



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Ing. J. G.**, zast. Mgr. Martinem Zikmundem, advokátem, se sídlem Šafaříkovy sady 2455/5, Plzeň, proti žalovanému: **Ministerstvo obrany**, se sídlem náměstí Svobody 471/27, Praha 6, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2013, č. j. 10 Ad 11/2011 - 35,

**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 kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím ze dne 18. 3. 2011, č. j. 421/3-1039-2/2001-7542, žalovaný zamítl námitky žalobce a potvrdil rozhodnutí Vojenského úřadu sociálního zabezpečení (dále jen „VÚSZ“) ze dne 19. 1. 2011, sp. zn. 93288/VP-11/25. Předmětným rozhodnutím byla dnem 1. 1. 2011 upravena výše výsluhového příspěvku žalobce o částku 376 Kč na částku 19.647 Kč. Současně bylo vysloveno, že od 1. 1. 2011 podléhá výsluhový příspěvek 15% zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, která v případě žalobce činí 2.947 Kč. Po zdanění žalobci náleží k výplatě částka 16.700 Kč měsíčně.

V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce byl propuštěn ze služebního poměru vojáka z povolání dnem 31. 12. 2003 a od 1. 1. 2004 mu byl přiznán výsluhový příspěvek. Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 346/2010 Sb., který novelizoval zákon o daních z příjmů tak, že doplnil ustanovení § 36 odst. 2 upravující zvláštní sazbu daně o písm. v), podle kterého podléhá 15% zvláštní sazbě daně výsluhový příspěvek a odbytné vojáků z povolání. Podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů se daň vybírá srážkou z příjmu, kterou je povinen provést její plátce. Žalovaný konstatoval, že smyslem ustanovení § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů, je upravit postup

pro situaci, kdy v průběhu platnosti tohoto zákona dojde ke změnám v úpravě podmínek pro přiznání výsluhového příspěvku. Podmínkami platnými v době zániku služebního poměru jsou míněny základní zákonné podmínky, jejichž splnění je nezbytné pro vznik nároku na dávku. Ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání se tedy vztahuje pouze na nově přiznávané výsluhové náležitosti. Ze zákona č. 346/2010 Sb. jednoznačně vyplývá, že zákonodárce měl v úmyslu podrobit zdanění veškeré částky výsluhových příspěvků vyplacené po 1. 1. 2011. Ustanovení § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů jednoznačně stanoví, že 15% zvláštní sazby daně podléhá výsluhový příspěvek, nikoliv pouze ta jeho část, o kterou byl od 1. 1. 2011 zvýšen. Pokud by zákonodárce hodlal odlišit výsluhové příspěvky přiznané před tímto datem a nepodrobovat je zdanění, učinil by tak přímo v zákoně např. přechodným ustanovením. Žalovaný odmítl tvrzení žalobce, že zdaněním výsluhového příspěvku dochází k jeho snížení a k porušení závazku České republiky k výplatě přiznaného příspěvku. Napadeným rozhodnutím se výsluhový příspěvek přiznaný žalobci nesnížil, orgán sociálního zabezpečení pouze realizoval rozhodnutí státu od 1. 1. 2011 srážet z tohoto příspěvku daň.

V žalobě proti uvedenému rozhodnutí žalobce namítal, že výsluhové náležitosti náleží za podmínek platných ke dni zániku služebního poměru žalobce (§ 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání) a že tehdy byl výsluhový příspěvek osvobozen od daně. Změnou zákona o daních z příjmů podle žalobce nemohlo dojít ke zpětnému zdanění příspěvku.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 5. 2013, č. j. 10 Ad 11/2011 - 35, žalobu zamítl. V odůvodnění soud odkázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 5 A 31/2001 - 56, a vyslovil, že ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání upravuje podmínky vzniku nároku na výsluhový příspěvek, nikoli však podmínky jeho vyplácení a valorizace. Zmíněné ustanovení není podle názoru soudu překážkou pro zdanění výsluhového příspěvku žalobce. Ani ze znění zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že by zdanění podléhala jen část výsluhového příspěvku, která odpovídá jeho valorizaci po 1. 1. 2011. Použitá zákonná ustanovení a jejich výklad neshledal soud protiústavními pro rozpor se zásadou zákazu retroaktivity, neboť se jedná o přípustnou formu nepravé retroaktivity, která nenarušuje důvěru v právo a právní jistotu. Zákon č. 346/2010 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011, změnil zákon o daních z příjmů tak, že vypustil z výčtu příjmů osvobozených od daně mj. výsluhové náležitosti vojáků z povolání a v § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů stanovil, že podléhají patnáctiprocentní sazbě daně. Soud označil za mylný názor žalobce, že nárok na všechny měsíční splátky výsluhového příspěvku mu vznikl již ke dni skončení jeho služebního poměru. Výše výsluhového příspěvku je v čase proměnlivá, což dokládá i případ žalobce, kterému byl výsluhový příspěvek pravidelně valorizován a dnem, kdy začal pobírat starobní důchod, mu byl naopak výsluhový příspěvek snížen na výši rozdílu mezi přiznaným starobním důchodem a výsluhovým příspěvkem. Jednotlivé splátky výsluhového příspěvku se přitom stávají splatnými podle § 3 odst. 1 vyhlášky č. 268/1999 Sb. k jedenáctému dni každého kalendářního měsíce. Zdanění tedy nemohly podléhat výsluhové příspěvky, na jejichž výplatu žalobci vznikl nárok do konce roku 2010, kdy byly výsluhové náležitosti od daně osvobozeny. Na dávku za leden 2011 vznikl žalobci nárok až ke dni 11. 1. 2011, tedy za účinnosti nové právní úpravy; její zdanění tak není projevem retroaktivity a aplikace zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2011 není v rozporu s ústavním pořádkem. Soud shledal, že odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje všechny rozhodné úvahy, jimiž se žalovaný řídil při výkladu právních předpisů, které na věc aplikoval. Skutečnost, že dospěl k závěrům, s nimiž žalobce nesouhlasí, ještě neznamená, že by se jeho argumenty nezbyval „svědomitě a odpovědně“. Nesouhlas žalobce s obsahem rozhodnutí neznamená, že by toto rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Žalobce ostatně ani nespécifikoval, s kterými konkrétními argumenty se žalovaný opomněl vypořádat a v čem je jeho argumentace na daný případ nepřiléhavá. S ohledem na uvedené skutečnosti soud žalobu

pokračování

podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost. S odkazem na § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání namítal, že ke dni zániku jeho služebního poměru byl výsluhový příspěvek osvobozen od daně a změnou zákona o daních z příjmů nemohlo dojít retroaktivně ke zpětnému zdanění výsluhového příspěvku. Stěžovatel legitimně očekával výsluhový příspěvek, na který měl právní nárok od jeho přiznání. Zkrácením majetku stěžovatele byla porušena ústavní zásada ochrany oprávněného očekávání. Správní orgány postupovaly v rozporu se základními právy zaručenými Listinou základních práv a svobod a mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána. Stěžovatel namítal, že pokud je legitimní zdanění výsluhového příspěvku 15 %, musel by být ad absurdum legitimní i postup, kdy by došlo ke zdanění ve výši 100 %; tím by byl výsluhový příspěvek de facto odebrán, což by bylo zcela jistě nepřipustné. Základní pochybení správních orgánů spatřoval stěžovatel v tom, že nepostupovaly v souladu s § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání, resp. nezohlednily toto ustanovení jako lex specialis. Napadené rozhodnutí žalovaného označil stěžovatel za nečekané a nepředvídatelné. Správní orgány i soudy by měly interpretovat a aplikovat právo pohledem ochrany základních práv a svobod, což podle stěžovatele v projednávané věci nečinily. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel nesprávně chápe ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání. Žalovaný citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 5 A 31/2001, a zdůraznil, že podmínkami platnými v době zániku služebního poměru jsou míněny základní zákonné podmínky nezbytné pro vznik nároku a pro přiznání dávky. Mezi tyto podmínky nelze zařadit skutečnost, že v době před 1. 1. 2011 byly výsluhové náležitosti osvobozeny od daně z příjmu. Žalovaný připomněl, že zákon o vojácích z povolání ode dne své účinnosti neobsahuje žádné ustanovení o tom, zda výsluhové náležitosti podléhají dani, či nikoliv. Žalovaný navrhl zamítnout kasační stížnost jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) a e) s. ř. s., z obsahu jeho podání je zřejmé, že uplatnil toliko důvod pod písmenem a). Stěžovatel totiž ve své argumentaci vůbec nenamítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku [důvod pod písmenem d)] a kasační stížností nenapadl usnesení o odmítnutí žaloby nebo zastavení řízení [důvod pod písmenem e)].

Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti potřebné pro rozhodnutí o kasační stížnosti.

Rozhodnutím ze dne 23. 1. 2004, č. j. 481219/086/407/3, VÚSZ přiznal stěžovateli výsluhový příspěvek v částce 28.164 Kč měsíčně od 1. 1. 2004. Rozhodnutím ze dne 26. 7. 2004, č. j. 481219/086/407/5, VÚSZ přiznal stěžovateli starobní důchod ve výši 9.402 Kč měsíčně

s tím, že na základě žádosti stěžovatele nebude starobní důchod vyplácen. Rozhodnutím ze dne 24. 1. 2006, č. j. 481219/086/407/7, VÚSZ uvolnil od 19. 12. 2005 výplatu starobního důchodu stěžovatele ve výši 11.209 Kč měsíčně; současně VÚSZ rozhodnutím ze dne 24. 1. 2006, č. j. 481219/086/407/8, upravil od 19. 12. 2005 vyplácený výsluhový příspěvek na 17.716 Kč měsíčně, tj. na výši rozdílu mezi přiznaným výsluhovým příspěvkem a starobním důchodem.

Podáním ze dne 14. 1. 2011 stěžovatel požádal o narovnání a doplacení dlužné částky výsluhového příspěvku nebo o vydání rozhodnutí ve věci zdaňování výsluhového příspěvku od 1. 1. 2011. Uvedl, že dne 17. 12. 2010 obdržel oznámení o valorizaci příspěvku, v němž mu současně bylo sděleno, že příspěvek bude od 1. 1. 2011 daněn srážkovou daní. Stěžovatel s tímto postupem nesouhlasil a namítal, že mu výsluhový příspěvek náleží za podmínek platných ke dni zániku služebního poměru, tj. nezdaněný. Daní může podle stěžovatele podléhat jen část výsluhového příspěvku odpovídající valorizaci ke dni 1. 1. 2011.

Rozhodnutím ze dne 19. 1. 2011, sp. zn. 93288/VP-11/25, VÚSZ upravil dnem 1. 1. 2011 výši výsluhového příspěvku stěžovatele o 376 Kč na 19.647 Kč a oznámil, že výsluhový příspěvek od 1. 1. 2011 podléhá 15% sazbě daně podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů; stěžovateli po zdanění náleží 16.700 Kč měsíčně. V odůvodnění VÚSZ uvedl, že procentní výměra důchodů přiznaných před 1. 1. 2011 se od tohoto data zvyšuje o 3,9 %; zvýšení výsluhového příspěvku činí polovinu procentního zvýšení důchodů, tj. 1,95 %. Zopakoval, že výsluhový příspěvek podléhá dani, a dodal, že o zvýšení výsluhového příspěvku byl stěžovatel vyrozuměn oznámením podle § 86 odst. 2 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů. V případě nesouhlasu byl stěžovatel oprávněn podat písemnou žádost o vydání rozhodnutí, což také učinil.

V námitkách proti tomuto rozhodnutí stěžovatel uplatnil shodné argumenty jako v ostatních svých podáních. Tyto námitky žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 18. 3. 2011, č. j. 421/3-1039-2/2001-7542, zamítl a rozhodnutí VÚSZ potvrdil.

Na základě takto zjištěného skutkového stavu Nejvyšší správní soud posoudil jednotlivé námitky stěžovatele a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nesprávné posouzení právní otázky Městským soudem v Praze spatřoval stěžovatel především v interpretaci ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání, podle kterého „*[v]ýsluhové náležitosti náleží za podmínek platných ke dni zániku služebního poměru vojáka.*“ Stěžovatel se na rozdíl od Městského soudu v Praze a žalovaného domníval, že citované ustanovení dopadá rovněž na problematiku zdanění výsluhových náležitostí. Tomuto názoru Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

V rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 5 A 31/2001 - 56, Nejvyšší správní soud vyslovil, že normativní význam ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání „... *souvisí s tím, že v průběhu platnosti zákona č. 221/1999 Sb. může jeho novelizacemi docházet mj. ke změnám v úpravě podmínek pro přiznání výsluhového příspěvku, a proto je třeba, aby zákonná úprava obsahovala určující pravidlo pro to, za jakých podmínek vždy v té které situaci (v době platnosti zákona č. 221/1999 Sb.) náleží výsluhový příspěvek.*“

Jazykový a logický výklad citovaného ustanovení ukazuje, že toto ustanovení upravuje podmínky pro vznik nároku na jednotlivé výsluhové náležitosti. Jedná se o základní zákonné podmínky, při jejichž splnění vzniká nárok na přiznání příslušné výsluhové náležitosti. Splnění těchto podmínek se posuzuje ke dni zániku služebního poměru vojáka. Míra zdanění

pokračování

výsluhového příspěvku nepochybně nepatří mezi podmínky pro vznik nároku na tento příspěvek, neboť s vlastním nárokem nikterak nesouvisí.

Také systematický výklad předmětného ustanovení jednoznačně podporuje závěry žalovaného a Městského soudu v Praze. Ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání je včleněno do osmé části zákona, upravující podmínky pro vznik nároku na výsluhové náležitosti a způsob jejich výpočtu. Tato ani jiná část zákona o vojácích z povolání však nestanovuje, ani v minulosti neurčovala, zda a v jaké míře podléhají výsluhové náležitosti dani z příjmu. Naopak, pravidla pro zdanění výsluhových náležitostí byla vždy stanovena v zákoně o daních z příjmů, který v období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2010 řadil výsluhové náležitosti mezi příjmy osvobozené od daně [srov. § 4 odst. 1 písm. o) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2010] a pro období od 1. 1. 2011 zavedl zvláštní sazbu daně pro zdanění výsluhového příspěvku a odbytného u vojáků z povolání [srov. § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2011].

Nejvyšší správní soud doplňuje, že stěžovatelem zastávanému výkladu ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání odporuje rovněž skutečnost, že výše výsluhového příspěvku není neměnná. Výsluhový příspěvek se v průběhu času mění vlivem valorizací (srov. § 137 zákona o vojácích z povolání), výplatu výsluhového příspěvku ovlivňuje také výše případného starobního nebo invalidního důchodu toho kterého vojáka (srov. § 134 zákona o vojácích z povolání). Ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání se tudíž může vztahovat pouze na podmínky pro vznik nároku na výsluhový příspěvek; pokud by se mělo uplatnit také ve vztahu k jeho výši nebo k rozsahu, v jakém je vyplácen, ztratila by ustanovení § 134 a § 137 zákona o vojácích z povolání smysl, neboť valorizace i úprava příspěvku v souvislosti s výplatou důchodu představují změnu oproti stavu, který existoval v okamžiku zániku služebního poměru.

Z výše uvedeného je zjevné, že slovní spojení „*podmínky platné ke dni zániku služebního poměru vojáka*“ zahrnuje toliko základní předpoklady pro přiznání výsluhového příspěvku a nefixuje výši tohoto příspěvku k datu zániku služebního poměru, neboť výše příspěvku je proměnlivá. Tím spíše pak předmětné ustanovení nemůže dopadat na problematiku zdanění výsluhového příspěvku, které rozhodně nepatří mezi podmínky pro vznik nároku a jež ani není upraveno v zákoně o vojácích z povolání.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání nepředstavuje překážku pro budoucí zdanění výsluhových příspěvků přiznaných v době, kdy byly výsluhové náležitosti osvobozeny od daně z příjmu. Správní orgány proto nepochybily, pokud toto ustanovení v projednávané věci neaplikovaly. Žalovaný i Městský soud v Praze pak stěžovateli zcela správně zdůvodnily, proč předmětné ustanovení na danou věc nedopadá.

Stěžovatel dále namítal porušení principu zákazu retroaktivity, které spatřoval v tom, že je mu daněn výsluhový příspěvek, jenž mu byl přiznán v době, kdy byl od daně osvobozen. Nejvyšší správní soud k tomu připomíná nutnost rozlišovat mezi tzv. pravou a nepravou retroaktivitou. V rozsudku ze dne 22. 10. 2009, č. j. 3 Ads 76/2009 - 51, Nejvyšší správní soud vysvětlil, že „*[p]ravá retroaktivita zahrnuje případy, kdy právní norma reglementuje i vznik právního vztahu a nároky z něho vzešlé před její účinností. Nepravá retroaktivita oproti tomu spočívá v tom, že právní vztahy, které vznikly za platnosti práva starého, se spravují zásadně tímto právem a to až do doby účinnosti práva nového. Po jeho účinnosti se však řídí právem novým. Jak uvádí i judikatura Ústavního soudu (srov. kupř. náleží ze dne 12. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 3/94, z novějších kupř. náleží ze dne 27. 3. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 56/05, oba dostupné na <http://nalus.usoud.cz>), nepravá retroaktivita je obecně přijímaná a akceptovatelná, neboť zabezpečuje kontinuitu právního řádu. V případě nepravé retroaktivity tedy nová právní norma ponechává*

*staré právní úpravě k řešení otázku vzniku již existujících právních vztahů, v minulosti učiněných právních úkonů a nároků z nich plynoucích a pouze do budoucnosti mění práva a povinnosti spojené s těmito již vzniklými právními vztahy.“*

Ústavní soud v nálezů ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, publikovaném ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu pod č. 16/1996, ve věci návrhu na zrušení zákona č. 34/1995 Sb., kterým se doplňuje zákon č. 76/1959 Sb., o některých služebních poměrech vojáků, ve znění pozdějších předpisů, vyslovil, že „[j]e věcí státu stanovit podmínky, za kterých zvýhodňuje určitou skupinu osob, to ovšem za předpokladu, že tak činí ve veřejném zájmu a pro veřejné blaho. Ve veřejném zájmu nepochybně je prosazování principů demokracie a lidských práv. Stejně tak naopak nepochybně není ve veřejném zájmu zvýhodňování činnosti osob, které, ať přímo nebo nepřímě, byly potlačováním lidských práv a demokratického systému a sloužily uperňování politického systému totalitního. Aby se jednalo o retroaktivitu, musel by zákon odejmout, resp. zrušit nárok na výsluhový příspěvek zpětně, ke dni jeho přiznání, přičemž by již vyplacené částky musely být vráceny. Napadený zákon výslovně stanoví, že nesplňuje-li příslušná osoba nově upravené podmínky pro přiznání výsluhového příspěvku nebo splňuje-li podmínky pro přiznání příspěvku v nižší částce, sníží se ode dne účinnosti zákona tento příspěvek na výši odpovídající zápočtu doby zaměstnání nebo se jeho výplata zastaví. Zákon tedy zcela jednoznačně stanoví svou účinnost do budoucna a je z tohoto hlediska v souladu s ústavním pořádkem České republiky.“

Za retroaktivní považoval stěžovatel účinky zákona č. 346/2010 Sb., který novelizoval příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů. Tento zákon doplnil do § 36 odst. 2 zákona o daních z příjmů, upravujícího zvláštní sazbu daně ve výši 15 %, nové písmeno v), jež zvláštní sazbou daně zdaňuje výsluhové příspěvky a odbytné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů. Nejvyšší správní soud shledal, že toto zdanění nebylo zavedeno zpětně, ale do budoucna od okamžiku účinnosti zákona. Nejedná se tedy o nepřipustnou pravou retroaktivitu, ale o retroaktivitu nepravou, která představuje jedno z možných a přípustných řešení situací vznikajících v souvislosti se změnami právní úpravy.

Tomu odpovídá i důvodová zpráva k zákonu č. 346/2010 Sb., v níž se uvádí: „Z důvodu snížení schodku rozpočtů veřejných financí a v souladu s navazující reformou veřejných financí se navrhuje zrušit osvobození některých výsluhových náležitostí u bývalých vojáků z povolání. Konkrétně jde o výsluhový příspěvek a odbytné (§ 131 a následující zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání), a dále o obdobná plnění poskytovaná bývalým příslušníkům bezpečnostních sborů podle zákona č. 361/2003 Sb. Jedná se o nesytemové daňové výboby, které byly převzaty z dřívějších právních předpisů o zdaňování mezd a byly poplatné době svého vzniku. Tyto příjmy **budou nově výlučně zdaňovány** (obdobně jako důchody a penze) jako tzv. ostatní příjmy podle § 10 zákona, a to v tomto případě srážkou zvláštní sazbou daně ve výši 15 %.“ Z uvedeného textu jednoznačně vyplývá, že zdanění se nevztahuje k částkám vyplaceným před účinností zákona č. 346/2010 Sb., ale pouze k částkám určeným k výplatě po 1. 1. 2011 (srov. zvýrazněný text „budou nově výlučně zdaňovány“). Právní úprava tudíž nepůsobí zpětně, nýbrž do budoucnosti.

Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že otázka zdanění určitých příjmů a jeho rozsahu je výhradně politickou záležitostí. Také Ústavní soud v nálezů ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, publikovaném ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu pod č. 89/2009, vyslovil, že „... nebude svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nabrazovat úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce, který má ve sféře veřejných politik široké možnosti uvážení, a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost. Jinými slovy, zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu, anebo dojde-li k porušení principu rovnosti, v jeho akcesorické (zde v návaznosti na další základní práva) nebo neakcesorické podobě.“

pokračování

Zavedení daně se sazbou 15 % rozhodně nedosahuje takové intenzity, aby bylo možné hovořit o tzv. rdousícím efektu zmíněném v naposledy citovaném nálezu Ústavního soudu. Soudům proto nepřísluší hodnotit správnost či oprávněnost rozhodnutí zákonodárce takovouto daň z výsluhových příspěvků a odbytného zavést. Stěžovatelem namítaná hypotetická sazba daně ve výši 100 % by nepochybně vyvolala rdousící efekt a vedla by k adekvátnímu zásahu soudu. V daném případě (při zvláštní sazbě daně 15 %) je však uplatněný argument zcela irelevantní.

K poukazu stěžovatele na své legitimní očekávání, že bude pobírat výsluhový příspěvek, na který měl právní nárok od jeho přiznání, Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovateli tento příspěvek nebyl odňat, nadále mu náleží a je mu vyplácen. Legitimní očekávání stěžovatele se však nemůže vázat k výši vypláceného příspěvku, která ze zákona není fixována k datu zániku služebního poměru, nýbrž se i v případě stěžovatele vyvíjela vlivem valorizací a uvolnění výplaty starobního důchodu. Legitimní očekávání nelze spojovat ani s tím, že bude trvat určitá daňová výjimka nebo zvýhodnění.

Nejvyšší správní soud shledal, že stěžovatel nikterak nespécifikoval, v čem konkrétně spatřoval rozpor postupu správních orgánů se základními právy zaručenými Listinou základních práv a svobod a mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána. Touto námitkou se proto blíže nezabýval.

Námitce stěžovatele, že správní orgány ani soud neinterpretovaly a neaplikovaly právo pohledem ochrany základních práv a svobod, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Naopak, Městský soud v Praze i oba správní orgány postupovaly plně v souladu s příslušnými právními předpisy a při jejich interpretaci a aplikaci nezasáhly do základních práv a svobod stěžovatele. Správní orgány od počátku řízení konzistentně vycházely z toho, že výsluhový příspěvek od 1. 1. 2011 podléhá 15% zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů a tento svůj závěr přílehlavě zdůvodnily. Rozhodnutí žalovaného proto nelze považovat za nečekané a nepředvídatelné, jak tvrdil stěžovatel.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal žádný ze stěžovatelem uplatněných důvodů pro zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2013, č. j. 10 Ad 11/2011 - 35, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch a plně úspěšný žalovaný žádné náklady řízení neuplatňoval. Proto Nejvyšší správní soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. srpna 2013

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu