



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s. r. o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupena Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: **Celní úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Washingtonova 7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 7. 2024, č. j. 14 Af 2/2023-55,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

[1] Česká inspekce životního prostředí uložila žalobkyni pokutu ve výši 200 000 Kč, kterou žalobkyně uhradila dne 4. 5. 2017. Ministerstvo životního prostředí nicméně uvedené rozhodnutí zrušilo, protože žalovaný žalobkyni uvedenou částku dne 8. 11. 2021 vrátil a dne 3. 12. 2021 jí vyplatil úrok z neoprávněného jednání správce daně za období od 4. 5. 2017 do 31. 12. 2020. Žalobkyně se poté domáhala přiznání úroku podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, i za období od 1. 1. 2021 do dne vrácení přeplatku. Tomuto požadavku žalovaný nevyhověl a rozhodnutím ze dne 2. 11. 2022, č. j. 134011-11/2022-510000-11, zamítl podle § 159 odst. 3 daňového řádu její námitku proti úkonu správce daně při placení daní. Žalovaný dospěl k závěru, že po novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb., s účinností od 1. 1. 2021 (dále též „novela č. 283/2020 Sb.“), již daňovým subjektům nesvědčí právo na úrok ve věcech

peněžitého plnění v rámci dělené správy, byť by byly založeny skutečnosti pro jeho vznik před 1. 7. 2017.

II.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“). Ten řízení přerušil do rozhodnutí Ústavního soudu ve věci návrhu na zrušení § 254 odst. 1 věty druhé daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 (sp. zn. Pl. ÚS 8/23). Poté žalobu zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem.

[3] Městský soud nepřisvědčil názoru žalobkyně, že pro určení úroku se použije právo účinné v roce 2017, kdy dluh vznikl. K tomu nejprve citoval čl. II. bod 11 přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb. Zdůraznil, že se dotčené přechodné ustanovení neomezuje na procesněprávní rovinu, ale stanovuje též hmotněprávní pravidla. Podle nich se na všechny dosavadní úroky s účinností od 1. 1. 2021 uplatní nová regulace. Dále připomněl, že se výkladem daného ustanovení již správní soudy zabývaly a že je Ústavní soud ve věci sp. zn. Pl. ÚS 8/23 neshledal protiústavním, neboť nejde o tvrzenou nepřipustnou retroaktivitu. Soudy naopak připustily, že zákonodárce může jednou vzniklý nárok jasně ohraničit a od jistého momentu do budoucna také vyloučit na základě hmotněprávních ustanovení. To zde učinil, protože se neuplatní obecné pravidlo časové působnosti norem vyslovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 59/2010 právě pro situaci, v níž absentují přechodná ustanovení. I na minulé případy lze proto použít novou regulaci. V této souvislosti označil městský soud za stěžejní, že úrok vzniká každým dnem, kdy jsou pro to splněny podmínky. Nevznikl-li od určitého dne nárok v důsledku právní úpravy, nelze úrok podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2024, č. j. 10 Afs 289/2022-56, přiznat. Nejedná se o retroaktivitu, neboť novela č. 283/2020 Sb. nijak neovlivnila dosavadní hmotněprávní vztah mezi žalobkyní a správcem daně pro období předcházející její účinnosti. Pouze od 1. 1. 2021 došlo k zániku práva na další vznik těchto úroků. Považuje-li žalobkyně tento stav za nespravedlivý, může uplatnit nárok podle zákona č. 82/1998 Sb.

[4] Městský soud dodal, že i kdyby připustil tezi žalobkyně, že úrok představuje nedělitelný hmotněprávní vztah za celé období od jeho vzniku po vyplacení, mohla by novela č. 283/2020 Sb. působit pouze ve formě retroaktivity nepravé, která je podle Ústavního soudu obecně přípustná. V posuzované věci ji přitom nelze shledat nepřipustnou. Podle soudu totiž nemohla žalobkyně nabyt nějaké legitimní očekávání ve vztahu k úroku. Zejména nemohla předvídat, že jí úrok vůbec vznikne a bude po celou dobu neměnný (rozhodnutí o pokutě bylo zrušeno po nabytí účinnosti novely č. 283/2020 Sb.). K tvrzení žalobkyně, že by na sebe nepřevzala vyšší závazky na opatření zdrojů na úhradu pokuty a na odměnu právního zástupce, pokud by věděla, že nebude odškodněna za období od 1. 1. 2021, městský soud konstatoval, že to bylo čistě její podnikatelské rozhodnutí. Již v daném okamžiku si mohla být vědoma rizika, že ve sporu může i neuspět. Navíc se stát nevyvázal z placení jakéhokoliv odškodnění.

pokračování

[5] Městský soud nepřisvědčil ani námitce, že zákonodárce v důvodové zprávě k novele č. 283/2020 neuvedl důvody pro změnu dosavadního pojetí úroků. Cílem bylo systémové sjednocení úroků a revize daňového sankčního systému, přičemž zákonodárce nepominul ani to, že by jeho záměr mohl mít z jistého pohledu i retroaktivní účinky. Uvedené hodnoty podle soudu výrazně přispívají k přehlednosti právní úpravy, její efektivitě, legitimitě, posilují princip rovnosti adresátů právních norem a převažují nad přesvědčením žalobkyně o nezměnitelnosti dosavadní regulace. Z hlediska ústavněprávních limitů pak není bez významu, že jde o úpravu úroků jakožto reparačního mechanismu, na niž nelze klást stejné nároky jako na úpravu samotných daní. Nejedná se o situaci, kdy by žalobkyně na jejím základě byla povinna odvést do veřejných rozpočtů určité plnění.

III.

[6] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost s odkazem na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatelka označuje za podstatu sporu otázku, zda § 251a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 platí i pro nároky na úrok vzniklé před 31. 12. 2020. Tento paragraf totiž nemá výslovné přechodné ustanovení a ani Ústavní soud k časovým účinkům daného ustanovení v nálezů sp. zn. Pl. ÚS 8/23 nic neřekl. Novela č. 283/2020 Sb. tak nezměnila pojetí, že úrok vzniká jako jediný nedělitelný hmotněprávní vztah za celé období od vzniku nároku až po jeho vyplacení. Zákonodárce přitom od 1. 1. 2021 v případě dělené správy zrušil odškodnění, čímž zasáhl do uzavřeného skutkového stavu a porušil legitimní očekávání stěžovatelky ohledně odškodnění, které se jí v případě úspěchu dostane, tedy do finančních parametrů dohody s právním zástupcem stěžovatelky o jeho odměně a alokaci zdrojů na úhrady pokuty. Legitimní očekávání totiž zahrnuje i očekávané majetkové hodnoty z titulu dosažení určitého užívání vlastnického práva v podobě úroků podle § 254 daňového řádu. Pro jeho vznik není vůbec zásadní jistota, že k němu dojde. Postačí, že se stát zavázal k výši náhrady, kterou poskytne, pokud s prostředky stěžovatelky naloží nezákonně. Po ukončení nalézacího řízení a inkasu pokuty však stát změnil tento „smluvní závazek“ tak, že jej jednostranně zrušil. K tomu stěžovatelka obecně poukazuje na různé ústavněprávní principy. Dodává, že důsledkem aplikace § 251a odst. 1 daňového řádu na úroky vzniklé coby jediný nedělitelný nárok ke dni splatnosti dluhu z domnělého správního deliktu došlo k tomu, že stěžovatelka nemá ode dne 1. 1. 2021 nárok na žádné odškodnění formou daňového úroku. To nemohla předpokládat, jak tvrdí městský soud. Stěžovatelka uzavírá, že v roce 2017, kdy vstupovala do veřejnoprávního vztahu se státem, platila určitá pravidla pro odškodňování. Šlo o závazek státu, se kterým při podnikání počítala a stát tento závazek porušil, pokud po vyměření pokuty ve svůj prospěch anuloval výši odškodnění za svou nezákonnou činnost. S ohledem na to navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjadřuje překvapení, že stěžovatelka za nosný bod sporu označuje § 251a odst. 1 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, nikoliv § 254 daňového řádu ve znění přechodných ustanovení k novele č. 283/2020 Sb. Takovou námitku dosud neuplatnila. Navíc konstrukce vzniku úroku v § 251a odst. 1 daňového řádu

není žádné novum. K tomu žalovaný cituje důvodovou zprávu k novele č. 283/2020 a konstatuje, že úrok nevzniká a nikdy nevznikal v jednom časově ohraničeném období, nýbrž vzniká a nadále vzniká za každý jednotlivý den, pokud jsou k tomu k danému dni splněny podmínky. Pro § 251a odst. 1 daňového řádu přitom platí přechodná ustanovení týkající se celé revize sankčního systému a jsou obsažena právě v článku II, bodu 11 novely s tím, že se vedle procesněprávních aspektů úroků dotýkají i těch hmotněprávních. Žalovaný dále odkazuje na rozsudek č. j. 10 Afs 289/2022-56. Dovojuje z něj, že daňovým subjektům v případech peněžitého plnění v rámci dělené správy od 1. 7. 2017 úrok z neoprávněného jednání nesvědčí a tento závěr platí i pro případy, kdy bylo plnění stanoveno ještě před 1. 7. 2017. Žalovaný proto nesouhlasí, že by zákonodárce od 1. 1. 2021 anuloval dané odškodnění. Naopak již od 1. 7. 2017 zákonem stanovil, že případnou škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím spravovaným v režimu dělené správy je nutno řešit postupem podle zákona č. 82/1998 Sb. Žalovaný tak stěžovatelce chybně přiznal a vyplatil úrok i za období od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[8] 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, 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud předesílá, že se již ve své judikatuře opakovaně zabýval uplatněním úroků (kompenzace) podle daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021, jejichž základem byla skutečnost vzniklá za účinnosti dřívější právní úpravy. Učinil tak především v 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, ze dne 29. 11. 2024, č. j. 5 Afs 246/2023-21, nebo ze dne 18. 12. 2024, č. j. 2 Afs 398/2023-23. Ačkoliv se v nich zdejší soud zabýval snížením sazby úroku dle § 254 daňového řádu po 1. 1. 2021, jsou jejich závěry inspirativní a přenositelné i na nynější věc, neboť se jedná o totožný soubor pravidel měnící daňový sankční systém jako celek. Jejich součástí je zachování právě i nyní řešeného vyloučení úroku hrazeného správcem daně u peněžitých plnění v rámci dělené správy [§ 254 odst. 1 věta poslední daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 a § 254 odst. 3 písm. e) daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021]. Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod své předchozí závěry nenásledovat.

[11] Co se týče žalovaným namítané novosti kasační argumentace, lze mu přisvědčit do té míry, že stěžovatelka v řízení o žalobě skutečně polemizovala o nemožnosti aplikace výše popsané výluky z úročení zakotvené v § 254 daňového řádu na její situaci, zatímco nyní svou argumentaci směřuje především k neaplikovatelnosti § 251a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021. Konkrétně v řízení o žalobě dovozovala, že pro účely výpočtu úroků podle § 254 daňového řádu měl žalovaný použít pouze právní úpravu účinnou v době, kdy dluh vznikl; tedy ve znění do 30. 6. 2017 a nikoliv též právní úpravu ve znění od 1. 1. 2021. Městský soud však v rámci vypořádání žalobní argumentace založil své závěry v napadeném

pokračování

rozsudku také na tom, že úrok vzniká každým dnem, kdy jsou pro to splněny podmínky, přičemž odkázal mimo jiné na zmíněný § 251a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021. Ačkoliv se stěžovatelka k citovanému ustanovení v žalobě nevyjadřovala, je zjevné, že v kasační stížnosti tak činí přímo v souvislosti s rozhodovacími důvody městského soudu. Taková argumentace je přípustná.

[12] Podstatou kasačních námitek je tak, i s ohledem na výše uvedené, přetrvávající názor stěžovatelky, že retroaktivita přechodných ustanovení v novele č. 283/2020 Sb., respektive jejich absence v případě § 251a odst. 1 daňového řádu, vylučuje, aby byla na úrokový vztah (založený v důsledku zaplacení nezákonně uložené pokuty v květnu 2017) použita také právní úprava daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021. Stěžovatelka se domáhá zaplacení úroků z neoprávněného jednání správce daně za celou dobu, po kterou byly její finanční prostředky neprávem zadržovány. Vychází z toho, že mezi ní a žalovaným (státem) existoval „jediný nedělitelný hmotněprávní vztah za celé období od vzniku nároku až po jeho vyplacení.“ Nejvyšší správní soud sdílí závěr městského soudu a žalovaného, že stěžovatelce nárok na tento úrok od 1. 1. 2021 nesvědčí, a to z níže uvedených důvodů.

[13] Pro posouzení kasačních námitek považuje Nejvyšší správní soud za vhodné rekapitulovat časový sled rozhodných okolností:

- 14. 11. 2014 – stěžovatelce je uložena pokuta ve výši 200 000 Kč;
- 4. 5. 2017 – stěžovatelka pokutu uhrazuje;
- 1. 7. 2017 – nabývá účinnosti novela daňového řádu č. 170/2017 Sb.;
- 1. 1. 2021 – nabývá účinnosti novela daňového řádu č. 283/2020 Sb.;
- 20. 9. 2021 – Ministerstvo životního prostředí ruší rozhodnutí o uložení pokuty;
- 8. 11. 2021 – žalovaný vrací uhrazenou pokutu ve výši 200 000 Kč a náklady řízení;
- 3. 12. 2021 – žalovaný hradí úrok ve výši 110 210 Kč za období od 4. 5. 2017 do 31. 12. 2020.

[14] Daňový řád ve znění do 30. 6. 2017 upravoval úrok z neoprávněného jednání správce daně v § 254 odst. 1 tak, že pokud došlo *ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úbrady.* Zákonem č. 170/2017 Sb. upravil zákonodárce citované ustanovení s účinností od 1. 7. 2017 tak, že do něj na konci přidal následující větu: *Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[15] K další změně koncepce úroku z neoprávněného jednání správce daně došlo právě novelou č. 283/2020 Sb. Nově jde o *úrok z nesprávně stanovené daně*, nikoli o jakékoli *neoprávněné jednání správce daně*. V § 254 odst. 3 písm. e) daňového řádu přitom zákonodárce zachoval pravidlo z poslední věty § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, které nyní formuloval tak, že *úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení peněžitého*

plnění v rámci dělené správy. Dále byla mimo jiné vytvořena společná ustanovení k úrokům (§ 251a až § 251d daňového řádu). Čl. II. bod 11 přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb. pak uvádí: Úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (zdůrazněno soudem).

[16] Městský soud založil svou argumentaci na tom, že nárok na kompenzační úrok je nárokem hmotněprávním a že citované přechodné ustanovení k novele č. 283/2020 Sb. dopadá nejen na procesněprávní, ale i na hmotněprávní rovinu. Dovodil proto, že se na věc použije „nová“ hmotněprávní úprava úroků, do níž zahrnul také obecné pravidlo vyjádřené nově výslovně v § 251a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021, podle kterého: *Úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.*

[17] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že pro účely výkladu čl. II. bodu 11 novely č. 283/2020 Sb. je klíčová povaha úroku z nesprávně stanovené daně (z neoprávněného jednání správce daně). K tomu lze připomenout, že o ustanovení s hmotněprávními účinky se jedná tehdy, má-li být v důsledku jeho změny zasazeno do hmotněprávní sféry daňového subjektu, tj. do stanovení daňové povinnosti a vybrání daně (například rozsudky zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24). Stejnou optikou je nutno nahlížet na povahu ustanovení, které upravuje kompenzační úrok, neboť se jedná o příslušenství daně, tedy součást daňové povinnosti (§ 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). V případě úroku podle § 254 daňového řádu se tak nepochybně jedná o otázku práva hmotného, neboť zasahuje do stanovení podmínek souvisejících s vybráním daně (srov. rozsudky č. j. 4 Afs 314/2022-19, nebo č. j. 7 Afs 102/2023-30), přičemž mezi daně se řadí také peněžité plnění v rámci dělené správy [§ 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu].

[18] V této souvislosti lze doplnit, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu 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 předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy (dále viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012-45). 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.*“

[19] Z konstrukce obsažené v citovaném usnesení rozšířeného senátu stěžovatelka dovozovala nemožnost změny hmotněprávního vztahu v důsledku pozdější změny daňového řádu. Městský soud však správně poukázal na to, že rozšířený senát ve věci sp. zn. 7 Afs 59/2010, jež se týkala aplikace rozhodné právní úpravy hmotněprávních ustanovení, neřešil situaci, kdy změnu v úpravě úroku regulují výslovně přechodná

pokračování

ustanovení (dále např. i rozsudky zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39, či ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24). Jím řešená situace se tedy odlišuje od té, v níž existují přechodná ustanovení s hmotněprávními účinky, což je i případ novely č. 283/2020 Sb., která je výslovně obsahuje v čl. II. bodu 11 (shodně rozsudky č. j. 4 Afs 314/2022-19, č. j. 7 Afs 102/2023-30, č. j. 5 Afs 246/2023-21, č. j. 2 Afs 398/2023-23). Městský soud k tomu ostatně podotkl, že sama stěžovatelka si je přechodných ustanovení vědoma, když její námitky souvisí s jejich použitelností.

[20] Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s názorem městského soudu, že na stěžovatelčin případ, resp. na úroky za období od 1. 1. 2021, je třeba použít s ohledem na existenci přechodných ustanovení v novele č. 283/2020 Sb. daňový řád ve znění od 1. 1. 2021. S ohledem na to, že zákonodárce do § 251a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 výslovně zakotvil pravidlo, že úrok vzniká za každý jednotlivý den, pokud se v něm naplní podmínky vzniku, bylo třeba tyto podmínky naplnit samostatně ke každému dni. Nejedná se přitom o novou koncepci úroků, jak výstižně potvrzuje důvodová zpráva k novele č. 283/2020 Sb.: *„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.“* Princip, podle něhož úrok vzniká za každý jednotlivý den, pokud se v něm naplní podmínky vzniku úroku, byl společný všem úrokům upraveným v rámci správy daní již za účinnosti dřívější úpravy, tedy bez ohledu na to, zda se jedná o úrok hrazený daňovým subjektem, anebo o úrok hrazený správcem daně (rozsudky č. j. 7 Afs 102/2023-30 či č. j. 2 Afs 398/2023-23). Z této koncepce ostatně vychází i již citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 59/2010-143, neboť rozhodné právo v případě úroků nespojuje striktně s právem účinným v době vzniku dluhu, ale s právem účinným *„v době, kdy dluh trvá.“* Reflektuje tedy, že po dobu trvání dluhu může dojít ke změnám hmotněprávní úpravy úroku, tak jako se tomu stalo právě v případě § 254 daňového řádu.

[21] Vzhledem k tomu, že stěžovatelkou zaplacená pokuta je mimo jakoukoli pochybnost peněžitým plněním v rámci dělené správy, podmínky nároku na úrok od 1. 1. 2021 nesplnila, neboť v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy tento úrok podle § 254 odst. 3 písm. e) daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 nevzniká. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že stěžovatelce nárok na úrok z nesprávně stanovené daně za období od 1. 1. 2021 do 8. 11. 2021 nesvědčí. Po dobu trvání dluhu se totiž změnila právní úprava týkající se podmínek vzniku kompenzačního úroku. Zákonodárce zrevidoval daňový sankční systém tak, že v jeho novém pojetí již neposkytuje zjednodušenou paušalizovanou náhradu škody. Dosáhl tím reciprocity mezi postavením daňového subjektu a postavením správce daně, neboť peněžité plnění v rámci dělené správy od účinnosti daňového řádu nepodléhají úroku z prodlení [§ 252 odst. 3 písm. d), dříve § 253 odst. 3]. To však ještě neznamená, že – slovy stěžovatelky – zákonodárce *„anuloval odškodnění“* v souvislosti se zaplacením nezákonně uložené pokuty (viz dále).

[22] Ačkoliv tedy bylo možné změnit právní úpravu úroků, jejichž základem byla skutečnost vzniklá již za účinnosti právní úpravy dřívější, městský soud se zabýval i úvahou stěžovatelky o nedělitelnosti hmotněprávního vztahu v kontextu namítané nepřípustné retroaktivity. Právě do nepřípustnosti retroaktivity právní úpravy z důvodu zásahu do jejího

legitimního očekávání ostatně stěžovatelka směřuje i svou kasační argumentací. Podle městského soudu i v případě, kdy by připustil tuto nedělitelnost hmotněprávního nároku stěžovatelky na úrok, byl by zákonodárce v souladu s pravidly nepravé retroaktivity oprávněn úpravu úroků změnit.

[23] Městský soud správně zdůraznil, že změna právních předpisů ve formě nepravé retroaktivity představuje obecně přípustný princip. Pokud tedy zákonodárce v čl. II. bodu 11 přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb. výslovně stanovil, že se úrok vzniklý před nabytím účinnosti nové právní úpravy spravuje původní právní úpravou až do doby účinnosti práva nového, a poté se řídí novou právní úpravou, nemůže se s ohledem na obecně platné pravidlo o vzniku úroků za každý jednotlivý den o nepřípustnou retroaktivitu. Ani tomuto závěru nemá Nejvyšší správní soud co vytknout, neboť jej v souvislosti se změnou daňového sankčního systému od 1. 1. 2021 opakovaně aproboval (rozsudky č. j. 4 Afs 314/2022-19, č. j. 7 Afs 102/2023-30, č. j. 5 Afs 246/2023-21, nebo č. j. 2 Afs 398/2023-23). V těchto rozsudcích zdůraznil, že novela č. 283/2020 Sb. nijak neovlivnila obsah dosavadního hmotněprávního nároku stěžovatelky na úrok z neoprávněného jednání správce daně, nýbrž pouze úrok, který podle nově stanovených pravidel vznikl po účinnosti nové právní úpravy.

[24] Pokud jde o stěžovatelkou tvrzené legitimní očekávání, že bude odškodněna za celé období zadržování finančních prostředků odpovídajících zaplacené pokutě úrokem podle § 254 daňového řádu, i zde Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry z judikatury citované v předchozím bodě, v nichž této námitce nepřisvědčil. Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že takové legitimní očekávání vzniknout nemohlo. Stěžovatelka totiž nemohla legitimně očekávat, že uspěje ve sporu s Českou inspekcí životního prostředí, která pokutu uložila, a že právní úprava zůstane nezměněna. Stěžovatelka v této souvislosti nereflektuje časový aspekt věci a to, že tento je základním stavebním kamenem konstrukce jakéhokoliv úroku. Lze si tedy poměrně těžko představit, že by v době úhrady pokuty mohla spoléhat (legitimně očekávat) na určitou výši kompenzace odrážející cenu peněz, neboť tato se odvíjí od více proměnných, zejména délky „prodlení“, kterou v případě sporu o vlastní jistinu (zákonost pokuty) nelze dopředu jakkoliv plausibilně určit. Jinými slovy, stěžovatelka objektivně nemohla předem předpokládat (a přizpůsobovat tomu své chování), v jaké fázi řízení dojde ke konstatování nezákonnosti pokuty a jejímu zrušení, tím méně pak, jak přesně dlouhé bude prodlení žalovaného s jejím vrácením. O předpokládané výši kompenzačního úroku tak mohla stěžovatelka předběžně toliko spekulovat a odhadovat jej pouze ve velmi hrubých rysech. Taková úvaha se pojí se značnou nejistotou nejen ohledně rozhodných skutkových okolností, ale i neměnnosti právní úpravy v průběhu času. Spolehnout se mohla toliko na to, že v obecné rovině má právo 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. Pokud zákonodárce dodrží všechna pravidla pro změnu právních předpisů, je oprávněn měnit obsah i již trvajících právních vztahů adresátů práva do budoucna, tj. od účinnosti nové právní úpravy.

pokračování

[25] Dále je potřeba si uvědomit, že stěžovatelka provedeným výkladem novely č. 283/2020 Sb. nepřichází o nárok na náhradu způsobené škody, resp. o ušlý zisk. Úrok podle § 254 daňového řádu totiž představuje pouze speciální zjednodušený postup pro nahrazení škody. V případě, že se neuplatní úprava speciální, řídí se nároky z odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu státní moci obecnou úpravou zákona č. 82/1998 Sb. To potvrzuje i důvodová zpráva k novele č. 283/2020 Sb. v souvislosti s novelizovaným zněním § 254 odst. 3 písm. e), v němž je zakotveno pravidlo, že v režimu dělené správy úrok nevzniká. Novelou č. 283/2020 Sb. tedy došlo v případě stěžovatelky pouze ke změně procesního režimu uplatňování škody způsobené nezákonným rozhodnutím o pokutě. Ani Ústavní soud přitom neshledal v této změně jakýkoliv neústavní stav: „*neexistuje žádný ústavní princip, podle kterého by náhrada škody způsobené orgány veřejné moci měla být poskytována „automaticky“, a to ani tam, kde spočívá jen v „ceně peněz v čase“, naopak obecně platí, že takový nárok je třeba nejprve řádně a včas předepsaným způsobem uplatnit a prokázat vznik škody, její výši a příčinnou souvislost s jednáním škůdce; běžná tak není ani tzv. paušalizace náhrady škody. S ohledem na právní úpravu i povahu věci lze za „standardní“ označit postup podle zákona č. 82/1998 Sb., přičemž výjimku z něho může zákonodárce uplatnit tam, kde to považuje za vhodné. Napadená právní úprava tudíž nezasahuje do ústavně zaručeného základního práva podle čl. 36 odst. 3 Listiny. (...) je věcí zákonodárce, jaký způsob odškodňování fyzických a právnických osob, kterým vznikla škoda v důsledku nezákonných správních rozhodnutí vydaných orgány veřejné správy, zvolí.“ (nález sp. zn. Pl. ÚS 8/23, body 80 a 84).*

[26] Stěžovatelka mohla legitimně očekávat, že jí v případě nezákonného rozhodnutí o pokutě vznikne nárok na náhradu škody. V jakém režimu jí tato případná škoda bude nahrazena (zda jako úrok podle § 254 daňového řádu, nebo postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., případně jinak), již není podstatné (rozsudek č. j. 10 Afs 289/2022-56). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud posoudil všechny sporné právní otázky správně, a důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

[27] Pro úplnost Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že v bodě 57 nálezu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 8/23 Ústavní soud skutečně nepodal žádný výklad k aspektům nové právní úpravy daňového řádu, jak dovozuje městský soud v bodě 26 napadeného rozsudku. Ústavní soud pouze konstatoval, že návrh měl být podán i vůči § 254 odst. 3 písm. e) daňového řádu. Do tohoto ustanovení totiž bylo od 1. 1. 2021 překlopeno pravidlo, že úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy. Tato vada napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nezákonnost, neboť šlo ze strany městského soudu pouze o doplňkový argument, z jakých důvodů byl zákonodárce oprávněn změnit právní úpravu úroků.

[28] 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 právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla 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 30. července 2025

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu