



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **R. P.**, zastoupeného advokátem JUDr. Jaromírem Bláhou, Prvního pluku 7, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 13. 7. 2022, čj. 26091/22/5000-10421-705721, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 4. 2023, čj. 10 Af 21/2022 - 38,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

[1] Žalobce má za to, že schválení a publikace zákona č. 364/2019 Sb., který změnil způsob zdanění úrokových příjmů i z dříve emitovaných korunových dluhopisů, odporují ústavnímu pořádku a že je tento zákon nepřipustně retroaktivní. Podle soudu tomu tak ale není, a proto žalobce se svou kasační stížností neuspěl.

#### **1. Popis věci**

[2] Žalobce byl držitelem dluhopisů společnosti Profi Credit Czech v nominální hodnotě 1 Kč. Šlo o dluhopisy emitované do konce roku 2012 a úroky z nich fakticky nepodléhaly dani. Podle tehdejší právní úpravy totiž platilo, že úrok z každého dluhopisu byl samostatným základem daně a před zdaněním byl zaokrouhlen na celé koruny dolů. Úrok z korunového dluhopisu byl tedy zaokrouhlen na nulu a daň z nulového základu pak také odpovídala nule.

[3] Od roku 2020 se však právní úprava žalobcových dluhopisů změnila: základ daně z úrokového příjmu ani sražená daň se nezaokrouhlovaly pro každý dluhopis zvlášť, na celé koruny dolů se zaokrouhlila až celková částka daně sražená plátcem z jednotlivého druhu příjmu.

[4] Společnost Profi Credit Czech – jako plátce daně – proto srazila daň z úroků za první čtvrtletí roku 2020 a žalobci vyplatila jen částku odpovídající úrokům po zdanění. Žalobce s tímto postupem nesouhlasil a podal proti němu stížnost u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Ten však postup společnosti potvrdil. Žalobci nevyhověl ani žalovaný, který zamítl jeho odvolání.

[5] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil u Městského soudu v Praze, ani s žalobou ale neuspěl. Městský soud vysvětlil, že zdanění úrokových příjmů upravuje § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tato úprava se ale v průběhu doby změnila:

- Od 1. 1. 1995 platilo, že úrok z každého dluhopisu byl samostatným základem daně a před zdaněním se zaokrouhlil na celé koruny dolů. Držiteli korunových dluhopisů tak vznikla vždy nulová daňová povinnost.
- Od 1. 1. 2013 byla tato právní úprava novelizována (zákonem č. 192/2012 Sb.). Nově platilo, že se základ daně z úrokového příjmu ani sražená daň nezaokrouhlovaly pro každý dluhopis zvlášť; na celé koruny dolů se zaokrouhlila až celková částka daně sražená plátcem z jednotlivého druhu příjmu. Nová právní úprava však platila jen pro dluhopisy emitované od začátku roku 2013. Podle přechodného ustanovení článku IV bodu 2 se dříve emitované dluhopisy řídily starou právní úpravou. Úrokové příjmy z korunových dluhopisů emitovaných do konce roku 2012 tedy nadále nepodléhaly zdanění.
- Od 1. 1. 2020 byla právní úprava opět novelizována (zákonem č. 364/2019 Sb.). Podle přechodného ustanovení článku IV bodu 4 platilo, že úrokové příjmy z dluhopisů emitovaných do konce roku 2012, které budou plynout ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, budou daněny podle pravidel uvedených v aktuálně účinném § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Článek IV bod 2 zákona č. 192/2012 Sb. se v těchto případech nepoužije. Úrokové příjmy z korunových dluhopisů emitovaných do konce roku 2012 měly tedy být od roku 2020 daněny tak, že se základ daně z úrokového příjmu ani sražená daň nezaokrouhlují pro každý dluhopis zvlášť; na celé koruny dolů se zaokrouhlí až celková částka daně sražená plátcem z jednotlivého druhu příjmu.

[6] Žalobce zpochybňoval jak ústavnost procesu schválení a publikace zákona č. 364/2019 Sb., tak retroaktivní a diskriminační účinky tohoto zákona. Protože se některými námitkami zabýval už Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 87/20 ze dne 18. 5. 2021, městský soud z jeho závěru přiměřeně vycházel.

[7] Vyhlášení a nabytí účinnosti nové právní úpravy upravoval zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, neboť nová právní úprava byla předložena za účinnosti tohoto zákona. Podle něj nabývají právní předpisy účinnosti obvykle patnáctým dnem po vyhlášení nebo později; vyžaduje-li to však naléhavý obecný zájem, může zákonodárce stanovit dřívější počátek účinnosti. V tomto případě byl zákon vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 31. 12. 2019 a účinnosti nabyl o den později, dne 1. 1. 2020. Jednodenní legisvakantní doba však nebyla protiústavní. Lze ji totiž odůvodnit naléhavým zájmem státu na tom, aby se sjednotila dosavadní nekoncepční, nespravedlivá a nedůvodně rozdílná úprava zdanění dluhopisů emitovaných do konce roku 2012, která vedla

pokračování

ke zneužívání práva a obcházení daňových povinností. Dále tu byl důvodný zájem na tom, aby tato změna tvořila součást komplexní novelizace daňových předpisů a aby nabyla účinnosti na počátku nového zdaňovacího období roku 2020.

[8] Nová právní úprava dopadá na vztahy vzniklé v minulosti a upravuje jejich fungování do budoucna – působí na právní vztahy z dluhopisů emitovaných do konce roku 2012 a upravuje zdanění úrokových příjmů vzniklých od počátku roku 2020. Jde tedy o nepravou retroaktivitu. Ta je zpravidla přípustná – a přípustná byla i v tomto případě. Ústavně není totiž chráněno žalobcovo očekávání, že platné právo zůstane nezměněno. V oblasti daní je přitom běžné, že pravidla pro zdanění se mohou v jednotlivých zdaňovacích obdobích lišit. Není tedy diskriminační, pokud úrok vyplacený do 31. 12. 2019 byl zdaněn podle starých pravidel a úrok vyplacený od 1. 1. 2020 podle pravidel nových.

[9] Diskriminační ostatně není ani sama nová právní úprava. Změna ve zdanění úrokových příjmů nezavádí žádnou rdousící daň, která by ohrožovala postavení držitelů dluhopisů. Neomezuje ani práva na základě důvodů uvedených v čl. 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (tj. pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry a náboženství aj.). Sleduje navíc legitimní cíl – narovnává nerovné postavení držitelů dluhopisů vydaných před rokem 2013 a po něm –, a tak není projevem libovůle.

[10] Městský soud pak uznává, že právní úprava je poněkud komplikovaná, neboť přechodným ustanovením mění jiné přechodné ustanovení. To však nemá za následek její nesrozumitelnost. Sám žalobce ostatně právní úpravě porozuměl.

## 2. Kasační řízení

### *Kasační stížnost*

[11] Žalobce podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost (NSS jej proto dále bude označovat jako *stěžovatele*). Podle stěžovatele byl proces schválení a publikace zákona č. 364/2019 Sb. protiústavní. Rozprava ve třetím čtení legislativního procesu byla nezákonně ukončena, čímž byla porušena práva parlamentní opozice. Městský soud ani daňové orgány k tomu ale nepřihlédly.

[12] Nabytí účinnosti nové právní úpravy se neřídilo zákonem č. 309/1999 Sb. ve znění účinném do 30. 12. 2019, jak tvrdí městský soud. I kdyby tomu tak ale bylo, městský soud neposoudil správně legisvakanční dobu. Ta měla správně činit patnáct dní. Kratší, například jednodenní, mohla být jen ve výjimečných případech. V tomto případě ale o takovou výjimku nešlo. Naléhavý zájem totiž nelze spatřovat v tom, že právní úprava byla údajně nevyhovující, mohla vést ke zneužívání práva a obcházení daňových povinností, což mohlo mít negativní vliv na státní rozpočet. O nové právní úpravě se totiž v Poslanecké sněmovně diskutovalo už od roku 2017. Zákonodárce měl tedy postupovat běžnou legislativní cestou s minimálně patnáctidenní legisvakanční dobou; nebyl tu žádný prostor pro její zkrácení. Jednodenní legisvakanční doba navíc významně zasáhla do práv držitelů dluhopisů emitovaných do konce roku 2012: do jejich práva vlastnit majetek a do jejich důvěry v právní stát a legitimní provádění změn právních předpisů. Tito držitelé neměli totiž

dostatečný prostor, aby mohli na změnu reagovat, na rozdíl od jiných subjektů, jako byly pojišťovny nebo provozovatelé hazardních her, kterých se zákon také dotýkal.

[13] Nová právní úprava má retroaktivní účinky. I když jde o retroaktivitu nepravou, není v tomto případě ani taková retroaktivita přípustná. Zasahuje totiž do právní úpravy potvrzené novelou v roce 2013. Nabyla účinnosti ze dne na den, i když na tom nebyl naléhavý právní zájem, a tím odňala držitelům dluhopisů emitovaných do konce roku 2012 možnost na ni reagovat. Nová právní úprava byla nakonec provedena nevhodnou formou, neboť přechodným ustanovením mění dřívější přechodné ustanovení z roku 2013. Nepřípadný je také závěr městského soudu, že je taková úprava jasná a srozumitelná, protože jí stěžovatel porozuměl. Stěžovatel byl totiž zastoupen daňovým poradcem.

[14] Stěžovatel má také za to, že v této věci nelze použít závěry Ústavního soudu uvedené v nálezu Pl. ÚS 87/20. Ústavní soud v něm sice zkoumal ústavnost zákona č. 364/2019 Sb., ale jen ve vztahu ke zdanění rezerv pojišťoven a loterií. Nyní však jde o zdanění úrokových příjmů z dluhopisů emitovaných do konce 2012, a tak závěry Ústavního soudu nelze na tuto věc přenést. Rozdíl je také v tom, že pojišťovny přiznávají daň až v polovině následujícího roku (tj. za rok 2020 ji přiznávají až 30. 6. 2021), ale stěžovatel musel příjmy z dluhopisů danit už v prvním čtvrtletí roku 2020, tedy bezprostředně po účinnosti nové právní úpravy.

#### *Vyjádření ke kasační stížnosti*

[15] Žalovaný souhlasí se závěry městského soudu. Zejména má za to, že závěry nálezu Pl. ÚS 87/20 lze přiměřeně použít i na tuto věc. Podle žalovaného byla nová právní úprava přijata a publikována v souladu s ústavním pořádkem. Publikace a účinnost se řídila pravidly zákona č. 309/1999 Sb. ve znění účinném do 30. 12. 2019 – stěžovatel ostatně neuvádí, proč by tomu tak být nemělo. Znění tohoto zákona se určilo podle okamžiku, kdy byla nová právní úprava předložena Poslanecké sněmovně. Za správné považoval žalovaný i úvahy městského soudu o naléhavém zájmu na zkrácené legisvakanční době, o přípustné nepravé retroaktivitě a o tom, že změna úpravy daňové povinnosti neměla pro stěžovatele rdousící efekt. Stěžovatel navíc netvrdí, že by změna právní úpravy nějak citelně zasáhla do jeho osobních poměrů.

### **3. Právní hodnocení**

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Základem daně pro zvláštní sazbu daně je příjem [plynoucí například z úroků z dluhopisů]. 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 zaokrouhluje se na celé koruny dolů (§ 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 1995).

[18] Od 1. 1. 2013 byla do § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů přidána věta, podle které se u příjmů podle odstavce 2 písm. a) nebo m) [mezi něž patří také úrokový příjem z dluhopisů] základ daně a sražená daň nezaokrouhluje a na celé koruny dolů se zaokrouhluje až celková částka daně sražená plátcem z jednotlivého druhu příjmu. Přechodné ustanovení současně určilo, že úrokový příjem z dluhopisu emitovaného přede

pokračování

dnem účinnosti této novely (před 1. 1. 2013) se řídí ustanovením § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném *přede dnem* 1. 1. 2013 (čl. IV odst. 2 zákona č. 192/2012 Sb., účinného od 1. 1. 2013).

[19] O sedm let později vložil zákonodárce do zákona další přechodné ustanovení (čl. IV odst. 4 zákona č. 364/2019 Sb., účinného od 1. 1. 2020). Úrokový příjem z dluhopisu emitovaného přede dnem 1. 1. 2013 plynoucí ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se podle něj nově řídí ustanovením § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném *ode dne* nabytí účinnosti tohoto zákona a přechodné ustanovení čl. IV odst. 2 zákona č. 192/2012 Sb. se v těchto případech nepoužije.

[20] Spor je v této věci o to, zda proces schválení a publikace zákona č. 364/2019 Sb. odporuje ústavnímu pořádku a zda má tento zákon retroaktivní účinky.

[21] Podobnými otázkami se Ústavní soud zabýval v nálezu Pl. ÚS 87/20. Zkoumal je sice v souvislosti se zdaněním rezerv pojišťoven a zdaněním loterií, mnohé závěry však platí i v této věci. Přiměřeně použitelná budou například obecná východiska k přezkumu daňových zákonů, která Ústavní soud popsál v bodech 99 až 106 nálezu, neboť městský soud i NSS přezkoumávají právě daňový zákon.

[22] Podle nálezu je otázka míry a způsobu zdanění otázkou politickou, neboť závisí vždy na hodnotovém zaměření konkrétního zákonodárce. Ústavnímu soudu proto nepřisluší zkoumat, zda daň plní řádně své funkce, zda je efektivní apod. To však neznamená, že by daňové zákony byly zcela vyloučeny ze soudního přezkumu. Ústavní soud je však při jejich přezkumu zdrženlivý.

[23] Daňový zákon bude do základních práv a svobod zasahovat tehdy, budou-li dopady daně extrémně disproportionální. Protiústavní bude tedy daň, která bude tak nepřiměřeně vysoká, že bude mít konfiskační dopady, a tím omezí vlastnické právo natolik, že dosáhne tzv. *rdousícího účinku*.

[24] Ústavní soud dále může posuzovat, zda právní úprava neodporuje principu rovnosti. Tomuto principu bude odporovat taková úprava, která stanovuje rozdílné povinnosti bez řádného důvodu (tj. odporuje zákazu libovůle) nebo která stanovuje rozdílné povinnosti na základě kritérií jako rasa, pohlaví, národnost, původ a podobně (tj. odporuje článku 3 odstavci 1 Listiny).

[25] Městský soud v napadeném rozsudku přitom odkazoval především na tato a další obecná východiska. Nepochybil proto, pokud z nálezu přiměřeně vycházel. Stěžovatel navíc neuvádí žádné konkrétní chyby při použití závěrů Ústavního soudu, a tak NSS jeho námitce nepřisvědčil.

*Proces schválení a publikace zákona č. 364/2019 Sb.*

[26] Nová právní úprava byla publikována ve Sbírce zákonů dne 31. 12. 2019. Publikaci a účinnost právních předpisů v té době upravoval zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ve znění novely č. 277/2019 Sb. účinné od 31. 12. 2019.

[27] Podle § 3 odst. 3 tohoto zákona nabývaly právní předpisy účinnosti k 1. lednu nebo k 1. červenci kalendářního roku. Podle přechodného ustanovení se však právní předpisy, které byly předloženy<sup>1</sup> přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a budou vyhlášeny ve Sbírce zákonů po nabytí účinnosti tohoto zákona, řídí zákonem ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (čl. LXV novely č. 277/2019 Sb.).

[28] Protože byla nová právní úprava předložena Poslanecké sněmovně v červnu 2019, tj. před účinností novely, a ve Sbírce zákonů byla vyhlášena až na konci prosince 2019, tj. po účinnosti novely, řídila se publikace zákonem o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv ve znění účinném do 30. 12. 2019. Podle něj nabývají právní předpisy účinnosti patnáctým dnem po vyhlášení, pokud není stanovena účinnost pozdější. Vyžaduje-li to ale naléhavý obecný zájem, lze výjimečně stanovit dřívější počátek účinnosti, nejdříve však dnem vyhlášení (§ 3 odst. 3).

[29] Nová právní úprava nenabyla účinnosti podle obecného pravidla, tedy patnáct dní po vyhlášení, jak se domnívá stěžovatel – naopak zákonodárce stanovil účinnost dřívější: dne 1. 1. 2020. Legisvakanční doba tak činila jeden den. NSS však podobně jako městský soud shledal, že nabytí účinnosti nové právní úpravy v takto krátké době odůvodňovaly mimořádné okolnosti:

- Způsob zdanění příjmů z dluhopisů emitovaných do konce roku 2012 vytvářel nesystémovou daňovou výjimku, protože umožňoval, aby držitelé dluhopisů v nominální hodnotě 1 Kč vznikla vždy nulová daňová povinnost bez ohledu na to, kolik takových dluhopisů od jednoho emitenta držel. Takové dluhopisy proto přinášely svým držitelům nezdaněný zdroj příjmů, a to bez omezení jejich výše. Pro takové zvýhodnění však nebyl zřejmý důvod. Důvody, proč zákonodárce takové zvýhodnění umožnil, ostatně nevysvětluje ani důvodová zpráva k novelizačnímu zákonu č. 259/1994 Sb., kterým byl tento způsob zdanění zaveden.
- Protože příjmy z korunových dluhopisů fakticky nepodléhaly zdanění, byly korunové dluhopisy často zneužívány k obcházení daňových povinností (takové případy NSS řešil například v rozsudcích ze dne 31. 5. 2022, čj. 4 Afs 376/2021 - 60, body 28 a 29; nebo ze dne 8. 8. 2023, čj. 2 Afs 167/2022 - 52, body 26 až 28). Obcházení daňových povinností mělo přitom nezanedbatelný vliv na příjmy státního rozpočtu.
- Od roku 2013 zákonodárce změnil způsob danění úrokových příjmů z dluhopisů tak, že úrokové příjmy z korunových dluhopisů emitovaných od začátku roku 2013 byly standardně zdaněny. Úrokové příjmy z korunových dluhopisů emitovaných do konce roku 2012 však nadále zdanění nepodléhaly. Tento rozdílný přístup přitom není koncepční, a proto bylo třeba sjednotit zdanění všech úrokových příjmů z dluhopisů bez ohledu na datum jejich emise<sup>2</sup>.
- Zákonodárce se proto rozhodl právní úpravu sjednotit a zdanit i úrokové příjmy z dluhopisů emitovaných do konce roku 2012. Tato změna byla součástí komplexní daňové novelizace, která měla vést ke zvýšení příjmů státního rozpočtu. Aby bylo možné tohoto cíle dosáhnout co nejdříve, bylo třeba, aby právní úprava nabyla účinnosti nejpozději na počátku nového zdaňovacího období, tj. 1. 1. 2020.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Předložením se u zákonů rozumí okamžik jejich předložení Poslanecké sněmovně. Viz výklad na webu Ministerstva vnitra (<https://www.mvcr.cz/clanek/aplikace-institutu-tzv-jednotnych-dnu-pravni-ucinnosti-3-zakona-c-309-1999-sb.aspx>).

<sup>2</sup> Viz důvodovou zprávu k zákonu č. 364/2019 Sb. (k čl. IV, bodu 4).

<sup>3</sup> Viz důvodovou zprávu k zákonu č. 364/2019 Sb. (k čl. XIV).

pokračování

[30] Zákodárce se tedy snažil provést změnu právní úpravy tak, aby byla pro daňové období 2020 už platná a účinná. To se mu podařilo, byť za cenu jednodenní legisvakanční doby. Takto krátké legisvakanční době nebránilo to, že se o případné legislativní změně vedly diskuse už od roku 2017. Délka či intenzita společenské diskuse předcházející samotnému legislativnímu procesu totiž nesnižuje naléhavý obecný zájem na přijetí nové právní úpravy.

[31] Obecně však lze přisvědčit tomu, že schvalování zákonů je třeba pečlivě plánovat tak, aby byla dána přiměřená doba mezi platností a účinností nového zákona, a adresáti tak měli dostatek času se s nimi seznámit. Jednodenní legisvakanční doba je přitom extrémně krátká. Stanovení takto krátké doby je tedy vysoce nežádoucí, neboť znesnadňuje dotčeným osobám se s novou právní úpravou včas seznámit a dostatečně se na ni připravit (Pl. ÚS 87/20, bod 138).

[32] Držitelé dluhopisů emitovaných do konce roku 2012 tedy měli jen jeden den na to, aby se seznámili s novou právní úpravou zdanění úrokových příjmů. Jejich příjmy z dluhopisů byly navíc zdaněny už v prvním čtvrtletí roku 2020, tedy relativně krátce po účinnosti nové právní úpravy. Držitelé tak měli jen omezený prostor k tomu, aby mohli na změnu zákona zareagovat. Na rozdíl od pojišťoven nebo provozovatelů loterií, jejichž příjmy za rok 2020 byly daněny až v polovině následujícího roku, tak nelze s jistotou říci, že krátká legisvakanční doba nemohla v žádném případě zasáhnout do jejich ústavně zaručených práv (jako k tomu dospěl Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 87/20). V tom všem má stěžovatel pravdu. Daňový poplatník však nemá ústavně zaručeno právo na konkrétní legisvakanční dobu. Pokud tedy byla takto krátká legisvakanční doba odůvodněna naléhavým obecným zájmem, jako tomu bylo nyní, nevede obecný poukaz na omezení práv některé skupiny osob k neústavnosti právní úpravy.

[33] Aby obecný soud mohl dospět k tomu, že určitá úprava odporuje ústavnímu pořádku – a měl tedy důvod předložit Ústavnímu soudu návrh na její zrušení podle čl. 95 odst. 2 Ústavy – je nutné, aby stěžovatel tvrdil konkrétní zásah do svých práv. Stěžovatel ale nic takového neuvedl: svou osobní situaci nijak nepřiblížil, po celou dobu soudního řízení poukazoval jen na možný zásah do práv držitelů dluhopisů. Stěžovatel tedy neuvedl, že by použití nové právní úpravy mělo v jeho případě rdousící účinek, nebo alespoň jakkoli citelný účinek. Z jeho vyjádření není vlastně zřejmé ani to, jaké mělo zkrácení legisvakanční doby v jeho případě vůbec následky. Soudy proto neměly důvod považovat zásah do stěžovatelových ústavně zaručených práv za nepřijatelný. Na to stěžovatele upozornil už městský soud v bodě 34 napadeného rozsudku.

[34] Námitku, podle které byla rozprava ve třetím čtení legislativního procesu nezákonně ukončena, stěžovatel vznesl poprvé až v kasační stížnosti. Jde tedy o nový právní důvod, který stěžovatel neuplatnil v žalobě, i když jej uplatnit mohl. Taková námitka je nyní nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

*Retroaktivní účinky zákona č. 364/2019 Sb.*

[35] Součástí principů právního státu je mj. ochrana právní jistoty a z ní plynoucí zákaz zpětné účinnosti právních norem (retroaktivita). Rozlišovat přitom lze *pravou retroaktivitu*, která je zásadně nepřipustná, a *nepravou retroaktivitu*, která je zásadně přípustná. Prává retroaktivita spočívá v tom, že nová právní norma působí zpětně do doby před svou účinností, dodatečně tedy zakládá nové právní vztahy nebo mění vztahy vzniklé podle staré právní úpravy. Naproti tomu normy nepravě retroaktivní upravují sice právní vztahy vzniklé v minulosti, ale jejich účinky působí jen do budoucna.

[36] Podstatou nepravě retroaktivity tedy je, že platnost právních skutečností, vznik právních vztahů a jejich následky, které nastaly před účinností nového zákona, se i po novelizaci posoudí podle práva dřívějšího. Pokud ale dříve vzniklý vztah trvá i nadále po účinnosti nového zákona, posoudí se podle nového zákona. Podle něj se pak posuzují i právní následky dotčeného právního vztahu, které nastaly až po účinnosti nového zákona. Nepravá retroaktivita tak ve skutečnosti nemá zpětnou účinnost, neboť jsou při ní upravovány vztahy až pro dobu přítomnou či budoucí. O zpětné působení práva by šlo, jen pokud by zákon zakládal účinky pro minulost (Pl. ÚS 87/20, body 117 a 118).

[37] NSS souhlasí s městským soudem, že napadená právní úprava je jen nepravě retroaktivní. Změna ve zdanění úrokových příjmů z dluhopisů emitovaných před koncem roku 2012 totiž platí jen pro úroky plynoucí ode dne nabytí účinnosti zákona č. 364/2019 Sb., tj od 1. 1. 2020 (čl. IV odst. 4). Napadená právní úprava tedy upravuje vztahy vzniklé před její účinností – držení dluhopisů emitovaných před koncem roku 2012. Účinky má ale jen do budoucna od účinnosti novely: nové zdanění se týká jen úroků, které vznikly od počátku roku 2020, kdy tato úprava nabyla účinnosti. Jde proto o retroaktivitu nepravou.

[38] Nepravá retroaktivita je v zásadě přípustná, pokud změna nepřiměřeně nezasáhne do důvěry v právo (Pl. ÚS 87/20, bod 122). Na to nyní stěžovatel poukazuje. Nepřípustnost nepravě retroaktivity dovozuje z toho, že nová právní úprava změnila dosavadní právní úpravu potvrzenou novelou v roce 2013, a navíc nabyla účinnosti ze dne na den, čímž nepřipustně zasáhla do stěžovatelovy důvěry v právo.

[39] Soud se stěžovatelovou úvahou nesouhlasí, neboť ústavně není chráněno samo všeobecné očekávání, že platné právo zůstane nezměněno (Pl. ÚS 87/20, bod 119). Stěžovatel tedy nemohl očekávat, že se právní úprava úrokových příjmů z dluhopisů emitovaných před koncem roku 2012 nikdy nezmění. Změně právní úpravy navíc nasvědčoval i historický vývoj: zákonodárce změnil v roce 2013 stávající způsob zdanění úrokových z příjmů z dluhopisů, bylo tedy zřejmé, že mu stávající způsob zdanění nevyhovoval. Od roku 2017 pak vedl diskuse i o změně zdanění úrokových příjmů z dluhopisů emitovaných do konce roku 2012. Nakonec v červnu 2019 předložil návrh zákona měnící zdanění těchto úrokových příjmů, který v průběhu druhé poloviny tohoto roku schválily obě komory Parlamentu i prezident. Změnu právní úpravy tak bylo možné do určité míry očekávat. Stěžovatel proto nemohl být změnou zaskočen tak, aby to zasáhlo do jeho důvěry v právo.

[40] Do stěžovatelovy důvěry v právo nemohla zasáhnout ani forma nové právní úpravy. Nemí sice příliš obvyklé, aby jedno přechodné ustanovení měnilo jiné přechodné ustanovení



pokračování

(podle čl. 66 odst. 5 Legislativních pravidel vlády se přechodná ustanovení *zpravidla* nenovelizují), to ale nezpůsobuje jejich nesrozumitelnost. Stěžovatel – byť s pomocí daňového poradce – jim ostatně také porozuměl. Je pravda, že formální podoba daňových zákonů nemusí být pro právního laika na první pohled přehledná a její pochopení může vyžadovat delší čas, než by potřeboval právní či daňový profesionál. To však ještě neznamená, že by takové zákony byly nesrozumitelné, a už vůbec ne v míře vyvolávající porušení stěžovatelových základních práv.

[41] Soud tedy neshledal, že by nová právní úprava zasáhla do stěžovatelových práv v takové intenzitě, která by svědčila o protiústavní povaze zásahu.

[42] Nepřípadné jsou také stěžovatelovy odkazy na nálezy Ústavního soudu Pl. ÚS 17/99 ze dne 1. 12. 1999 a Pl. ÚS 2/02 ze dne 9. 3. 2004. Ústavní soud ve věci Pl. ÚS 17/99 zrušil právní úpravu vypořádání majetkových podílů oprávněných osob při transformaci družstva, protože jejím důsledkem byla pravá retroaktivita. V nynější věci však šlo o retroaktivitu nepravou, a tak se závěry Ústavního soudu na tuto věc nevztahují. Ve věci Pl. ÚS 2/02 se vlastníci budov na pozemcích státu mohli sami stát vlastníky těchto pozemků, pokud o to požádali a uplynula roční doba běžící do začátku července roku 2001. Jeden den před uplynutím této doby však zákonodárce tuto právní úpravu zrušil, čímž podle Ústavního soudu nepřipustně zasáhl do legitimního očekávání dotčených osob a porušil ústavně chráněný princip právní jistoty. NSS však výše vysvětlil, že v této věci o nepřipustný zásah do stěžovatelova legitimního očekávání nešlo.

#### 4. Závěr a náklady řízení

[43] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. června 2024

Michaela Bejčková  
předsedkyně senátu