ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Jana Kratochvíla a Petra Mikeše ve věci žalobce: **V. P.**, zastoupen JUDr. Róbertem Pružinským, advokátem se sídlem Na Řádku 8, Břeclav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2023, čj. 6142/23/5200-10421-712995, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 9. 2024, čj. 31 Af 15/2023-54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Tento rozsudek se týká zdanění korunových dluhopisů v roce 2020. Nejvyšší správní soud potvrdil svou judikaturu, že schválení zákona č. 364/2019 Sb., který změnil způsob zdanění úrokových příjmů i z dříve emitovaných korunových dluhopisů, neodporuje ústavnímu pořádku.

[2] Plátce daně srazil žalobci daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z úrokových příjmů z korunových dluhopisů za první čtvrtletí 2020. Žalobce, jakožto poplatník srážkové daně z úrokových příjmů z korunových dluhopisů emitovaných před 1. 1. 2013, podal u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj stížnost proti tomuto postupu

plátce daně. Žalobce považoval aplikovaný čl. IV bod 4 zákona č. 364/2019 Sb. za protiústavní.

[3] Správce daně stížnost zamítl. Toto rozhodnutí potvrdil i žalovaný. Krajský soud žalobu žalobce také zamítl.

[4] Krajský soud vyšel z toho, že zákon č. 364/2019 Sb. byl sice retroaktivní, avšak šlo o tzv. nepravou retroaktivitu, která je zásadně přípustná. Podle krajského soudu legitimní účel úpravy nemusí být explicitně stanoven v důvodové zprávě. Veřejný zájem totiž nelze dovozovat pouze z důvodové zprávy, ale je třeba vnímat také veřejnou debatu a problémy, kvůli kterým ke změně zákona došlo.

[5] Krajský soud zdůraznil, že způsob zdanění příjmů z dluhopisů emitovaných do konce roku 2012 vytvářel nesystémovou daňovou výjimku, protože umožňoval, aby držiteli 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. Silný veřejný zájem na jednotném zdanění a zabránění daňových úniků tedy dle názoru soudu jednoznačně implikuje, že do důvěry žalobce v právo nemohlo být touto úpravou nepřiměřeně zasaženo.

[6] Krajský soud dále uvedl, že pokud jde o namítané porušení zásad pro psaní přechodných ustanovení, pak je sice pravdou, že podle čl. 66 odst. 5 Legislativních pravidel vlády se přechodná ustanovení zpravidla nenovelizují. Změna jednoho přechodného ustanovení jiným tudíž není příliš obvyklá. Zákon však není nesrozumitelný, a už vůbec ne v míře vyvolávající porušení žalobcových základních práv (ostatně žalobce obsahu novelizované právní normy rovněž porozuměl). Nejedná se tedy o postup nezákonný, natož protiústavní.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření účastníků

[7] Žalobce (stěžovatel) se proti rozsudku krajského soudu bránil kasační stížností. Konkrétně namítal, že právní úprava zavedená zákonem č. 364/2019 Sb. je nepřípustně retroaktivní. Bylo porušeno jeho základní právo na ochranu majetku.

[8] Poukázal také na to, že nová právní úprava zdanění korunových dluhopisů byla provedena novelou přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. To je v rozporu s několika zásadami pro psaní přechodných ustanovení zákona, jak jsou formulovány v Metodické pomůcce pro přípravu návrhů právních předpisů.

[9] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Měl za to, že rozsudek krajského soudu je správný a netrpí žádnou vadou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Právní úpravu a její vývoj přehledně shrnul již krajský soud v bodech 21-23 svého rozsudku.

pokračování

[11] Podle § 36 odst. 3 zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012 se základ daně pro zvláštní sazbu daně stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta. Základ daně se zaokrouhluje na celé koruny dolů.

[12] Zákonem č. 192/2012 Sb., účinným od 1. 1. 2013, byla do § 36 odst. 3 zákona přidána věta, podle které se u příjmů podle odst. 2 písm. a) nebo m) [kam patří 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. Podle přechodného ustanovení čl. IV odst. 2 se však úrokový příjem z dluhopisu emitovaného přede dnem účinnosti této novely (před 1. 1. 2013) řídí ustanovením § 36 odst. 3 ve znění účinném přede dnem 1. 1. 2013.

[13] Do zákona č. 364/2019 Sb., účinného od 1. 1. 2020, vložil zákonodárce další přechodné ustanovení (čl. IV odst. 4), podle kterého se úrokový příjem z dluhopisu emitovaného přede dnem 1. 1. 2013 plynoucí ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona nově řídí ustanovením § 36 odst. 3 zákon 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.

[14] Krajský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2024, čj. 10 Afs 89/2023-43, a shledal, že tato právní úprava není protiústavní. Ani Nejvyšší správní soud nemá důvod se v této věci od svého jasně formulovaného závěru v právě citovaném rozsudku odchýlit. Zvláště pokud tento rozsudek obstál i v ústavním přezkumu. Ústavní stížnost proti němu Ústavní soud shledal zjevně neopodstatněnou. Uvedl, že „pečlivé ústavněprávní argumentaci správních soudů totiž nelze nic vytknout“ (usnesení sp. zn. IV. ÚS 2406/24 ze dne 16. 10. 2024).

[15] Nejvyšší správní soud zde proto pouze stručně opakuje, že nepravá retroaktivita je v zásadě přípustná, pokud změna nepřiměřeně nezasáhne do důvěry v právo. Ústavně není chráněno samo všeobecné očekávání, že platné právo zůstane nezměněno. 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.

[16] Krajský soud i správně uvedl, že zásah daňových zákonů do majetkových práv zdaňovaných subjektů je posuzován pouze v nižší intenzitě. Je přezkoumávána pouze extrémní disproporcionalita daňové zátěže. Ta v tomto případě není nijak narušena. Zákonodárce pouze úrokový příjem z korunových dluhopisů zdanil stejně jako každý jiný příjem ve formě úroků. V této věci tak nešlo o nepřípustný zásah do stěžovatelova legitimního očekávání (shodně citovaný rozsudek čj. 10 Afs 89/2023-43, bod 42).

[17] Ke kasační námitce stěžovatele lze uvést, že skutečnost, že důvodová zpráva k zákonu č. 364/2019 Sb. neobsahovala explicitní vyjádření veřejného zájmu na změně, není vadou legislativního procesu, která by způsobovala neústavnost zákona. Povinnost deklarovat legitimní účel právní úpravy v důvodové zprávě nikde stanovena není. Ústavní soud ve své praxi legitimní cíl právní úpravy běžně dovozuje z jiných dokumentů než důvodových zpráv, jako jsou vyjádření účastníků řízení před Ústavním soudem (např. nález sp. zn. Pl. ÚS 15/24 ze dne 2. 4. 2025, bod 107), či legitimní cíl sám dovozuje z kontextu věci (např. nález sp. zn. Pl. ÚS 32/23 ze dne 28. 5. 2024, bod 65). Závěr, že pokud důvodová zpráva legitimní cíl neobsahuje, tak právní úprava žádný nemá, či již z toho důvodu je ústavně vadná, nemá žádnou oporu v praxi Ústavního soudu. Ostatně některé zákony ani důvodovou zprávu ke konkrétnímu ustanovení obsahovat nemusí. Příkladem je pozměňovací návrh, který může poslanec odůvodnit ústně (§ 94 odst. 1 zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny).

[18] Důvodná není ani argumentace stěžovatele ohledně způsobu právní úpravy, kdy zákonem č. 364/2019 Sb. bylo novelizováno přechodné ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. Krajský soud správně podotkl, že takový postup je sice neobvyklý, ale nečiní zákon nesrozumitelný, a už vůbec ne v míře vyvolávající porušení žalobcových základních práv. Ostatně tento argument již Nejvyšší správní soud neshledal důvodným v citovaném rozsudku čj. 10 Afs 89/2023-43, bod 40.

[19] Ani případné porušení metodické pomůcky pro přípravu návrhu právních předpisů nemůže založit protiústavnost zákona. Metodická pomůcka odboru vládní legislativy Úřadu vlády není právním předpisem, natož předpisem ústavní síly, aby rozpor s ní způsoboval protiústavnost. Otázkou ústavního rozměru je pouze, zda je schválený zákon dostatečně srozumitelný. Tím se krajský soud zabýval a stěžovatel ani netvrdí, že by byl pro něj zákon nesrozumitelný.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[21] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 29. května 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu

pokračování