



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **ELEKTRONIKA a. s.**, se sídlem Bratislavská 41, Malinovo, Slovenská republika, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2023, č. j. 6 Af 26/2021-29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 4. 11. 2021, č. j. 8457344/21/2000-11451-106054 (dále též „rozhodnutí žalovaného“), žalovaný vyhověl námitce žalobce proti nečinnosti žalovaného ve věci předepsání úroku z nesprávně stanovené daně dle ustanovení § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a žalobci předepsal úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně v celkové výši 257 701 Kč. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, že podle ustanovení § 254 daňového řádu vznikl žalobci nárok na uvedené úroky na základě vratitelného přeplatku, který měl být žalobci vrácen dne 9. 1. 2017. Správce daně přeplatek ve výši 389 183 Kč poukázal v části 388 383 Kč na účet žalobce dne 21. 10. 2021. Úrok z neoprávněného postupu správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně z částky přiznaného nároku na vrácení daně ve výši 389 183 Kč tak žalobci vznikl ode dne 9. 1. 2017 do dne vrácení daně, tj. do dne 21. 10. 2021. Žalovaný v této souvislosti odkázal na čl. II, bod

11 zákona č. 283/2020 Sb. (přechodná ustanovení) s tím, že úrok podle daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí jeho novely (1. 1. 2021), u něhož ke dni nabytí účinnosti trvají podmínky pro vznik, se uplatní do dne předcházejícího nabytí účinnosti této novely (31. 12. 2020). Ode dne nabytí účinnosti novely daňového řádu se na tento úrok uplatní daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021. Žalobci tak náležel úrok z neoprávněného postupu správce daně ode dne 10. 1. 2017 do dne 31. 12. 2020 z částky 389 183 Kč ve výši reposazby ČNB + 14 % p.a. a úrok z nesprávně stanovené daně ode dne 1. 1. 2021 do dne 21. 10. 2021 z částky 389 183 Kč ve výši reposazby ČNB + 8 % p.a.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Žalobce se domníval, že žalovaný pochybil, když podle znění daňového řádu po účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. (dále též „novela“) žalobci přiznal jinou výši úroku do účinnosti novely a jinou po ní. Podle žalobce novela představovala protiústavní zásah do jeho práv z důvodu retroaktivní působnosti, narušení legitimního očekávání a nepotřebnosti změny. Městský soud se žalobcem neztotožnil. Podle městského soudu nelze postup zákonodárce považovat za ústavně vadný, resp. nepřipustně narušující princip zákazu retroaktivity. Nová zákonná úprava nemění hmotněprávní vztah mezi žalobcem a žalovaným, mění pouze jeho obsah, a to *pro futuro*. I kdyby městský soud přijal tezi o neoddělitelnosti úroku a hmotněprávního vztahu účastníků, jednalo by se nanejvýš o retroaktivitu nepravou, která je podle judikatury Ústavního soudu obecně přípustná. Městský soud neshledal ani rozpor přechodného ustanovení s principem předvídatelnosti nebo s principem jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu. Podle městského soudu tak žalovaný postupoval správně, pokud posoudil splnění podmínek pro přiznání úroku podle předcházejícího i současného znění daňového řádu. Rozsudek městského soudu (jakož i všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). 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. Městský soud však zcela pominul zásadu akcesority úroku podle § 254 daňového řádu, podle níž vzniká, mění se a zaniká stejně jako daň (k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 3. 2010, sp. zn. 31 Cdo 4291/2009).

[4] 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.

pokračování

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. Městský soud přitom popsanou odlišnost nijak nevysvětlil a nerozvedl, proč by se sazby obou úroků měly rovnat. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že setrvává na svých právních i skutkových závěrech a ztotožňuje se s právním posouzením městského soudu v napadeném rozsudku. Žalovaný zejm. vyzdvihl, že sporné přechodné ustanovení novely přineslo jasné odlišení, od kterého časového okamžiku měl být aplikován nejen nový úrok jako takový (úrok z nesprávně stanovené daně namísto dosavadního úroku z neoprávněného jednání správce daně), ale také změny parametrů a dalších aspektů u úroků, které zná jak platná, tak předcházející úprava (všechny ostatní úroky v rámci daňového řádu). Určení pevné hranice pro vznik úroků bylo umožněno zejména proto, že jak podle předcházející i platné právní úpravy platí, že úroky vznikají za každý jednotlivý den, jsou-li v daném dni splněny podmínky pro jeho vznik. Každodenní vznik úroků při splnění podmínek pro jeho vznik je zakotven přímo v ustanovení § 251 a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 a dle daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 v ustanovení § 252 odst. 2 (zde pouze pro úrok z prodlení, z logiky věci byla teorií i praxí tato vlastnost úroků dovozována jako obecná vlastnost všech úroků). Stěžovatelův názor dle vzniku úroků tak zde zcela neobstojí a nelze souhlasit ani s jeho názorem na protiústavnost této právní úpravy. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud se v nedávném rozsudku ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19 (dále též „rozsudek 4. senátu“), zabýval věcí s téměř identickým skutkovým a právním základem. Nejvyšší správní soud přezkoumával rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, na který městský soud odkázal v bodě 38 svého rozsudku,

a to na podkladě téměř identické kasační stížnosti jako v souzené věci (kterou vyhotovil stejný právní zástupce, jakého si zvolil stěžovatel). Nyní rozhodující senát Nejvyššího správního soudu se se závěry 4. senátu plně ztotožnil a pro souzenou věc je přebírá.

[9] Podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění před 1. 1. 2021, se daňovému subjektu přiznává **úrok z neoprávněného jednání správce daně**. Podle tohoto ustanovení platí, že *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 vyšší 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.*

[10] S účinností ke dni 1. 1. 2021 byla koncepce úroku, k jehož úhradě je povinován správce daně, podstatným způsobem změněna, a to v důsledku přijetí zákona č. 283/2020 Sb. („novela“).

[11] Podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, se daňovému subjektu přiznává úrok z nesprávně stanovené daně. Podle odst. 1 platí, že *základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední, b) část daňového odpočtu nárokováného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.* Podle odst. 3 *výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá vyšší úroku z prodlení.*

[12] Uvedenou novelou tedy došlo nejen ke změně dikce § 254 daňového úřadu (institut úroku z neoprávněného jednání správce daně byl změněn na úrok z nesprávně stanovené daně), ale i ke snížení úrokové sazby z 14 % p.a. + reposazba ČNB na 8 % p.a. + reposazba ČNB (viz § 1970 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů).

[13] Vzhledem k přechodným ustanovením obsaženým v novele (čl. 2 odst. 11 a 12 novely) postupoval žalovaný tak, že (na základě procesní úpravy daňového řádu po novele) posoudil splnění podmínek pro úrok z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu před novelou, a to až do 31. 12. 2020 (k poslednímu dni účinnosti tohoto znění zákona). Následně posoudil i splnění podmínek pro úrok z nesprávně stanovené daně, a to za období od 1. 1. 2021 (od účinnosti novely).

[14] Stěžovatel zpochybňuje, zdali byl zákonodárce oprávněn dodatečně snížit výši úroku podle § 254 daňového řádu od 1. 1. 2021. 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. Městský 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 městského

pokračování

soudu by mezi stěžovatelem a žalovaným vznikal každý den nový závazkový vztah. Každý den nově vzniklý úrok by nadto měl vlastní samostatnou promlčecí lhůtu.

[15] Jak konstatoval 4. senát v bodech 15 a násl. svého rozsudku, Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24, vyslovil, že o ustanovení s hmotněprávními účinky se jedná tehdy, má-li být v důsledku jeho změny zasaženo do hmotněprávní sféry daňového subjektu, tj. do stanovení daňové povinnosti a vybrání daně (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS). 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 podle rozsudku 4. senátu nepochybně jedná o otázku práva hmotného, neboť zasahuje do stanovení podmínek souvisejících s vybráním daně. Vzhledem k uvedenému lze tedy v obecné rovině souhlasit se stěžovatelem, že zmíněný úrok představuje hmotněprávní úpravu nároku 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] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu 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 (viz rozsudky ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS, a ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009-55). 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. pravá 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, 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 městský soud popsanou zásadu akcesority příslušenství daně zcela popřel. Dospěl totiž k nesprávnému závěru, že mezi stěžovatelem a žalovaným vznikal každý den nový závazkový vztah se samostatně určenou promlčecí lhůtou.

[19] Uvedeným námitkám však nelze přisvědčit. Městský soud totiž v bodech 24 a násl. 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. 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 novely, 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, novela nijak neovlivnila obsah dosavadního hmotněprávního nároku stěžovatele na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně, nýbrž pouze úrok, který podle nově stanovených pravidel vznikal po účinnosti nové právní úpravy. Popsaná časová působnost obou znění daňového řádu byla současně výslovně upravena v přechodných ustanoveních novely. Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by městský soud zcela popřel akcesorickou povahu zmíněného úroku k samotné dani (obdobně viz body 19 a 20 rozsudku 4. senátu). Naopak na základě přesvědčivě odůvodněných úvah dospěl ke správnému závěru, že s ohledem na novelu 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 pravidla zakotveného v § 251a odst. 1 daňového řádu přitom tato skutečnost sama o sobě nevyplývá. V důvodové zprávě k novele, 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).“* Městský soud tato východiska ve svém rozsudku plně respektoval (srov. mj. bod 27 napadeného rozsudku). Pro úplnost je vhodné uvést, že městský soud uvedl, že i kdyby připustil nedělitelnost hmotněprávního nároku stěžovatele na úrok podle § 254 daňového řádu, v souladu s pravidly nepravé retroaktivity byl zákonodárce oprávněn jeho sazbu změnit. 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.

[20] Uvedené posouzení odpovídá i rozsudku 4. senátu, který v bodě 23 mj. připomněl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022-29, shrnul uplatňování časové působnosti právních norem: *„[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*

pokračování

řádne chráněna (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 10. 12. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 78/92, N 15/1 SbNU 77, či náleží Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, N 30/3 SbNU 227). Nauka i soudní praxe nicméně rozlišují mezi pravou retroaktivitou a retroaktivitou nepravou (např. 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, 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 městský soud, novela 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. To také představuje zásadní odlišnost od věci posuzované Nejvyšším soudem ve stěžovatelském odkazovaném rozsudku ze dne 10. 3. 2010, sp. zn. 31 Cdo 4291/2009, pročez nejsou závěry Nejvyššího soudu v souzené věci relevantní. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s městským soudem uzavírá, že přijetím nové právní úpravy úroku z nesprávně stanovené daně nedošlo k nepřipustnému zásahu do již nabytých práv stěžovatele (obdobně viz bod 23 rozsudku 4. senátu).

[21] Vzhledem k výše uvedenému neobstojí ani navazující stížní argumentace stěžovatele. Stěžovatel namítal, 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. Městský soud přitom popsanou odlišnost nijak nevysvětlil a nerozvedl, proč by se sazby obou úroků měly rovnat.

[22] Jak již však konstatoval 4. senát v bodech 24 a násl. rozsudku, právě s ohledem na přechodná ustanovení novely 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 výslovné 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 (podpůrně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2024, č. j. 7 Afs 187/2023-34). K obdobnému právnímu názoru ostatně dospěl již městský soud (bod 29 napadeného rozsudku).

[23] Nejvyšší správní soud dodává, že v obecné rovině souhlasí 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. Uvedené však neznamená, že by zákonodárce nemohl přistoupit ke změně právní úpravy. Jak již uvedl 4. senát, 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 (srov. bod 25 rozsudku 4. senátu, jakož i bod 32 rozsudku městského soudu).

[24] Stěžovatel konečně namítl, že nová právní úprava představovaná zákonem č. 283/2020 Sb. („novela“) 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.

[25] 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 (bod 27 rozsudku 4. senátu). 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 ostatně konstatoval městský soud v odstavci 36 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. Uvedené platí tím spíš, pokud je v důvodové zprávě k novele 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*

pokračování

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 správci daně, tak i úroků hrazených správcem daně daňovému subjektu.“

[26] Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se stěžovatelem, že městský 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 městský soud obšírně v odůvodnění napadeného rozsudku odkazoval. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, co dalšího měl podle stěžovatele městský soud k důvodům sjednocení sazeb obou úroků konkrétně uvést, pokud byl záměr zákonodárce jasně patrný z citované důvodové zprávy (viz i bod 28 rozsudku 4. senátu).

[27] Ani žádná další stížní argumentace neměla potenciál vyvolat zrušení rozsudku městského soudu a rozhodnutí žalovaného. Jejich postup má plnou oporu v právní úpravě a judikatuře završené rozsudkem 4. senátu, podle jehož právní věty: *„Zákonodárce neporušil pravidla časové působnosti norem ani přípustnosti nepravé retroaktivity, pokud v přechodných ustanoveních uvedených v čl. II bodech 11 a 12 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, výslovně stanovil, že se úrok z neoprávněného jednání správce daně do 31. 12. 2020 uplatňoval podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a úrok z nesprávně stanovené daně od 1. 1. 2021, který podle § 251a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 vzniká každý den samostatně, se uplatňuje podle § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021“*. Žalovaný, resp. městský soud tak správně dovodili, že stěžovateli od účinnosti novely náležel nárok na úrok z nesprávně stanovené daně ve výši určené platnou právní úpravou, přičemž tuto úpravu nelze považovat za ústavněprávně vadnou. Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožnil s hodnocením a závěry žalovaného a městského soudu, které považuje za správné a náležitě vyargumentované, a proto na ně v podrobnostech odkazuje. Z uvedených důvodů nemohl soud shledat případnou ani polemiku stěžovatele s jejich argumentací. Soud dodává, že neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet *ex offo* (viz např. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl. Ve věci přitom rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[29] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. dubna 2024

Tomáš Foltas
předseda senátu