



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **EKO Logistics s.r.o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, 19, Praha 4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2023, č. j. 51 Af 36/2021-36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Vyrozuměními ze dne 9. 8. 2021, č. j. 3917255/21/2111-50523-202376 a č. j. 3917263/21/2111-50523-202376, a ze dne 31. 8. 2021, č. j. 3937714/21/2111-50523-202376, žalovaný podle § 251a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyrozuměl žalobce o výši úroků z nesprávně stanovené daně. Konkrétně se jednalo o úroky z opožděně předepsaného úroku z daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března a dubna 2015 a o úroky z opožděného předepsání rovněž naposled zmiňovaných úroků (v celkové výši 54 743 Kč a 27 978 Kč) a dále o úroky z nesprávně stanoveného penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací

období srpna 2012 a o úroky z opožděného předepsání rovněž naposled zmiňovaných úroků (v celkové výši 108 000 Kč).

[2] Námitky žalobce proti vyrozuměním žalovaný zamítl rozhodnutími ze dne 29. 11. 2021, č. j. 4859042/12/2111-50523-202376 a č. j. 4859106/21/2111-50523-202376, a ze dne 7. 12. 2021, č. j. 4922208/21/2111-50523-202376. Žalovaný zdůraznil, že úroky vznikaly za každý jednotlivý den, proto na ně bylo třeba od 1. 1. 2021 aplikovat novou právní úpravu v souladu s přechodným ustanovením čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Rozsudky uváděné žalobcem v námitkách považoval žalovaný za nepřiléhavé, neboť se týkaly jiné problematiky. Rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), se podle žalovaného vyslovuje k situaci, kdy, na rozdíl od věci nyní posuzované, použití nové právní úpravy nebylo v přechodných ustanoveních upraveno.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného o námitkách žalobu ke Krajskému soudu v Praze. V ní nejprve uvedl tutéž argumentaci, která byla již obsahem námitek (odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu k otázkám časové působnosti norem a posuzování hmotněprávního charakteru příslušenství daně, odkazy na judikaturu Ústavního soudu k otázkám retroaktivity, legitimního očekávání a stanovení daně pouze na základě zákona, konstatování neexistence silného veřejného zájmu na snížení odškodňujícího úroku). Podle žalobce neobstojí pasáž z důvodové zprávy ke zmiňované novelizaci daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. týkající se „*systémového snížení úroků na obou stranách a nastavení výše úroků, a to shodně s úpravou výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku*“. Žalobce odkázal na odbornou literaturu k pojmu „*veřejný zájem*“ a namítal, že z důvodové zprávy nevyplývá, proč má být žalobce omezen ve svém právu na úrok ve výši repo sazby ČNB + 14 % p. a., když někdo jiný obdrží na jeho úkor nižší úrok z prodlení. Namítal, že měly být výslovně poměřovány nároky jednotlivých osob, a zdůraznil důležitost ústavně konformního výkladu právních norem. Připomněl, že podle usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, publ. pod č. 2511/2012 Sb. NSS, je pro úrok rozhodným právo účinné v době, kdy úrok vznikl a trvá. Shrnu, že čl. II bod 11 zákona č. 283/2020 Sb. nelze podle jeho názoru aplikovat, neboť zakládá nedovolenou nepravou retroaktivitu.

[4] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl. Úvodem konstatoval, že neshledal důvod odchytil se od rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24, ani rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2023, č. j. 6 Af 26/2021-29, které se zabývaly týmiž námitkami v obdobných věcech.

[5] Podle krajského soudu přechodné ustanovení čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. jasně rozlišuje mezi úroky vzniklými před a po účinnosti novely, která ovlivňuje pouze budoucí vztahy, nikoli práva již nabytá před její účinností. Krajský soud upozornil, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se v usnesení ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, zabýval situací, kdy přechodné ustanovení neexistovalo. To platilo i o dalších žalobcem zmiňovaných judikátech. Rovněž krajský soud citoval rozsudek Nejvyššího

pokračování

správního soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24, podle něhož se změna daňového řádu provedená zákonem č. 267/2014 Sb. lišila od změny provedené zákonem č. 283/2020 Sb. právě tím, že neobsahovala přechodná ustanovení. Z toho krajský soud dovodil, že právo účinné v době, kdy nárok na úrok vznikl a trvá, se uplatní toliko za situace, kdy zákonodárce nepřijal přechodná ustanovení.

[6] Krajský soud přihlédl rovněž k tomu, že podle § 251a odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik. V této souvislosti soud odkázal na již zmiňovanou důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb. (sněmovní tisk č. 840/0, 8. volební období, 2017–2021, digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR), dle níž toto pravidlo platilo i za předchozí úpravy. Podle krajského soudu zákonodárce neovlivnil dosavadní hmotněprávní vztah mezi žalobcem a žalovaným, toliko změnil jeho obsah, který nově vznikl až po účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. Novela tak nebyla retroaktivní, neboť dopadala pouze na vztahy budoucí (na úroky vzniklé po její účinnosti).

[7] I kdyby krajský soud přistoupil na argumentaci žalobce, že jde o jediný nedělitelný hmotněprávní vztah, pak by šlo o retroaktivitu nepravou, která je v zásadě přípustná (k tomu krajský soud odkázal na judikaturu Ústavního soudu). Podle krajského soudu nemohlo jít o nepřipustnou nepravou retroaktivitu, neboť žalobci nemohlo vůbec vzniknout legitimní očekávání. I před účinností zákona č. 283/2020 Sb. totiž byla výše úroku navázána na repo sazbu ČNB, která není neměnná. Žalobce tedy nemohl mít jistotu, že se sazba úroku nesníží. Žalobce navíc setrval pouze u obecných tvrzení a neuvedl, jaké konkrétní dopady do jeho sféry změna měla (v čem své jednání uzpůsobil sazbě úroku, kterou dle svých slov očekával). Krajský soud zdůraznil, že nová právní úprava se použila toliko na úroky, které vznikly po nabytí její účinnosti.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že v důvodové zprávě nebyly uvedeny důvody pro změny v úrokových sazbách. K tomu obsáhle citoval příslušnou část důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. Dále krajský soud konstatoval, že jednotnost a bezrozpornost právního řádu jsou významnými hodnotami, které přispívají k přehlednosti, efektivitě a legitimitě právní úpravy. Tyto zásady podle něj převáží nad přesvědčením žalobce o nezměnitelnosti výše úrokové sazby v čase. Zákonodárce v důvodové zprávě vysvětlil, proč ke změně přistoupil, i to, jak se změna dotkne daňových subjektů. Nová právní úprava proto podle krajského soudu obстоjí vzhledem k hlediskům, která vyplývají z judikatury Ústavního soudu. Závěrem krajský soud poznamenal, že na úpravu úroku nelze klást stejné nároky jako na úpravu samotných daní a že v projednávané věci jde o úrok, který platí správce daně daňovému subjektu, nikoli obráceně.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Stěžovatel předně uvádí, že úrok je daní, protože tak stanoví § 2 odst. 4 daňového řádu. Podle něj krajský soud nedůvodně přehlédl zásadu akcesority úroku podle § 2 odst. 5 daňového řádu, z níž vyplývá spjatost úroku podle § 254 daňového řádu, ve znění účinném

do 31. 12. 2020, s daní samotnou. S odkazem na judikaturu Nejvyššího soudu stěžovatel tvrdí, že povinnost platit úroky z prodlení nevzniká za každý den trvání prodlení samostatně, ale již dnem, kdy se dlužník ocitl v prodlení. Jiný výklad by vedl k absurdním důsledkům (např. promlčení jistiny a nepromlčení úroku). Z toho stěžovatel dovozuje nesprávnost závěru krajského soudu, podle něhož úroky vznikají každý den – pak by musely mít i svou vlastní promlčecí lhůtu. Stěžovatel dodává, že krajský soud si nebyl svým názorem jist, a proto jej v odstavci 28 napadeného rozsudku relativizoval.

[11] Dále stěžovatel namítá, že legitimně očekával, že když daňové orgány nezákonně stanoví daň, bude mu poskytnut úrok podle pravidel účinných ke dni původní splatnosti daně. Tuto důvěru stěžovatele zákonodárce zklamal, když snížil základnu úroku ze 14 % na 8 %. Pro takový krok však podle stěžovatele neexistoval žádný významný veřejný zájem. Stěžovatel zdůrazňuje, že právo je tu právě proto, aby předvídatelným způsobem nastavilo prostředí, v němž se podnikatel pohybuje. To zahrnuje i garanci následků protiprávního postupu státu a možnost plánování nakládání s finančními prostředky. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že jednotlivec nemá žádné legitimní očekávání toho, jak bude odškodněn, když bude stát postupovat protiprávně. Stěžovatel je naopak toho názoru, že má právo mít garantovanu výši odškodnění, než vstoupí do právního vztahu se státem, byť jde o vztah veřejnoprávní. Nepravá retroaktivita je přípustná pouze tehdy, pokud je změna vhodná a potřebná k dosažení zákonného cíle.

[12] Podle stěžovatele sazba úroku z prodlení nemá žádnou souvislost se sazbou úroku podle § 254 daňového řádu, což vyplývá i z citované části důvodové zprávy [jde de facto o zálohu na odškodnění, jež může být následně přiznáno 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)]. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tím, že i před novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. se úroková sazba měnila – podle něj se odvíjela od repo sazby platné prvního dne splatnosti nesprávně stanovené daně stejně jako úroky z prodlení podle § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb.

[13] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že výše odškodnění v jeho případě nemá být odlišná od sazby úroku z prodlení. Podle stěžovatele sjednocení výše sazby obou úroků nepřispívá k jednotnosti ani bezrozpornosti právního řádu ani k přehlednosti právní úpravy. Daňový řád totiž obsahuje celou řadu různých sazeb. Stěžovatel zdůrazňuje, že osoba, která neuhradí včas a řádně daň, není srovnatelná s osobou, které daňové orgány způsobí škodu svými nezákonnými rozhodnutími. Krajský soud nevysvětlil, proč by se sazba odškodnění státu a daňového subjektu měla rovnat (což podle stěžovatele ani nemohl, protože postavení daňového dlužníka a poškozeného je nesrovnatelné).

[14] K výtce krajského soudu, že stěžovatel neuvedl, jaký vliv mělo jím tvrzené porušení legitimního očekávání, stěžovatel doplňuje, že snížení sazby se promítlo do jeho legitimního očekávání při posuzování toho, zda jít do soudního sporu se státem. Stěžovatel opakuje, že byl oprávněn plánovat svůj život podle pravidel, která mu stát stanovil (tedy i co má investovat do sporu se státem). Stát tedy nebyl oprávněn radikálně snížit odškodnění, protože tím porušil jeho legitimní očekávání.

pokračování

[15] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Úvodem lze poznamenat, že téměř totožnými kasačními námitkami se Nejvyšší správní soud již zabýval ve svých rozsudcích ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19, a ze dne 4. 4. 2024, č. j. 7 Afs 102/2023-30. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci zdejší soud neshledal žádný důvod se od svých předchozích závěrů odchýlit, vypořádá opakující se námitky citací svého rozsudku ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19:

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

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 přiblížil 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.⁴

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“.

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.

Nejvyšší správní soud však uvedeným námitkám nepřisvědčil. Krajský soud totiž v odstavcích 30 až 35 odůvodnění napadeného rozsudku [pozn.: v projednávané věci v odstavcích 23 až 27] 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.

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 nevyloučil, 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.

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

pokračování

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).⁴ 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.

Pokud stěžovatel namítl, že krajský soud vlastní závěry následně relativizoval v odstavci 36 odůvodnění napadeného rozsudku [pozn.: v projednávané věci v odstavci 28], 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.

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 praxe nicméně rozlišují mezi pravou retroaktivitou a retroaktivitou nepravou (např. nálezy 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. nálezy 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, jejímž 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 nepřípustnému zásahu do již nabytých práv stěžovatele.

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 výslovné přechodné ustanovení, jako tomu bylo v nyní posuzovaném případě. Jinými slovy, v opačném případě, tj. neupravil-li by zákonodárce výslovné 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.

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.“

[19] V projednávané věci stěžovatel doplnil rovněž tvrzení, že očekávaná výše úroku se promítla do jeho kalkulace otázky, zda jít do sporu se státem. K tomu lze především poznamenat, že stěžovatel nemohl předem předpokládat, jak přesně dlouhé prodlení správce daně bude či jak se bude vyvíjet repo sazba ČNB. Výše úroků podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, i výše úroků z prodlení podle § 1970 občanského zákoníku ve spojení s § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb. Je závislá na výši repo sazby ČNB pro první den kalendářního pololetí, kdy došlo k prodlení. Každého půl roku tedy potenciálně může dojít k její změně (a ze spisu vyplývá, že k takovým změnám docházelo a správce daně je ve svých výpočtech zohlednil). Předpokládanou výši úroku z prodlení tak mohl stěžovatel předběžně odhadovat pouze v hrubých rysech, jak správně poznamenal již krajský soud.

pokračování

[20] Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že v projednávané věci byl stěžovatel celkově vyzooměn o předepsání úroku v celkové výši 190 721 Kč. Změna úročení provedená zákonem č. 283/2020 Sb. se jej dotkla následovně:

Vyrozumění	Celkový úrok přiznaný správcem daně	Úročená částka	Počet dní prodlení do 30. 6. 2021 (repo sazba 0,25 %)	Počet dní prodlení od 1. 7. 2021 (repo sazba 0,5 %)	Úrok z prodlení v r. 2021 vypočtený správcem daně (repo sazba + 8 %)	Úrok z prodlení v r. 2021 požadovaný stěžovatelem (repo sazba + 14 %)	Rozdíl
3917255/21/2111 -50523-202376	54 743 Kč	69 337 Kč	<i>Prodlení skončilo před 31. 12. 2020</i>				
		50 692 Kč	181	40	2 546 Kč	4 388 Kč	1 842 Kč
3917263/21/2111 -50523-202376	27 978 Kč	35 437 Kč	<i>Prodlení skončilo před 31. 12. 2020</i>				
		25 908 Kč	181	40	1 301 Kč	2 242 Kč	8 941 Kč
3937714/21/2111 -50523-202376	108 000 Kč	274 264 Kč	181	16	12 242 Kč	21 124 Kč	8 882 Kč
		107 399 Kč	0	24	600 Kč	1 024 Kč	8 424 Kč

[21] Z tabulky je zřejmé, že pokud by nedošlo k novele daňového řádu a nadále se aplikoval § 254 ve znění účinném do 31. 12. 2020, stěžovatel by obdržel úrok z neoprávněného jednání správce daně o pouhých 12 089 Kč vyšší. To tvoří přibližně 6,3 % přiznaného úroku (zároveň pouze 5,9 % úroku, který požadoval stěžovatel). Vzhledem k celkové nejistotě odhadu konečné výše úroku se jeví taková odchylka zanedbatelnou. Stěžovatel neposkytl žádné podrobnější úvahy či výpočty, z nichž by vyplývalo, že očekávání kompenzace v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně o pouhých 6 % nižší by jej při jeho předchozím rozhodování vedlo k tomu, že by se do sporu se správcem daně vůbec nepouštěl. Ani tato námitka tedy není důvodná.

[22] Zbylá stěžovatelova argumentace je totožná s námitkami, které Nejvyšší správní soud vypořádal v rozsudku ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19, a to následovně:

„Stěžovatel konečně namítl, že nová právní úprava představovaná zákonem č. 283/2020 Sb. nenaplnila kritéria vhodnosti a potřeby. 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.

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 [pozn. V projednávané věci v odstavci 31] 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 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 správci 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.“

IV.

Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. listopadu 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu