



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **Bc. S. L.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Holubem, advokátem se sídlem Kopečná 940/14, Brno, proti žalovanému: **Ministerstvo obrany**, se sídlem Tychonova 221/1, Praha 6, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2011, čj. 421/3-1046-2/2001-7542, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2014, čj. 7 Ad 13/2011 - 34,

t a k t o :

- I.** V řízení **se pokračuje**.
- II.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- III.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1) Žalobce byl vojákem v činné službě od roku 1986 do 31. 12. 2006. Rozhodnutím ze dne 19. 1. 2011, sp. zn. 250010/VP – 43, Vojenský ústav sociálního zabezpečení (dále jen „vojenský ústav“) rozhodl o zvýšení žalobcova výsluhového příspěvku na částku 17 211 Kč měsíčně. Zároveň uvedl, že od 1. 1. 2011 výsluhový příspěvek podléhá zdanění zvláštní sazbou daně ve výši 15 % podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Po zdanění tedy žalobci náleží od 1. 1. 2011 k výplatě částka 14 630 Kč měsíčně.

2) Rozhodnutím ze dne 31. 3. 2011, čj. 421/3-1046-2/2001-7542 (dále též „napadené rozhodnutí“), Ministerstvo obrany, sekce personální, odbor platové politiky a sociálního

zabezpečení (dále jen „žalovaný“) zamítl žalobcovy námitky proti shora uvedenému rozhodnutí vojenského ústavu a toto rozhodnutí potvrdil.

II.

3) Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze. Argumentoval zejména tím, že podle § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vojácích z povolání“) mu výsluhový příspěvek náleží za podmínek platných ke dni zániku jeho služebního poměru. V době zániku jeho služebního poměru byl výsluhový příspěvek osvobozen od daně z příjmů. Toto osvobození by žalobci mělo svědčit i poté, co bylo s účinností od 1. 1. 2011 zrušeno zákonem 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 „zákon č. 346/2010 Sb.“).

4) Městský soud žalobu zamítl. Podle § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání se vojákům nezaručuje konkrétní výše výsluhového příspěvku, ani se jim nezakládá legitimní očekávání, že tento příspěvek nebude podléhat zdanění. Obdobně se vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2013, čj. 4 Ads 65/2013 – 23. Daňová povinnost spojená s příjmem z výsluhových příspěvků byla vždy upravena zvláštními předpisy, a to zákonem o daních z příjmů; i ze systematického hlediska proto nelze § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání chápat jako aktuální účinnou daňovou úpravu. Uvedené ustanovení nelze chápat ani tak, že výše výsluhového příspěvku náleží za podmínek platných ke dni zániku služebního poměru vojáka, neboť by pak nebylo možné výsluhový příspěvek ani valorizovat. Služební poměr je vztahem veřejnoprávním; nelze na něj tedy aplikovat principy závazkového právního vztahu uzavřeného podle norem práva soukromého.

5) Městský soud neshledal, že by § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2011 byl protiústavní. Uvedené ustanovení nezakládá nepřipustnou pravou retroaktivitu, neboť zdaňuje výsluhové příspěvky do budoucna. Rovněž neshledal, že by samotné zdanění výsluhového příspěvku bylo v rozporu s ústavním pořádkem, neboť 15% daňovou sazbou nelze považovat za rdousící či absurdně vysokou (viz náleží Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Otázka, zda zdanění výsluhových příspěvků zasahuje do sociálních jistot, má výhradně politicko-ekonomický charakter, a soudu nepříslušelo se k ní vyjadřovat.

6) Městský soud na závěr uvedl, že se žalovaný vyjádřil ke všem podstatným odvolacím námitkám. Žalovanému lze sice vytknout, že ponechal stranou obecné odvolací námitky kritizující oblast státní sociální politiky, je však nutno konstatovat, že hodnocení těchto otázek mu nepříslušelo. Nevypořádání těchto námitek tedy nečinilo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

III.

7) Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Převážná část kasačních námitek se týkala ústavnosti zákona č. 346/2010 Sb., v jehož důsledku byl zákon o daních z příjmů změněn tak, že byl výsluhový příspěvek vyňat z režimu osvobození od daně z příjmů a zdaněn zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů. Zákon č. 346/2010 Sb. byl přijat spolu se zákonem č. 348/2010 Sb. ve stavu legislativní nouze. Protože Ústavní soud označil tuto proceduru v nálezu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, ve vztahu k zákonu č. 348/2010 Sb. za protiústavní, byl i zákon č. 346/2010 Sb. podle stěžovatele přijat v rozporu s ústavním pořádkem.

8) Stěžovatel dále upozornil na závěry rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 22. 11. 2002, sp. zn. 36541/97 ve věci *Buchen vs. Česká republika*, podle kterého je výsluhový

příspěvek majetkovým právem podle čl. 1 odst. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.). Majetková práva jsou chráněna čl. 11 Listiny. Účelem výsluhového příspěvku je posílit sociální jistoty příslušníků bezpečnostních sborů. Zdaněním výsluhového příspěvku srážkovou daní zákonodárce porušil příkaz dbát podstaty a smyslu základních práv stanovený v čl. 4 odst. 4 Listiny, neboť se nezabýval tím, zda jsou dopady tohoto zdanění proporcionální ve vztahu k ohrožení sociálních jistot příslušníků bezpečnostních sborů.

9) Stěžovatel nesouhlasil ani s názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, čj. 4 Ads 65/2013 – 23, podle kterého nelze legitimně očekávat trvání určité daňové výjimky ani konkrétní výši výsluhového příspěvku. Z platné právní úpravy nelze tento závěr dovodit a stěžovatel proto neměl důvod se domnívat, že se výše výsluhového příspěvku bude jakkoli měnit. Jeho legitimní očekávání, že nárok na výsluhový příspěvek je relativně neměnný, založila jak komplexní úprava obsažená v zákoně o vojácích z povolání, tak § 168 zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, podle kterého lze provádět z výsluhových nároků srážky ve prospěch bezpečnostního sboru pouze na základě dohody o srážkách z výsluhových nároků nebo na základě vykonatelného rozhodnutí služebního funkcionáře. Stěžovatel v této souvislosti poukázal také na judikaturu Ústavního soudu, podle které mají být zákony předvídatelnými a konzistentními prameny práva; nelze připustit, aby jedním zákonem bylo zasahováno do materie upravované jinými zákony, které nejsou obsahově a systematicky provázány. Rovněž tak stěžovatel označil zdanění výsluhového příspěvku za rozporné s principem právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo.

10) Stěžovatel dále označil zákon č. 346/2010 Sb. za diskriminační, neboť příslušníci Armády ČR, kteří ukončili služební poměr před 1. 1. 2011, neměli k tomuto rozhodnutí totožné informace jako ti, kteří ukončili služební poměr v armádě po tomto datu a kteří již mohou při rozhodování o ukončení služebního poměru kalkulovat s tím, že jejich výsluhový příspěvek bude zdaněn. Výsluhový příspěvek má vojákům z povolání kompenzovat profesní omezení vyplývající z jejich činnosti, tj. nutnost přemísťovat se dle rozkazu, plnit úkoly nad rámec pracovní doby a případně i nasazovat zdraví a život. Jeho osvobození od daně z příjmu má motivační a kompenzační povahu a podle stěžovatele je nepřípustné, aby bylo toto osvobození bez dalšího odstraněno. Výsluhový příspěvek je nárokovým plněním ze strany státu; jeho zdaněním nedochází ke zvýšení příjmů státu, nýbrž ke snížení jeho výdajů, což je účelové. Stěžovatel též poukázal na možný rdousící efekt tohoto zdanění u bývalých vojáků, kteří nemají jiný příjem. Stěžovatel je v důsledku zdanění ročně připraven o částku převyšující 30 000 Kč, což představuje významný zásah do jeho rozpočtu.

IV.

11) Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že v posuzované věci nevystupuje jako správní orgán, ale jako plátce daně, který je povinen podle zákona o daních z příjmů odvádět z žalobcova výsluhového příspěvku srážku ve výši zvláštní sazby daně. Není tedy příslušný rozhodovat o stížnostech proti těmto srážkám. Pokud stěžovatel napadá zdanění výsluhového příspěvku, má postupovat podle příslušných ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pokud jde o stěžovatelovy výtky ke zdanění výsluhových příspěvků, žalovaný je povinen respektovat platný zákon a postupovat podle něj.

V.

12) Nejvyšší správní soud při předběžném posouzení kasační stížnosti zjistil, že jeho devátý senát předložil usnesením ze dne 9. 10. 2014, čj. 9 As 40/2014 – 28, rozšířenému senátu k posouzení následující otázky:

„1. Je rozhodnutí Ministerstva obrany o námitkách proti rozhodnutí o úpravě výsluhového příspěvku v části, ve které potvrzuje výrok o vyšší zdanění výsluhového příspěvku, nicotné?

2. Pokud je odpověď na předchozí otázku záporná, je soud oprávněn věcně přezkoumat rozhodnutí Ministerstva obrany o námitkách proti rozhodnutí o úpravě výsluhového příspěvku ohledně důvodů vztahujících se k jeho zdanění zvláštní sazbou daně?“

13) Rozšířený senát rozhodl o sporné otázce usnesením ze dne 14. 4. 2015, čj. 9 As 40/2014 – 39, a to následujícím způsobem:

„I. Rozhodnutí o zvýšení výsluhového příspěvku či o úpravě výše výsluhového příspěvku podle zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, jehož součástí je pro dobu po 31. 12. 2010 i výrok o vyšší vyplácené dávky [po srážce daně provedené podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů], není nicotným právním aktem.

II. K žalobní námitce je soud povinen přezkoumat tento výrok v celém jeho rozsahu; právo poplatníka bránit se proti nesprávnému postupu plátce daně stížností podle § 237 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tím není dotčeno.

14) Nejvyšší správní soud proto rozhodl výrokem I. tohoto rozsudku v souladu s § 48 odst. 5 s. ř. s. o pokračování v řízení.

15) Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

16) Vzhledem ke shora uvedenému právnímu názoru rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud přistoupil k přezkumu napadeného rozsudku a žalobou napadeného rozhodnutí v rozsahu kasačních námitek, neboť žalobou napadené rozhodnutí nebylo nicotným právním aktem.

17) Kasační stížnost není důvodná.

18) Nelze přisvědčit námitce, že zákon č. 346/2010 Sb. byl přijat protiústavní procedurou, a proto jej nelze aplikovat. Ústavní soud se vyjádřil k ústavnosti legislativního procesu při přijímání tohoto zákona již v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (N 102/65 SbNU 367; 220/2012 Sb.). V bodě 36. tohoto nálezu konstatoval, že schvalovací procedura v režimu legislativní nouze nelze *samu o sobě* považovat za protiústavní, nýbrž je nutno vzít v potaz celkový kontext projednávání napadené předlohy. Ústavní soud též zdůraznil, že „derogační pravomoc Ústavního soudu nenastupuje automaticky (objektivně) při jakýchkoliv pochybnostech o důvodnosti stavu legislativní nouze, nýbrž toliko za situace, kdy je materiálně dotčeno jádro demokratické parlamentní diskuse, což lze posuzovat toliko v relaci k postojům samotných aktérů parlamentní (sněmovní) rozpravy. Zatímco v návrzích sp. zn. Pl. ÚS 55/10 a sp. zn. Pl. ÚS 53/10 menšina poslanců (politická opozice) namítala absenci dostatečného prostoru pro právní a politickou rozpravu, tedy nemožnost ovlivnit rozhodnutí většiny eventuálními přesvědčivými menšinovými argumenty, ve vztahu k předloze posléze vyhlášené zákon č. 346/2010 Sb., politická opozice (skupina poslanců) tuto námitku nevznesla a návrh Ústavnímu soudu nepodala, ačkoliv ve vztahu k jiným zákonům tak učinila. Z uvedeného lze učinit jediný závěr, a to, že v případě materie projednávané v příslušném tisku nepovažuje proběhlou parlamentní rozpravu v režimu legislativní nouze ve výsledku za deficitní s poukazem na eventuální nepřipustné omezení parlamentních práv politické menšiny.“ Při přijímání zákona č. 346/2010 Sb. tedy nebylo materiálně dotčeno jádro demokratické parlamentní diskuse, a tento zákon tak byl podle Ústavního soudu přijat ústavní procedurou.

19) Nejvyšší správní soud nezpochybňuje závěr Evropského soudu pro lidská práva v rozsudku *Bucheň proti České republice*, že nárok na výsluhový příspěvek je majetkovým právem; to však samo o sobě neznamená, že by byla vyloučena možnost jeho zdanění. Oprávnění státu ukládat daně a poplatky je upraveno na ústavní rovině v čl. 11 odst. 5 Listiny a explicitně je vyjádřeno také v druhém pododstavci čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, podle kterého „*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.*“

20) Problematice zdanění výsluhových příspěvků se Nejvyšší správní soud opakovaně a podrobně věnoval ve své judikatuře; lze upozornit například na rozsudek ze dne 7. 5. 2015, čj. 9 Afs 307/2014 – 37, podle kterého „*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 dani, 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, č. 405/2002 Sb.).*“

21) V rozsudku ze dne 29. 8. 2013, čj. 4 Ads 65/2013 – 23, Nejvyšší správní soud také zdůraznil politický charakter otázky zdanění určitých příjmů; není úkolem soudní moci, aby svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nahrazovala úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce (srov. též náleží Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.). Nejvyšší správní soud taktéž v uvedeném rozsudku zdůraznil, že 15% sazba daně rozhodně nedosahuje takové intenzity, aby bylo možné hovořit o rdousícím efektu zdanění.

22) Zdaněním výsluhových příspěvků podle zákona č. 346/2010 Sb. tedy v souladu se shora nastíněnou judikaturou nedošlo ani k porušení čl. 4 odst. 4 Listiny. Zdanění je prováděno do budoucna od okamžiku účinnosti zákona; jedná se tedy o nepravou retroaktivitu, která je přípustným řešením situací vznikajících v souvislosti se změnami právní úpravy. Nelze přisvědčit ani názoru stěžovatele, že namítaným zdaněním bylo porušeno jeho legitimní očekávání: výsluhový příspěvek nebyl stěžovateli v důsledku zdanění 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. Ze shora uvedené široké diskrece zákonodárce při volbě rozsahu a způsobu zdanění majetku také vyplývá, že legitimní očekávání nelze spojovat ani s trváním určité daňové výjimky nebo zvýhodnění. V pouhé okolnosti, že příjemci výsluhových příspěvků, kteří ukončili pracovní poměr v armádě po 1. 1. 2011, již byli obeznámeni se zdaněním výsluhových příspěvků, nelze spatřovat prvky diskriminace, neboť zdanění výsluhových příspěvků se dotklo všech příjemců těchto dávek bez rozdílu.

23) K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud též v rozsudcích ze dne 28. 5. 2015, čj. 9 As 40/2014 – 50, či ze dne 23. 10. 2014, čj. 4 As 157/2014 – 34, na které nyní v podrobnostech odkazuje, neboť neshledal důvod se od nich v projednávané věci odchýlit. Shora uvedená judikatura opakovaně prošla i testem ústavnosti – v této souvislosti lze poukázat například na usnesení Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2015, sp. zn. I. ÚS 4069/14, nebo ze dne 18. 11. 2013, sp. zn. I. ÚS 3436/13.

24) Vzhledem k výše uvedenému zamítl Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou.

25) Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně 1. září 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu