



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci žalobce: **Ing. Martin Kolář**, IČ 43853382, se sídlem Bavorovské Svobodné Hory 280, Bavorov, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 7. 2021, č. j. 1664389/21/2211-50523-305320, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 7. 2021, č. j. 1664389/21/2211-50523-305320, podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl námitku žalobce proti úkonu správce daně při placení daní, kterým bylo vyrozumění ze dne 16. 6. 2021, č. j. 1532931/21/2211-50523-305320, o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 a úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Žalovaný konkrétně vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. úroku z nesprávně stanovené daně v případě daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců srpna až prosince roku 2015 celkem ve výši 148.950 Kč, a to rovněž s ohledem na nově stanovenou sazbu úroku podle § 254 daňového řádu od 1. 1. 2021.

[2]Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve citoval přechodné ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony (dále jen „zákon č. 283/2020 Sb.“), uvedené v čl. II bodu 11. Podle něj úrok, jehož právní základ vznikl před nabytím účinnosti zmíněného zákona, byl od 1. 1. 2021 počítán s nově stanovenou sazbou. Krajský soud dále citoval usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, publ. pod č. 2511/2012 Sb. NSS, z něhož žalobce dovodil, že sazba již vzniklého úroku se nemohla v čase měnit. Nicméně krajský soud zdůraznil, že citované usnesení nezohledňovalo situaci, kdy rozdílnou sazbu úroku v důsledku nové právní úpravy výslovně stanovilo přechodné ustanovení. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24, podle něhož bylo zřejmé, že „nedělitelnost“ hmotněprávní úpravy úroků podle daňového řádu v průběhu času se týkala pouze případů, kdy nová právní úprava neobsahovala příslušná přechodná ustanovení.

[4]Krajský soud dále uvedl, že v posuzovaném případě rovněž z § 251a odst. 1 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 a důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. vyplývalo, že úrok vzniká za každý jednotlivý den, jsou-li v daném dni splněny podmínky pro jeho vznik. Za každý jednotlivý den tak bylo nutno posuzovat nárok žalobce na úrok samostatně. Zákon č. 283/2020 Sb. měnil pouze obsah hmotněprávního vztahu mezi žalobcem a žalovaným, který po účinnosti nové právní úpravy teprve nově dále vznikal. Ostatně i v případě nedělitelnosti úroku by zmíněný zákon mohl do předmětného hmotněprávního vztahu zasáhnout pouze ve formě retroaktivity nepravé, kterou připustil i Ústavní soud. V posuzovaném případě se nadto nejednalo o případ nepřipustné pravé retroaktivity.

[5]Žalobce podle krajského soudu ani konkrétně nevysvětlil, jaký vliv měla změna právní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně na jeho jednání. V posuzovaném případě totiž nárok žalobce na úrok vznikl až zpětně, přičemž jej nemohl ani nijak dopředu předvídat. Ani na konkrétní výši úroku nebylo možné spoléhat, jelikož se jeho výpočet odvíjel od aktuálně stanovené repo sazby Českou národní bankou, která se v čase měnila. Žalobci proto nemohlo vzniknout žádné legitimní očekávání ohledně konkrétní výše úroku podle § 254 daňového řádu. Stanovení výše úroku se samo o sobě nedotýkalo stanovení daňové povinnosti. Příslušná změna právní úpravy byla vedena snahou o systémové sjednocení úroku podle § 254 daňového řádu a úroku z prodlení v právním řádu a celkovou revizi daňového sankčního systému. Uvedené hodnoty výrazně přispívaly k přehlednosti právní úpravy a její efektivitě a legitimitě. V této souvislosti krajský soud citoval důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb. ohledně konkrétních důvodů změny výše úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně. Závěrem konstatoval, že přechodné ustanovení uvedené v čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. nemělo ani protiústavní účinky.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

pokračování

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, v níž označil důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] V ní namítl, že v posuzovaném případě je spor o otázce, zdali byl zákonodárce oprávněn dodatečně snížit výši úroku podle § 254 daňového řádu od 1. 1. 2021 v případě DPH za zdaňovací období měsíců srpna až prosince roku 2015. Ustanovení § 254 daňového řádu má podle stěžovatele hmotněprávní charakter, jelikož stanoví výši příslušenství daně. Za daň pak úrok podle zmíněného ustanovení označil přímo § 2 odst. 4 daňového řádu. Krajský soud však zcela pominul zásadu akcesority úroku podle § 254 daňového řádu, podle níž vzniká, mění se a zaniká stejně jako daň. V této souvislosti stěžovatel citoval rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 3. 2010, sp. zn. 31 Cdo 4291/2009, a konstatoval, že podle závěrů krajského soudu by mezi stěžovatelem a žalovaným vznikal každý den nový závazkový vztah. Každý den nově vzniklý úrok by nadto měl vlastní samostatnou promlčecí lhůtu. Tento názor následně sám krajský soud relativizoval v odstavci 36 odůvodnění napadeného rozsudku.

[8] Stěžovatel dále namítl, že legitimně očekával poskytnutí úroku z nezákonně stanovené daně ve výši stanovené ke dni původní splatnosti této daně. Zmíněnou důvěru zákonodárce zklamal, jelikož dodatečně snížil základnu úroku podle § 254 daňového řádu. Současně k důvodům takového postupu neodkázal na žádný významný veřejný zájem. Stěžovatel zdůraznil, že právo má předvídatelným způsobem nastavovat prostředí, v němž se jeho adresáti pohybují. Jeho součástí je rovněž garance následků protiprávního postupu státu. Jde tak o vymezení vzájemných práv a povinností státu a jednotlivce před tím, než se rozhodne činit daní zatížené úkony, a vstoupí tak do závazkového vztahu se státem. Přípustnost nepravé retroaktivity je limitována vhodností a potřebností dané regulace. Sazba úroku z prodlení pak nemá žádnou spojitost se sazbou úroku podle § 254 daňového řádu, který ostatně představuje pouhou zálohu na odškodnění daňového subjektu. Sjednocení sazeb obou úroků ani nepřispívá k přehlednosti právní úpravy, jelikož daňový řád obsahuje celou řadu dalších odlišných sazeb. Různost sazeb úroků v právním řádu nezakládá jeho rozpornost. Závěrem stěžovatel doplnil, že osoba v prodlení s úhradou není srovnatelná s osobou, které daňové orgány způsobily škodu svými nezákonnými rozhodnutími. Krajský soud přitom popsanou odlišnost nijak nevysvětlil a nerozvedl, proč by se sazby obou úroků měly rovnat.

[9] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve uvedl, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu. Dále konstatoval, že spornou je v posuzovaném případě aplikace přechodných ustanovení uvedených v čl. II bodech 11 a 12 zákona č. 283/2020 Sb. Příslušenství daně v podobě úroku sleduje osud daně, přičemž úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy byly splněny podmínky pro jeho vznik. Nepravá retroaktivita je přípustná, pokud zákonodárce v zákoně stanovil příslušné pravidlo, přičemž v posuzovaném případě zákon č. 283/2020 Sb. taková pravidla pro určení rozhodné hmotněprávní a procesněprávní úpravy obsahuje. V případě změny jistiny daně rozhodné

pro výpočet úroku dojde rovněž ke změně výše jejího příslušenství, tj. rovněž úroku podle § 254 daňového řádu.

[11] Dále žalovaný shrnul uplatňování principu akcesority ve vztahu k příslušenství daně. Konstatoval, že jestliže zákonodárce přistoupil v rámci novelizace daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. k úpravě úrokových sazeb v sankčním systému daňového řádu, nemá tato skutečnost vliv na stěžovatelem zmiňovanou akcesoritu úroku. Sazba rozhodná pro stanovení sekundárního závazku totiž není pro zmíněný princip rozhodná. Pro posouzení rozhodné právní úpravy však je v posuzovaném případě podstatné, že úrok vzniká podle § 251a odst. 1 daňového řádu každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik, a to s ohledem na jeho hmotněprávní povahu. Popsaná konstrukce umožňuje stanovení pevné hranice pro vznik úroku podle staré a nové právní úpravy. Žalovaný tak pro úrok vzniklý v minulosti neaplikoval novou právní úpravu, čímž vyloučil pravou retroaktivitu, přičemž novou výši sazby úroku aplikoval pouze na úrok vzniklý za nové právní úpravy. Závěrem odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 2. 2021, č. j. 62 Af 24/2019-249, podle něhož přípustnost nepravé retroaktivity založila právě přechodná ustanovení uvedená v čl. II bodech 11 a 12 zákona č. 283/2020 Sb.

[12] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel odkázal na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[14] Stěžovatel namítl, že v posuzovaném případě je sporné, zdali byl zákonodárce oprávněn dodatečně změnit zákonnou sazbu úroku podle § 254 daňového řádu s účinností od 1. 1. 2021. Podle stěžovatele je právní úprava zmíněného úroku hmotněprávním ustanovením, přičemž podle § 2 odst. 4 daňového řádu je úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně příslušenstvím daně.

[15] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24, konstatoval, že o ustanovení s hmotněprávními účinky se (rovněž podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS) jedná tehdy, má-li být v důsledku jeho změny zasaženo do hmotněprávní sféry daňového subjektu, tj. do stanovení daňové povinnosti a vybrání daně. Stejnou optikou je nutno nahlížet na povahu ustanovení, které upravuje úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně, neboť se jedná o příslušenství daně, tedy součást daňové povinnosti (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). V případě § 254 daňového řádu se tak nepochybně jedná o otázku práva hmotného, neboť zasahuje do stanovení podmínek souvisejících s vybráním daně. Vzhledem k uvedenému lze souhlasit se stěžovatelem, že zmíněný úrok představuje hmotněprávní úpravu nároku

pokračování

na plnění ze strany státu pro případ nesprávně stanovené daně správcem daně. Bezpochyby je tento úrok příslušenstvím daně, které obecně sdílí osud samotné daně.

[16] V této souvislosti lze doplnit, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, jsou orgány daňové správy ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. K uvedenému závěru se Nejvyšší správní soud přihlásil i v rozsudku ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009-121. V rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012-45, Nejvyšší správní soud dále rozvedl, že *„v případech časového střetu staré a nové právní normy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle zrušené právní normy řídí novou právní normou. Naproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy a právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, se řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla tzv. práva retroaktivita). Aplikuje se princip ochrany minulých právních skutečností, zejména právních konání, což znamená, že nová hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost. Proto jsou ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu správci daně vázáni právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu.“*

[17] V případě hmotněprávních norem týkajících se úroků se výše popsaná obecná pravidla časové působnosti norem uplatní podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, publ. pod č. 2511/2012 Sb. NSS, tak, že *„pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá; okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost.“*

[18] Podle stěžovatele však krajský soud popsanou zásadu akcesority příslušenství daně zcela popřel. Dospěl totiž k nesprávnému závěru, že mezi stěžovatelem a žalovaným vznikl každý den nový závazkový vztah se samostatně určenou promlčecí lhůtou.

[19] Nejvyšší správní soud však uvedeným námitkám nepřisvědčil. Krajský soud totiž v odstavcích 30 až 35 odůvodnění napadeného rozsudku vysvětlil, z jakých důvodů nová právní úprava výslovně zakotvila pravidlo, že nárok na úrok vzniká za každý další den, kdy jsou k tomu splněny zákonné podmínky. Vycházel přitom z § 251a odst. 1 daňového řádu, který do tohoto zákona zavedla novela představovaná zákonem č. 283/2020 Sb. Zároveň řádně vymezil, že judikatura Nejvyššího správního soudu, a to zejména usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 7 Afs 59/2010, jež se týkala aplikace rozhodné právní úpravy hmotněprávních ustanovení, neřešila situaci, kdy rozdílnou sazbu úroku upravují výslovně přechodná ustanovení. Rozlišil tak dosavadní hmotněprávní vztah mezi stěžovatelem a žalovaným, který se uplatnil až do účinnosti nové právní úpravy, jež od 1. 1. 2021 výslovně zakotvila pravidlo samostatného vzniku nároku na úrok podle § 254 daňového řádu za každý den, kdy k tomu byly splněny zákonné podmínky. Jinak řečeno, zákon č. 283/2020 Sb. nijak neovlivnil obsah dosavadního hmotněprávního nároku stěžovatele na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně,

nýbrž pouze úrok, který podle nově stanovených pravidel vznikl po účinnosti nové právní úpravy. Popsaná časová působnost obou znění daňového řádu byla současně výslovně upravena v přechodných ustanoveních zákona č. 283/2020 Sb.

[20] Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by krajský soud zcela popřel akcesorickou povahu zmíněného úroku k samotné dani. Naopak na základě přesvědčivě odůvodněných úvah dospěl ke správnému závěru, že s ohledem na novelu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. daňový řád v § 251a odst. 1 výslovně zakotvil výše popsané pravidlo vzniku nároku na úrok. Nijak však nevyločil, že by úrok podle § 254 daňového řádu již nebyl příslušenstvím daně, případně že by nesdílel její osud. Z nového pravidla zakotveného v § 251a odst. 1 daňového řádu přitom tato skutečnost sama o sobě nevyplývá.

[21] V důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb., konkrétně k § 251a daňového řádu, se uvádí, že *„jako nejobecnější pravidlo, které je společné všem úrokům upraveným v rámci správy daní, je upraven princip, podle něhož úrok vzniká za každý jednotlivý den, pokud dojde v rámci tohoto dne k naplnění podmínek jeho vzniku. Tato norma byla dosud výslovně upravena pro případ úroku z prodlení v § 252 odst. 2 daňového řádu. Z logiky věci nicméně byla teorií i praxí dovozována jako obecná vlastnost všech úroků, což nyní navrhované ustanovení reflektuje. Tento princip přitom platí bez ohledu na to, zda se jedná o úrok hrazený daňovým subjektem, anebo o úrok hrazený správcem daně. Platí rovněž bez ohledu na to, zda je vznik úroku v daný jednotlivý den daňovému subjektu, resp. správci daně znám (např. typická situace úroku z vratitelného přeplatku), anebo je jeho vznik zjištěn až zpětně (typicky úrok z nesprávně stanovené daně).“* Krajský soud však v odůvodnění napadeného rozsudku správně vycházel ze skutečnosti, že s ohledem na přechodné ustanovení uvedené v čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. se úrok z neoprávněného jednání správce daně do 31. 12. 2020 uplatňoval podle původní právní úpravy, přičemž až od 1. 1. 2021, tj. s účinností nové právní úpravy, platí, že úrok z nesprávně stanovené daně vzniká každý den samostatně.

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

[23] V této souvislosti Nejvyšší správní soud pro úplnost připomíná, že již v rozsudku ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022-29, shrnul uplatňování časové působnosti právních norem. Konstatoval, že *„s ohledem na princip právní jistoty a ochranu důvěry subjektů regulace v právo musí být jakýkoliv případ retroaktivity zakotven výslovně v zákoně. Zákon také musí vyřešit s tím spojené případy tak, aby nabytá práva byla řádně chráněna (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 12. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 78/92, N 15/1 SbNU 77, či nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, N 30/3 SbNU 227). Nauka i soudní*

pokračování

praxe nicméně rozlišují mezi pravou retroaktivitou a retroaktivitou nepravou (např. náleží Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, N 13/7 SbNU 87, č. 63/1997 Sb., či rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 1 As 344/2017-54). O nepravou retroaktivitu jde v případě, že právní vztahy hmotného i procesního práva, které vznikly za platnosti práva starého, se ode dne účinnosti nového zákona řídí právem novým. Na rozdíl od pravé (tj. skutečné) retroaktivity, nepravá je v právním státě přípustná, avšak jen potud, pokud ostatní (intertemporální) ustanovení právního předpisu nestanoví se zřetelem na zvláštnosti některých právních vztahů něco jiného (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 3/94 (N 38/1 SbNU 279, č. 164/1994 Sb.).“ Již v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS, přitom Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „každý ústavně přípustný případ retroaktivity je nutno expressis verbis zakotvit v zákoně. Jiný postup by znamenal rozpor se zásadou jasnosti a určitosti zákona, které představují součást principu právního státu (čl. 1 Ústavy České republiky). Znakem právního státu je právní jistota, ochrana důvěry občanů v právo, jejíž výrazem je mimo jiné i zákaz retroaktivity právních norem.“ V posuzovaném případě byly výše uvedené podmínky přípustnosti nepravé retroaktivity splněny. Jak totiž akcentoval již krajský soud, zákon č. 283/2020 Sb. obsahuje přechodná ustanovení v čl. II bodech 11 a 12 upravující časovou působnost uplatňování § 254 a nového § 251a daňového řádu na již vzniklé právní vztahy. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem uzavírá, že přijetím nové právní úpravy úroku z nesprávně stanovené daně nedošlo k nepřipustnému zásahu do již nabytých práv stěžovatele.

[24] Vzhledem k výše uvedenému neobstojí ani námitka stěžovatele, že legitimně očekával poskytnutí úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně ve výši stanovené ke dni původní splatnosti DPH. Pokud totiž zákonodárce dodržel všechna pravidla pro změnu právních předpisů, a to včetně účinků na již vzniklé a trvající právní vztahy, nelze takový postup označit za nezákonný či protiústavní. Nejvyšší správní soud v této souvislosti doplňuje, že právě s ohledem na přechodná ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. zákonodárce výslovně upravil časovou působnost jednotlivých znění § 254 daňového řádu. Výše citovaná obecná pravidla časové působnosti hmotněprávních ustanovení se přitom uplatní pouze tehdy, neobsahuje-li nová právní úprava výslovně přechodné ustanovení, jako tomu bylo v nyní posuzovaném případě. Jinými slovy, v opačném případě, tj. neupravil-li by zákonodárce výslovně časovou působnost znění daňového řádu s účinností do 31. 12. 2020 a jeho znění s účinností od 1. 1. 2021, musel by s ohledem na výše citovaná obecná pravidla časové působnosti norem žalovaný na předmětný nárok stěžovatele na úrok podle § 254 daňového řádu aplikovat jeho staré znění. K obdobnému právnímu názoru ostatně dospěl již krajský soud.

[25] Ačkoli tak lze souhlasit se stěžovatelem, že právo má předvídatelným způsobem nastavovat prostředí, v němž se jeho adresáti pohybují, a to včetně garance náhrady za nezákonný postup veřejné moci, neznamená to, že platnou a účinnou právní úpravu již nelze měnit. Pokud zákonodárce dodrží výše citované podmínky, je oprávněn měnit obsah i již trvajících právních vztahů adresátů práva do budoucna, tj. od účinnosti nové právní úpravy. Pokud stěžovatel v této souvislosti uvedl, že nová právní úprava by ovlivnila jeho rozhodnutí činit daní zatížené úkony a vstupovat do závazkového vztahu se státem, jestliže by ji předem znal, již dále nerozvedl, jak konkrétně tato skutečnost ovlivnila jeho jednání. Jinými slovy, Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak by stěžovatel v případě jeho

vědomosti o budoucí úpravě sazby úroku podle § 254 daňového řádu změnil vlastní jednání, případně jak by přizpůsobil své daní zatížené aktivity očekávané nesprávně stanovené dani jejím správcem, resp. samotnému úroku.

[26] Stěžovatel konečně namítl, že nová právní úprava představovaná zákonem č. 283/2020 Sb. nenaplnila kritéria vhodnosti a potřebnosti. Úrok z prodlení totiž nemá žádnou spojitost s úrokem podle § 254 daňového řádu, a jejich sjednocení tak nepřispívá k přehlednosti právního řádu. Uvedené podle stěžovatele platí tím spíš, pokud daňový řád obsahuje řadu dalších odlišných sazeb.

[27] Nejvyšší správní soud k uvedeným námitkám stěžovatele konstatuje, že úvahy o vhodnosti a potřebnosti změny právní úpravy, s nimiž se lze seznámit zejména v příslušné důvodové zprávě, provádí především zákonodárce. Byť nejen daňový řád, ale celá řada dalších právních předpisů obsahují rozdílné sazby jednotlivých sankčních plnění, nelze v postupu zákonodárce, kterým obě sazby sjednotil, spatřovat nic nezákonného či protiústavního. Jak totiž konstatoval krajský soud v odstavci 45 odůvodnění napadeného rozsudku, rovněž jednotnost a bezrozpornost právního řádu jsou významnými hodnotami, neboť výrazně přispívají k přehlednosti právní úpravy, a tedy i k její větší efektivitě a legitimitě.

[28] Uvedené platí tím spíš, pokud je v důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb. uvedeno, že *„výše úroku z nesprávně stanovené daně je odvozena od výše úroku z prodlení, neboť z ekonomického hlediska oba úroky představují reparační náhradu za dobu, po kterou druhá strana nemohla disponovat s příslušnými finančními prostředky. Výše této náhrady by měla být ve všech případech stejná, což ovšem neznamená, že musí vždy pokrýt případnou škodu způsobenou nesprávným stanovením daně.“* Z důvodové zprávy dále plyne, že *„v důsledku provedené revize daňového sankčního systému dochází zejména k novému nastavení výše úroků, a to shodně s úpravou výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku, čímž v rámci daňového řádu dochází k systémovému snížení úroků, a to oboustranně, tzn. jak u úroků hrazených daňovým subjektem v případě jeho vzniku správcem daně, tak i úroků hrazených správcem daně daňovému subjektu.“* Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se stěžovatelem, že krajský soud nevysvětlil, proč mají být obě sazby úroků totožné, pokud jsou hrazeny rozdílnými osobami. Relevantní důvody přijetí předmětné změny právní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně totiž vyplývají z důvodové zprávy, na kterou ostatně krajský soud řádně v odůvodnění napadeného rozsudku odkazoval. Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, co dalšího měl podle stěžovatele krajský soud k důvodům sjednocení sazeb obou úroků konkrétně uvést, pokud byl záměr zákonodárce jasně patrný z citované důvodové zprávy.

[29] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud posoudil všechny sporné právní otázky správně, a důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků

pokračování

právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a procesně úspěšnému žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. ledna 2024

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu