



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **J. S.**, zast. doc. JUDr. Karlem Klímou, CSc., advokátem se sídlem Hradčanské náměstí 60/12, Praha, proti žalovanému: **Ministerstvo obrany**, se sídlem Tychonova 221/1, Praha 6, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2011, č. j. 421/3-565V-4/2001-7542, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2013, č. j. 3 Ad 7/2011 – 42,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím byly zamítnuty námitky stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Ministerstva obrany – Vojenského úřadu sociálního zabezpečení (dále jen „VÚSZ“) ze dne 25. 2. 2011, sp. zn. 259037/ZD/42 o úpravě výsluhového příspěvku. O vydání tohoto rozhodnutí stěžovatel požádal v souladu s § 86 odst. 2 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o organizaci a provádění sociálního zabezpečení“) v návaznosti na § 142 odst. 4 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vojácích z povolání“), tedy z toho důvodu, že nesouhlasil s písemným oznámením o hromadném zvyšování vyplácených dávek. Rozhodnutím VÚSZ byl zvýšen výsluhový příspěvek stěžovatele od 1. 1. 2011 o 172 Kč na částku 8 971 Kč. Zároveň byl stěžovatel ve výroku rozhodnutí informován, že od 1. 1. 2011 podléhá výsluhový příspěvek 15 % zvláštní sazbě daně podle ustanovení § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a proto mu po zdanění bude náležet k výplatě částka 7 626 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného o námitkách poukázalo na povinnost postupovat podle zákona o daních z příjmů, podle jehož § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů se daň vybírá srážkou z příjmu, kterou je povinen provést a následně odvést místně příslušnému správci daně její plátce daně. Zákonodárce měl v úmyslu podrobit zdanění veškeré částky výsluhových příspěvků vyplacené po 1. 1. 2011, nikoliv pouze tu část, o kterou byl od 1. 1. 2011 zvýšen. VÚSZ, jako orgán sociálního zabezpečení, o dani nerozhodl, neboť je pouze plátcem daně a nikoliv správcem daně. Smyslem ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání je upravit postup pro situaci, kdy v budoucnu dojde ke změnám v úpravě podmínek pro přiznání výsluhového příspěvku. Napadeným rozhodnutím se příspěvek nesnížil a VÚSZ pouze realizuje povinnost srážet daň.

[3] Městský soud upozornil, že obdobnou věc posuzoval již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23, ve věci Ing. J.G. (dále jen rozsudek Ing. J.G.), od jehož závěrů neviděl důvod se odchylovat. V návaznosti na tento rozsudek věc posoudil tak, že míra zdanění výsluhového příspěvku nepatří mezi podmínky pro vznik nároku na tento příspěvek, neboť s vlastním nárokem nikterak nesouvisí. Žádná část zákona o vojácích z povolání nestanovuje, zda a v jaké míře podléhají výsluhové náležitosti dani z příjmu. Pravidla pro zdanění výsluhových náležitostí byla vždy stanovena v zákoně o daních z příjmů, který původně řadil výsluhové náležitosti mezi příjmy osvobozené od daně a od 1. 1. 2011 zavedl zvláštní sazbu daně pro zdanění výsluhového příspěvku a odbytného u vojáků z povolání. Výše výsluhového příspěvku není neměnná. Výsluhový příspěvek se v průběhu času mění vlivem valorizací a je ovlivněn také výší případného starobního nebo invalidního důchodu toho kterého vojáka.

[4] 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. Pokud jde o namítané porušení principu zákazu retroaktivity, městský soud poukázal na rozdíl mezi tzv. pravou a nepravou retroaktivitou. Zdanění výsluhového příspěvku nebylo zavedeno zpětně, ale do budoucna. 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. Otázka zdanění určitých příjmů a jeho rozsahu je výhradně politickou záležitostí, pokud nedojde k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu, nebo k porušení principu rovnosti. Zavedení daně se sazbou 15 % rozhodně nedosahuje rdousícího efektu. Soudům proto nepřísluší hodnotit správnost či oprávněnost rozhodnutí zákonodárce takovouto daň z výsluhových příspěvků a odbytného zavést.

[5] K argumentaci principem legitimního očekávání a ochrany práv nabytých v dobré víře soud uvedl, že stěžovateli výsluhový příspěvek nebyl odňat, nadále mu náleží a je mu vyplácen. Legitimní očekávání 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. Legitimní očekávání nelze spojovat ani s tím, že bude trvat určitá daňová výjimka nebo zvýhodnění. Městský soud proto neshledal na zavedení zdanění výsluhového příspěvku nic protiústavního a nepředložil věc Ústavnímu soudu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, a to podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení.

pokračování

[7] Stěžovatel v první řadě poukázal na to, že městský soud nemohl vyjít z rozsudku Nejvyššího správního soudu Ing. J.G., aniž by se v plném rozsahu vypořádal s argumentací stěžovatele obsaženou v žalobě, která byla širší. V uvedeném postupu městského soudu shledává porušení práva na přístup k soudu.

[8] Bodem 6. zákona č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „novela zákona o daních z příjmů“) bylo v § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů zrušeno písmeno o), které od daně z příjmů osvobozovalo výsluhové náležitosti a přídavek na bydlení u vojáků z povolání a výsluhové nároky u příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů. Bodem 92 téhož zákona bylo doplněno v § 36 odst. 2 zákona o daních z příjmů písmeno v), podle něhož výsluhový příspěvek příslušníků bezpečnostních sborů, resp. „výsluhový příspěvek a odbytné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů“ nově podléhá zdanění zvláštní sazbou daně, a to ve výši 15%. V důsledku této zákonné úpravy došlo s účinností od 1. 1. 2011 ke zdaňování výsluhových příspěvků příslušníků bezpečnostních sborů a vojáků z povolání. Plátce daně je povinen z výsluhového příspěvku při jeho výplatě provést srážku daně ve výši 15% a odvést jí místně příslušnému finančnímu úřadu. V návaznosti na tuto zákonnou úpravu a z toho vyplývající rozhodnutí VÚSZ a napadené rozhodnutí žalovaného je stěžovateli vyplácena částka výsluhového příspěvku pouze ve výši 7 626 Kč, namísto nezdaněné celé částky ve výši 8 971 Kč.

[9] Výsluhový příspěvek je koncipován zákonem o vojácích z povolání jako zvýšené ocenění ze strany státu za mimořádné ztížené pracovní podmínky a mnohočetná a různorodá osobní omezení vojáků z povolání při výkonu služebního poměru. Výsluhový příspěvek není odměnou za práci, náhradou mzdy ani jinou dávkou sociálního zabezpečení. Nárok na výsluhový příspěvek je vázán na splnění konkrétních podmínek konkrétním občanem ve služebním poměru. Má charakter nárokové dávky, a je vyplácen z veřejnoprávních prostředků. Stát přijetím zákona o vojácích z povolání převzal veřejnoprávní závazek, že občanu, který vstoupí do služebního poměru příslušníka bezpečnostních sborů, vykoná službu alespoň po dobu 15 let, vznikne nárok na výsluhový příspěvek.

[10] Výsluhový příspěvek byl zákonodárcem s ohledem na jeho charakter koncipován jako speciální dávka nepodléhající zdanění, tj. jako dávka, která nemá charakter příjmu a není proto podrobena režimu zákona o dani z příjmu. Na tento jednou přijatý veřejnoprávní závazek ve vztahu k vojákům z povolání povolaných za daných podmínek do služebního poměru nemůže stát rezignovat, a to ani za pomoci legislativně-daňových nástrojů. Ostatně i podle ustálené judikatury Ústavního soudu ani svrchovanost státu nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní, třeba by se tak stalo na základě zákona (viz např. nálezy Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/1992). Tím, že byl stěžovatel přijat do služebního poměru vojáka z povolání dle podmínek a pravidel zákona o vojácích z povolání, vykonával ve smyslu § 132 tohoto zákona službu alespoň po dobu 15 let a jeho služební poměr skončil ke dni 30. června 2005 propuštěním na základě jeho vlastní žádosti, vznikl mu nárok na vyplácení výsluhového příspěvku, a to za podmínek tímto zákonem stanovených. Tím, že dodatečně s účinností od 1. 1. 2011 Česká republika podrobila výsluhové příspěvky zdanění srážkovou daní, na svůj závazek ze služebního poměru jakožto právního poměru státně zaměstnaneckého částečně rezignovala a ve svém důsledku již přiznané vlastnické právo jeho majiteli částečně odňala, třebaže k tomu použila zdánlivě legálních daňově-legislativně nástrojů.

[11] Každé zdanění musí být v demokratické společnosti odůvodněno objektivními a racionálními kritérii. V tomto případě jedním z hlavních důvodů zavedení zdanění výsluhových

náležitostí bylo snížení schodku veřejných rozpočtů. To však nemůže být dostatečným důvodem k tomu, aby přijetím retroaktivních právních úprav stát rezignoval na svůj veřejnoprávní závazek vyplývající z jednou uzavřeného, proběhlého a skončeného služebního poměru a spočívajícího ve vyplácení zvláštních forem plnění bývalým jeho příslušníkům po skončení služebního poměru v přiznané, plné a nikterak nesnižované výši. Jestliže stát zákonem zaváže, aby státní orgán jako plátce daně odváděl část nárokového majetku občana jinému státnímu orgánu (správci daně), nadržuje státu a diskriminuje občana. Uvedené je nutno považovat za rozporné s principem právní jistoty a z toho vyplývajícím principu zákazu retroaktivity právních norem, principem ochrany nabytých práv stěžovatele a ostatních příjemců výsluhového příspěvku, jakož i principem legitimního očekávání a principem proporcionality. Porušení těchto principů je výrazným zásahem do požadavku na zachování podstatných náležitostí demokratického právního státu a oslabuje důvěru občanů v právní stát. Zákon, který zavádí zdanění výsluhových příspěvků, nemůže mít ve vztahu k zákonu o vojácích z povolání charakter novelizace, a tudíž ani derogativní normy. Nemůže tedy rušit ani omezovat práva či nároky, které občané nabyli v dobré víře a v rozsahu vyplývajícím ze zákona platného v době vzniku nároku.

[12] Takto přijatá úprava je také v rozporu s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod (uveřejněná pod č. 209/1992 Sb., dále jen EÚLP), respektive s čl. 1 jejího Protokolu č. 1. Z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 26. 11. 2002, Bučeň proti České republice, č. stížnosti 36541/97, vyplývá, že výsluhový příspěvek je majetkovým nárokem ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1. Jakékoliv omezení nebo krácení majetkového práva je dle českého práva porušením čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod vyhlášené pod č. 2/1993 Sb. (dále jen Listina), neboť má ve vztahu ke konkrétním osobám charakter zcizení majetku, resp. vyvlastnění.

[13] Protiústavnost rozhodování orgánů veřejné moci je založena na novele zákona o dani z příjmů. Tento postup je zejména v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy, a to zásadami právního státu. Ty jsou porušeny zejména zákonodárnou svévolí, jíž se právo poskytnuté smyslem jednoho zákona omezuje zásahy zákona jiného; tedy práva nabytá ke dni zániku právního poměru nemůže měnit novela zákona týkající se jiné úpravy. Se stejnou zásadou je v rozporu porušení právní jistoty občanů tím, že výhody poskytnuté občanovi za splnění výkonu služebního poměru se retroaktivním zásahem státu omezují. Je to také nepřipustná svévolná změna charakteru institutu hmotného práva (výsluhový příspěvek) z institutu nezdaněného na institut příjmový (ziskový) a tudíž zdaňovaný s cílem získat pro stát část jím poskytnutého plnění nazpět. Dochází také k porušením důvěry v legalitu tzv. legitimního očekávání, neboť za splnění zákonných podmínek má být ze strany veřejné moci podle zákona plněno v nezměněné výši příspěvku. Dále je narušena důvěra v legalitu, kdy ze strany občanů splněné podmínky v důvěře v zákon jsou restriktivním zásahem státu poškozeny a tím poškozena i důvěra v zákon. Stát rozšiřuje za pomoci zdanění taxativně stanovené podmínky pro přiznání výsluhových náležitostí na právní poměry již před tím určené. V rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy je také to, že poskytuje-li stát určité skupině obyvatel méně či více výhod než skupině jiné, nesmí postupovat zcela libovolně, ale musí prokázat, že tak činí ve veřejném zájmu a pro veřejné blaho a při zcela objektivních kritériích. Tímto kritériem nemůže být důvod snížení schodku státních rozpočtů veřejných financí. Na zavedení zdanění výsluhových příspěvků se přiměřeně vztahuje i náleze Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, který se týká vzniklého právního nároku účastníků stavebního spoření. I v případě zdanění výsluhových příspěvků je ve smyslu nálezu třeba se vypořádat s otázkou změny již vzniklého právního nároku příjemců výsluhového příspěvku a to z hlediska principu právní jistoty.

[14] Dodatečné zdanění je dále v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny, tak jak je třeba jej vnímat pohledem čl. 1 Protokolu č. 1 k EÚLP. Postupem VÚSZ a žalovaného bylo zasaženo

pokračování

do nabytého vlastnického práva, neboť výsluhový příspěvek je majetkovým nárokem a jeho zkracování porušuje princip legitimního očekávání majetku. Dále je v rozporu s čl. 11 odst. 1 ve spojení s čl. 4 odst. 4 Listiny, tedy práva vlastnického, když zdaňováním výsluhového příspěvku se nešetří podstata a smysl vlastnického práva.

[15] Stěžovatel považuje přijatou právní úpravu za protiústavní a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby řízení přerušil a podal návrh Ústavnímu soudu na zrušení zákonných ustanovení, kterými bylo zavedeno zdanění výsluhového příspěvku.

[16] Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného a VÚSZ.

[17] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že orgány sociálního zabezpečení žalovaného jsou v uvedené věci pouze v postavení plátce daně. O zdanění výsluhového příspěvku stěžovatele od 1. 1. 2011 tudíž nerozhodovaly. Podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, byl VÚSZ povinen provést srážku zvláštní sazby daně a tuto pak odvést, v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád), příslušnému správci daně. Odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] V první řadě se soud zabýval tím, zda vůbec měl o otázce výše srážkové daně rozhodovat VÚSZ a žalovaný. S ohledem na to, že se rozhodující devátý senát hodlal odchýlit od právního názoru dříve zaujatého v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Ads 65/2013, postoupil věc ohledně této otázky rozšířenému senátu. Ten usnesením ze dne 14. 4. 2015, č. j. 9 As 40/2014 – 39, rozhodl tak, že součástí rozhodnutí o přiznání či o úpravě výše výsluhového příspěvku je pro dobu po 31. 12. 2010 i výrok o výši vyplácené dávky (po srážce daně provedené podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů) a k žalobní námitce je soud povinen přezkoumat tento výrok v celém jeho rozsahu. Usnesení, včetně jeho odůvodnění, bylo účastníkům řízení doručeno a soud proto považuje za nadbytečné opakovat další podrobnosti. Tímto usnesením tak bylo určeno, že Nejvyšší správní soud může napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumat v celém rozsahu, což dále činí.

[20] Dále se musel Nejvyšší správní soud zabývat výtkou stěžovatele, že městský soud převzal pouze závěry v rozsudku Ing. J.G., ačkoliv argumentace stěžovatele v žalobě byla širší. Za žalobní námitku je třeba považovat tvrzení stěžovatele, že VÚSZ neměl ponížít výplatu výsluhového příspěvku o srážkovou daň, neboť novela zákona o daních z příjmů, která ji zavedla, je v rozporu s ústavním pořádkem. Tato žalobní námitka byla podpořena různými argumenty, které tento žalobní bod dále rozvíjely. Městský soud vystavěl svou argumentaci na důvodech uvedených v rozsudku Ing. J.G., pro které nebyla Nejvyšším správním soudem shledána protiústavnost novely zákona o daních z příjmů. Městský soud tak příslušný žalobní bod vypořádal, ačkoliv je pravdou, že výslovně nereagoval na všechny argumenty vznesené

stěžovatelem v žalobě. Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí však nemůže být pojmána tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, publ. jako N 3/36 SbNU 19, ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, publ. jako N 108/41 SbNU 349, či ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, publ. jako N 207/54 SbNU 565). Nejvyšší správní soud proto nepovažuje tento postup městského soudu za nezákonný.

[21] Obdobnou kasační argumentací se Nejvyšší správní soud částečně zabýval již v rozsudku Ing. J.G., dále v rozsudku ze dne 23. 10. 2014, č. j. 4 As 157/2014 – 34, ve věci J.T. (dále jen „rozsudek J.T.“), a v rozsudku ze dne 7. 5. 2015, č. j. 9 Afs 307/2014 – 37, ve věci V.K. (dále jen „rozsudek V.K.“). Soud nevidí důvod se od závěrů tam uvedených odchýlovat a z citovaných rozsudků ve svém odůvodnění vychází, když neshledal ani žádné další argumenty stěžovatele za takové, které by byly schopné dosavadní závěry zvrátit.

[22] První kasační námitka směřuje do povahy výsluhového příspěvku, který stěžovatel považuje za zvláštní nárokovou dávku vznikající z veřejnoprávního vztahu jako zvýšené ocenění ze strany státu za službu vojáků. Na tento již přijatý závazek nelze rezignovat. Pro tuto argumentaci neshledává Nejvyšší správní soud oporu. Stěžovatel konstruuje jakýsi nárok vznikající již vstupem do služebního poměru vojáka z povolání, který by měl být od tohoto okamžiku neměnný. Tato konstrukce veřejnoprávních vztahů by nicméně vylučovala nejen nemožnost změny výsluhového příspěvku, ale i platu a jakýchkoliv dalších dávek poskytovaných vojákům z povolání, nebo jiným osobám ve služebním poměru vůči státu, neboť v okamžiku vstupu do služebního poměru by mohli očekávat, že stát bude jejich službu oceňovat minimálně stále stejně. Je zcela zřejmé, že stát může upravovat, při respektování určitých ústavních kautel, platy a další plnění poskytovaná státním zaměstnancům. Nelze tudíž konstruovat nezměnitelnost jakýchkoliv podmínek odměňování existujících ke dni vzniku služebního poměru a hovořit o nezměnitelném veřejnoprávním závazku.

[23] Rozhodně nelze ani přehlédnout to, že stěžovatel se dovolává právních jistot a veřejnoprávních závazků, které měly vzniknout se vznikem jeho služebního poměru s ohledem na § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání. Zákon o vojácích z povolání však byl přijat až v roce 1999, tedy později, než stěžovatel vstoupil do služebního poměru, protože jinak by v roce 2005 nemohl splnit podmínku minimálně 15-ti let služby. I tento zákon výsluhové náležitosti oproti původnímu právnímu stavu měnil, na což zákonodárce reagoval v § 165 zákona o vojácích z povolání, který pouze za přesně stanovených podmínek umožňoval volbu mezi oběma režimy, čímž ji pro jiné situace vyloučil. Tato možnost byla nakonec zcela vyloučena ke dni 30. 11. 2004 přechodnými ustanoveními zákona č. 254/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů. Zákonodárce tedy historicky neměnil pouze zdanění příspěvků, jako je tomu v nyní posuzované věci, ale i výši a podmínky nároku na výsluhové náležitosti a stěžovateli nemohlo ke dni vzniku jeho služebního poměru vznikat žádné legitimní očekávání podle zákona, který ještě nebyl přijat.

[24] Stěžovatel dále uvádí, že výsluhový příspěvek je zvláštní dávkou, která nemá charakter příjmu, a proto nepodléhá zdanění. Zákon o daních z příjmu však od samého počátku své platnosti vycházel z toho, že předmětem daně jsou jakékoliv příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, což plyne zejména z § 10, který pod předmět daně zahrnuje jakékoliv příjmy, které nejsou upraveny v jiných ustanoveních. Příjmy, které jsou z působnosti zákona vyloučeny, jsou výslovně uvedeny v § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů, když typově jde o plnění, kterými zpravidla nedochází ke zvýšení majetku, ale například k jeho přeměně. Výsluhový příspěvek nikdy z předmětu daně vyloučen nebyl a byl od účinnosti zákona o daních z příjmů

pokračování

(původně pod označením „sociální dávky podle zákona o některých služebních poměrech vojáků“) řazen mezi příjmy od daně osvobozené. Zákon o daních z příjmů tedy vždy výsluhový příspěvek za příjem ve své působnosti považoval, pouze jej do 31. 12. 2010 od daně osvobozoval.

[25] Pokud jde o poukaz stěžovatele na náleží Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/1992, ohledně nemožnosti ukládání libovolných daní, pak tento na posuzovanou situaci nedopadá. Jednak je třeba poukázat na to, že otázka možností ukládání daňových povinností se v judikatuře českého Ústavního soudu vyvinula spíše opačným směrem (viz dále bod [26]), ale zejména je tato myšlenka vytržena z kontextu citovaného náleží, který se zabýval otázkou rovnosti při ukládání daní, tedy důvodem, pro který i podle současné judikatury Ústavního soudu může být daňová legislativa shledána za protiústavní.

[26] Stěžovatel dále uvádí, že každé zdanění musí být v demokratické společnosti odůvodněno objektivními a racionálními kritérii, kterými nemůže být, pokud jde o výsluhový příspěvek, s ohledem na jeho zvláštní povahu, snížení schodku veřejných rozpočtů. Tyto závěry stěžovatele však zjevně nenacházejí oporu v judikatuře Ústavního soudu, který otázku zdanění příjmů a jejich rozsahu považuje za výhradně politickou záležitost, která dokonce může být iracionální. V náleží ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, publikovaném ve Sbírce náleží 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.“

[27] Je též namítána nepřipustná retroaktivita novely zákona o daních z příjmů. K této otázce se velmi podrobně vyjadřoval rozsudek Ing. J. G., který poukázal i s ohledem na judikaturu Ústavního soudu na rozdíly mezi pravou a nepravou retroaktivitou. Nepravá retroaktivita, tedy to že právní vztahy, které vznikly za platnosti práva starého, se spravují zásadně tímto právem a to až do doby účinnosti práva nového, je považována za obecně přijímanou a akceptovatelnou. Naopak, pokud jde o výsluhové náležitosti, v minulosti Ústavní soud nepravou retroaktivitu výslovně připustil. V náleží ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, publikovaném ve Sbírce náleží 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 činností osob, které, ať přímo nebo nepřímo, byly potlačováním lidských práv a demokratického systému a sloužily upevňování 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 nespĺňuje-li příslušná osoba nově upravené podmínky pro přiznání výsluhového příspěvku nebo splňuje-li podmínky pro přiznání příspěvku v nižší částce, sniží 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.“ Ačkoliv cílem novely zákona o daních z příjmů nebylo řešit tak principiální otázky, které byly řešeny v citovaném náleží Ústavního soudu, nelze přehlížet to, že Ústavní soud, i pokud jde o výsluhové příspěvky, nepravou retroaktivitu připustil.

[28] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou, že by situace, kdy stát zákonem zaváže jeden státní orgán, jako plátce daně, odvádět část nárokového majetku občana jinému státnímu orgánu (správci daně), měla nadržovat státu a diskriminovat občana. Institut plátce daně je zcela standardním institutem daňového práva upraveným zejména v § 233 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Smyslem daného institutu je, aby tato osoba pod vlastní majetkovou odpovědností odvedla správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. V postavení plátce daně se nenacházejí pouze státní orgány, ale jakékoliv osoby splňující zákonné předpoklady. Poplatník se proti postupu plátce daně může bránit, čehož je ostatně dokladem toto soudní řízení, jakož i možnost podat stížnost na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu, což stěžovatel také učinil.

[29] Stěžovatel dále namítá, že, novela zákona o daních z příjmů nemůže mít ve vztahu k zákonu o vojácích z povolání charakter novelizace, a tudíž ani derogativní normy. Proč k tomuto závěru dochází, není příliš jasné. Zákony nejsou izolované ostrovy dílčí právní úpravy, které výlučně upravují veškeré právní vztahy v jejich působnosti. Je naopak zcela běžné, že určitý právní vztah je regulován různými právními předpisy, které se navzájem doplňují a ovlivňují. Pokud je tedy například zákoníkem práce a příslušným nařízením vlády stanovena minimální mzda, neznamená to, že má každý zaměstnanec právo minimálně tuto částku za svou práci osobně obdržet, ale bude mu vyplacena ponížená o zálohu na daň z příjmů a zdravotní a sociální pojištění, přičemž jsou tyto platby řešeny zcela odlišnými právními předpisy, které v průběhu času podléhají změnám.

[30] Nejvyšší správní soud neshledává rozpor novely zákona o daních z příjmů s čl. 1 Protokolu č. 1 k EÚLP ani s čl. 11 odst. 1 Listiny. Soud nepochybně, že z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 26. 11. 2002, *Bucheň proti České republice*, č. stížnosti 36541/97, vyplývá, že výsluhový příspěvek je majetkovým nárokem. To však nemá nic společného s možností jeho zdanění. Pokud by skutečně omezení nebo krácení jakéhokoliv majetkového práva mělo být porušením čl. 11 odst. 1 Listiny, pak by nemohl být zdanění podroben žádný majetek ani jiný příjem. Stěžovatel zcela pomíjí čl. 11 odst. 5 Listiny (*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*) a ještě více explicitní druhou část čl. 1 Protokolu 1 k EÚLP (*Předchozí ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.*) K této otázce se vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku V.K., když konstatoval: „[40] *Co do svého účelu představuje čl. 11 odst. 5 Listiny ústavně aprobované omezení vlastnického práva, které může být legitimně omezeno za účelem stanovení, vyměření a výběru daně (srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05, N 113/37 SbNU 463). Skutečnost, že zákonodárce podrobil příjmy z výsluhových náležitostí srážkové daní, odpovídá jeho široké pravomoci. Zákonodárce má velkou diskreci v tom, jaký způsob zdanění zvolí, aby shromáždil finanční prostředky pro zabezpečování svých funkcí a politik, nicméně nesmí zasáhnout do vlastnických práv tak, aby se majetkové poměry dotčeného subjektu zásadně změnil tak, že by došlo ke zmaření samé podstaty majetku, tj. ke zničení majetkové základny poplatníka (náleží sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.).*“ Majetek, i ve smyslu majetkových práv, tedy nepochybně může být zdanění podroben, aniž by tato okolnost sama o sobě měla znamenat porušení Listiny či EÚLP.

[31] Stěžovatel se dále dovolává diskriminace spočívající v tom, že pokud stát určité skupině obyvatel poskytuje méně či více výhod než skupině jiné, nemůže tak činit libovolně, ale musí prokázat, že tak činí ve veřejném zájmu a pro veřejné blaho a při zcela objektivních kritériích. Není příliš jasné jaké zvýhodnění či znevýhodnění, které by mělo být selektivní, má stěžovatel na mysli. V této souvislosti však lze poukázat na závěry obsažené v rozsudku V. K., které se vztahovaly tomu, že nejde o nepřípustnou nepravou retroaktivitu, ale jsou plně použitelné

pokračování

i na námitku diskriminačního zacházení, minimálně ve zcela obecně formulované rovině použité v kasační stížnosti:

„[40] V daném případě se o nepřijatelnou nepravou retroaktivitu nejedná. Zákonnodárce přikročil ke změně této úpravy, resp. k jejímu zrušení a zavedení standardního režimu zdanění po sedmnácti letech, přičemž důvody, které jej k tomu vedly, považuje soud za legitimní. Tehdejší ministr financí Miroslav Kalousek k navrhované novelizaci v poslanecké sněmovně uvedl, že hlavním cílem navrhované úpravy je příspěvek ke stabilizaci veřejných rozpočtů a aktivní opatření vedoucí ke snížení deficitu, tím druhým motivem je odstranění některých privilegií a výhod, které vláda navrhuje odstranit z právního řádu, a to jsou zejména privilegia a výhody týkající se nezdaněných příjmů. Výslovně uvedl, že „vláda navrhuje zdanění, to je zrušení osvobození, tedy odstranění stávající výjimky, některých druhů výsluhových záležitostí, výsluhového příspěvku a odbytného vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů, a to s účinností od 1. 1. 2012..... Navržený postup kvalifikuje uvedené výsluhové náležitosti jako ostatní příjem a bude zdanován srážkovou daní se sazbou 15 %.... Navrhujeme zrušit zvláštní úpravu, podle které nejsou peněžité náhrady u představitelů státní moci předmětem daně. Týká se to poslankyň, poslanců, senátorek, senatorů, některých dalších státních orgánů, soudců, poslanců Evropského parlamentu. Navrhujeme zdanit i plat a výsluhové náležitosti prezidenta republiky a rentu bývalého prezidenta. To všechno byly do dnešního dne nezdaněné příjmy a měly by být daně úplně stejně jako příjmy všech ostatních obyvatel České republiky“. [41] Vyše uvedený záměr potvrdila i důvodová zpráva k tomuto zákonu, ve které se ke zdanění výsluhových náležitostí 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 nesyntetické daňové výhody, které byly převzaty z dřívějších právních předpisů o zdanování mezd a byly poplatné době svého vzniku. Tyto příjmy budou nově výlučně zdanovány (obdobně jako důchody a penze) jako tzv. ostatní příjmy podle § 10 zákona, a to v tomto případě srážkou zvláštní sazbou daně ve výši 15 %“. [40] Stěžovatelova újma spočívající v nové povinnosti platit daň ze svého příjmu, neboť výsluhový příspěvek není ničím jiným než peněžitým příjmem, nemůže převážit důvody veřejného zájmu, které ke změně legislativy vedly. Nová úprava, jejímž hlavním cílem byla stabilizace veřejných rozpočtů, se zdaleka netýkala pouze zdanění výsluhových příspěvků.“

[32] Pokud se týká poukazu stěžovatele na náleží Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, ohledně vzniklého právního nároku účastníků stavebního spoření, který je podle něj obdobný se zdaněním výsluhových příspěvků ohledně změny již vzniklého právního nároku příjemců výsluhového příspěvku a to z hlediska principu právní jistoty, pak s tímto nálezem se Nejvyšší správní soud vypořádal již v bodu [43] rozsudku J.T. Z něj vyplývá, že napadený zákon č. 348/2010 Sb. stanovil zvláštní sazbu daně ve výši 50 % na příspěvek fyzickým osobám podle zákona upravujícího stavební spoření. Tento zákon nabyl účinnosti v době, kdy dotčení účastníci stavebního spoření již měli individualizovaný právní nárok na státní podporu za rok 2010, neboť v průběhu tohoto roku splnili všechny zákonem stanovené podmínky pro jeho vznik. Změna se tedy týkala již vzniklého právního nároku účastníků stavebního spoření na státní podporu za rok 2010. V případě výsluhového příspěvku je však situace jiná, neboť zdanění výsluhových příspěvků nebylo zákonem zavedeno zpětně, ohledně nároků, které již dospěly, ale do budoucna. Nad rámec již řečeného soud upozorňuje, že naopak z citovaného nálezu vyplývá, že snížení poskytované státní podpory stavebnímu spoření do budoucna, byť se tím nepochybně částečně zasahovalo i do právní jistoty jeho účastníků, znamená přípustnou nepravou retroaktivitu (viz body 155. až 160. nálezu).

[33] Pokud jde o námitku legitimního očekávání, Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že se touto otázkou také již ve vztahu ke zdanění výsluhových příspěvků zabýval a dospěl k závěru, že k zásahu do legitimního očekávání nedochází (viz například bod [45] odůvodnění rozsudku V. K.). Stěžovateli příspěvek nebyl odňat, nadále mu náleží a je mu vyplácen. Legitimní očekávání se však nemůže vázat k výši vypláceného příspěvku, která není do budoucna fixována

ve výši k datu zániku služebního poměru. Legitimní očekávání nelze spojovat ani s tím, že určitá daňová výjimka nebo zvýhodnění bude trvat na věky. Jak bylo rozebráno v bodu [24] tohoto rozsudku, výsluhový příspěvek byl vždy předmětem daně z příjmů, pouze byl po určitou dobu od této daně osvobozen. Výsluhový příspěvek se přiznává a vyplácí z rozpočtových prostředků, tedy z peněz daňových poplatníků. Stěžovatel ani ostatní dotčené osoby nemohli spoléhat na to, že postupem času zákonodárce výši vypláčeného příspěvku nepřehodnotí. Nelze opomenout ani související odpovědnost vlády a Parlamentu za stav veřejných financí, s čímž souvisí i oprávnění zákonodárce přizpůsobit výdaje státního rozpočtu jeho reálným možnostem a aktuálním potřebám formou změn právní úpravy mandatorních výdajů.

[34] Pokud jde o další ústavně právní argumentaci stěžovatele (zejména zákonodárná svévole, právní jistota, a důvěra v legalitu), je popsána ve velmi obecné rovině. Podle Nejvyššího správního soudu je tato argumentace vypořádána v předchozí části odůvodnění. Pokud tím měl stěžovatel na mysli jiné aspekty, těžko je za něj může soud domýšlet.

[35] Závěrem soud uvádí, že ve skutečnosti, že zákonodárce do budoucna odňal určité skupině obyvatel dosavadní nesystémovou výhodu, spočívající v osvobození výsluhových náležitostí od daně, nelze spatřovat protiústavnost. Platí, že se úprava „zdaňování“ posuzovaných příjmů vztahuje na všechny poživatele výsluhových náležitostí, nikoli pouze na stěžovatele. Vzhledem ke skutečnosti, že se daná úprava vztahuje na celý okruh takových poplatníků, nelze ji mít za selektivní či diskriminační. Srážková daň ve výši 15% postihující výsluhový příspěvek není daní mající konfiskační dopady, a nemohla se proto dotknout samotné majetkové podstaty stěžovatele. Zákonodárce má širokou diskreci ve stanovení předmětu daně, jeho výše či rozsahu osvobození. Nejvyšší správní soud nenalezl žádný racionální důvod, pro který by měl v projednávané věci do pravomoci zákonodárce prostřednictvím předložení věci Ústavnímu soudu zasahovat.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížností zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[37] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 28. května 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu