úpravy.
5. Senát 57 krajského soudu (dále jen „*navrhovatel*“) při své poradě dospěl k závěru, že žaloba byla podána včas a že splňuje všechny podmínky přípustnosti, tudíž je způsobilá k meritornímu posouzení.
6. Navrhovatel rovněž dospěl k závěru, že žalovaným aplikovaná právní úprava obsažená v § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, je relevantní a podstatná pro posouzení důvodnosti předmětné žaloby (viz níže čl. II. tohoto návrhu).

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

II.

Relevantní právní úprava

7. V projednávané věci žalovaný v napadeném rozhodnutí aplikoval ustanovení § 254 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, které neslo označení „Úrok z neoprávněného jednání správce daně“. Odstavec 1 tohoto zákonného ustanovení zněl: „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 uhradena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně vyšší sazbě 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“. Navrhovatelem zvýrazněná poslední věta byla do § 254 odst. 1 daňového řádu doplněna novelizací provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. (část šestá, čl. X, bod 24.), která nabyla účinnosti dne 1. 7. 2017 (dále jen „Novelizace DR“).
8. Přechodná ustanovení Novelizace DR (část šestá, čl. XI, bod 1) stanovila, že řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Dle judikatury správních soudů (shrnuté např. v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2021, č. j. 29 Af 27/2019-324, body 17 a 18) platí, že z hlediska případné aplikace novelizovaného znění § 254 daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 se rozhodná právní úprava úroku dle § 254 daňového řádu určí podle okamžiku jeho vzniku, tj. okamžiku, kdy uložená poplatková povinnost byla splatná, popř. kdy byla zaplacená (došlo-li by k tomu po splatnosti). V posuzované věci rozhodnutí o uložení pokuty ze dne 11. 8. 2017 určilo splatnost pokuty 15 dní od právní moci rozhodnutí, přičemž k té došlo 12. 1. 2018 (v návaznosti na den doručení odvolacího rozhodnutí ze dne 15. 12. 2017, tím byl den 28. 12. 2017). Mezi žalobkyní a žalovaným pak nebylo sporu, že žalobkyně předmětnou pokutu uhradila ve lhůtě splatnosti, tj. již za účinnosti novelizovaného znění § 254 daňového řádu účinného od 1. 7. 2017.
9. Hmotněprávní charakter nároku na úrok dle § 254 daňového řádu pak neumožňuje, aby pozdější novelizace tohoto zákonného ustanovení měla vliv na vznik, výši a trvání nároku na úrok v době před účinností takové novelizace, neboť by se jednalo o pravou retroaktivitu, která je až na zcela mimořádné výjimky (které by musely být zákonodárcem výslovně normovány) zakázána, přičemž tento zákaz vyplývá z čl. 1 Ústavy České republiky (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96). Z tohoto důvodu se na případ žalobkyní nárokovaného úroku vzniklého do 31. 12. 2020 neaplikuje další novelizace § 254 daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb., která s účinností od 1. 1. 2021 změnila dosavadní institut úroku z neoprávněného jednání správce daně na úrok z nesprávně stanovené daně. Platí totiž, že podle přechodného ustanovení čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb., který novelizoval daňový řád s účinností od 1. 1. 2021, se úrok podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti této novely. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 AfS 173/2022-27, bod [17]).
10. Z uvedených důvodů navrhovatel dospěl k závěru, že rozhodnou právní úpravou pro posouzení žalobkyní uplatněného nároku na úrok dle § 254 daňového řádu (ať již celého, či jeho podstatné části vzniklé do 31. 12. 2020) je znění daňového řádu účinné od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020.
11. Navrhovatel souhlasil s žalovaným, že se v posuzovaném případě při inkasu předmětné pokuty od žalobkyně jednalo o dělenou správu, a to z dále uvedených důvodů.

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

12. Dělenou správu upravuje § 161 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, následovně:

„(1) K dělení správě dochází, je-li rozhodnutím orgánu veřejné moci, který není správcem daně, vydaným při výkonu veřejné moci uložena platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu a postupuje-li se při jeho placení podle tohoto zákona nebo podle jeho jednotlivých ustanovení. To platí i tehdy, pokud vznikla platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu přímo ze zákona bez vydání rozhodnutí.“

(2) Orgán veřejné moci věcně příslušný ke správě placení peněžitého plnění podle odstavce 1 je v tomto rozsahu správcem daně. Osoba povinná k placení tohoto peněžitého plnění má stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt při placení daní.

(3) K dělení správě rovněž dochází, jestliže zákon stanoví, že ke správě placení peněžitého plnění je příslušný jiný správní orgán než orgán veřejné moci, který platební povinnost k peněžitému plnění uložil.“

13. K vymezení dělené správy existuje ustálená judikatura soudů, z níž lze odkázat např. na usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb. ze dne 16. 9. 2021, č. j. Konf 11/2020-17, dle kterého:

„[14] Obě strany sporu ve věci poukazují na úpravu dělení daňové správy. Dělená daňová správa může nastat ve dvou případech. Prvním z nich je situace, kdy je orgánem veřejné moci, jenž není správcem daně, uložena určitá platební povinnost osobě, která není daňovým subjektem (§ 161 odst. 1 daňového řádu). K uložení této peněžitě povinnosti došlo na základě „nedaňového“ zákona. Jde o tzv. procesní dělenou správu, neboť orgán, který peněžitě plnění uložil, vybírá, vymáhá a eviduje toto peněžitě plnění a při úkonech v rámci výběru, vymáhání či evidenci plnění používá daňový řád. Tento orgán veřejné moci má postavení, jako by byl správce daně, a osoba, která je povinna tohoto plnění hradit, má pak postavení obdobné daňovému subjektu. Toto peněžitě plnění se rovněž považuje za daň. Druhá situace je upravena v § 161 odst. 3 daňového řádu; jde o tzv. dělenou správu věcnou, neboť při ní dochází k přesunu kompetence z „původního“ orgánu veřejné moci, který peněžitě plnění uložil, na orgán veřejné moci, který ji bude spravovat (vymáhat, vybírat a evidovat; Lichnovský, O. a kol. Daňový řád, 4. vydání, Praha: C. H. Beck, 2021, komentář k § 161).“

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

14. V případě žalobkyně se jednalo o pokutu jí uloženou a od ní vybranou za přestupek podle zákona o účetnictví. Podle § 37ab zákona o účetnictví (v relevantním znění účinném do 1. 7. 2017) platilo, že přestupky podle tohoto zákona projednává finanční úřad, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak. Vzhledem k tomu, že zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), který se na posuzovaný případ žalobkyně měl aplikovat, jako příznivější právní úprava (viz výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76) neupravoval inkaso a vymáhání pokut uložených za přestupek, uplatnila se obecná úprava obsažená v § 106 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), podle které pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění se uplatní postup pro správu daní.
15. Při ukládání předmětné pokuty FÚ KV vystupoval z pozice správního orgánu (projednávajícího přestupek žalobkyně) a procesním předpisem pro řízení, v němž byla pokuta uložena, byl zákon o odpovědnosti za přestupky a subsidiárně správní řád. Žalobkyni uložená pokuta byla platební povinností uloženou na základě „nedaňového“ zákona, byť finančním úřadem (obvykle

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

plnicím roli správce daně), který ale byl v postavení správního orgánu rozhodujícího v přestupkovém řízení, nikoli v postavení správce daně.

16. Zákon o účetnictví (ani zákon o odpovědnosti za přestupky) nestanovil jinak, proto byl příjem z pokuty za přestupky dle zákona o účetnictví příjmem státního rozpočtu (§ 6 odst. 1 písm. q) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech). Předmětná pokuta uložená dle zákona o účetnictví tudíž byla peněžitým plněním, které je příjmem veřejných rozpočtů v rámci dělené správy, a proto naplnila legální definici „daně“ dle § 2 odst. 3 daňového řádu.
17. Až navazující procesní postup výběru pokuty byl v režimu daňového řádu, kde již FÚ KV vystupoval v roli správce daně, a to na základě § 106 odst. 3 správního řádu. Daňový řád se tedy aplikoval až při výběru, resp. při evidenci a placení uložené pokuty. Jednalo se tedy o případ tzv. procesní dělené správy ve smyslu § 161 odst. 1 daňového řádu.
18. Z uvedených důvodů navrhovatel dospěl k závěru, že žalovaným aplikovaná právní úprava obsažená v § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, je relevantní pro posouzení důvodnosti předmětné žaloby. Tudíž otázka případného rozporu poslední věty uvedeného zákonného ustanovení s ústavním pořádkem České republiky je podstatná a určující pro posouzení důvodnosti předmětné žaloby namítající nezákonnost napadeného rozhodnutí.
19. Pro úplnost navrhovatel uvádí, že neshledal důvodnou žalobní námitku o ztrátě funkční příslušnosti žalovaného v důsledku přechodných ustanovení novelizace daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 (část první, čl. II, bod 12 zákona č. 283/2020 Sb.). V projednávané věci FÚ KV zvolil cestu vydání rozhodnutí o žalobkyní uplatněném nároku na úrok dle § 254 daňového řádu, čímž vybočil z režimu § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu (správce daně zpravidla nevydává o úroku dle § 254 daňového řádu rozhodnutí, ale pouze vyrozumívá o předpisu úroku, tudíž opravným prostředkem pak je námitka dle § 159 daňového řádu). Ovšem tento postup FÚ KV nebyl na úkor žalobkyně, které se dostalo možnosti přezkumu rozhodnutí o úroku v odvolacím řízení a následně v soudním řízení správním (čehož i žalobkyně využila). Z hlediska určení rozhodného znění daňového řádu pro řízení (procesní postup žalovaného) od okamžiku, kdy došlo ke změně právní úpravy (tj. 1. 1. 2021), bylo třeba na řízení vedené správním orgánem (v daný okamžik žalovaným) pohlížet jako na odvolací řízení, nikoli jako na postup v režimu § 254 odst. 5 daňového řádu, tudíž uvedené řízení se od 1. 1. 2021 procesně dokončilo podle nové (procesní) úpravy, ovšem úpravy odvolacího řízení (které nedoznalo podstatných změn), nikoli námitkového řízení dle nového znění § 251a odst. 4 ve spojení s § 159 daňového řádu. Žalovaný tudíž v dané věci neztratil funkční příslušnost k rozhodnutí o odvolání žalobkyně, jak nedůvodně namítala žalobkyně.

III.

Aktivní legitimace navrhovatele a přípustnost návrhu

20. Podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky platí, že *dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu.*
21. Aktivní legitimace navrhovatele je upravena v § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého *návrh na zrušení zákona nebo jeho jednotlivých ustanovení je oprávněn podat též soud v souvislosti se svou rozhodovací činností podle čl. 95 odst. 2 Ústavy.*
22. Jak již bylo uvedeno výše, napadená část ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, je podstatná a určující pro posouzení důvodnosti předmětné žaloby namítající nezákonnost napadeného rozhodnutí.
23. Jelikož navrhovatel dospěl k závěru, že předmětná část zákona je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, a to z důvodů podrobně popsanych níže v čl. V. tohoto návrhu, a rovněž že není možný její ústavně konformní výklad (dikce zákona je jednoznačná a

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

nepřipouští různé výklady – podrobněji viz níže čl. VI. tohoto návrhu), nebylo pro navrhovatele jiného řešení, než předložit Ústavnímu soudu tento návrh na vyslovení protiústavnosti předmětné části zákona.

24. Přípustnosti předkládaného návrhu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky pak v posuzovaném případě nebrání ta skutečnost, že uvedené zákonné ustanovení již pozbylo platnosti, resp. účinnosti v důsledku shora zmíněné novelizace daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. Ústavní soud totiž konstantně judikuje, že postup dle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky je přípustný i v případě zákonného ustanovení, které již bylo zrušeno či změněno, je-li třeba jej aplikovat v daném soudním řízení vedeném před obecným soudem (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 23/20). Důvodem je to, že *práva retroaktivita v případě vyslovení protiústavnosti již zrušeného zákona a posouzení předchozích skutkových jednání ústavně konformní právní úpravou s účinky ex tunc na straně veřejné moci nezakládá porušení principu ochrany důvěry občanů v právo, příp. zásah do právní jistoty, resp. nabytých práv* (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 35/08).
25. Z popsaných důvodů má navrhovatel za to, že je aktivně legitimován k podání předmětného návrhu na vyslovení protiústavnosti napadené části zákona a současně že je jeho návrh přípustný.

IV.

Stav předcházející předmětné Novelizaci DŘ a okolnosti jejího přijetí

(i) Stav před Novelizací DŘ

26. Navrhovatel ve svých úvahách v otázce možné protiústavnosti předmětné výluky případů dělené správy z aplikace úroku dle § 254 daňového řádu, kterou přinesla Novelizace DŘ, v první řadě vycházel z dosavadní rozhodovací praxe správních soudů, která před účinností Novelizace DŘ jednoznačně dovodila, že úrok dle § 254 daňového řádu, resp. tomuto institutu předcházející úrok z přeplatku dle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), je třeba aplikovat i na případy dělené správy.
27. Již ve vztahu k právní úpravě úroku z přeplatku obsažené v § 64 odst. 6 ZSDP Nejvyšší správní soud judikoval v rozsudku ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78 následující právní závěr: *„Pokud byla uložena pokuta vybrána ve prospěch státního rozpočtu orgánem, kterému v rámci věcně dělené správy přísluší daně peněžité plnění spravovat (vybrat, vymáhat, vracet, vypořádat nárok související s neoprávněným vybráním nebo vymozením), vrátí v případě následného zrušení rozhodnutí o uložení pokuty tento orgán žalobci vedle vybrané pokuty též oprávněný úrok z prodlení, pokud jej zákon žalobci přiznává (k § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).“*
28. I po přijetí daňového řádu, který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil ZSDP, Nejvyšší správní soud navázal na předchozí judikaturu vztahující se k ZSDP a nadále judikoval, že i podle nové právní úpravy není legitimního důvodu vyjímát případy dělené správy z aplikace institutu úroku z nezákonně vybraného peněžitého plnění ve prospěch státního rozpočtu, nově upraveného v § 254 daňového řádu. Je třeba zmínit zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39 [publikován pod č. 3485/2016 Sb. NSS], v němž kasační soud ve vztahu k právní úpravě úroku z neoprávněného jednání správce daně obsažené v § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, judikoval následující právní závěr: *„Dojde-li ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti rozhodnutí, na základě kterého bylo uloženo peněžité plnění v rámci dělené správy, náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, z částky, která jím byla na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím uhrazena.“* Tento svůj závěr Nejvyšší správní soud podpořil zejména smyslem a účelem úroku z nezákonně vybraného peněžitého plnění (v podrobnostech viz níže body 29. až 33. tohoto návrhu), jakož i systematickým výkladem § 254 daňového řádu. Současně Nejvyšší správní soud zdůraznil, že již dříve ve své judikatuře dovodil následující: *„Pokuta byla*

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

uložena a vybrána ve prospěch státního rozpočtu, v rámci dělené správy stěžovateli [...] přísluší peněžité plnění spravovat (vybrat, vymáhat, uracet, vypořádat nárok související s neoprávněným vybráním nebo vymožením) a je plně v souladu s principy právního státu, pokud v takovém případě žalobci nezákonně vybranou platební povinnost účetně oprávněných úroků vrátí ten orgán, který ji spravuje, a žalobce se nemusí postupně obracet na orgány několik. Smysl a účel pověření obecného správce daně výkonem správy peněžitých plnění ve prospěch státního rozpočtu, tedy dělené správy věcně, lze nalézt právě v tom.“ (srov. bod [55] cit. rozsudku).

(ii) Smysl, základní funkce a účel institutu úroku dle § 254 daňového řádu

29. Navrhovatel rovněž vycházel z konstantně judikovaných smyslu, základní funkce a účelu institutu úroku dle § 254 daňového řádu, které se ve své podstatě shodují se smyslem, základní funkcí a účelu dřívějšího institutu úroku z přeplatku dle § 64 odst. 6 ZSDP.
30. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že *smyslem úroku je satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí, hradit nemusely. Úrok by tedy měl daňovému subjektu nahrazovat újmu, jež spočívá v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně* (srov. např. rozsudek ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 AfS 12/2017-51, bod [38] nebo rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 AfS 94/2014-53).
31. V rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 AfS 148/2017-36 se Nejvyšší správní soud ke smyslu úroku dle § 254 daňového řádu vyjádřil následovně: *„Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 – 47, v němž mimo jiné konstatoval, že východím a stěžejním smyslem § 254 daňového řádu je „[p]ředcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt právě výše daného úroku. Takto vymezený smysl právní úpravy plynoucí z § 254 daňového řádu, tedy kompenzace vzniklé majetkové újmy daňového subjektu, a související úmysl zákonodávce, nejen že výslovně plyne z citované důvodové zprávy k danému ustanovení, ale lze jej dovodit i přímo z textu zákona (srov. § 254 odst. 6 daňového řádu).“ Podobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 AfS 128/2016 – 39, na nějž příbodně odkázal městský soud v napadeném rozsudku: „Účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně není sankcionovat stát (slouží stěžovateli „posltihovat“) za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí (...) kompenzovat nemožnost disponovat se svými finančními prostředky. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu je ve své podstatě pašalizovaným vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou (tento úrok je ostatně ve zcela shodné výši jako úrok z přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu).“ (srov. bod [35] cit. rozsudku).*
32. V neposlední řadě je třeba připomenout následující právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 AfS 382/2020-51, bod [29]: *„Dle Nejvyššího správního soudu není správný argument, že stěžovatelka se může domoci náhrady újmy z pozdě předepsaného prvního úroku ve výši téměř 35,4 mil. Kč v řízení dle zákona č. 82/1998 Sb. Pokud by se stěžovatelka musela domáhat náhrady újmy výlučně tímto způsobem, Nejvyšší správní soud by popřel vlastní smysl § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, jímž je „předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla „pokrýt“ právě výše daného úroku“ (rozsudky NSS ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS, věc SLOT Group, či sp. zn. 3 AfS 12/2017, věc C-Energy Planá, bod 39). [...] Smysl úroku dle § 254 zůstává stejný, a to vyřešit náhradu vzniklé újmy v režimu veřejného práva, nikoli odkázat daňový subjekt na poměrně trnitou cestu ke kompenzaci dle zákona č. 82/1998 Sb.“*
33. Je tudíž zřejmé, že smysl a účel úroku dle § 254 daňového řádu je v judikatuře správních soudů dlouhodobě a konstantně vnímán jako prostředek pro poskytnutí satisfakce (pašalizované náhrady škody či újmy) osobám, které byly v důsledku nezákonných rozhodnutí (popř. nesprávného úředního postupu) povinny uhradit finanční částku ve prospěch veřejného rozpočtu, přičemž se tímto institutem má předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody dle zákona č. 82/1998 Sb.

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

(iii) Okolnosti přijetí Novelizace DŘ a absence náležitého zdůvodnění zásadní legislativní změny přinášející výluky aplikace úroku dle § 254 daňového řádu pro případy dělené správy

34. V návaznosti na právě popsaný přístup judikatury aplikující úrok dle § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, (resp. dle předchozí právní úpravy úrok dle § 64 odst. 6 ZSDP) i na případy dělené správy a rovněž na popsaný smysl a účel institutu úroku dle § 254 daňového řádu nelze mít podle názoru navrhovatele pochyb o tom, že Novelizací DŘ zavedená výluka z aplikace úroku dle § 254 daňového řádu pro případy dělené správy představovala zásadní legislativní změnu. Navrhovatel zastává názor, že z principů demokratického právního státu plyne požadavek na to, aby každá zásadní legislativní změna, která mění stávající ustálené právní prostředí a má dopady do základních práv a svobod občanů, vyžaduje náležité zdůvodnění, kterému by měla předcházet minimálně věcná diskuze v Parlamentu a předtím nejlépe i diskuze veřejná, či alespoň diskuze v rámci odborné veřejnosti. Mělo by pak být povinností (a odpovědností) předkladatele příslušné legislativní změny, aby s danou změnou dostatečně obeznámil členy legislativního sboru. Pouze tak lze podle názoru navrhovatele dostát smyslu a účelu legislativního procesu v demokratickém právním státě, resp. principu zachování právní jistoty.
35. Z dostupných záznamů a dokumentů z projednávání příslušného návrhu zákona v Poslanecké sněmovně i Senátu (tisk č. 873) vyplývá, že původní návrh zákona (ke kterému existuje i důvodová zpráva) neobsahoval předmětnou změnu § 254 odst. 1 daňového řádu zavádějící výluky z aplikace úroku dle § 254 daňového řádu pro případy dělené správy, tudíž se důvodová zpráva o této legislativní změně nezmiňuje, resp. zdůvodnění této legislativní změny v dané době nebylo k dispozici.
36. Předmětná legislativní změna se do návrhu zákona dostala až pozměňovacím návrhem předloženým rozpočtovým výborem Poslanecké sněmovny, a to opět bez jakéhokoli zdůvodnění, ať již písemného či ústního v rámci některé ze schůzí v Poslanecké sněmovně či Senátu. Naproti tomu v zápisu ze 47. schůze rozpočtového výboru, která se konala dne 12. 10. 2016, se objevuje v souvislosti s navrhovanými změnami vyjádření tehdejší náměstkyně ministra financí Aleny Schillerové, že „*obsahem návrhu zákona jsou terminologické či upřesňující změny nebo změny potvrzující stávající správní praxi, které mají za cíl jasnější a přehlednější legislativní uchopení*“ (viz bod 4. zápisu ze 47. schůze rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, 2016, 7. volební období, která se konala 12. 10. 2016). Přitom ale předmětnou změnu provedenou v § 254 odst. 1 daňového řádu nelze označit za *změnu terminologickou*, či *změnu potvrzující stávající správní praxi*, neboť tato změna šla proti tehdejší ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu zabývající se výkladem smyslu a účelu § 254 daňového řádu, resp. aplikací tohoto institutu i na případy dělené správy.
37. Navrhovatel má za to, že předmětná legislativní změna zavádějící výluky z aplikace úroku dle § 254 daňového řádu pro případy dělené správy (která byla zásadním odklonem od smyslu a účelu úroku dle § 254 daňového řádu, který byl do té doby v judikatuře správních soudů aplikován i na případy dělené správy) nebyla v rámci legislativního procesu potřebným způsobem odůvodněna, resp. kvalifikovaně diskutována, a to např. i z hlediska její konformity s ústavním pořádkem České republiky.
38. Nutno pak doplnit, že v navrhovatelem posuzované věci žalovaný ve vyjádření k žalobě tvrdí, že předmětná Novelizace DŘ, která přinesla výluky případů dělené správy z aplikace úroku dle § 254 daňového řádu, měla být reakcí na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 AfS 128/2016-39, blíže ovšem toto své tvrzení nevysvětlil a neodůvodnil, resp. nepodepřel konkrétními skutečnostmi či důkazy (srov. bod [25] vyjádření žalovaného ze dne 1. 10. 2021 – součást předkládaného soudního spisu).

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

V.

Rozpor napadené části zákona s ústavním pořádkem

39. Rozpor napadené části zákonného ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, s ústavním pořádkem České republiky je spatřován v porušení práva žalobkyně (resp. obecně subjektů, od nichž byla nezákonně vybrána peněžitá částka v režimu dělené správy) na rovné zacházení.
- (i) Obecná východiska
40. Dle judikatury Ústavního soudu platí, že *ústavní právo na rovné zacházení, resp. zákaz diskriminace je garantováno již čl. 1 Listiny [Listina základních práv a svobod – dále jen „Listina“], resp. čl. 26 Paktu [Mezinárodní pakt o občanských a politických právech – dále jen „Pakt“] jako samostatné základní právo, jehož se lze domáhat přímo a bez dalšího (rovnost neakcesorická, autonomní), které poskytuje ústavní ochranu rovnosti ve všech právech, resp. obecný zákaz libovůle. Intenzita ústavního přezkumu je pak dána zejména důvodem odlišného zacházení, tj. stanoveným rozlišovacím znakem (např. rasa, pohlaví, národnost, původ, věk, vyznání, majetek) a zároveň konkrétním právem či statkem, ve vztahu ke kterému je odlišně zacházeno (např. záručky politických práv či povinnost platit daně). Tomu pak musí odpovídat nároky kladené Ústavním soudem na zdůvodnění legitimity odlišného zacházení (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, body 99. až 101.)*
41. Z judikatury Ústavního soudu dále vyplývá, že obecně platí, že ústavně konformní je pouze taková právní úprava obsahující nerovnost subjektů, která *sleduje určitý legitimní cíl, resp. nachází-li se v určitém racionálním vztahu k účelu zákona, tudíž není výsledkem libovůle zákonodárce* (srov. již odkazovaný nálezy ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, dále nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03 a ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08). *Rovnost je kategorií relationální, ke jejímž porušení je třeba, aby se s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zacházelo rozdílným způsobem, aniž by pro takový přístup existovaly objektivní a rozumné důvody* (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 1. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 97/20 a dále nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 30/15).
42. Navrhovatel souhlasí s žalobkyní v tom, že byť je v posuzovaném případě přezkoumávána ústavní konformita části daňového řádu, tak se nejedná o ryze daňovou otázku (tj. úpravu pravidel pro ukládání a výběr daní a poplatků), u kterých je Ústavním soudem konstantně poskytována nižší intenzita ústavního přezkumu z hlediska zachování práva na rovné zacházení, resp. nižší intenzita požadovaného zdůvodnění dovozaného odlišného zacházení s různými skupinami osob ve srovnatelném postavení. Je tomu tak proto, že předmětem posouzení je část daňového řádu stanovující výluky z aplikace úroku dle § 254 daňového řádu, jehož hlavním smyslem je poskytnout dotčenému soukromoprávnímu subjektu paušalizovanou náhradu škody za nezákonně uloženou peněžitou povinnost vybranou správním orgánem ve prospěch veřejného rozpočtu v režimu správy daní. Jde tudíž především o naplnění práva na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím ve smyslu čl. 36 odst. 3 Listiny, dle kterého *každý má právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem*. Podle názoru navrhovatele by tudíž v posuzovaném případě měla být dána vyšší intenzita ústavního přezkumu, resp. by měly být kladeny vyšší požadavky na zdůvodnění dovozaného odlišného zacházení, než jaké jsou v případech zákonných ustanovení upravujících výlučně pravidla pro ukládání a výběr daní a poplatků.
- (ii) Znak různých subjektů ve srovnatelné situaci
43. Z hlediska práva na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu zde máme dvě skupiny subjektů, a to (i) daňové subjekty, jimž je ukládána daňová povinnost rozhodnutím správce daně v rámci daňového (nalézacího) řízení, na straně jedné, a (ii) subjekty povinné k placení peněžitého plnění uloženého orgánem veřejné moci na základě nedaňového

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

předpisu (typicky pokuta za přestupek, jako tomu bylo i v případě žalobkyně), na straně druhé.

44. Pro obě tyto skupiny platí, že stát při inkasu a vymáhání peněžitého plnění uplatňuje nástroje daňového řádu, resp. aplikuje daňový řád, když u osob povinných k placení peněžitého plnění uloženého orgánem veřejné moci na základě nedaňového předpisu se tak děje prostřednictvím tzv. dělené správy.
45. Lze tedy říci, že pro obě skupiny shodně platí, že se nacházejí v situaci, kdy soukromé osobě byla nezákonným (příp. nicotným) správním rozhodnutím uložena povinnost k peněžitému plnění (např. daň na straně jedné či pokuta na straně druhé), která byla posléze od soukromé osoby inkasována postupem dle daňového řádu ve prospěch státního (příp. jiného veřejného) rozpočtu. Po zrušení „podkladového“ („exekučního“) titulu (tj. nezákonného rozhodnutí) v obou případech náleží dotčeným osobám nárok na náhradu škody spočívající v omezení vlastnického práva odčerpáním finančních prostředků na základě nezákonného rozhodnutí orgánu veřejné moci, kteréžto právo je garantováno čl. 36 odst. 3 Listiny.
46. Závěru o tom, že se obě výše uvedené skupiny subjektů nacházejí ve srovnatelné situaci, navíc svědčí i samotný daňový řád. V definici daně obsažené v § 2 odst. 3 daňového řádu se uvádí, že daní se pro účely tohoto zákona rozumí, kromě daně, poplatku či cla, rovněž *peněžité plnění v rámci dělené správy*. Dále pak dle § 161 odst. 2 daňového řádu *orgán veřejné moci věcně příslušný ke správě placení peněžitého plnění v rámci dělené správy je v tomto rozsahu správcem daně a osoba povinná k placení tohoto peněžitého plnění má stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt při placení daní*. Placení daní je upraveno v části třetí, hlava V. daňového řádu, zatímco úrok dle § 254 daňového řádu je zařazen v části čtvrté daňového řádu s označením *následky porušení povinností při správě daní (a náhrady)*. *Správou daní* je pak dle § 1 odst. 2 daňového řádu *postup, jehož cílem je správně zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*. Porušení povinností při správě daní tak může nastat i ve fázi placení daní (resp. při zabezpečení jejich úhrady).

(iii) Znak nerovného zacházení

47. Dle napadené právní úpravy úrok dle § 254 daňového řádu náleží pouze daňovým subjektům (tedy subjektům, jimž byla stanovena daň postupem dle daňového řádu), zatímco subjektům v rámci dělené správy úrok nenáleží a tyto subjekty jsou odkazovány do civilního řízení o náhradě škody dle zákona č. 82/1998 Sb.
48. Přitom ale platí, že civilní řízení o náhradě škody dle zákona č. 82/1998 Sb. je nepochybně zdlouhavější, pro danou osobu procesně komplikovanější i nákladnější (zejména na právní zastoupení v rámci soudního řízení), než situace, kdy je daňovému subjektu prakticky bezodkladně správcem daně (navíc *ex officio*) přiznán úrok podle § 254 daňového řádu, jenž je paušalizovanou náhradou ceny peněz, které byly od daňového subjektu nezákonně inkasovány ve prospěch státního (resp. veřejného) rozpočtu (jak tento právní institut vnímá ustálená judikatura citovaná výše).
49. Z uvedených důvodů má návrhvatel za to, že v posuzovaném případě je naplněn i znak nerovného zacházení s různými skupinami subjektů ve srovnatelné situaci.

(iv) Porušení práva na rovné zacházení

50. Stěžejní otázkou je, zda pro uvedené rozdílné zacházení existuje legitimní cíl, resp. zda se rozdílné zacházení nachází v určitém racionálním vztahu k účelu zákona, anebo zda se při přijetí předmetné novelizace § 254 daňového řádu (zřejmě reagující na dosavadní ustálenou judikaturu dovozující vznik práva na úrok dle § 254 daňového řádu i pro případy dělené správy) jednalo o libovůli zákonodávce, či snad dokonce vůli finanční správy prosazenou skrze nevysvětlený (a do jisté míry i „skrytý“) pozměňovací návrh rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny k původnímu znění návrhu Novelizace DŘ.
51. Návrhvatel si položenou otázku zodpověděl tak, že pro rozdílné zacházení s uvedenými

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Činová.

dvěma skupinami subjektů ve srovnatelné situaci neexistoval v době přijetí Novelizace DŘ legitimní cíl, který by byl kvalifikovaně vyjádřen, tudíž postup zákonodárce při přijetí Novelizace DŘ je výsledkem jeho libovůle. Jakkoli se stát (zákonodárce) může rozhodnout, že jedné skupině osob poskytne méně výhod než jiné (a navrhovatel je dalek toho, aby takové oprávnění bylo zákonodárci odpíráno), nesmí tak učinit libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu a v určitém racionálním vztahu k účelu zákona. Tak tomu podle názoru navrhovatele v posuzovaném případě nebylo.

52. Navrhovatel na tomto místě opakovaně poukazuje na to, že přijatá legislativní změna provedená Novelizací DŘ, která velmi pravděpodobně reagovala na judikaturu Nejvyššího správního soudu dovozující aplikaci úroku dle § 254 daňového řádu i na případy dělené správy (typicky případ nezákonné uložení a vybrání pokuty, jako tomu bylo u žalobkyně), nebyla v průběhu legislativního procesu náležitě odůvodněna z hlediska legitimních cílů (když prakticky nebyla zdůvodněna vůbec). Přitom z daňového řádu (ve znění účinného do 30. 6. 2017), jak jej vyložila tehdejší judikatura Nejvyššího správního soudu citovaná výše (srov. zejména již citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 9 Afs 128/2016), nevyplývá, že by zákonodárce původně (při tvorbě daňového řádu) zamýšlel činit rozdíly mezi případy dělené správy a případy, kdy správní orgány inkasují od daňových subjektů peněžité plnění stanovením daně postupem podle daňového řádu. Byla to zřejmě až finanční správa, kdo chtěl v průběhu platnosti a účinnosti daňového řádu (navrhovatel tak usuzuje z absence důvodové zprávy a z vyjádření tehdejší náměstkyně ministra financí na schůzi rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny konané 12. 10. 2016, kterým byly předmětné pozměňovací návrhy doprovázeny – viz výše bod 36. tohoto návrhu) „vylepšit“ pro správní orgány jejich procesní pozici tím, že v případech dělené správy nadále nebudou muset poskytovat paušalizovanou náhradu škody za nezákonně uložené peněžité plnění podle „nedáňového“ zákona, byť toto plnění bylo inkasováno podle daňového řádu ve prospěch veřejných rozpočtů. Pro správní (daňové) orgány je totiž „výhodnější“, aby dotčené soukromoprávní subjekty byly v případech, kdy jim byla nezákonně uložena a na základě nezákonně rozhodnutí správním orgánem postupem dle daňového řádu inkasována uložená peněžitá povinnost (zpravidla pokuta, jako v případě žalobkyně), odkazovány na komplikovanější a zdlouhavější civilní soudní řízení o náhradě škody dle zákona č. 82/1998 Sb., než aby správní orgány měly *ex officio* povinnost prakticky bezodkladně poskytnout dotčeným subjektům úrok podle § 254 daňového řádu, jako paušalizovanou náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím orgánu veřejné moci.
53. Navrhovatel opakovaně uvádí, že nechce zpochybňovat právo státu (zákonodárce) poskytnout určité skupině osob méně výhod (v daném případě subjektům, které spadají do režimu dělené správy) než jiné skupině osob (v daném případě daňovým subjektům), ovšem musí k tomu být dán dostatečný legitimní důvod. Ten navrhovatel v posuzovaném případě neshledal.
54. Jak již bylo uvedeno výše, zdůvodnění legislativní změny spočívající ve vyloučení případů dělené správy z režimu úroku dle § 254 daňového řádu v legislativním procesu, které by předcházelo přijetí předmětné Novelizace DŘ, navrhovatel nenalezl. Navrhovatel rovněž hledal zdůvodnění i v důvodové zprávě k pozdější novelizaci daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb., která z účinnosti od 1. 1. 2021 přinesla významné změny v § 254 daňového řádu, nicméně vyloučení z placení úroku pro případy dělené správy zachovala, ovšem ani tam navrhovatel legitimní důvod pro nerovné zacházení nenalezl. Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb. (ASPI ID: LIT280422CZ) ve zvláštní části k navrhovaným změnám v § 254 daňového řádu (viz II. zvláštní část, část první, čl. I., bod 134, písm. e) důvodové zprávy) uvádí ve vztahu k odůvodnění vyloučení z placení úroku pro případy dělené správy následující: „*Ad e) Posledním případem je situace upravená již stávající právní úpravou (§ 254 odst. 1 poslední věta doplněná zákonem č. 170/2017 Sb.). 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

(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). Nalézáví 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 a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů. To ostatně odpovídá i tomu, že peněžité plnění ukládaná orgány veřejné moci jsou tvořena různorodou skupinou (pokuty, peněžité tresty, náhrady, náklady řízení apod.) a ne všechna spadají pod režim dělené správy. Pokud by existovala celospolečenská shoda na tom, že pochybení při ukládání těchto peněžitých plnění má být reparaováno náhradou obdobnou úroku za nesprávné stanovení daně, měl by toto upravit zákon č. 82/1998 Sb. V tomto zdůvodnění se tedy navrhovatel stran legitimního cíle dozvěděl pouze to, že jde o případ upravený již stávající právní úpravou (která ovšem nebyla v době přijetí žádným způsobem zdůvodněna, jak bylo navrhovatelem popsáno výše) a že vznik úroku má být vyloučen samotným principem dělené správy. Ovšem ani tento důvod v očích navrhovatele neobstojí již proto, že bylo-li by tomu tak, pak by judikatura správních soudů nemohla konstantně judikovat ve vztahu k právní úpravě účinné do 30. 6. 2017, že úrok dle § 254 daňového řádu, resp. předtím dle § 64 odst. 6 ZSDP, náleží i v případech dělené správy, neboť princip dělené správy se nezměnil. Podle názoru navrhovatele není z hlediska podstaty věci významné, na základě jakého předpisu (tedy „daňového“ či „nedaňového“) vznikl titul pro inkaso peněžité povinnosti, jenž byl později autoritativně zrušen jako nezákonný (příp. prohlášen za nicotný), ale je významné to, že uvedená peněžité povinnost byla v obou situacích vůči danému subjektu (neoprávněně) inkasována ve prospěch veřejného rozpočtu a postupem (procesními nástroji) podle daňového řádu.

55. V posuzovaném případě legitimnímu důvodu pro nerovné zacházení odporuje i to, že při dělené správě na jedné straně je zde snaha státu při vymáhání peněžitého plnění ve prospěch veřejného rozpočtu těžit z procesních nástrojů, které poskytuje daňový řád (např. instituty zajištění daní či daňové exekuce), ovšem na druhé straně je zde neochota k tomu, aby správní orgány aplikovaly efektivní a rychlý zákonný nástroj určený k satisfakci újmy v podobě úroku dle § 254 daňového řádu v situaci, kdy se ukáže, že uložená peněžité povinnost byla státem inkasovaná na základě nezákonného titulu (později zrušeného rozhodnutí). Přitom ale tento procesní nástroj je v daňovém řízení poskytován právě soukromým subjektům (tj. daňovým subjektům, jimž byla podle daňového řádu stanovena daň), vůči nimž byla veřejná moc vykonána neoprávněně, resp. nezákonně, v důsledku čehož tito byli dočasně zbaveni výkonu svého vlastnického práva v nakládání s finančními prostředky neoprávněně inkasovanými ve prospěch veřejných rozpočtů.
56. Navrhovatel má rovněž za to, že poskytování náhrady škody či újmy způsobené nezákonným (příp. nicotným) rozhodnutím orgánu veřejné moci v režimu zákona č. 82/1998 Sb., což zpravidla bude zahrnovat projednání nároku u civilního soudu, má své racionální uplatnění tam, kde je třeba, aby oprávněný (žalobce) doložil a civilní (nalézací) soud přezkoumal splnění zákonných předpokladů pro vznik nároku na náhradu škody. Zpravidla tak bude třeba pomoci dokazování vyřešit sporné otázky, zda došlo k protiprávnímu jednání orgánu veřejné moci (tedy zda existovalo nezákonné rozhodnutí, které bylo posléze zrušeno, příp. zda došlo k nesprávnému úřednímu postupu), zda vznikla škoda a v jaké výši a konečně zda škoda vznikla v příčinné souvislosti s protiprávním jednáním orgánu státu. V těchto případech má smysl konat soudní řízení, tj. je legitimní odkazovat daný subjekt do režimu zákona č. 82/1998 Sb. Naproti tomu v případech nezákonně uložené a inkasované peněžité povinnosti v rámci dělené správy, stejně jako tomu je i v případech nezákonně uložené daňové či jiné odvodové

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

povinnosti stanovené postupem dle daňového řádu, jsou prakticky všechny rozhodné otázky pro vznik nároku na náhradu škody vyřešeny, kdy je zřejmé, že titulem pro inkasovanou částku bylo nezákonné (později zrušené) rozhodnutí a rovněž jaká částka a kdy byla inkasována, resp. kdy byla vrácena. Proto se nabízí „zjednodušený“ a rychlejší režim paušalizované náhrady škody v podobě úroku dle § 254 daňového řádu. Pokud se stát (zákonodárce) rozhodl tento z pohledu dotčeného soukromého subjektu efektivnější režim náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím poskytnout jedné skupině osob (daňovým subjektům), na jejichž roveň při vybírání uložené peněžité povinnosti postavil i skupinu osob v režimu dělené správy, pak je legitimní, pokud tato druhá skupiny osob žádá, aby jim byl daný efektivnější režim náhrady škody také poskytnut. A to zvláště v situaci, kdy rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu takto ve vztahu k právní úpravě účinné do 30. 6. 2017 judikovala.

57. Navrhovatel opakovaně poukazuje na to, že plně respektuje právo zákonodárce na změnu právní úpravy v oblasti poskytování náhrady škody a újmy za nezákonně uloženou a vybranou peněžitou povinnost ve prospěch veřejného rozpočtu, ovšem musí se tak dít při respektování práva na rovné zacházení. A pokud se zákonodárce rozhodne jedné skupině osob ve srovnatelné situaci poskytnout méně výhod, pak to musí být náležitě odůvodněno legitimním cílem a veřejným zájmem, zvláště v případě, kdy se jedná o naplnění práva na náhradu škody způsobené státní mocí, které vyplývá přímo z čl. 36 odst. 3 Listiny.
58. Navrhovatel nepřehlédl, že vyluku z úroku dle § 254 daňového řádu obsahuje i zvláštní právní úprava obsažená v zákoně č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*celní zákon*“), a to pro případy cla. V § 66 celního zákona se stanovuje, že *při správě cla se neuplatní ustanovení daňového řádu o úroku z neoprávněného jednání správce cla*. Přitom dle § 2 odst. 3 daňového řádu platí, že daní se rozumí rovněž clo. Předně je třeba uvést, že ustanovení § 66 celního zákona není v posuzovaném případě předmětem soudního přezkumu, tudíž ani není namístě se blíže vyjadřovat k jeho konformitě s ústavním pořádkem České republiky. Navíc nelze akceptovat zjednodušený argument, že napadená část § 254 daňového řádu nemůže být shledána protiústavní, protože v jiném (zvláštním) předpise je obdobná právní úprava, jejíž ústavní konformita nebyla či není zpochybňována. Přesto by chtěl navrhovatel pro úplnost poukázat na to, že v případě cla existuje jisté zdůvodnění odlišného režimu náhrady škody, jak je patrné již z důvodové zprávy k § 66 celního zákona (II. zvláštní část, 10. společná ustanovení; ASPI ID: LIT209201CZ), kde je neaplikace úroku dle § 254 daňového řádu odůvodněna *zavedením institutu specifického úroku celním kodexem Unie, který plní obdobnou úlohu, jako úrok z neoprávněného jednání správce daně, přičemž úpravu celního kodexu Unie v této věci je třeba vnímat jako komplexní*. Aniž by navrhovatel chtěl hodnotit, zda je uvedený legitimní cíl dostatečný, lze na tomto příkladu demonstrovat, že zákonodárci není *a priori* upírána možnost omezit aplikaci § 254 daňového řádu na určité specifické případy, kdy má být dotčenému soukromému subjektu poskytnuta náhrada škody (za nezákonně uloženou peněžitou povinnost inkasovanou ve prospěch veřejného rozpočtu a postupem dle daňového řádu) a kdy půjde o případy srovnatelné s případy dělené správy. Ovšem pro takovéto nerovné zacházení s danou skupinou osob musí zákonodárce předložit legitimní cíl, který bude náležitě odůvodněn a obstojí z hlediska ústavnosti, tj. i zákazu nepřipustné, resp. svévolné diskriminace.

VI.

Závěr

59. Ze všech shora popsanych důvodů navrhovatel dospěl k závěru, že napadená část ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, stanovující, že *úrok podle tohoto zákonného ustanovení nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy*, je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, a to konkrétně v rozporu s ústavním právem na rovné zacházení, resp. zákazem diskriminace, jak je garantováno v čl. 1 Listiny.
60. Navrhovatel se rovněž zabýval tím, zda nelze napadenou část zákona vyložit ústavně

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

konformním způsobem, neboť Ústavní soud konstantně judikuje přednost ústavně souladného výkladu zákona před jeho derogací (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 4. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 15/12). Vzhledem k dikci napadeného zákonného ustanovení, které jednoznačně vyjímá případy dělené správy z režimu úroku dle § 254 DŘ a nepripouští tak různé výklady, by výklad směřující k aplikaci úroku dle § 254 daňového řádu i na případy dělené správy byl činěn v příkrém rozporu s dikcí zákona, což je dle navrhovatele stav nežádoucí. Tudíž nezbývá, než aby Ústavní soud vyslovil rozpor napadené části zákona, dospěje-li ke stejnému závěru o porušení práva na rovné zacházení, k jakému dospěl navrhovatel.

61. Navrhovatel z pozice účastníka předmětného řízení před Ústavním soudem souhlasí s upuštěním od ústního jednání před Ústavním soudem v této věci.

VII.

Procesní návrh

62. V návaznosti na výše uvedené navrhovatel navrhuje, aby Ústavní soud nálezem rozhodl takto:
Ústanovení § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, v části: „Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“, bylo v rozporu s čl. 1 Listiny základních práv a svobod.
63. Soudní spis krajského soudu vedený v předmětné věci bude Ústavnímu soudu předložen bez zbytečného odkladu poté, co nabude právní moci usnesení o přerušení řízení do doby rozhodnutí Ústavního soudu o tomto návrhu.

V Plzni dne 22. února 2023

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu 57
Krajský soud v Plzni

Shodu s prvopisem potvrzuje Lucie Cínová.

