



ČESKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavního soudu

Jm é n e m r e p u b l i k y

Ústavní soud rozhodl v plénu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudkyň a soudců Lucie Dolanské Bányaiové, Josefa Fialy, Milana Hulmáka, Jaromíra Jirsy, Veroniky Křest'ánové, Zdeňka Kühna, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Ronovské, Jana Svatoně (soudce zpravodaje), Pavla Šámala, Vojtěcha Šimíčka, Davida Uhlíře, Jana Wintra a Daniely Zemanové o návrhu **Krajského soudu v Plzni**, aby Ústavní soud rozhodl, že ustanovení § 254 odst. 1 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, bylo v rozporu s ústavním pořádkem, za účasti **Parlamentu České republiky**, jako účastníka řízení, a **vlády**, jako vedlejší účastnice řízení, takto:

Návrh se zamítá.

Odůvodnění

I. Předmět řízení a znění napadeného zákonného ustanovení

1. Návrhem podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Ústavním soudu“), došlým Ústavnímu soudu dne 22. 2. 2023, se Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) domáhá, aby Ústavní soud vyslovil neústavnost § 254 odst. 1 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“).

2. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu znělo takto:

(1) Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně,

náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

II. Průběh řízení před správními orgány a správním soudem

3. I. V. (dále jen „žalobkyně“) se žalobou podanou u krajského soudu, zaevidovanou 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, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 25. 11. 2020 č. j. 966831/20/2407-50521-402678, kterým byl žalobkyni přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, a to tak, že úrok z neoprávněného jednání správce daně nevznikl.

4. Žalobkyně se úroku podle uvedeného ustanovení domáhala poté, co Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 25. 9. 2020 č. j. 10 Afs 72/2020-76 zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 12. 11. 2019 č. j. 57 Af 5/2018-166, jakož i správní rozhodnutí, jimiž byla stěžovatelce uložena pokuta ve výši 100 000 Kč za spáchání přestupku podle § 37a odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Důvodem bylo, že měla být aplikována pozdější, pro žalobkyni příznivější právní úprava, podle které došlo k prekluzi daného přestupku.

5. Žalovaný se žalobě bránil poukazem na novelizaci § 254 odst. 1 daňového řádu zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní (dále jen „zákon č. 170/2017 Sb.“), účinnou od 1. 7. 2017, podle které úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy, přičemž v posuzované věci o takovou správu šlo. Žalobkyně nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí spatřuje mj. v tom, že aplikovaná právní úprava je neústavní, přičemž tvrdí, že zákonodárce si počínal svévolně, když omezil právo na paušalizovanou náhradu podle § 254 odst. 1 daňového řádu jen na osoby, kterým byla uložena daňová povinnost, a argumentuje tím, že došlo k libovolnému rozlišení práv srovnatelných skupin subjektů. Z tohoto důvodu krajskému soudu navrhla, aby předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení předmětné právní úpravy, uzná-li to za potřebné pro své rozhodnutí.

III. Navrhovatelova argumentace

6. Navrhovatel uvádí, že senát 57 při své poradě dospěl k závěru, že žaloba byla podána včas a že splňuje všechny podmínky přípustnosti, a je tudíž způsobilá meritorního posouzení. Dále uvádí, že aplikovaná právní úprava (tj. § 254 odst. 1 daňového řádu) je relevantní a podstatná pro posouzení žaloby. V tomto ohledu poukazuje na přechodné ustanovení obsažené v části šesté, čl. XI, bodě 1 zákona č. 170/2017 Sb., kterým byla do výše uvedeného ustanovení vložena napadená věta, a na judikaturu správních soudů (např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2021 č. j. 29 Af 27/2019-324, body 17 a 18), podle které se rozhodná právní úprava úroku určí podle okamžiku jeho

vzniku, tj. v okamžiku, kdy uložena poplatková povinnost byla splatná, popř. kdy byla zaplacená, došlo-li k tomu po splatnosti.

7. V posuzované věci rozhodnutí o uložení pokuty ze dne 11. 8. 2017 určilo splatnost pokuty 15 dnů od právní moci rozhodnutí, jež nastala dne 12. 1. 2018, a není sporu o to, že žalobkyně pokutu uhradila ve lhůtě splatnosti, tedy již za účinnosti novelizovaného znění. Další novelizace § 254 odst. 1 daňového řádu [provedená zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 283/2020 Sb.“)] s účinností od 1. 1. 2021 změnila institut úroku z neoprávněného jednání správce daně na úrok z nesprávně stanovené daně. Podle krajského soudu tato novelizace nemohla mít vliv na vznik, výši a trvání nároku na úrok v době před její účinností, neboť by šlo o nepřipustnou pravou retroaktivitu. V této souvislosti navrhovatel poukazuje na čl. II bod 11 zákona č. 283/2020 Sb. a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022 č. j. 7 Afs 173/2022-27 (bod 17) s tím, že rozhodnou právní úpravou pro posouzení uplatněného nároku na úrok (ať již celého, nebo jeho podstatné části vzniklé do 31. 12. 2020) je znění daňového řádu účinné od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020.

8. Navrhovatel dále tvrdí, že při inkasu předmětné pokuty šlo o dělenou správu, přičemž poukazuje na § 161 daňového řádu a soudní judikaturu, konkrétně na usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, ze dne 16. 9. 2021 č. j. Konf 11/2020-17 s tím, že pokuta byla žalobkyni uložena a od ní vybrána za přestupek podle zákona o účetnictví, přičemž podle jeho § 37ab (ve znění účinném do 1. 7. 2017) platilo, že přestupky podle tohoto zákona projedná finanční úřad, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak. Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), který se měl aplikovat jako příznivější právní úprava, neobsahoval inkaso a vymáhání pokut uložených za přestupek, a proto se uplatnila obecná úprava obsažená v § 106 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Uložená pokuta představovala platební povinnost na základě „nedaňového“ zákona, kdy při jejím ukládání vystupoval finanční úřad nikoliv z pozice správce daně, nýbrž správního orgánu, a kdy dané peněžité plnění bylo příjmem veřejných rozpočtů v rámci dělené správy, a tudíž naplnila legální definici daně podle § 2 odst. 3 daňového řádu. Procesní postup výběru pokuty probíhal již v režimu daňového řádu, kdy finanční úřad vystupoval v roli správce daně (§ 106 odst. 3 správního řádu). Daňový řád se aplikoval až při výběru, resp. při evidenci a placení uložené pokuty, takže šlo o případ tzv. procesní dělené správy ve smyslu § 161 odst. 1 daňového řádu.

9. Navrhovatel poukazuje na dřívější institut úroku z přeplatku, zakotvený v § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“), a k němu se váží judikatura (konkrétně má jít o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015 č. j. 6 Afs 152/2014-78) a na skutečnost, že i po přijetí daňového řádu uvedený soud navázal na tuto svou judikaturu, s tím, že ani podle nové právní úpravy není důvod vyjímát případy dělené správy z aplikace institutu úroku z nezákonně vybraného peněžitého prodlení ve prospěch státního rozpočtu [rozsudek ze dne 15. 9. 2016 č. j. 9 Afs 128/2016-39 (publikovaný pod č. 3485/2016 Sb. NSS)].

10. Jde-li o základní funkce, smysl a účel úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, ty jsou podle navrhovatele v podstatě stejné jako u institutu

úroku z přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., a jsou tedy vnímány jako prostředek pro poskytnutí satisfakce (paušalizované náhrady škody či újmy) osobám, které byly v důsledku nezákonných rozhodnutí či nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částku ve prospěch veřejného rozpočtu, aby se předešlo komplikovaným řízením o náhradu škody podle 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 (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“); v tomto ohledu se navrhovatel odvolává mj. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018 č. j. 3 Afs 12/2017-51 (bod 38), ze dne 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017-36 (bod 35), ze dne 6. 5. 2021 č. j. 10 Afs 382/2020-51 (bod 29).

11. Podle navrhovatele zákonodárce zavedením výluky z aplikace úroku pro případy dělené správy zákonem č. 170/2017 Sb. provedl zásadní legislativní změnu, přičemž z principů demokratického právního státu plyne požadavek, aby každá legislativní změna, která mění stávající ustálené právní prostředí a má dopady do základních práv a svobod občanů, měla náležité zdůvodnění a aby jejímu přijetí předcházela věcná diskuze v Parlamentu, a nejlépe i diskuse veřejná, resp. v rámci odborné veřejnosti. Z dostupných záznamů a dokumentů z projednávání návrhu zákona (tisk č. 873) vyplývá, že tento návrh spornou změnu neobsahoval, a tudíž důvodová zpráva se k ní nevyjadřuje. Daná změna se do zákona dostala na základě pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru bez jakéhokoliv zdůvodnění. Nešlo přitom o změnu terminologickou či potvrzující stávající správní praxi, jak tehdejší ministryně na 47. schůzi rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny uvedla. Navrhovatel má za to, že daná změna nebyla v rámci legislativního procesu potřebným způsobem odůvodněna, resp. kvalifikovaně diskutována, včetně její ústavní konformity.

12. Rozpor napadeného ustanovení s ústavním pořádkem navrhovatel spojuje v porušení práva (žalobkyně, resp. subjektů, od nichž byla nezákonně vybrána peněžitá částka v režimu dělené správy) na rovné zacházení, přičemž se dovolává konkrétních judikátů Ústavního soudu. Současně upozorňuje, že v posuzované věci nejde o ryze daňovou otázku, ale o naplnění práva na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím podle čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), a proto by měla být dána vyšší intenzita ústavního přezkumu, resp. by měly být kladeny vyšší požadavky na zdůvodnění odlišného zacházení.

13. Navrhovatel je názoru, že z hlediska práva na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu jsou zde dvě skupiny subjektů, jednak daňové subjekty, kterým je ukládána daňová povinnost rozhodnutím správce daně v rámci daňového řízení, jednak subjekty povinné k placení peněžitého plnění uloženého orgánem veřejné moci na základě „nedaňového“ předpisu. Pro obě skupiny platí, že stát při inkasu a vymáhání peněžitého plnění aplikuje daňový řád, přičemž u druhé skupiny se tak děje prostřednictvím dělené správy. Pro obě skupiny platí, že se nacházejí v situaci, kdy soukromé osobě byla nezákonným (příp. nicotným) správním rozhodnutím uložena povinnost k peněžitému plnění, které je inkasováno postupem podle daňového řádu ve prospěch státního, příp. jiného veřejného rozpočtu. Dotčeným osobám v obou případech náleží právo na náhradu škody (spočívající v omezení vlastnického práva odčerpáním finančních prostředků).

14. Skutečnost, že tyto skupiny se nacházejí ve srovnatelné situaci, podle navrhovatele plyne také z § 2 odst. 3, § 161 odst. 2 daňového řádu, jakož i z toho, že placení daní je upraveno v části třetí, hlavě V, zatímco § 254 se nachází v části čtvrté s označením následky porušení povinností při správě daní, kterou se podle § 1 odst. 2 daňového řádu rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, přičemž porušení povinností při správě daní může nastat i ve fázi placení daní, resp. při zabezpečení jejich úhrady.

15. Znak nerovného zacházení podle názoru navrhovatele spočívá v tom, že úrok podle § 254 daňového řádu náleží pouze daňovým subjektům (tj. subjektům, jimž byla stanovena povinnost podle tohoto předpisu), zatímco subjektům v rámci dělené správy úrok nenáleží, a tyto subjekty jsou odkazovány do civilního řízení podle zákona č. 82/1998 Sb. Takové řízení je však zdlouhavější, procesně komplikovanější i nákladnější, než když je daňovému subjektu bezodkladně správcem daně *ex officio* přiznán úrok podle uvedeného ustanovení, představující paušalizovanou náhradu „ceny peněz“, které byly nezákonně inkasovány.

16. Za stěžejní otázku navrhovatel považuje, zda pro takové rozdílné zacházení existuje legitimní cíl, resp. zda se nachází v určitém racionálním vztahu k účelu zákona, anebo zda přijetí napadeného ustanovení nepředstavuje libovůli zákonodárce (či dokonce vůli finanční správy prosazenou skrze nevysvětlený a do jisté míry skrytý pozměňovací návrh), načež odmítá, že by v době přijetí takový legitimní cíl, který by byl kvalifikovaně vyjádřen, existoval. Připouští, že zákonodárce může rozhodnout, že jedné skupině osob poskytne méně výhod než jiné, 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, čemuž tak nebylo.

17. Šlo-li o reakci na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek sp. zn. 9 Afs 128/2016), dovozující aplikaci § 254 daňového řádu i na případy dělené správy, z uvedeného ustanovení podle navrhovatele neplynulo, že by zákonodárce původně zamýšlel činit rozdíl mezi případy dělené a „nedělené“ správy, patrně až finanční správa chtěla v průběhu platnosti a účinnosti daňového řádu „vylepšit“ pro správní orgány jejich procesní pozici tím, že v případech dělené správy nebudou muset paušalizovanou náhradu škody poskytovat, neboť je to pro ně „výhodnější“, a dotčené subjekty odkážou na komplikovanější a zdlouhavější civilní řízení.

18. Navrhovatel doplňuje, že zdůvodnění legislativní změny postrádá rovněž u pozdější novelizace daňového řádu zákonem č. 283/2020 Sb., která danou výlukou v případě dělené správy zachovala, a že ani zde pro to nenalezl legitimní důvod. V této souvislosti cituje z důvodové zprávy, ze které plyne jen to, že jde o případ upravený již stávající právní úpravou a že vznik úroku má být vyloučen samotným principem dělené správy. Takový důvod však podle navrhovatele neobstojí, a to s ohledem na judikaturu správních soudů k předchozí právní úpravě a na skutečnost, že se princip dělené správy nezměnil. Z hlediska podstaty věci není významné, na základě jakého předpisu vznikl titul pro inkaso peněžité povinnosti, ale že taková povinnost byla v obou situacích vůči příslušnému subjektu neoprávněně inkasována.

19. Navrhovatel připouští, že v některých případech má smysl konat soudní řízení, a že je tudíž legitimní odkazovat dotčené subjekty na zákon č. 82/1998 Sb., nikoliv však u nezákonně uložené a inkasované peněžité povinnosti, neboť v takovém případě jsou

všechny rozhodné otázky pro vznik nároku na náhradu škody vyřešeny. Je zřejmé, že titulem pro inkasovanou částku bylo nezákonné rozhodnutí, jaká částka a kdy byla inkasována, resp. kdy byla vrácena, a proto se zde „zjednodušený“ a rychlejší režim paušalizované náhrady škody nabízí i pro skupinu osob v režimu dělené správy.

20. K tomu navrhovatel dodává, že nepřehlédl zvláštní právní úpravu obsaženou § 66 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 283/2020 Sb. (dále jen „celní zákon“) zakotvující výluky z úroku podle § 254 daňového řádu, ale že uvedené ustanovení není předmětem soudního přezkumu, a tedy není namístě se vyjadřovat k jeho ústavní konformitě, navíc nelze argumentovat, že napadené ustanovení je neústavní, protože v jiném právním předpise je obdobná právní úprava. Nadto u cla existuje jisté zdůvodnění odlišného režimu, jak plyne z důvodové zprávy k § 66 celního zákona, tj. zavedení institutu specifického úroku celním kodexem Unie, plnění obdobnou úlohu jako úrok z neoprávněného jednání správce daně. Navrhovatel podle svých slov *a priori* neupírá možnost omezit aplikaci § 254 daňového řádu na specifické případy, nerovné zacházení s určitou skupinou musí mít legitimní cíl, který bude náležitě odůvodněn.

21. Závěrem navrhovatel konstatuje, že dikce napadeného ustanovení nepřipouští různé výklady, a tudíž že nezbyvá, než aby Ústavní soud vyslovil rozpor napadeného ustanovení s čl. 1 Listiny.

IV. Vyjádření účastníka a vedlejší účastnice řízení

22. Ústavní soud podle § 69 odst. 1 zákona o Ústavním soudu vyzval Poslaneckou sněmovnu a Senát, jednající jménem Parlamentu (jako účastníka řízení), aby se vyjádřily k návrhu na zahájení řízení.

23. Dále pak podle § 69 odst. 2 a 3 zákona o Ústavním soudu vyzval vládu a Veřejného ochránce práv, aby v zákonem stanovené lhůtě sdělili, zda vstupují (jako vedlejší účastníci) do řízení, a aby se případně k danému návrhu vyjádřili.

IV. a) Vyjádření Poslanecké sněmovny

24. Poslanecká sněmovna prostřednictvím své předsedkyně Markéty Pekarové Adamové ve vyjádření ze dne 27. 6. 2023 sdělila, že návrh zákona č. 170/2017 Sb. byl projednáván v Poslanecké sněmovně jako tisk č. 873, poslancům byl rozeslán dne 22. 7. 2016, první čtení proběhlo dne 18. 10. 2016. V něm byl tisk č. 873 přikázán k projednání rozpočtovému výboru, který ho projednal dne 23. 11. 2016 a přijal usnesení č. 557, které obsahovalo pozměňovací návrhy, konkrétně úprava § 254 daňového řádu byla obsažena v části E, bod E15. Druhé čtení návrhu zákona proběhlo dne 30. 11. 2016, podané pozměňovací návrhy ve druhém čtení byly zpracovány jako tisk 873/2 a byly rozeslány dne 1. 12. 2016. Návrh zákona byl schválen ve třetím čtení dne 13. 1. 2017. Ve třetím čtení hlasovalo z přítomných 166 poslanců pro návrh 128, proti 36, 2 poslanci se hlasování zdrželi (4 nebyli přihlášení).

25. Senátu byl návrh zákona postoupen Poslaneckou sněmovnou dne 13. 2. 2017 jako senátní tisk č. 53. V Senátu bylo o postoupeném návrhu zákona hlasováno dne 8. 3. 2017 na 5. schůzi a návrh zákona byl vrácen Poslanecké sněmovně s pozměňovacími návrhy.

Návrh zákona ve znění, ve kterém byl postoupen Senátu, byl rozeslán dne 10. 3. 2017 poslancům jako tisk č. 873/4. Dokument Senátu byl doručen Poslanecké sněmovně a rozeslán dne 10. 3. 2017 poslancům jako tisk č. 873/5. O návrhu zákona vráceném Senátem bylo hlasováno dne 4. 4. 2017 na 56. schůzi. Poslanecká sněmovna setrvala na původním návrhu zákona. Pro návrh zákona hlasovalo 106 poslanců, proti návrhu hlasovalo 23 poslanců. Zákon byl doručen prezidentovi k podepsání dne 10. 4. 2017. Prezident republiky zákon podepsal. Rozhodnutí bylo doručeno do Poslanecké sněmovny dne 28. 4. 2017. Zákon byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 16. 6. 2017 pod číslem 170/2017 Sb.

26. Podle Poslanecké sněmovny byl návrh zákona přijat po řádně provedeném zákonodárném procesu a zákonodárny sbor jednal v přesvědčení, že napadené ustanovení je v souladu s Ústavou, Listinou a naším právním řádem.

IV. b) Vyjádření Senátu

27. Senát prostřednictvím svého předsedy Miloše Vystrčila ve vyjádření ze dne 27. 6. 2023 uvedl, že návrh zákona s předmětnou legislativní změnou, která se do něj dostala teprve pozměňovacím návrhem rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny, byl Senátu postoupen v 11. funkčním období dne 13. 2. 2017. V senátní evidenci mu bylo přiděleno číslo tisku 53. Lhůta třiceti dnů pro projednání návrhu zákona Senátem podle čl. 46 odst. 1 Ústavy končila dnem 15. 3. 2017. Návrh se předkládal Senátu jako soubor novel daňových zákonů, známý jako „daňový balíček“. Předlohou se dne 28. 2. 2017 zabýval výbor pro hospodářství, zemědělství a dopravu, kterému byl tisk přikázán k projednání jako výboru garančnímu a jedinému. Uvedený výbor však k tomuto tisku nepřijal žádné usnesení. Senát zařadil tisk na svou 5. schůzi a projednal jej dne 8. 3. 2017. V dlouhé rozpravě vystoupilo velké množství senátorů a v jejím průběhu byly předloženy pozměňovací návrhy rozmanitého obsahu, daňového řádu se však žádný z nich netýkal, a jak patrně z celého průběhu projednávání, napadené ustanovení se na půdě Senátu nestalo předmětem debat. V závěrečném hlasování Senát vrátil návrh zákona Poslanecké sněmovně ve znění přijatých pozměňovacích návrhů, když v hlasování pořadové č. 39 z přítomných 61 senátorek a senátorů bylo pro návrh 50, proti byl 1. Poslanecká sněmovna však následně setrvala na původním návrhu zákona.

28. Senát má za to, že při projednávání návrhu zákona č. 170/2017 Sb. postupoval v mezích stanovených Ústavou a ústavně předepsaným způsobem.

IV. c) Vyjádření vlády

29. Vláda, prostřednictvím k tomu zmocněného Michala Šalomouna, ministra pro legislativu a předsedy Legislativní rady vlády, v dopise ze dne 2. 8. 2023, vypracovaném ve spolupráci s ministrem financí, konstatovala, že navrhovatelův názor na neústavnost napadeného ustanovení nesdílí. Úvodem vysvětlila pojem procesní dělené správy (§ 161 odst. 1 daňového řádu ve spojení zejména s § 106 odst. 3 správního řádu), u níž § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu „propůjčuje“ peněžitým plněním směřujícím do veřejných rozpočtů a ukládaným podle jiných než daňových zákonů, tj. zejména v režimu správního řádu, jako jsou pokuty a podobné sankce, pro účely inkasa charakter daně v procesním smyslu (který v hmotněprávním smyslu nemá). Zmínila i pojem věcné (kompetenční)

dělené správy, kde správu placení přebírá jiný orgán než ten, který povinnost k peněžitému plnění uložil (§ 161 odst. 3 daňového řádu a dále zejména § 106 odst. 1 a 2 správního řádu). Doplnila, že dělená správa procesní vylučuje, aby ukládající orgán byl v postavení správce daně, takové postavení získává až v souvislosti s realizací platební fáze, aby mohl plnit veškeré potřebné funkce při placení peněžitých plnění, které uložil v oblasti své působnosti; naopak ten, komu byla uložena povinnost k peněžitému plnění, je pro účely inkasní fáze v postavení daňového subjektu.

30. Dále vláda poukázala na to, že škoda způsobená orgány státu nezákonným rozhodováním nebo nesprávným úředním postupem je standardně odškodňována zákonem č. 82/1998 Sb., který je postaven na principu individuálního posouzení a který se použije tam, kde zákonodárce nestanoví postup jiný, jako je odškodnění v podobě tzv. paušalizované náhrady (úroku), které je hojně využíváno v rámci daňového práva v souvislosti s pochybením při správě daní v užším smyslu. Jejím účelem je posílení jednoduchosti a rychlosti odškodnění. Využití tohoto nástroje je vhodné a efektivní za splnění těchto kritérií (nikoliv však nutně všech): a) odškodnění pochybení při správě daní, b) relativně vysoká kvalita případů, c) možnost správy úroku specializovaným orgánem s podporou příslušných informačních systémů, d) typově shodná pochybení a jejich důsledky, e) existence analogické sankce v případně nezaplacení peněžitého plnění povinnou osobou. Odškodnění formou úroku je proto vhodné v typových případech, které prakticky nevyžadují, aby byly posuzovány jednotlivě, ale je pro všechny administrativně jednodušší odškodňovat paušálním způsobem, bez zkoumání dalších okolností jednotlivých případů; výkon správy daní v užším smyslu právě tyto podmínky splňuje.

31. Současně vláda odmítá, že by bylo možné dovodit existenci ústavního práva být odškodněn právě a jen paušalizovanou formou, s tím, že je věcí zákonodárce, jakou formu náhrady škody pro konkrétní typy případů zvolí. Volba formy odškodnění sice nemůže být založena na nerovném přístupu a být výsledkem svévolného rozhodnutí, současně však zákonodárce není omezen v tom, aby zvolil takové řešení, které považuje za nejvhodnější, bude-li vycházet z racionálních důvodů a reflektovat princip proporcionality, přičemž může preferovat i technická nebo administrativní kritéria v rámci vnitřního fungování státu. Tento princip vláda považuje za naplněný.

32. Vláda zmiňuje, že obě základní formy odškodnění (paušalizovaná a individuální) při správě daní představují vzájemně propojený a vyvážený systém. Jejich vztah je založen na principu skladebnosti, tj. náhrada škody podle zákona č. 82/1998 Sb. pokrývá pouze část negativních důsledků jednání správce daně, která není nahrazena úrokem (§ 251d daňového řádu). Nesouhlasí s navrhovatelem, že paušalizovaná náhrada škody v podobě úroku je z hlediska poškozeného natolik privilegovaným nástrojem, že samotná nutnost strpět individualizované posouzení škodního nároku může dosahovat intenzity neústavnosti. Právní úprava náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb. může sice vykazovat určité praktické nedostatky, např. časovou náročnost, ovšem aby odkázání poškozeného na tuto formu odškodnění mohlo založit diskriminující stav, musel by být postup podle uvedeného zákona fakticky kvalifikován jako odepření spravedlnosti, resp. samotný režim tohoto zákona by musel vykazovat prvky neústavnosti, čemuž tak není.

33. Případná kritika uvedeného zákona pro jeho menší efektivitu sama o sobě nemůže založit individuální právo na odškodnění formou úroku jen proto, že se tato forma odškodnění může z pohledu poškozeného jevit rychlejší a méně administrativně náročná.

K tomu vláda dodává, že případná revize obecného systému náhrady škody (podle zákona č. 82/1998 Sb.) je politickou věcí, že o jejích nedostatcích je vedena zainteresovanými orgány i odbornou veřejností diskuse, že naopak koncepce úroků není předmětem kritiky, a že jednou z cest, aby se poškozené subjekty domohly snadněji a rychleji svých nároků, může být paušalizace náhrad, jako je tomu pro oblast daní, příp. speciální úprava pro jednotlivé oblasti, jako je hospodářská soutěž.

34. V části věnované historii vyloučení vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně u dělené správy vláda uvádí, že zákon č. 337/1992 Sb. v § 64 odst. 6 větě první obsahoval institut zaviněného přeplatku, že věcné principy úprav podle uvedeného zákona a daňového řádu byly obdobné, že smyslem § 254 odst. 1 daňového řádu bylo od počátku (tj. již před jeho novelizací zákonem č. 170/2017 Sb.) postihovat jednání správce daně v rovině nalézací, tj. při stanovení daně, v rovině platební to bylo pouze v případě neoprávněného provádění exekuce (§ 254 odst. 2 daňového řádu), kdy vznik nároku byl spojen s objektivní skutečností neoprávněného vymáhání, u kterého nebylo v případě dělené správy podstatné, zda to způsobil exekuční orgán nebo orgán, který peněžité plnění uložil. Neuplatnění § 254 odst. 1 daňového řádu na případy dělené správy představovalo relativně dlouhodobou správní praxi Ministerstva financí, orgánů finanční a celní správy i orgánů jiných rezortů, včetně orgánů územních samospráv, které zde vycházely ze systematického a jazykového výkladu uvedených ustanovení, resp. z koncepce dělené správy jako takové. Podmínkou vzniku úroku bylo, že pochybení zapříčinil orgán v postavení správce daně (v rovině nalézací a kdykoliv jindy v průběhu řízení), a tudíž z povahy věci nebylo možné sankcionovat pochybení orgánu v jiném postavení (přičemž šlo často o orgán odlišný od orgánu, který v postavení správce daně zajišťoval platební rovinu daného peněžitého plnění); tomu nasvědčovala i odlišná textace § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu. Stěžejním byl ale pojem „rozhodnutí o stanovení daně“, který byl právním řádem používán pro rozhodnutí podle § 147 daňového řádu, byť § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu považuje za daň i peněžité plnění v rámci dělené správy, neboť někdejší správní praxe měla za to, že je tomu tak až pro platební fázi, kdy i v § 161 a 162 daňového řádu se používá pojem „orgán veřejné moci, který není správcem daně“, a „rozhodnutí orgánu veřejné moci vydané při výkonu veřejné moci“, aniž používají stejnou terminologii jako v § 147 daňového řádu. S tímto výkladem se ztotožňovala i odborná veřejnost, např. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M.: Daňový řád. Komentář. II. díl. Wolters Kluwer ČR, Praha, 2011, s. 992 a 994.

35. Nejvyšší správní soud tuto praxi podrobil přezkumu, načež ve výše uvedených rozsudcích shledal jazykový výklad nejednoznačným, a dospěl k odlišnému závěru. Důvodem bylo, že pod pojem „rozhodnutí o stanovení daně“ obsažený § 254 odst. 1 daňového řádu je třeba s ohledem na § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu subsumovat též rozhodnutí o stanovení peněžitého plnění v režimu dělené správy. Zabýval se i tím, zda je obecně vhodné, aby pochybení v nalézací rovině dělené správy bylo sankcionováno úrokem nebo obecnou cestou náhrady škody. Zákonodárce tuto judikaturu vyhodnotil jako poukaz na formulační problematičnost tehdejšího znění § 254 odst. 1 daňového řádu s tím, že je třeba vyloučit vznik úroku v režimu dělené správy explicitně, a to napadeným ustanovením. To se stalo součástí pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny, který byl připraven ve spolupráci a s plnou podporou Ministerstva financí jako gestora právní úpravy daňového řádu, které jednalo jako reprezentant vlády.

36. V souvislosti s tím vláda uvedla, že odůvodnění pozměňovacích návrhů jednotlivých výborů Poslanecké sněmovny nejsou standardně zveřejňována, i tato však existují, a byť bývají pojímána spíše stručněji, vyjadřují vůli zákonodárce k jejich přijetí. Připustila však, že tento stav není ideální, neboť se tím snižuje transparentnost legislativního procesu. Připojuje příslušné odůvodnění, které znělo takto:

„K § 254 odst. 1 daňového řádu: Navrhuje se změna § 254 odst. 1 daňového řádu, který upravuje úrok z neoprávněného jednání správce daně za situace, kdy dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Tento úrok představuje paušalizovanou náhradu škody, která nastupuje v přesně zákonem stanovených situacích zejména tam, kde s ohledem na četnost a menší komplikovanost případů její uplatnění přináší efekt snížení administrativní zátěže jak na straně daňového subjektu, tak na straně správce daně. V ostatních případech škody způsobené při výkonu veřejné moci se použije obecná úprava zákona č. 82/1998 Sb.[...].

Jeden z případů, kdy nelze úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu aplikovat, představuje skupina peněžitých plnění, která jsou spravována v režimu tzv. dělené správy podle § 161 a 162 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 procesního předpisu (typicky podle správního řádu). Nálezací rovina tohoto peněžitého plnění tedy neprobíhá v režimu správy daní a orgán, který toto peněžité plnění ukládá, není v postavení správce daně. Vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu je v tomto případě tedy vyloučen samotným principem dělené správy a otázka náhrady případné škody se řídí obecným režimem zákona č. 82/1998 Sb.

Ačkoliv tento závěr nachází svůj odraz v dlouhodobé správní praxi napříč veřejnou správou, došlo v minulosti k jeho částečnému zpochybnění prostřednictvím judikatury. Z důvodu posílení právní jistoty, z důvodu eliminace případných sporů a v zájmu zachování jednoznačného chápání konstrukce institutu dělené správy je třeba do ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu doplnit explicitní ustanovení, podle něhož úrok podle tohoto ustanovení nevzniká v případě peněžitých plnění v rámci dělené správy.“

37. Vláda dále zmínila, že sporná výluka byla předmětem jednání Poslanecké sněmovny v souvislosti s individuálními poslaneckými pozměňovacími návrhy, jejichž předmětem bylo její zrušení (konkrétně šlo o pozměňovací návrhy Ing. Vojtěcha Munzara ve sněmovních tiscích 47, 206 a 580), tyto návrhy však přijaty nebyly. Stanovisko zákonodárce bylo znovu potvrzeno přijetím aktuálně účinného změny daňového řádu, které v § 254 odst. 3 písm. e) obsahuje vyloučení vzniku úroku z nesprávně stanovené daně, který nahradil úrok z neoprávněného jednání správce daně. Jde o výsledek novelizace daňového řádu zákonem č. 283/2020 Sb., v rámci které byla provedena systematická a věcná revize sankčního systému daňového řádu. Vláda následně cituje pasáž z důvodové zprávy týkající se uvedeného ustanovení a dále vysvětluje, že změna názvu daného institutu na úrok z nesprávně stanovené daně lépe odpovídá roli, kterou hraje v systému reparačních náhrad hrazených správcem daně. Tento úrok představuje náhradu primárně za pochybení v nálezací rovině daňového řízení (tedy při vyměření a doměření daně), který nevzniká v případě stanovení peněžitého plnění v rámci dělené správy.

38. Vláda upozornila i na to, že ne u všech peněžitých plnění daňového typu [§ 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu] v minulosti náležel daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně a je tomu tak i v současné době, konkrétně pak u místních poplatků [§ 11 odst. 5 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“)], cla (§ 66 celního zákona) a daní [§ 69 odst. 3 zákona č. 335/2020 Sb., o mezinárodní spolupráci při řešení daňových sporů v Evropské unii (dále jen „zákon č. 335/2020 Sb.“)].

39. Věcné důvody předmětné výluky vláda označila za racionální (nikoliv svévolné), přičemž argumentuje tím, že peněžitá plnění v rámci dělené správy nejsou ukládána v režimu daňového řádu. Nejde tedy o klasické pohledávky daňového typu, ale daňový status je jim propůjčen pouze pro platební rovinu. Dojde-li při uložení peněžitého plnění k nezákonnosti, nemá s tím daňový režim žádnou souvislost, často je navíc orgán, který se dopustil nezákonnosti, odlišný od orgánu, kterému zákon svěřuje správu placení takového plnění. Pochybení při jejím uložení není pochybením správce daně, ale pochybením orgánu jiného typu, přičemž není logické, aby úrokem, který je konstruován primárně pro odškodnění pochybení v nalézací rovině správy daní, bylo odškodňováno pochybení v nalézací rovině, které v režimu správy daní vůbec neprobíhá. Naopak pochybení v samotné platební rovině při výkonu dělené správy, tedy pochybení, kterého se dopustil skutečně správce daně v daňovém procesním režimu, vyloučeno ze sankce (úrok z vratitelného přeplatku podle § 253 daňového řádu) ani v případě dělené správy není.

40. Vláda doplnila, že vzhledem k principu dělené správy v nejrůznějších odvětvích výkonu veřejné moci je okruh konkrétních situací, v nichž může škoda vzniknout, velmi pestrý, a není z principu žádoucí tato pochybení odškodňovat paušálním úrokem bez posouzení okolností konkrétního případu. Není zde splněna podmínka určité míry typizace obdobných opakujících se pochybení ve velkém počtu případů, resp. možnost zobecnění situací vzniku škody za účelem nastavení jednotných pravidel pro vznik úroku *ex lege*. U daní v užším smyslu spočívá pochybení správce daně typicky v nesprávném vyčíslení daně, a vzniklá škoda tak odpovídá tzv. ceně peněz, které správce daně neoprávněně obdržel, u jiných peněžitých plnění ukládaných v jiných procesních režimech, které mají charakter trestu v širším smyslu, je výše tohoto plnění předmětem správní úvahy ukládajícího orgánu. Potenciál pro paušalizaci náhrady škody je zde nižší, neboť odškodněním bude nutné reparovat vedle tzv. ceny peněz i další škodu či újmu. Pochybení správního orgánu bude mít různorodé příčiny, a proto je namístě individuální posouzení podle obecného předpisu, včetně případného regresu.

41. S uvedeným podle vlády souvisí, že volba zákonodárce, jde-li o využití paušalizované náhrady škody, je volbou pragmatickou, neboť s sebou nese snížení administrativní zátěže a zrychlení procesu poskytnutí náhrady, přičemž lze předpokládat, že počet případů, kdy náhrada skutečné škody bude odlišná od paušalizované, bude poměrně nízký. Naopak není žádoucí ji zavádět tam, kdy se tato paušalizovaná náhrada nebude přibližovat realitě, a většinu případů bude třeba dořešit individuálně, u některých peněžitých plnění, jako je peněžitý trest, jde o řešení nevhodné, neboť náhradu škody je třeba posuzovat v kontextu celého řízení, kde uložení peněžitého trestu může být pouze dílčím výstupem. Dalším kritériem může být (ne)existence analogické sankce v případě nezaplacení příslušného peněžitého plnění, kdy právě sankce v podobě úroku z prodlení činí daň v užším smyslu odlišnou od případu dělené správy, neboť daňový subjekt je

„ekonomicky tlačení“ k tomu, aby daň uhradil co nejdříve, a minimalizoval tak úrok z prodlení, kdyby jeho odvolání nebylo úspěšné, naopak v jiných případech dochází k placení až po vyčerpání řádných opravných prostředků; peněžní plnění v rámci dělené správy nepodléhá úroku z prodlení [§ 252 odst. 3 písm. d) daňového řádu], a tak panuje reciprocita mezi postavením daňového subjektu a postavením správce daně.

42. Vláda připouští, že individuální řešení náhrady škody v režimu obecného zákona je delší, tento faktický nedostatek by podle ní neměl být důvodem, aby se na něj nahlíželo jako na neexistující, resp. neústavní, a že řešením není „nadužívání daňového způsobu řešení náhrady škody“, nýbrž by je měl obsahovat zákon č. 82/1998 Sb. jakožto obecný právní předpis (např. přijetím paušalizujících prvků pro určité situace).

43. Nevhodnost navrhovatelem prosazovaného názoru se projevuje podle vlády zvláště v případech tzv. věcné dělené správy, kdy peněžité plnění vybírá (vymáhá) jiný orgán, než který je uložil (typicky celní úřad). I když lze oba orgány vnímat jako jeden celek, vytrácí se zde veřejný zájem na tom, aby důsledek pochybení při výkonu veřejné moci pocítil ten orgán, případně ta úřední osoba, které se ho dopustily, navíc by daný model mohl vést v některých případech k duplicitnímu uplatňování náhrady škody před různými orgány.

44. Závěrem vláda uvedla, že v případě prohlášení neústavnosti napadeného ustanovení nedojde ke zrušení aktuální právní úpravy a že by se Ústavní soud měl vypořádat s otázkou vztahu daného závěru a aktuální právní úpravy, a to s ohledem na jeho podstatný dopad na právní jistotu a legitimní očekávání daňových subjektů a praktický výkon správy daní, přičemž upozornila, že nelze seriózně predikovat jeho rozpočtové dopady. Ústavní soud by proto měl provést jistou formu posouzení legitimacy a intenzity zájmu na změně právního předpisu cestou derogace i s ohledem na její praktické dopady, přičemž platí, že derogace je poslední možností nápravy nedostatků právní úpravy, ke které by mělo být přistoupeno, nelze-li nápravy dosáhnout jinak (např. ústavně konformním výkladem).

IV. d) Sdělení veřejného ochránce práv

45. Veřejný ochránce práv Ústavnímu soudu v dopise ze dne 15. 6. 2023 sdělil, že svého procesního práva podle § 69 odst. 3 zákona o Ústavním soudu nevyužije, a do řízení nevstoupí.

V. Replika navrhovatele

46. Ústavní soud zaslal vyjádření účastníka a vedlejší účastnice navrhovateli k případné replice, který této možnosti využil.

V. a) Replika na vyjádření Poslanecké sněmovny a Senátu

47. Navrhovatel uvedl, že vyjádření obou komor Parlamentu potvrzuje jím uváděné skutečnosti týkající se přijetí předmětné novely daňového řádu, zejména že se sporné ustanovení dostalo do návrhu zákona až pozměňovacím návrhem rozpočtového výboru

Poslanecké sněmovny, a že se napadená legislativní změna na půdě Senátu nestala předmětem žádných debat.

V. b) Replika na vyjádření vlády

48. Navrhovatel má za to, že na jím uvedené důvody vláda nereaguje věcně a přiléhavě, jde spíše o právně-teoretický materiál obhajující správní praxi zavedenou po přijetí daňového řádu, kterou Nejvyšší správní soud shledal nezákonnou, přičemž jeho rozsudek č. j. 9 Afs 128/2016-39, na který odkazoval, nelze hodnotit jako jakýsi „judikатурní exces“, jak vláda nabízí, neboť bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Podle navrhovatele okolnosti navržení a přijetí legislativní změny nasvědčují, že nedošlo k jejímu vyhodnocení z hlediska její ústavní konformity ve světle právních závěrů Nejvyššího správního soudu, a je proto třeba se zabývat i transparentností legislativního procesu.

49. Odmítá, že jeho cílem je zpochybnit či revidovat obecný systém náhrady škody, s tím, že se věnuje výhradně otázce protiústavnosti konkrétního ustanovení, a připomíná, že samotná vláda připouští praktické nedostatky stávající právní úpravy, podle které existuje dvoukolejnost v podobě individualizované a paušalizované náhrady škody, a že právě analýza a vyhodnocení nedostatků spojených s individualizovanou podobou náhrady škody ve specifických případech dělené správy měla být součástí odůvodnění předmětné legislativní změny.

50. V souvislosti s historií vyloučení vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně u dělené správy navrhovatel uvádí, že vláda nepředložila žádnou věcnou a právní oponenturu, kterou by na judikaturu Nejvyššího správního soudu reagovala, ani neanalyzuje důvody, pro které tento soud dospěl k závěru o aplikaci úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, pouze opakuje argumentaci, která byla uvedeným soudem jako nedůvodná odmítnuta. Navrhovatel se dále dovolává principu dělby moci s tím, že závazný výklad zákona náleží soudům, nikoliv exekutivě, a tudíž argumentace vlády správní praxí, která byla nezákonná, není přípádná.

51. Uvedla-li vláda, že se zákonodárce přiklonil k závěru, podle něhož má být vznik předmětného úroku v případě režimu dělené správy vyloučen, tomuto tvrzení okolnosti a průběh přijetí předmětné novely nenavědčují, a nepodporuje je ani vyjádření obou komor Parlamentu. Sama vláda přitom uvádí, že příslušný pozměňovací návrh byl připraven ve spolupráci s Ministerstvem financí, že jeho odůvodnění je stručné, a že ani nebylo zveřejněno. Navrhovatel v souvislosti s tím upozorňuje, že vláda neuvedla, kdy, v jaké formě a v jakém rozsahu bylo uvedené odůvodnění členům zákonodárného sboru poskytnuto, a že samotné odůvodnění je chybné.

52. K argumentaci zákonnými výlukami z aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu navrhovatel uvedl, že neupírá zákonodárci omezit možnost aplikace paušalizované náhrady škody na specifické kategorie případů, ovšem pro takové nerovné zacházení musí zákonodárce uvést legitimní cíl, který bude náležitě odůvodněn a obstojí z hlediska ústavnosti, včetně zákazu diskriminace, a takové případy musí být předmětem zvláštní právní úpravy (jako je tomu u cel nebo místních poplatků). Stalo-li se tak *en bloc* pro celou skupinu případů dělené správy, pak měl být v legislativním procesu legitimní cíl o to více popsán a zdůvodněn, aby v plném rozsahu pokrýval variabilitu dělené správy.

53. V souvislosti s vládou uváděnými věcnými důvody navrhovatel upozorňuje, že tyto v průběhu přijímání příslušné novely nezazněly, že jsou dílem nepřesvědčivé a dílem nedostatečné k ospravedlnění nerovného zacházení s různými skupinami subjektů ve srovnatelné situaci. Uváděné odlišnosti mezi případy stanovení daně a dělené správy hodnotí jako nevýznamné, neboť v obou případech státní správa při inkasu a vymáhání peněžitého plnění uplatňuje nástroje daňového řádu (aplikuje ho), přičemž nepovažuje za podstatné, zda v nalézací fázi bylo soukromému subjektu uloženo peněžité plnění správcem daně nebo jiným správním orgánem, resp. zda příčinou škody bylo pochybení správce daně či jiného správního orgánu. V obou případech se nabízí paušalizovaná náhrada škody, jejíž výše bude standardně odpovídat tzv. ceně peněz, které byly od postiženého inkasovány. Argumentuje-li vláda, že podmínkou „typizace“ je opakuje se pochybení ve velkém počtu případů, čemuž tak je obvykle v případě nesprávného vyčíslení daně, činí tak podle navrhovatele „mimoběžně“, neboť rozhodnutí o stanovení daně neřeší pouze její správné vyčíslení, ale v řadě případů je odvislé od různorodých právních a skutkových otázek.

54. Za nesprávný označuje navrhovatel předpoklad vlády, že u daně se bude náhrada skutečné škody víc blížit škodě paušalizované, než tomu bude u dělené správy, a poukazuje-li vláda na některé případy, u nichž by podřazení režimu paušalizované náhrady škody mělo být „intuitivně nevhodné a nežádoucí“, nic podle něho nebrání tomu, je z režimu paušalizované náhrady vyjmout. Argumentaci recipitou mezi postavením daňového subjektu a postavením správce daně a principem úplné apelace v daňovém řízení považuje navrhovatel za nepřesvědčivou či nesrozumitelnou. Argument, že pochybení se v nalézací rovině dopustí jiný správní orgán, než který v rovině platební inkasuje (a který by byl povinen úrok platit), není podle navrhovatele dostatečně silný. Jednak může jít o stejný orgán, jako tomu je v jím projednávané věci, a především je rozhodující, že vždy půjde o orgán státní správy, a nikoliv že by mohly vzniknout komplikace způsobené tím, že pochybení se dopustil jiný orgán, než který peněžité plnění inkasoval a který by měl uhradit paušalizovanou náhradu škody. Podobně je to i u režimu náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb., kdy žalovaným nebývá správní orgán, který se dopustil pochybení vedoucího ke vzniku škody.

55. Závěrem navrhovatel uvádí, že z principů demokratického právního státu plyne požadavek, aby každá podstatná legislativní změna, která mění stávající právní prostředí a která má dopady do základních práv a svobod soukromých subjektů, vyžaduje náležité zdůvodnění a věcnou diskuzi v Parlamentu na podkladě náležitého zhodnocení stávajícího stavu a důsledků, které přináší, přičemž je odpovědností předkladatele, aby s danou změnou dostatečně a objektivně obeznámil členy legislativního sboru.

VI. Průběh řízení před Ústavním soudem a jeho procesní předpoklady

56. Podle čl. 95 odst. 2 Ústavy, dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu. Obecný soud je oprávněn podat návrh tehdy, navrhuje-li zrušení zákona, resp. jeho jednotlivého ustanovení, jehož aplikace má být bezprostřední, případně je nezbytná, nepostačí jen hypotetické použití nebo jiné širší souvislosti [usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 10. 2000 sp. zn. Pl. ÚS 39/2000 (U 39/20 SbNU 353)]. Z účelu a smyslu konkrétní kontroly ústavnosti právních předpisů plyne, že zákon, resp. jeho jednotlivá

ustanovení, jehož má být při řešení věci použito, jsou překážkou dosažení žádoucího, tj. ústavně konformního výsledku; nebyl-li by odstraněn, výsledek probíhajícího řízení byl by jiný, neústavní [nález ze dne 6. 3. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 3/06 (N 41/44 SbNU 517; 149/2007 Sb.), bod 26].

57. Dlužno dodat, že podle čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. ode dne 1. 1. 2021 se u „běžících úroků“ postupuje podle nové právní úpravy, a tudíž navrhovatel měl podat také návrh na zrušení § 254 odst. 3 písm. e) daňového řádu ve znění zákona č. 283/2020 Sb., neboť tak by bylo možné odstranit tvrzený neústavní stav v celém rozsahu (srov. sub 7).

58. Ústavní soud shledal, že krajskému soudu svědčí aktivní procesní legitimace k podání návrhu na zrušení, resp. vyslovení neústavnosti § 254 odst. 1 věty druhé daňového řádu (ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020), neboť toto ustanovení má být použito pro řešení věci, která je předmětem řízení o správní žalobě. Jak si Ústavní soud ověřil ze soudního spisu, žalobkyně se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finanční ředitelství, kterým bylo na základě napadeného ustanovení rozhodnuto, že stěžovatelce nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně nevznikl.

59. Návrh krajského soudu nelze považovat za nepřipustný podle § 66 odst. 1 zákona o Ústavním soudu [srov. nálezy ze dne 10. 1. 2001 sp. zn. Pl. ÚS 33/2000 (N 5/21 SbNU 29; 78/2001 Sb.) a ze dne 6. 2. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 38/06 (N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.)]. I když napadené ustanovení pozbylo platnosti už před doručením návrhu Ústavnímu soudu, na věc projednávanou krajským soudem je nadále aplikovatelné, přičemž vztah mezi žalobkyní a žalovaným je vztahem vertikálním, kdy případným prohlášením neústavnosti bude odstraněna zákonná překážka pro přiznání úroku neoprávněného jednání správce daně žalobkyni (srov. ale sub 57).

60. Ústavní soud proto (jak mu to v souladu se zásadou oficiality ukládá § 68 odst. 1 zákona o Ústavním soudu) přikročil k posouzení, zda jsou napadená zákonná ustanovení v souladu s ústavním pořádkem, tedy a) zda byla napadená právní úprava přijata a vydána v mezích Ústavou stanovené kompetence, b) zda byl dodržen ústavně předepsaný způsob jejich přijetí, resp. vydání, a konečně c) zda je napadená právní úprava v souladu s ústavním pořádkem z hlediska obsahového (§ 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu).

VII. Upuštění od ústního jednání

61. Ústavní soud dospěl k závěru, že od ústního jednání nelze očekávat další objasnění věci, protože od něj podle § 44 věty první zákona o Ústavním soudu upustil.

VIII. Přezkum procedury přijetí napadených zákonných ustanovení

62. Jde-li o průběh schvalování zákona č. 170/2017 Sb., kterým bylo napadené ustanovení „vlozeno“ do daňového řádu, Ústavní soud vyšel zejména z vyjádření předložených Poslaneckou sněmovnou a Senátem, jakož i z veřejně dostupných elektronických zdrojů (stenoáznamů z jednání schůzí obou komor Parlamentu České republiky, usnesení a sněmovních a senátních tisků, volně dostupných na <http://www.psp.cz> a <http://www.senat.cz>). Vyšel rovněž z některých informací

obsažených ve vyjádření vlády, neboť neměl důvod se domnívat, že by neodpovídala skutečnosti.

63. Na základě tam uvedených skutečností dospěl Ústavní soud k závěru, že zákon č. 170/2017 Sb. byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené kompetence. Ostatně v tomto bodě navrhovatel žádné výhrady neuplatňuje.

64. Ústavní soud dále zjišťoval, zda k přijetí a vydání uvedeného zákona došlo ústavně předepsaným způsobem, a to i s přihlédnutím k navrhovatelově námitce, že schválení napadeného ustanovení nepředcházela věcná diskuze v Parlamentu, případně také diskuze veřejná nebo alespoň odborné veřejnosti, neboť předmětná legislativní změna se do návrhu zákona č. 170/2017 Sb. „dostala“ až pozměňovacím návrhem předloženým rozpočtovým výborem Poslanecké sněmovny bez jakéhokoli zdůvodnění, náležitě zdůvodněn nebyl ani tehdejší náměstkyní ministra financí Alenou Schillerovou na 47. schůzi tohoto rozpočtového výboru, konané dne 12. 10. 2016. Navrhovatel má tedy za to, že tato změna nebyla v legislativním procesu odůvodněna, kvalifikovaně diskutována, a to ani, jde-li o její konformitu s ústavním pořádkem, a proto není její schválení Parlamentem v souladu s principy demokratického legislativního procesu.

VIII. a) Obecná východiska

65. Ústavní soud úvodem připomíná, že pravidla legislativního procesu jsou obsažena v různých pramenech (parlamentního) práva, mezi které náleží především Ústava, jednací řády obou komor Parlamentu (tj. zákon č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 107/1999 Sb., o jednacím řádu Senátu, ve znění pozdějších předpisů) a jednotlivá usnesení komor Parlamentu vydaná na základě § 1 odst. 2 jejich jednacích řádů (tzv. autonomní usnesení); významná je rovněž ustálená praxe parlamentní komory a jejích orgánů, lze-li ji považovat za souladnou s principy tvorby práva, demokratického politického systému apod. [např. nález ze dne 15. 2. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 77/06 (N 30/44 SbNU 349; 37/2007 Sb.), bod 38]; Ústavní soud považuje tyto prameny parlamentního práva za projev autonomie parlamentu [nález ze dne 1. 3. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 55/10 (N 27/60 SbNU 279; 80/2011 Sb.), bod 64].

66. Součástí požadavků na zákonodárný proces tedy nejsou jen relativně určitá procesní pravidla stanovená Ústavou, nýbrž i některé ústavní principy, k jejichž konkretizaci dochází až na úrovni zákona, tedy jednacích řádů obou komor. Vedle demokratického principu plynoucího z čl. 1 odst. 1 Ústavy, který představuje jednu z podstatných náležitostí demokratického právního státu a který se nevyčerpává pouhým většinovým rozhodnutím demokraticky zvolených poslanců nebo senátorů, ale vyplývají z něj požadavky i ve vztahu ke způsobu (průběhu) projednávání návrhu zákona, lze ústavní relevanci přiznat též dalším principům, především zákazu svévole, principu ochrany menšin při přijímání politických rozhodnutí, požadavku demokratické kontroly jak ze strany poslanců a senátorů, tak i ze strany veřejnosti, a rovněž princip volné soutěže politických sil.

67. Na straně jedné je dán požadavek na dodržování procesních pravidel za účelem dosažení řádného (ústavně konformního) rozhodnutí [nález ze dne 2. 10. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 5/02 (N 117/28 SbNU 25; 476/2002 Sb.)], na straně druhé platí, že formální vady v legislativním procesu mohou založit protiústavnost posuzovaného zákona pouze

tehdy, jde-li o přímé a podstatné porušení jeho pravidel (ať již v rovině Ústavy a ústavního pořádku, či v rovině podústavního práva) a zároveň takové pochybení dosahuje ústavněprávní dimenze [nález sp. zn. Pl. ÚS 55/10 či nález ze dne 22. 6. 2021 sp. zn. Pl. ÚS 6/21 (N 121/106 SbNU 312; 301/2021 Sb.)]. Není-li úprava legislativního procesu, jež je součástí podústavního práva, vyjádřením ústavního principu, i její případné porušení derogační důvod ve smyslu § 68 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb. konkrétně pro nedodržení ústavně předepsaného způsobu přijetí zákona nebo jiného právního předpisu nezakládá [nález ze dne 18. 8. 2004 sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.)]. Není totiž úlohou Ústavního soudu být ochráncem „pouhé“ zákonnosti parlamentní procedury [srov. nález ze dne 7. 4. 2020 sp. zn. Pl. ÚS 30/16 (N 67/99 SbNU 258; 254/2020 Sb.)]; ingerence Ústavního soudu do legislativního procesu je opodstatněna zejména ochranou volné soutěže politických stran a menšin, zejména parlamentní opozice [nález ze dne 18. 5. 2021 sp. zn. Pl. ÚS 87/20 (232/2021 Sb.)]. Vada legislativního procesu mající již charakter protiústavnosti může být dána i kumulací více dílčích formálních pochybení [srov. nález ze dne 27. 11. 2012 sp. zn. Pl. ÚS 1/12 (N 195/67 SbNU 333; 437/2012 Sb.)].

68. Do popředí pak vystupují procedury zajišťující jednak slyšení „stranám“, jednak formální kvalitu zákonodárného díla; zákonodárná procedura se v této optice stává „skutečným zdrojem legitimacy zákona“ (viz nález sp. zn. Pl. ÚS 77/06, bod 38). K otázce slyšení Ústavní soud konstatoval, že členové Parlamentu musejí mít skutečnou možnost seznámit se s obsahem předloženého návrhu a zaujmout k němu stanovisko v rámci jeho projednávání v příslušné komoře Parlamentu nebo v jejích orgánech, k čemuž musí mít dostatečný čas. Účelem je umožnění konfrontace důvodů pro přijetí či nepřijetí příslušného návrhu zákona, kdy zástupci občanů musí veřejně zdůvodňovat a obhajovat své návrhy a veřejnost má možnost kontrolovat jejich činnost. Tato možnost konfrontace existuje na parlamentní půdě je též zárukou svobodné soutěže politických sil podle čl. 5 Ústavy [viz např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 55/10, bod 68, a ze dne 19. 4. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.), bod 105]. Dalším důležitým ústavním účelem, který Ústavní soud sleduje při kontrole ústavní souladnosti legislativního procesu, je přehlednost a předvídatelnost zákonů, resp. právního řádu jako celku (nález sp. zn. Pl. ÚS 77/06, bod 39).

VIII. b) Použití obecných východisek na posuzovaný případ

69. Z návrhu jednoznačně neplyne, jaká z ústavních kautel legislativního procesu měla být porušena, neboť navrhovatel se žádné konkrétní normy ústavního práva nedovolává, a nenamítá ani porušení konkrétních norem podústavního práva či pravidel, jež plynou z usnesení Parlamentu či ustálené praxe, a z argumentace, kterou navrhovatel předestřel, nelze ani žádné porušení těchto norem či pravidel vyvodit.

70. Uvádí-li navrhovatel, že návrh napadeného ustanovení nebyl dostatečně diskutován, o ústavně relevantní vadu by mohlo jít za předpokladu, že by pro jeho řádné projednání nebyl vytvořen dostatečný prostor; z požadavků ústavnosti týkajících se legislativního procesu lze vyvodit právo, nikoliv již povinnost členů Parlamentu vyjadřovat se k návrhu zákona. Jak již bylo výše uvedeno, návrh zákona č. 170/2017 Sb. byl projednán v rozpočtovém výboru Poslanecké sněmovny dne 23. 11. 2016, přičemž bylo přijato usnesení č. 557, obsahující příslušný pozměňovací návrh, druhé čtení proběhlo dne 30. 11. 2016 a třetí čtení dne 13. 1. 2017, Senátu byl návrh zákona postoupen

dne 13. 2. 2017, hlasováno o něm bylo dne 8. 3. 2017 a s pozměňovacími návrhy byl vrácen Poslanecké sněmovně. Návrh zákona ve znění, ve kterém byl postoupen Senátu, jakož i dokument Senátu byly rozeslány poslankyním a poslancům dne 10. 3. 2017. O návrhu zákona hlasovala Poslanecká sněmovna dne 4. 4. 2017, přičemž setrvala na původním návrhu zákona. Z uvedených údajů plyne, že časový prostor pro projednání zákona, resp. pro diskurz o něm, ať již na půdě Parlamentu, tak případně mezi (odbornou) veřejností, byl dostatečný.

71. Má-li navrhovatel za to, že prostor pro diskuzi nevznikl pro netransparentnost legislativního procesu způsobenou nedostatečným odůvodněním předmětného pozměňovacího návrhu, ani takovému tvrzení by nebylo možné přisvědčit. Ústavní soud, vycházející z důvodové zprávy k § 254 daňového řádu [„*Rozdíl mezi odstavcem 1 a odstavcem 2 je mimo jiné v tom, že v prvním případě je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco v druhém případě jde o sankci v rovině platební (neoprávněná exekuce).*“], má ve shodě s vládou za to, že zákonodárce přijetím § 254 odst. 1 daňového řádu zamýšlel (oproti předchozí právní úpravě představované § 64 odst. 6 ve spojení s § 1 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb.) nepostihovat úrokem z neoprávněného jednání správce daně peněžitá plnění v rámci dělené správy (a naopak § 254 odst. 2 daňového řádu měl dopadat i na případy neoprávněné exekuce v rámci tzv. dělené správy). Takto bylo uvedené ustanovení chápáno odbornou veřejností (viz vládou zmíněná odborná publikace) a finančními orgány státu [viz třeba navrhovatelem uváděný rozsudek č. j. 9 Afs 128/2016-39, v němž Nejvyšší správní soud řešil oprávněnost nároku v případě tzv. věcné (kompetenční) dělené správy (§ 161 odst. 3 daňového řádu), kde peněžitá plnění (pokuta) bylo uloženo Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže a příslušným k jeho evidenci, výběru a případnému vymození byl Celní úřad pro Jihomoravský kraj].

72. Nejvyšší správní soud však tuto praxi uvedeným rozsudkem č. j. 9 Afs 128/2016-39 či rozsudkem ze dne 6. 10. 2016 č. j. 4 Afs 164/2016-42 odmítl aprobovat s tím, že svůj záměr zákonodárce nepromítl do textu zákona [viz jeho bod 53, podle kterého „*z důvodové zprávy by teoreticky bylo možné dovodit, že úrok stanovený v § 254 odst. 1 daňového řádu neměl dopadat na případy dělené správy, výslovně to však v důvodové zprávě uvedeno není. Ze zákona, a to ani z jeho doslovného textu, nic takového dovozovat nelze. Pokud by měl zákonodárce skutečně v úmyslu aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu u peněžitých plnění v rámci dělené správy vyloučit, mohl a měl tak učinit výslovně (což ostatně učinil u úroku z prodlení – viz § 253 odst. 3 daňového řádu).*“]. Podle Nejvyššího správního soudu takový postup je v souladu s názorem Ústavního soudu, podle kterého „*záměry zákonodárce, pokud nejsou vyjádřeny v přiměřené formě a rozsahu v samotné právní normě (zákoně), jako motivy zákonodárcova jednání, na její obsah a platnost (účinnost) nemají vliv a v souvislosti s nimi nemohou být (samostatně) posuzovány...*“ (viz nálezný sp. zn. Pl. ÚS 5/02).

73. Ústavní soud dále nemá pochybnost o tom, že návrh napadeného ustanovení byl reakcí na závěry Nejvyššího správního soudu a že jeho cílem bylo zakotvit pravidlo, že nárok na tzv. paušalizovanou náhradu škody ve formě úroku vzniká jen tam, kde orgán, který příslušně peněžitá plnění uložil, byl v postavení správce daně a účastník řízení v postavení daňového subjektu. Důvody novelizace plynou z (byť nezveřejněného) odůvodnění pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny (vládou citovaného ve vyjádření), a tudíž k porušení § 94 odst. 1 jednacího řádu Poslanecké sněmovny nedošlo, nadto jsou dostatečně patrné (už jen) z výše uvedených skutečností

(a jejich souvislosti), tedy že jde o reakci zákonodárce na rozhodování Nejvyššího správního soudu. Svůj záměr zákonodárce zřetelně projevil v samotném textu návrhu sporného zákonného ustanovení. Za tohoto stavu Ústavní soud nemohl dospět k závěru, že se poslanci či senátoři – ať již z časových, anebo jiných důvodů – nemohli k návrhu zákona vyjádřit.

74. K navrhovatelově výtce, že zákonodárce nereagoval na judikaturní závěry Nejvyššího správního soudu (sub 72), možno dodat, že úlohou obecných soudů je interpretace a aplikace zákona, a případné úvahy o tom, jakou právní normu by měl zákon obsahovat, nelze považovat za směrodatné, neboť tvorba zákonů je v kompetenci zákonodárce. Uvedená judikatura ovšem žádné takové úvahy neobsahuje, a i kdyby tomu tak hypoteticky bylo, s ohledem na princip dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy) není povinností zákonodárce je reflektovat či dokonce zdůvodňovat, proč je do zákona nepromítl [srov. ústavní vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) a moci soudní (čl. 90 Ústavy), včetně vázanosti soudce (soudu) zákonem (čl. 95 odst. 1 Ústavy)].

IX. Přezkum napadeného zákonného ustanovení

75. Navrhovatel tvrdí, že napadené ustanovení vede k porušení principu rovného zacházení zakotveného v čl. 1 Listiny. Argumentuje tím, že jsou zde dvě skupiny osob, jednak jde o daňové subjekty, kterým je ukládána daňová povinnost rozhodnutím správce daně v daňovém řízení, jednak subjekty povinné k placení peněžitého plnění, které je jim uloženo v jiném než daňovém řízení, že se tyto osoby nacházejí ve srovnatelné situaci, kdy je jim správním rozhodnutím uložena povinnost peněžitého plnění, při jejichž inkasu a vymáhání se postupuje podle daňového řádu, a že všechny tyto osoby mají právo na náhradu škody způsobené „odčerpáním“ jejich finančních prostředků. Nerovnost podle navrhovatele má spočívat v tom, že úrok podle § 254 daňového řádu náleží pouze první skupině, zatímco ta druhá je odkazována na civilní řízení, které je zdlouhavější, pro ně procesně komplikovanější i nákladnější, že pro takové zacházení neexistuje legitimní cíl, a že se jedná o projev libovůle zákonodárce.

76. Ústavní soud se proto zabýval otázkou, zda navrhovatelem označené skupiny subjektů jsou srovnatelné a zda s nimi zákonodárce skutečně zachází rozdílně. Jen pro upřesnění Ústavní soud uvádí, že v této věci nejde o posuzování „srovnatelnosti“ dvou skupin subjektů, nýbrž dvou situací, neboť sporná diferenciaci zde nespočívá v subjektu samotném (na základě jeho osobní charakteristiky, přesvědčení apod.), ale odvíjí se od procesních okolností, kdy jeden a tentýž subjekt může být zařazen do obou skupin. Společným znakem obou situací podle navrhovatele má být to, že došlo ke vzniku škody fyzické či právnické osobě v důsledku nezákonného rozhodnutí orgánu veřejné moci, jehož předmětem bylo uložení povinnosti k peněžitému plnění správním orgánem (ve vertikálním vztahu), a že případná škoda spočívá ve ztrátě tzv. hodnoty peněz v čase (jež se vyjadřuje úrokem).

77. Rozdílné zacházení spočívá v tom, že je-li takové nezákonné rozhodnutí vydáno podle daňového řádu v nalézacím řízení, je náhrada škody ve formě úroku z neoprávněného jednání správce daně poskytována bez dalšího, zatímco postupoval-li správní orgán podle jiného předpisu, je třeba nárok uplatnit zákonem stanoveným způsobem (§ 14 zákona č. 82/1998 Sb.). Navrhovatel v této souvislosti argumentuje,

že ve srovnání s řízením podle daňového řádu je civilní řízení pro poškozené náročnější a také trvá delší dobu, přičemž se dovolává čl. 36 odst. 3 Listiny.

78. K tomu možno poznamenat, že § 254 daňového řádu má sice hmotněprávní povahu, avšak základní právo zaručené čl. 36 odst. 3 Listiny jím nemůže být nijak dotčeno [srov. náleze ze dne 30. 4. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 18/01 (N 53/26 SbNU 73; 234/2002 Sb.)], neboť není podstatné, zda náhrada příslušné škody je poskytována podle zákona č. 82/1998 Sb. anebo ve formě úroku z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu. Z hlediska posuzované materie jsou významné, resp. rozhodné právě jeho procesněprávní dopady. K porušení tohoto ustanovení by tak mohlo dojít až sekundárně, tj. pokud by se dotčeným subjektům v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny nedostalo právní ochrany, tedy pokud by jim bylo upřeno (reálně) domáhat se práva (na náhradu škody způsobenou orgány veřejné moci) u soudu či jiného orgánu, a to ať již pro nedostatky prováděcího zákona (čl. 36 odst. 4 Listiny) či pro způsob, jakým je procesní úprava v praxi aplikována, anebo z důvodu vadného fungování obecných soudů.

79. Navrhovatelem připomínané skutečnosti (tj. že soudní řízení je složité, nákladné a časově náročné) by tak mohly být z hlediska uvedeného ustanovení relevantní, až pokud by v jejich důsledku byla dotčeným subjektům znemožněna či alespoň značně ztížena realizace jejich práv. Avšak že by takovýto neústavní stav obecně nastal, zvláště pak jde-li o právo na náhradu u daného segmentu škod, Ústavní soud konstatovat nemůže. Za této situace není z hlediska práva na soudní ochranu ani podstatné, zda existuje i jiný, pro poškozené snazší způsob reparace vzniklé škody, neboť volbu ohledně způsobu uplatňování práv ponechává ústavní pořádek na zákonodárci (viz čl. 36 odst. 4 Listiny).

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

81. Ústavní soud se dále zabýval otázkou, zda v posuzované věci jde skutečně o srovnatelné situace, a zda tak na zákonodárce dopadá ústavněprávní příkaz rovného zacházení, jenž pro něho plyne z čl. 1 Listiny. Pokud by tomu tak nebylo, nebylo by třeba posuzovat, zda pro zmíněné rozdílné zacházení existuje nějaký ospravedlnitelný důvod.

82. Ústavní soud má za to, že situace, s nimiž zákonodárce zachází rozdílně, mají společný znak, a tím je existence specifické škody vzniklé v důsledku nezákonného rozhodnutí správního orgánu. Důvodem odlišného zacházení je jeho vhodnost, jak na straně daňového subjektu, tak na straně správce daně díky druhové totožnosti jednotlivých případů. Nejde o tzv. podezřelý důvod, týkající se osobní charakteristiky jednotlivce s úzkým vztahem k důstojnosti člověka, nadto jde o výjimku pro oblast daní, což nároky kladené na zdůvodnění odlišného zacházení zásadně snižuje [viz body 102 a 103 nálezu ze dne 28. 6. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 18/15 (N 121/81 SbNU 889; 271/2016 Sb.)].

83. Dále je třeba vzít v úvahu, že u dělené správy sice správce daně nehradí poplatníkovi úrok z nesprávně stanovené daně [§ 254 odst. 3 písm. e) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021], současně však ani povinnému subjektu nevzniká povinnost hradit úrok z prodlení [§ 252 odst. 3 písm. d) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021]. Tak tomu bylo i za účinnosti relevantní právní úpravy (§ 253 odst. 3 daňového řádu), pouze limit pro předepsání úroku z prodlení činil 200 Kč (§ 253 odst. 1 daňového řádu). Zákonodárce tedy na straně jedné u dané skupiny subjektů vyžaduje, aby škodu uplatňovala u příslušného orgánu, na straně druhé jí nezatěžuje povinností hradit úrok z prodlení. Ústavní soud v tomto řešení spatřuje rozumnou symetrii mezi právy a povinnostmi státu a dané skupiny subjektů, která ob stojí také z hlediska obecné spravedlnosti.

84. Za této situace podle názoru Ústavního soudu je věcí zákonodárce, jaký způsob odškodňování fyzických a právnických osob, kterým vznikla škoda v důsledku nezákonných správních rozhodnutí vydaných orgány veřejné správy, zvolí. Zřejmě by mohl přijmout pro peněžitá plnění v rámci dělené správy zvláštní právní úpravu (nabízí se to v zákoně č. 82/1998 Sb.), která by blíže vymezila podmínky „paušalizované“ náhrady škody, nicméně nejde o povinnost, kterou by pro něho bylo možné vyvodit z ústavního pořádku.

X. Závěr

85. Ústavní soud shrnuje, že stát sice prostřednictvím napadeného ustanovení zachází s porovnávanými situacemi (resp. s osobami, které se v nich nacházejí) rozdílně, avšak toto jeho rozhodnutí – při zachování práva osob na soudní ochranu – není nepřipustné a nepředstavuje neústavní diskriminaci. Z tohoto důvodu Ústavní soud podle § 70 odst. 2 zákona o Ústavním soudu návrh na vyslovení neústavnosti napadeného zákonného ustanovení zamítl.

Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.

V Brně dne 7. května 2024

Josef Baxa, v. r.
předseda Ústavního soudu

Za správnost vyhotovení:
Jitka Kučná