



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobce: **Roman Polák**, IČO: 440 36 191  
sídlem Brněnská 1221, 665 01 Rosice  
zastoupen daňovou poradkyní ORKÁN plus, s.r.o., IČO: 276 86 710  
sídlem Makovského náměstí 3147/2, 616 00 Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 26091/22/5000-10421-705721 z 13. 7. 2022

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepriznává**.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci.**

1. Jádrem sporu je ústavnost čl. IV. odst. 4 zákona č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů, v jehož důsledku se zvláštní způsob výpočtu základu daně z korunových dluhopisů, spočívající

v zaokrouhlování příjmu i daně plynoucích z jednotlivých dluhopisů na celé koruny směrem dolů, přestal nově vztahovat také na úrokové příjmy plynoucí ode dne účinnosti zákona z dluhopisů emitovaných před 1. 1. 2013. Konkrétně jde o to, zda plátce daně, PROFI CREDIT Czech, a.s., IČO: 618 60 069, oprávněně srazil žalobci daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z úrokových příjmů z korunových dluhopisů emitovaných plátcem daně za první čtvrtletí 2020.

2. Žalobce, jakožto poplatník této srážkové daně, podal proti postupu plátce daně u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) stížnost dle § 237 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť považoval tento postup plynoucí ze změn legislativy za nesprávný. Správce daně rozhodnutím č. j. 7010086/20/2001-51521-111517 z 10. 9. 2020 žalobcovu stížnost zamítl. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.
3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předně shrnul vývoj relevantní právní úpravy. Poukázal na to, že s účinností od 1. 1. 2013 byl zákonem č. 192/2012 Sb. změněn § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle nového znění se u příjmů uvedených v § 36 odst. 2 (mimo jiné u úrokového příjmu fyzických osob z dluhopisu) nezaokrouhloval na celé koruny směrem dolů základ daně, nýbrž až samotná daň, avšak nikoli daň z úrokového příjmu z každého dluhopisu jednotlivě, ale celková daň z úrokových příjmů ze všech dluhopisů od jednoho emitenta držení poplatníkem. Zákon č. 192/2012 Sb. nicméně obsahoval také přechodné ustanovení, podle kterého se na úrokový příjem z dluhopisu emitovaného před 1. 1. 2013 použije dřívější znění § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Jinými slovy, úrokové příjmy z dluhopisů emitovaných před 1. 1. 2013 se stále zaokrouhlovaly na celé koruny směrem dolů, a to každý jednotlivý úrokový příjem z jednotlivého dluhopisu. Zákon č. 364/2019 Sb. však stanovil, že ode dne jeho účinnosti se toto přechodné ustanovení na úrokové příjmy plynoucí z dluhopisů emitovaných před 1. 1. 2013 nepoužije.
4. Následně žalovaný vyložil, že mu nepřisluší posuzovat, zda zákonodárce při provedení legislativní změny ve zdaňování úrokového příjmu postupovali správně. Jeho úkolem je posoudit, zda plátce daně postupoval při zdanění úrokového příjmu, který plynul poplatníkovi, v souladu se zákonem. Zákon č. 364/2019 Sb. v přechodném ustanovení stanovil, že ode dne nabytí jeho účinnosti (tj. od 1. 1. 2020) se na příjem plynoucí i z dluhopisů emitovaných před 1. 1. 2013 použije výše uvedené znění § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů a nepoužije se přechodné ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. Plátce daně tak při výplatě úrokového příjmu žalobci nepochybil.
5. Žalovaný se neztotožnil ani s odvolací námitkou, podle níž zákon č. 364/2019 Sb., jenž byl zveřejněn ve Sbírce zákonů 31. 12. 2019, nenabyl účinnosti 1. 1. 2020. Žalovaný uvedl, že v roce 2019 byla schválena novela zákona č. 309/1999 Sb., kterou byl zaveden institut jednotných dnů právní účinnosti a kterou došlo k odklonu od tradiční patnáctidenní legisvakance. Žalovaný se odvolal na výklad Ministerstva vnitra, podle nějž pokud předpisy předložené po 30. 12. 2019 obsahují explicitně nebo relativně určené datum nabytí účinnosti, je jejich datem nabytí účinnosti datum takto stanovené. Žalovaný odmítl rovněž výhrady vůči legislativnímu procesu při přijímání zákona č. 364/2019 Sb., a to s poukazem na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 87/20 z 18. 5. 2021, jenž tyto otázky zkoumal, ale žádné pochybení způsobující protiústavnost zákona nezjistil.

## II. Argumentace účastníků řízení.

6. Žalobce v žalobě nejprve obecně uvedl, že žalovaný porušil právní pořádek České republiky jak v rovině ústavního práva (zejména čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 11. odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tak v rovině jednoduchého práva (§ 5 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu). Následně namítl, že zákonodárce zákonem č. 364/2019 Sb. retroaktivně odňal fyzickým osobám jednou poskytnutou a následně zákonem č. 192/2012 Sb. potvrzenou daňovou výhodu, čímž hrubě narušil legitimní očekávání poplatníků. Legislativní změna byla obsažena v přechodném ustanovení upravujícím jiné přechodné ustanovení, což snižuje srozumitelnost a přehlednost právního předpisu. Legislativní proces byl zatížen nejistotou ohledně toho, kdy zákon nabude platnosti, a legisvakance nakonec činila pouhý jeden den, takže poplatníci neměli možnost přizpůsobit se nově nastalé situaci uspořádáním svých vztahů, např. odprodejem své investice. Použitá úprava je dále diskriminační, jelikož poplatníci, kteří zakoupili emisi dluhopisů s dobou výplaty úroku 31. 12. 2019, byli v podstatně lepší pozici než ti, kteří měli výplatu úroku sjednanu na 1. 1. 2020, přestože jinak se nacházeli ve srovnatelné situaci.
7. Žalobce dále namítl, že na existenci obecného naléhavého zájmu, jenž je podmínkou užití absolutně nebo relativně stanovené legisvakance, nelze usuzovat z takto stanovené lhůty, ale takový zájem musí být zdůvodněn a prokázán. Teze o naléhavém společenském zájmu však ob stojí jen stěží s ohledem na dobu, délku a podobu samotného legislativního procesu. Důvodová zpráva v tomto ohledu operuje pouze s termínem „nekoncepční zdanění úrokových příjmů emitovaných před 1. lednem 2013“, ale to je pro dovození společenské potřeby naprosto nedostatečné. Tento závěr posiluje i fakt, že uváděná účinnost zákona č. 364/2019 Sb. je rozporná s tehdy účinnou právní úpravou. Z gramatického, systémového a teleologického výkladu je zřejmé, že legislativní změna měla nabýt účinnosti až 1. 7. 2020.
8. Poukaz žalovaného na nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 87/20 považuje žalobce za nepřipadný. Ústavní soud se v něm sice vyjádřil k procesu přijetí dotčeného zákona, ale nikoli k dílčím otázkám týkajících se zdaňování dluhopisů (eventuálně zrušení zvýhodnění tzv. korunových dluhopisů), natož aby hodnotil formu přijetí změny či její diskriminační dopady. Z textu nálezu je jasný akcent na zcela jiné atributy, konkrétně zdaňování rezerv a daň z hazardu.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že žalobní body korespondují s námitkami obsaženými v odvolání, s nimiž se podle svého přesvědčení vypořádal již v napadeném rozhodnutí, na které odkázal. Žalovaný zdůraznil, že ačkoli se Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 87/20 nevyjádřil k dílčím otázkám zdaňování dluhopisů, lze v něm najít odpovědi na všechny žalobcovy námitky. Následně odkázal na příslušné pasáže nálezu.
10. Žalobce v replice uvedl, že žalovaný ve vyjádření k žalobě, stejně jako v napadeném rozhodnutí, příliš generalizoval a nevzal v potaz relevantní okolnosti věci. Jím citované pasáže nálezu Ústavního soudu nelze vztáhnout na oblast zdaňování dluhopisů, jež vůbec nebyla předmětem přezkumu Ústavního soudu. Ztotožňovat zdaňování rezerv pojištěven a příjmů z loterií s příjmy, které podléhají srážkové dani u fyzických osob, je přitom zavádějící a nevyhovující. Odlišný je i okamžik vzniku daňové povinnosti u těchto skupin poplatníků: zatímco na pojišťovny dopadla novela až po 18 měsících (což byl právě jeden z argumentů Ústavního soudu), režim srážkové daně u úroků funguje zcela jinak.

### III. Posouzení věci soudem.

11. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Při tom naznal, že žaloba není důvodná.
12. Ve věci soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce nevyslovil s tímto postupem po poučení soudem nesouhlas a žalovaný s ním ve vyjádření z 18. 10. 2022 výslovně souhlasil. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009).
13. Mezi účastníky řízení není sporu ani o skutkové okolnosti věci, ani o soulad postupu daňových orgánů s právní úpravou obsaženou v zákoně o daních z příjmů a v daňovém řádu. Žalobce sice v žalobě i replice výslovně uvedl, že žalovaný svým postupem porušil rovněž jednoduché právo, konkrétně § 5 odst. 1 (vázanost správce daně zákony a jinými právními předpisy) a § 92 odst. 2 (povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně) daňového řádu. Nespecifikoval však, jak konkrétně – s výjimkou aplikace údajně protiústavního zákona a nerespektování ústavních norem – tak měly daňové orgány učinit, tedy jaké ustanovení jednoduchého práva neaplikovaly a jaké skutkové okolnosti dostatečně nezjistily. K žalobcovým neurčitým odkazům na „podání v rámci správy daní“ soud přihlídnout nemohl, jelikož žalobní bod nelze vymezit nekonkrétním odkazem na podání učiněné ve správním řízení (naposled rozsudek NSS č. j. 10 Ads 67/2022-25 z 27. 3. 2023). Z žalobcových podání učiněných v řízení před soudem je nade vší pochybnost zřejmé, že jeho výhrady vyvěrají výlučně z tvrzené protiústavnosti zákonné úpravy, kterou žalovaný dle jeho přesvědčení neměl aplikovat. V tomto bodě se přitom žalobce poprvé mylí. Právě z odkazovaného § 5 odst. 1 daňového řádu totiž vyplývá, že správce daně je při správě daní vázán veškerými právními předpisy (za něž se považuje též mezinárodní smlouva, jež je součástí právního řádu). Správce daně tak nemůže zákonné ustanovení neaplikovat, ani kdyby je považoval za protiústavní, jakož ani nemůže podat Ústavnímu soudu návrh na zrušení takového ustanovení, jako to může učinit podle čl. 95 odst. 2 Ústavy obecný soud.
14. Podstatou nynější věci tak je skutečně soulad čl. IV. odst. 4 zákona č. 364/2019 Sb. s ústavním pořádkem. Žalobce přitom jeho protiústavnost dovozuje jednak z pochybení při jeho schvalování a publikaci (právní nejistota, krátká legisvakance, pozdější než deklarované nabytí účinnosti), jednak ze samotného jeho obsahu (retroaktivita, diskriminace).
15. Legislativním procesem při přijímání tohoto zákona se již zabýval Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 87/20, jímž zamítl návrh skupiny 41 poslanců na zrušení některých jeho částí. Ačkoli všechny závěry vyslovené v tomto nálezu nejsou na nynější věc plně přenositelné, jak správně podotkl žalobce, na některé sporné otázky odpověděl. Například v bodě 138 nálezu Ústavní soud výslovně konstatoval, že zákon nabyl účinnosti 1. 1. 2020, tedy jeden den poté, co byl vyhlášen ve Sbírce zákonů (31. 12. 2019). Z hlediska dodržení procesních pravidel pro publikaci právního předpisu přitom nemá žádný význam obsah jeho jednotlivých částí, a tedy ani rozlišování mezi zdaňováním rezerv pojišťoven nebo loterií

(jež bylo předmětem přezkumu ze strany Ústavního soudu) a zdaňováním úrokových příjmů z dluhopisů (jež předmětem přezkumu nebylo). Žalobcova námitka, že zákon nabyl účinnosti až 1. 7. 2020, proto neobstojí.

16. Pro vysvětlení soud doplňuje, že podle § 3 odst. 3 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ve znění účinném do 30. 12. 2019, nabývají právní předpisy účinnosti patnáctým dnem po vyhlášení, pokud není stanovena účinnost pozdější; vyžaduje-li to naléhavý obecný zájem, lze výjimečně stanovit dřívější počátek účinnosti, nejdříve však dnem vyhlášení. Tímto způsobem nabyl účinnosti také zákon č. 364/2019 Sb., neboť podle přechodných ustanovení zákona č. 277/2019 Sb., jímž byl s účinností od 31. 12. 2019 novelizován zákon o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, „[u] právních předpisů vyhlášených ve Sbírce zákonů, které byly předloženy přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a budou vyhlášeny ve Sbírce zákonů po nabytí účinnosti tohoto zákona, se postupuje podle zákona č. 309/1999 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“ (čl. LXV). Slovem „předloženy“ se podle názoru soudu nemůže myslet nic jiného než předložení návrhu zákona k projednání zákonodárnému sboru, jak jej používá zákon č. 277/2019 Sb. v jiném svém přechodném ustanovení (čl. XV), jelikož tento zákon uvedený pojem v žádném jiném významu nepoužívá a zákon o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv jej vůbec nezná (zjevně tedy nejde o „předložení schváleného zákona Sbírce zákonů“). Návrh zákona č. 364/2019 Sb. byl přitom rozeslán poslancům 13. 6. 2019, tedy před účinností zákona č. 277/2019 Sb. Ke stejnému závěru by však soud dospěl i podle znění zákona o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv účinného od 31. 12. 2019, jenž počítá s tím, že zákon, jenž je vyhlášen ve Sbírce zákonů v období od 1. 7. do 31. 12. určitého roku (což je právě i zákon č. 364/2019 Sb.), nabyde automaticky účinnosti 1. 1. následujícího roku (§ 3 odst. 3 ve spojení s odst. 4 větou první).
17. Zamítnutím návrhu na zrušení některých částí zákona č. 364/2019 Sb. se Ústavní soud implicitně neztotožnil s námitkou, že jeho protiústavnost je způsobena nemožností odhadnout během legislativního procesu, jaká bude výsledná podoba zákona a kdy nabude účinnosti. Tato nejistota je nedílnou součástí takřka každého legislativního procesu a s jejími důsledky se Ústavní soud vypořádal v rámci posouzení ústavnosti jednodenní legisvakance.
18. Ústavní soud k ní v bodě 138 nálezu uvedl: *„K argumentu nepředvídatelnosti a rychlosti změny musí Ústavní soud přisvědčit návrhovatelce, že legisvakance zákona č. 364/2019 Sb. byla extrémně krátká a bylo zjevnou snahou zákonodárce stihnout provést změnu právní úpravy tak, aby byla pro daňové období 2020 již platná a účinná. To se sice podařilo, ovšem za cenu toho, že zákon s účinností 1. 1. 2020 vyšel ve Sbírce zákonů 31. 12. 2019 (srov. body 82–84 výše). Uvedená praxe je zvláště u daňových zákonů vysoce nežádoucí a znesnadňuje (nejen) daňovým poplatníkům se na řádnou aplikaci zákona připravit, resp. se vůbec s právní úpravou seznámit. Jakkoli vláda argumentuje tím, že uvedenou změnu avizovala již v roce 2018 ve svém programovém prohlášení, je nutné vycházet z toho, že daňové subjekty (adresáti právní úpravy obecně) nutně vychází vždy primárně z právní úpravy, která byla schválena a platí, neboť do té doby jde jen o politické cíle, nikoli závaznou právní úpravu.“* Tato okolnost nicméně nezpůsobila ústavně relevantní vadu zákona, a to s ohledem na specifickou situaci adresátů a účinků schválené normy – pojišťoven a provozovatelů loterií (body 139 a 140 nálezu). Toto posouzení však Ústavní soud neprovedl u změny zdanění korunových dluhopisů, jejíž zrušení mu vůbec nebylo navrženo, proto nelze tento závěr Ústavního soudu na nynější věc bez dalšího vztáhnout. V tomto bodě má žalobce pravdu. S ohledem

na nutnost zohlednění specifické situace různých adresátů normy se soud k tomuto žalobnímu bodu vrátí později.

19. Úvodem vypořádání věcných námitek vůči zákonu č. 364/2019 Sb. považuje soud za vhodné připomenout zásady a rozsah přezkumu ústavnosti daňových zákonů, dovozené Ústavním soudem a zrekapitulované rovněž v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 87/20.
20. Ústavní soud v bodě 102 nálezu s odkazem na řadu svých dřívějších rozhodnutí předeslal, že čl. 11 odst. 5 Listiny vytváří prostor pro ústavně akceptovatelné omezení vlastnického práva z důvodu veřejného zájmu, kterým je zájem na shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků (nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 40). Posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá „rdousící efekt“ (není extrémně disproporcionální) a dále neporuší princip rovnosti (nález sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 49). Jakékoli veřejnoprávní povinné peněžité plnění (daň, poplatek, peněžní sankce) tak nemůže mít ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce [nález sp. zn. Pl. ÚS 7/03 z 18. 8. 2004 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.), část VIII]. Zákonodárce tedy nesmí zasáhnout do vlastnických práv způsobem, který by vedl ke zmaření samé podstaty majetku, resp. ke zničení majetkové základny poplatníka.
21. Zdrženlivost Ústavního soudu v oblasti daňových zákonů se tak při posuzování míry zásahu do majetkových práv zdaňovaných subjektů projevuje v nižší intenzitě přezkumu daňových zákonů v podobě zkoumání pouze extrémní disproporcionality daňové zátěže (resp. dopadu daně) namísto použití intenzity proporcionality v podobě příkazu k optimalizaci (bod 103 nálezu).
22. Zároveň však právní úprava zdaňování nesmí odporovat principu rovnosti, ať již v podobě zákazu libovůle při stanovení povinností, resp. při odlišování subjektů a práv dle čl. 1 Listiny, nebo v podobě rovnosti při uplatňování základních práv a svobod dle čl. 3 odst. 1 Listiny. Zákonodárce se musí při jakémkoli rozlišování mezi situacemi či subjekty vyhnout libovůli, tj. nedůvodnému rozlišování. Stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu. (Bod 104 nálezu).
23. Ústavní soud následně připomněl, že intenzita ústavního přezkumu z hlediska principu rovnosti není primárně závislá jen na skutečnosti, zda k nerovnému zacházení dochází ve vztahu k jinému ústavně zaručenému právu (akcesoricky), či nikoli (neakcesoricky). Klíčovým je zejména důvod odlišného zacházení, tj. stanovený rozlišovací znak (například rasa, pohlaví, národnost, původ) a zároveň konkrétní právo či statek, ve vztahu ke kterému je odlišně zacházeno. Tomu pak odpovídají nároky kladené na zdůvodnění legitimacy odlišného zacházení. Při rozlišování z důvodů tzv. podezřelých, resp. důvodů týkajících se osobních charakteristik jednotlivce majících úzký vztah k ochraně důstojnosti člověka, je potřeba klást na zdůvodnění odlišného zacházení velmi přísné nároky, byť by se odlišné zacházení netýkalo jiného základního práva. Naopak bude-li důvodem odlišného zacházení kritérium běžně a nezbytně používané v určité oblasti právní regulace, byť by se odlišné zacházení dotýkalo jiného základního práva, bude intenzita ústavního přezkumu nízká.
24. Ústavní soud v bodě 106 nálezu shrnul, že nebude-li důvodem rozlišení chráněná charakteristika uvedená či odvoditelná z čl. 3 odst. 1 Listiny, bude ústavně souladná taková právní úprava, která není projevem libovůle, tj. postačí, že sleduje nějaký legitimní cíl a je s

to jej dosáhnout, resp. musí být v nějakém racionálním vztahu k účelu zákona. Nemusí však jít nutně o řešení nutně nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější či nejmoudřejší.

25. Stejným kritériem je podle Ústavního soudu nutno posuzovat též přípustnost nepravé retroaktivity v oblasti daní (bod 125 nálezu). Právě o tu, a nikoli o pravou retroaktivitu, jak na některých místech žaloby tvrdí žalobce, jde v nynějším případě.
26. Ústavní soud v bodech 117 až 120 nálezu vyložil, že rozlišuje pravou retroaktivitu, která je zásadně nepřipustná, a nepravou retroaktivitu (retrospektivu), která je zásadně přípustná. Podstata pravé retroaktivity spočívá v tom, že právní norma působí vznik právních vztahů před její účinností za podmínek, které teprve dodatečně stanovila, nebo na jejím základě dochází ke změně právních vztahů vzniklých podle staré právní úpravy, a to s účinky do období před účinností nového zákona. Naproti tomu podstatou nepravé retroaktivity je, že platnost právních skutečností, vznik právních vztahů a jejich následky, k nimž došlo před účinností nového zákona, se posoudí podle práva dřívějšího, ale trvá-li dříve vzniklý právní vztah i nadále, posoudí se ode dne účinnosti zákona nového již podle zákona nového a podle tohoto zákona se posoudí i právní následky dotyčného právního vztahu vzniklé po účinnosti nového zákona. V případě nepravé retroaktivity tak ve skutečnosti o zpětnou účinnost zákona ani nejde, neboť při ní dochází k úpravě právních vztahů až pro dobu přítomnou či budoucí; o zpětné působení práva by šlo, založil-li by předpis právní účinky pro minulost. Samo všeobecné očekávání, že platné právo zůstane nezměněno, totiž není ústavně chráněno. Zároveň nicméně platí, že nepravá retroaktivita může být shledána nepřipustnou tehdy, je-li právní úpravou „zasaženo do důvěry ve skutkovou podstatu a význam zákonodárných přání pro veřejnost nepřevyšuje zájem jednotlivce na další existenci dosavadního práva“ [nález sp. zn. Pl. ÚS 21/96; nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 147; nález sp. zn. Pl. ÚS 5/19, bod 40]. Proporcionalitu lze podle Ústavního soudu charakterizovat tak, že vyšší stupeň intenzity veřejného zájmu (resp. ochrany základních lidských práv a svobod) odůvodňuje vyšší míru zásahu do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo novou právní regulací. Omezení základního práva přitom musí šetřit jeho podstatu a smysl. Při posouzení způsobu legislativního řešení uvedeného časového střetu tak sehrává svou roli nejen míra odlišnosti staré a nové právní úpravy, nýbrž i další skutečnosti, jako společenská naléhavost zavedení posléze uvedené právní úpravy.
27. Právní úprava aplikovaná na žalobcův případ není přímo retroaktivní. Změna způsobu stanovení daně z úrokových příjmů plynoucích z korunových dluhopisů účinná od 1. 1. 2020 se vztahovala právě až na příjmy vzniklé v roce 2020. Ke změně tak nedošlo v průběhu zdaňovacího období a příjmy vzniklé v předchozích obdobích nebyly touto změnou nijak dotčeny. Jinak řečeno, dotčená norma nepůsobila vznik právních vztahů před její účinností za podmínek, které teprve dodatečně stanovila, ani na jejím základě nedošlo ke změně právních vztahů vzniklých podle staré právní úpravy s účinky do období před účinností nového zákona. Nový zákon tedy nezakládá právní následky pro minulost. Lichý je proto i žalobcův poukaz na diskriminační účinky novelizace. Vznik obdobných situací je v procesu přijímání nových zákonů naprosto běžný a obecně přijímaný; v opačném případě by zákonodárce vůbec nemohl účinně reflektovat měnící se sociálně-ekonomickou situaci. Obzvláště to platí v daňové oblasti, kde jsou příjmy vzniklé v jednom zdaňovacím období často zdaňovány jiným způsobem než v období předchozím. Stejně jako na rozdíl v postavení dvou držitelů jinak shodných dluhopisů s datem výplaty 31. 12. 2019 a 1. 1. 2020, jež se dovolává žalobce, by se ostatně dalo poukázat na rozdíl

v postavení držitelů jinak shodných dluhopisů emitovaných 31. 12. 2012 a 1. 1. 2013. Stupeň diskriminace je v obou situacích shodný, lišila se pouze délka legisvakance.

28. Zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012 v § 36 odst. 3 stanovil: „*Základem daně pro zvláštní sazbu daně je pouze příjem [plynoucí fyzické osobě podle odst. 2 mimo jiné z úroků z dluhopisů], pokud v tomto zákoně není stanoveno jinak. Základ daně se stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta. Základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a zaokrouhluje se na celé koruny dolů [...].*“ Tato norma byla do zákona o daních z příjmů vložena zákonem č. 259/1994 Sb. s účinností od 1. 1. 1995 a jejím důsledkem bylo, že držitelé dluhopisů v nominální hodnotě 1 Kč vznikla nulová daňová povinnost bez ohledu na to, kolik takových dluhopisů od jednoho emitenta držel, neboť u každého jednoho z nich se základ daně zaokrouhlil na nulu. Tato právní úprava tak vedla ke vzniku specifického druhu dluhopisů, jenž přinášel svým držitelům nezdaněný zdroj příjmů v potenciálně neomezené výši. Z právní úpravy nebyl zřejmý důvod, proč by měly mít korunové dluhopisy bez dalšího zásadně výhodnější daňový režim než dluhopisy jakékoli jiné nominální hodnoty. V praxi se stal tento instrument v řadě případů prostředkem zneužívání práva, vedoucího k obcházení daňových povinností. Docházelo k tomu typicky mezi personálně propojenými osobami a spočívalo například v tom, že ovládaná osoba emitovala korunové dluhopisy, které v plném rozsahu upsala osoba ovládající, jež proti ceně dluhopisů započítala svou pohledávku na zaplacení kupní ceny za převod podílu v jiné jí ovládané osobě. Takové schéma mělo hned dvojí daňový přínos: za prvé ovládající osoba získala nezdaněný zdroj příjmů, za druhé emitent dluhopisů umele snížil o tyto úrokové náklady svůj daňový základ, aniž by si tím zajistil externí zdroj financování (tento konkrétní případ je popsán v rozsudku zdejšího soudu č. j. 10 Af 25/2020-98 z 21. 6. 2022; dále srov. např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 63 Af 4/2020-57 z 12. 10. 2021 a na něj navazující rozsudek NSS č. j. 4 Afs 376/2021-60 z 31. 5. 2022).
29. Způsob zdanění korunových dluhopisů emitovaných do 31. 12. 2012 tak vytvářel svého druhu daňovou výjimku pro fyzické osoby disponující dostatečným majetkem a prostředky k jejímu využití, jež neměla zřejmě věcné opodstatnění (důvodová zpráva k zákonu č. 259/1994 Sb. mimochodem není na stránkách [www.psp.cz](http://www.psp.cz) dostupná), ze své podstaty sloužila k vyhýbání se plnění daňových povinností a měla značný dopad na příjmy státního rozpočtu (to je zřejmé již z toho, že jen v případě posuzovaném zdejším soudem v rozsudku č. j. 10 Af 25/2020-98 docházelo ve vztahu jediné osoby ovládající k jedné osobě ovládané k daňovým únikům v řádu desítek milionů korun ročně; tato ovládající osoba přitom shodné schéma použila současně u několika svých ovládaných společností). Přijetí takové normy je samozřejmě v diskreci demokratického zákonodárce, ale tyto okolnosti je třeba zohlednit rovněž při posuzování kontextu jejího zrušení z hlediska dodržení ústavních norem.
30. Zákonem č. 192/2012 Sb. byla do § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2013 vložena tato věta sedmá: „*U příjmů uvedených v odstavci 2 písm. a) nebo m) [mezi něž patří také úrokový příjem z dluhopisu] s výjimkou dividendového příjmu se základ daně a sražená daň nezaokrouhluje a celková částka daně sražená plátcem z jednotlivého druhu příjmu se zaokrouhluje na celé koruny dolů.*“ Podle přechodného ustanovení (čl. IV odst. 2) se však nový způsob výpočtu příjmu neaplikoval na dluhopisy emitované před účinností tohoto zákona. Zákon č. 364/2019 Sb. pak s účinností od 1. 1. 2020 stanovil, že se aktuální znění § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů použije také na příjmy plynoucí od počátku jeho

účinností z dluhopisů emitovaných před 1. 1. 2013. Žalobce má pravdu, že tato konstrukce (novelizace přechodného ustanovení jiným přechodným ustanovením) je poměrně komplikovaná. Nezpůsobuje však nesrozumitelnost ani nejasnost právní úpravy a soud nemá za to, že by kladla na adresáty normy nepřiměřené nároky (tím spíš, že jde o specifickou skupinu daňových poplatníků); ostatně také žalobce právní úpravě očividně porozuměl a neupozorňuje na žádné konkrétní okolnosti, jež by měly porozumění znesnadnit.

31. Ve vztahu ke změně právní úpravy motivované fiskálními důvody Ústavní soud uvedl, že „*princip právní jistoty nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně-ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu*“ (nález sp. zn. Pl. ÚS 17/11 z 15. 5. 2012, bod 85). Jestliže žalobce upsal před rokem 2012 korunové dluhopisy se splatností 10 a více let za určitých podmínek, tak neměl úplnou jistotu, že tyto podmínky zůstanou po celou dobu splatnosti dluhopisů beze změny, samozřejmě při zachování zákazu pravé retroaktivity. S ohledem na popsání specifika dotčené právní úpravy musel podle názoru soudu naopak počítat s tím, že způsob stanovení základu daně může být v budoucnu změněn. Ostatně sám žalobce v žalobě poukazuje na to, že korunové dluhopisy se staly diskutovaným společenským tématem, které vyvolalo aktivity i na poli zákonodárského sboru, již dříve, a žalovaný ve vyjádření k žalobě správně podotýká, že zrušení přechodného ustanovení v zákoně č. 192/2012 Sb. bylo Poslanecké sněmovně poprvé navrženo již v roce 2017, tedy více než dva roky před účinností zákona č. 364/2019 Sb.
32. Změna způsobu zdanění korunových dluhopisů byla provedena v rámci komplexnější novelizace daňových předpisů za účelem zvýšení příjmů veřejných rozpočtů, u níž bylo s ohledem na splnění tohoto cíle třeba, aby nabyla účinnosti již 1. 1. 2020, tedy na počátku nového daňového období. Za shora popsaných okolností, jakož i s ohledem na nutnou zdrženlivost při posuzování ústavnosti daňových zákonů (obzvláště v situaci, kdy důvodem rozlišení není chráněná charakteristika uvedená či odvoditelná z čl. 3 odst. 1 Listiny), má soud za to, že společenská naléhavost změny dosavadní právní úpravy, jež mohla být oprávněně vnímána jako nekoncepční a nespravedlivá, byla natolik vysoká, že ani jednodenní legisvakance, jakkoli je silně nežádoucí, nezakládá ústavně relevantní deficit schváleného zákona. Nepravá retroaktivita tak byla v tomto případě přípustná.
33. Ze shora uvedeného již vyplývá také názor soudu na ústavnost samotného hmotného práva aplikovaného na žalobcův případ. Zákon č. 364/2019 Sb. nezavedl žádnou „rdousící“ daň ohrožující majetkovou podstatu držitelů korunových dluhopisů a neporušuje princip rovnosti. Naopak narovnal nerovné podmínky, které do té doby panovaly při stanovení základu daně plynoucích ze srovnatelných druhů příjmů, takže poplatníci od 1. 1. 2020 odvádí srážkovou daň ve standardní výši také z úrokových příjmů plynoucích z korunových dluhopisů emitovaných před 1. 1. 2013.
34. Ústavní soud připomněl, že kromě obecného posouzení ústavnosti právní úpravy je třeba, aby správce daně posuzoval také jednotlivé případy s ohledem na konkrétní a specifické okolnosti ekonomické situace konkrétních daňových poplatníků (bod 132 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 87/20). Žalobce však v řízení před soudem ani nenaznačil, že by na něj měla mít aplikace zákona č. 364/2019 Sb. rdousící (nebo vůbec jakkoli citelné) dopady. Tímto aspektem věci se soud proto dále nezabýval.

#### IV. Závěr a náklady řízení.

35. Daňové orgány posoudily rozhodnou otázku – výpočet výše daně z korunových dluhopisů v 1. čtvrtletí 2020 – podle tehdy účinné právní úpravy obsažené v daňovém řádu, ve znění zákona č. 364/2019 Sb. Daňové orgány byly tímto zákonem vázány, proto ani nemohly postupovat jinak. Porušení právních předpisů nižší než ústavní síly žalobce daňovým orgánům sice v obecné rovině vyčítá, ale nspecifikoval, čím konkrétně se jej měly dopustit. Soud se přitom neztotožnil s žalobcovým náhledem na protiústavnost čl. IV. odst. 4 zákona č. 364/2019 Sb., a proto neměl důvod předkládat Ústavnímu soudu návrh na jeho zrušení podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Jelikož soud nepřisvědčil žádnému z žalobních bodů, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
36. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 12. dubna 2023

**JUDr. Ing. Viera Horčicová**  
předsedkyně senátu