



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučkem, 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2021, č. j. 4921816/21/2111-50523-202376, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2023, č. j. 54 Af 23/2021-24,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Žalovaný žalobkyni rozhodnutím ze dne 20. 2. 2019, č. j. 663340/19/2111-60563-208124, uložil pořádkovou pokutu ve výši 10 000 Kč. Toto rozhodnutí následně na základě odvolání žalobkyně Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 2. 7. 2021, č. j. 26183/21/5100-41451-712241, zrušilo a řízení zastavilo.

[2] V návaznosti na rozhodnutí OFŘ žalovaný žalobkyni opatřením ze dne 31. 8. 2021, č. j. 3930894/21/2111-50523-202376, vyrozuměl o předpisu úroku z nesprávně stanovené daně (pořádkové pokuty) podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Úrok ve výši 2 264 Kč byl stanoven z částky nesprávně stanovené pořádkové pokuty ve výši 10 000 Kč za období od 26. 10. 2019 (den následující po dni splatnosti pokuty) do 19. 7. 2021 (den

uplynutí lhůty pro její vrácení podle rozhodnutí OFŘ). Při výpočtu úroku vycházel žalovaný v období do 31. 12. 2020 z úroku ve výši 14 % + repo sazba ČNB, od 1. 1. 2021 již ve výši 8 % + repo sazba ČNB. Úrok nesprávně stanovené daně byl do evidence daní předeepsán až dne 9. 8. 2021, a proto vznikl ještě úrok z úroku ve výši 12 Kč.

[3] Námitku proti tomuto vyrozumění žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím. Proti němu brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Praze (krajský soud), který ji zamítl. Podle krajského soudu přechodné ustanovení čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb., který novelizoval daňový řád, 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 se v usnesení ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS, zabýval situací, kdy přechodné ustanovení neexistovalo. To platilo i o dalších žalobkyní zmiňovaných judikátech. Rovněž krajský soud citoval rozsudek NSS 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.

[4] 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 důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb. (sněmovní tisk č. 841/0, 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 žalobkyní 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).

[5] I kdyby krajský soud přistoupil na argumentaci žalobkyně, 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 nepřípustnou nepravou retroaktivitu, neboť žalobkyni 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. Žalobkyně tedy nemohla mít jistotu, že se sazba úroku nesníží. Žalobkyně navíc setrvala pouze u obecných tvrzení a neuvedla, jaké konkrétní dopady do její sféry změna měla (v čem své jednání uzpůsobila sazbu úroku, kterou dle svých slov očekávala). Krajský soud zdůraznil, že nová právní úprava se použila toliko na úroky, které vznikly po nabytí její účinnosti.

[6] 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 žalobkyně 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

pokračování

proto podle krajského soudu ob stojí 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. Argumentace účastníků řízení

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

[8] Stěžovatelka předně uvádí, že úrok je daní, protože tak stanoví § 2 odst. 4 daňového řádu. Podle ní 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 stěžovatelka 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 stěžovatelka dovozuje nesprávnost závěru krajského soudu, podle něhož úroky vznikají každý den – pak by musely mít i svou vlastní promlčecí lhůtu. Stěžovatelka dodává, že krajský soud si nebyl svým názorem jist, a proto jej v odstavci 25 napadeného rozsudku relativizoval.

[9] Dále stěžovatelka namítá, že legitimně očekávala, že když daňové orgány nezákonně stanoví daň, bude jí poskytnut úrok podle pravidel účinných ke dni původní splatnosti daně. Tuto důvěru stěžovatelky zákonodárce zklamal, když snížil základnu úroku ze 14 % na 8 %. Pro takový krok však podle stěžovatelky neexistoval žádný významný veřejný zájem. Stěžovatelka 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. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že jednotlivec nemá žádné legitimní očekávání toho, jak bude odškodněn, když bude stát postupovat protiprávně. Stěžovatelka je naopak toho názoru, že má právo mít garantovanou 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.

[10] Podle stěžovatelky 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)]. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s tím, že i před novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. se úroková sazba měnila – podle ní 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.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že výše odškodnění v jejím případě nemá být odlišná od sazby úroku z prodlení. Podle stěžovatelky 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. Stěžovatelka 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 stěžovatelky ani nemohl, protože postavení daňového dlužníka a poškozeného je nesrovnatelné).

[12] K výtce krajského soudu, že stěžovatelka neuvedla, jaký vliv mělo jí tvrzené porušení legitimního očekávání, stěžovatelka doplňuje, že snížení sazby se promítlo do jejího legitimního očekávání při posuzování toho, zda jít do soudního sporu se státem. Stěžovatelka opakuje, že byla oprávněna plánovat svůj život podle pravidel, která jí stát stanovil (tedy i co má investovat do sporu se státem). Stát tedy nebyl oprávněn radikálně snížit odškodnění, protože tím porušil její legitimní očekávání.

[13] Vzhledem k uvedenému stěžovatelka navrhuje, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

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

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Úvodem je třeba poznamenat, že prakticky totožnými kasačními námitkami se NSS již zabýval ve svých rozsudcích ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19, ze dne 4. 4. 2024, č. j. 7 Afs 102/2023-30, a ze dne 29. 11. 2024, č. j. 5 Afs 246/2023-21. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci zdejší soud neshledal žádný důvod se od svých předchozích závěrů odchýlit, přebírá vypořádání z rozsudku č. j. 5 Afs 246/2023-21.

[18] 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 NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, 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 stěžovatelkou, 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.

[19] V této souvislosti lze doplnit, že podle rozsudku NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS, jsou orgány daňové správy ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu vázány právními

pokračování

předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. K uvedenému závěru se NSS 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, NSS 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.“

[20] V případě hmotněprávních norem týkajících se úroků se výše popsaná obecná pravidla časové působnosti norem uplatní podle usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 59/2010-143, bod 18, 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“.

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

[22] Nejvyšší správní soud však uvedeným námitkám nepřisvědčil. Krajský soud totiž v odstavcích 20 až 24 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 NSS, a to zejména usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 59/2010-143, 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 stěžovatelkou 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 stěžovatelky 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 zákona č. 283/2020 Sb.

[23] Vzhledem k uvedenému NSS nesouhlasí se stěžovatelkou, že by krajský soud zcela popřel akcesorickou povahu zmíněného úroku k samotné dani. Naopak na základě

presvědčivě 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.

[24] 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.

[25] Pokud stěžovatelka namítla, že krajský soud vlastní závěry následně relativizoval v odstavci 25 odůvodnění napadeného rozsudku, NSS konstatuje, že zmíněnou pasáží spíše dále argumentačně podepřel svůj právní názor. Podle krajského soudu totiž i v případě, kdy by připustil nedělitelnost hmotněprávního nároku stěžovatelky 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 NSS co vytknout.

[26] V této souvislosti NSS pro úplnost připomíná, že již v rozsudku ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022-29, bod 17, 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. 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*

pokračování

*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 NSS 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. NSS 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 stěžovatelky.

[27] Vzhledem k výše uvedenému neobstojí ani námitka stěžovatelky, že legitimně očekávala poskytnutí úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně ve výši stanovené ke dni původní splatnosti pořádkové pokuty. 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. NSS 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 stěžovatelky na úrok podle § 254 daňového řádu aplikovat jeho staré znění. K obdobnému právnímu názoru ostatně dospěl již krajský soud.

[28] Ačkoli tak lze souhlasit se stěžovatelkou, 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 stěžovatelka v této souvislosti uvedla, že nová právní úprava by ovlivnila její rozhodnutí, zda jít do sporu se státem a jakou náhradu může očekávat, jestliže by ji předem znala, již dále nerozvedla, jak konkrétně tato skutečnost ovlivnila její jednání. Jinými slovy, NSS není zřejmé, jak by stěžovatelka v případě její vědomosti o budoucí úpravě sazby úroku podle § 254 daňového řádu změnila vlastní jednání, případně jak by přizpůsobila své aktivity očekávanému úroku. K tomu lze také poznamenat, že stěžovatelka nemohla 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. Předpokládanou výši úroku z prodlení tak mohla stěžovatelka předběžně odhadovat pouze v hrubých rysech.

[29] Stěžovatelka navíc činí spornou výši úroku z částky 10 000 Kč za období lehce přesahující půl roku, přičemž rozdíl oproti již přiznanému úroku činí 6 % + repo sazba ČNB. Vzhledem k celkové nejistotě odhadu konečné výše úroku a nízké výši nesprávně stanovené daně se jeví taková odchylka zanedbatelnou. Stěžovatelka neposkytla žádné podrobnější úvahy či výpočty, z nichž by vyplývalo, že očekávání kompenzace v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně o pouhých cca 6 % nižší by ji při jejím předchozím rozhodování vedlo k tomu, že by se do sporu se správcem daně vůbec nepouštěla. Ani tato námitka tedy není důvodná.

[30] Stěžovatelka konečně namítla, 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 stěžovatelky platí tím spíš, pokud daňový řád obsahuje řadu dalších odlišných sazeb.

[31] Nejvyšší správní soud k uvedeným námitkám stěžovatelky 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 28 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.

[32] 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.“*. NSS proto nesouhlasí se stěžovatelkou, že krajský soud nevysvětlil, proč mají být obě sazby úroků totožné, pokud jsou hrazeny rozdílnými osobami (tj. osobami v odlišném postavení). 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. NSS 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.



pokračování

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 18. prosince 2024

Eva Šonková  
předsedkyně

s  
e  
n  
á  
t  
u