



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Tomáše Langáška a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Bc. F. K.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Holubem, advokátem, se sídlem Kopečná 940/14, Brno, proti žalovanému: **Ministerstvo obrany**, se sídlem Tychonova 221/1, Praha 6 - Dejvice, týkající se řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2011, č. j. 421/3-1083-2/2001-7542, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 7. 2014, č. j. 9 Ad 13/2011 - 45,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Ministerstva obrany – Vojenského úřadu sociálního zabezpečení (dále jen „VÚSZ“) ze dne 24. 1. 2011, sp. zn. 3244719/706-43, o úpravě výsluhového příspěvku od 1. 1. 2011, byl žalobci od 1. 1. 2011 upraven výsluhový příspěvek na částku 21.984 Kč měsíčně, neboť podle nařízení vlády č. 281/2010 Sb., o zvýšení důchodů v roce 2011, a podle ustanovení § 137 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vojácích z povolání“) byl výsluhový příspěvek žalobce zvýšen o 421 Kč (tj. o 1,95 % z 21.563 Kč). Ve výroku rozhodnutí VÚSZ je dále uvedeno, že na základě § 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“), výsluhové příspěvky od 1. 1. 2011 podléhají 15 % zvláštní sazbě daně z příjmů, což v případě žalobce činí 3.297 Kč. Žalobci tak po zdanění od 1. 1. 2011 náleží k výplatě částka 18.687 Kč měsíčně. Námitky podané proti části výroku rozhodnutí VÚSZ,

kteřá se týkala zdanění výsluhového příspěvku (tj. že od 1. 1. 2011 podléhá výsluhový příspěvek 15 % zvláštní sazbě daně podle ustanovení § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, a proto mu po zdanění bude náležet k výplatě částka 18.687 Kč), žalovaný neshledal důvodnými, proto je zamítl a potvrdil rozhodnutí VÚSZ. S odvoláním na právní úpravu účinnou k 1. 1. 2011 podléhá podle žalovaného odchodné, výsluhový příspěvek a odbytné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů zdanění zvláštní sazbou daně, a to ve výši 15%; daň je vybírána srážkou, kterou je povinen provést plátce daně. Dle § 233 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) je VÚSZ jako plátce daně povinen z výsluhového příspěvku při jeho výplatě provést srážku daně ve výši 15% a odvést jí místně příslušnému finančnímu úřadu, tj. správci daně.

[2] V záhlaví označené rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Městský soud však neshledal žalobu důvodnou. Vyložil, že ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání upravuje podmínky vzniku nároku na výsluhový příspěvek, nikoliv však podmínky jeho vyplácení, valorizace či případného zdanění v budoucnu. Tento závěr podepřel odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23, v obdobné věci, když neviděl důvod se od závěrů v něm obsažených odchýlit. V citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud vypořádal také s otázkou retroaktivity účinků zákona č. 346/2010 Sb., který novelizoval příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů a mj. 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. Shledal, že uvedené zdanění nebylo zavedeno zpětně, ale do budoucna od okamžiku účinnosti zákona a nejedná se tudíž o nepřipustnou retroaktivitu. Také s odkazem na tento rozsudek zdůvodnil, proč přistoupil k meritornímu projednání věci, ačkoli zvažoval též možnost odmítnutí žaloby, neboť VÚSZ rozhodnutím o úpravě výsluhového příspěvku nerozhodl [ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] o dani z příjmů, kterou je zatížen výsluhový příspěvek, ale je v dané věci toliko plátcem daně, a proto dle § 237 odst. 3 daňového řádu byla dána možnost podat proti tomuto postupu VÚSZ stížnost, o níž by autoritativně rozhodl správce daně. Jeho rozhodnutí by pak podléhalo soudnímu přezkumu. 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.

II. Kasační stížnost a řízení o ní

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek městského soudu, kterým byla jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného zamítnuta z výše nastíněných důvodů. Stěžovatel svou kasační stížnost opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[4] Stěžovatel spatřuje jako zásadní otázku posouzení ústavnosti a zákonnosti procesu přijetí 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“), který byl přijat ve stavu tzv. legislativní nouze. Domnívá se, že k přijetí novely došlo v rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Nejen, že byla přijata neústavní procedurou,

pokračování

ale problematické je i samotné zdanění výsluhového příspěvku. Novela zákona o daních z příjmů byla přijata spolu se zákonem č. 348/2010 Sb., jehož ústavnost byla řešena nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS. 53/10, kde vyslovil, že nebyl dán důvod umožňující vyhlášení stavu legislativní nouze a zákon byl přijat v rozporu s čl. 1 odst. 1 a čl. 5 a 6 Ústavy a čl. 22 Listiny základních práv a svobod vyhlášené pod č. 2/1993 Sb. (dále jen Listina). Jelikož novela zákona o daních z příjmů byla přijata stejným způsobem jako zákon č. 348/2010 Sb., lze ji považovat za protiústavní. Zdanění výsluhového příspěvku na základě takto přijatého zákona je proto dle stěžovatele protiústavní, mělo by být zrušeno a nemělo by být aplikováno.

[5] Přiznaný výsluhový příspěvek představuje dle stěžovatele v podstatě vlastnické právo osoby, jíž byl přiznán na základě zákona. Lze zde aplikovat závěry Evropského soudu pro lidská práva vyslovené v rozsudku ze dne 26. 11. 2002, Bucheň proti České republice, č. stížnosti 36541/97, že výsluhový příspěvek je majetkovým nárokem ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (uveřejněná pod č. 209/1992 Sb., dále jen EÚLP). Při ukládání daní má zákonodárce povinnost šetřit podstatu a smysl majetkového práva dle čl. 11 odst. 1 Listiny. Podstatou a smyslem výsluhového příspěvku je posílení sociální jistoty příslušníků bezpečnostních sborů. Postupem, kterým byla novela zákona o daních z příjmů (která stanoví srážkovou daň ve výši 15 % na výsluhový příspěvek) přijata, zákonodárce porušil zásady, které je povinen respektovat při ukládání daně z příjmů, a přijetí této úpravy vykazuje znaky svévole. Ústavní soud již mnohokrát přiznal ochranu legitimního očekávání uspokojení nároků ústavně garantovanému právu působícímu vůči státní moci. Je třeba sledovat legitimní cíl zásahu v podobě zdanění výsluhového příspěvku, tedy zda na něm existoval veřejný zájem a byl v souladu se zásadou přiměřenosti. Zde je dle stěžovatele zásah do jeho majetkových práv nepřiměřený sledovanému cíli zákonodárce, tedy snížení výdajů státu. O ústavnosti novely zákona o daních z příjmů, ani samotného zdanění výsluhového příspěvku, nebylo dosud rozhodováno. Uvedeným zdaněním však došlo ke znejistění postavení příslušníků bezpečnostních sborů, aniž by se provedla analýza, zda tento krok bude vyvážen adekvátním prospěchem.

[6] Stěžovatel dále vytýká městskému soudu nesprávné hodnocení otázky předvídatelnosti zákona v případě srážek z výsluhových nároků, když dospěl k závěru, že legitimní očekávání nelze vázat k výši vypláceného příspěvku ani spojovat s tím, že bude trvat určitá daňová výjimka či zvýhodnění. Naopak stěžovatel ani jiné osoby v obdobném postavení neměly důvod se domnívat, že by se situace měla v tomto směru změnit. Ustanovení § 168 zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o služebním poměru“), stanoví způsob provádění srážek z výsluhových nároků mohlo vzbuzovat a vzbuzovalo legitimní očekávání příslušníků bezpečnostních sborů, že jejich nárok na vyplacení výsluhy lze považovat za daný a relativně neměnný. Stěžovatel nesouhlasí ani s výkladem ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání v napadeném rozsudku a naopak z jeho dikce dovozuje, že se má aplikovat i na výplatu výsluh, tudíž i ta se bude řídit právní úpravou platnou ke dni zániku služebního poměru vojáka. Závěrem stěžovatel odkázal na názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 3. 5. 2010, sp. zn. IV. ÚS 503/06, v souvislosti s principem ochrany a důvěry občanů v právo.

[7] Dne 6. 11. 2014 obdržel Nejvyšší správní soud podání stěžovatele, v němž doplnil odůvodnění kasační stížnosti. K tvrzenému porušení principu předvídatelnosti zákona dále uvádí, že pro běžného člověka skutečně nebylo možné domnívat se, že výsluhové nároky by mohly být v budoucnu měněny, s výjimkou jejich valorizace. Stěžovatel považoval výklad ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání za bezproblémový, kdy očekával, že se veškeré náležitosti související s výsluhovými příspěvky budou řídit právní úpravou platnou ke dni skončení jeho služebního poměru. Historicky nebyly výsluhové nároky nikdy daněny, přičemž ani zákon

o služebním poměru nehovoří o jiných srážkách z výsluhových nároků, než těch, které jsou uvedeny v § 168 téhož zákona. Opět vyslovuje nesouhlas s výkladem provedeným městským soudem stran legitimního očekávání a odkazuje na závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06. Úpravu zavádějící zdanění výsluhového příspěvku považuje za odporující principům právního státu, jehož zákony musí být předvídatelným a konzistentním pramenem práva.

[8] Stěžovatel opakovaně zdůrazňuje nesprávnost napadeného rozsudku z hlediska právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo. Stěžovateli byl přiznán výsluhový příspěvek ve výši 21.098 Kč měsíčně, následně byl valorizován. Od 1. 1. 2011 však jeho příspěvek činí fakticky pouze 18.687 Kč měsíčně, přestože se oprávněně domníval, že mu v okamžiku skončení služebního poměru vznikl nárok na příspěvek v konkrétní uvedené výši. Napadenou právní úpravou dochází také k nedůvodnému znerovnoprávnění bývalých příslušníků Armády ČR, kteří ukončili služební poměr před 1. 1. 2011, tedy před účinností novely zákona o daních z příjmů, a těmi, kteří byli v tomto okamžiku nadále ve služebním poměru, neboť první vymezená skupina příslušníků při rozhodování o ukončení služebního poměru neznala skutečnosti, které zná skupina druhá. Příslušníci v druhé skupině tak mohou lépe zhodnotit, zda je pro ně i při zdanění výsluhového příspěvku výhodnější setrvat ve služebním poměru, či nikoliv. Tuto volbu však první skupina neměla.

[9] Stěžovatel poukázal na nálezy Ústavního soudu ČSFR ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92, z něž vyplývá požadavek objektivního a racionálního odůvodnění daňové právní úpravy. Za protiústavní lze považovat i takovou právní úpravu, která nereflektuje princip ochrany menšin. Dle stěžovatele je tedy třeba uvážit, zda zdaněním výsluhových příspěvků není dotčena určitá skupina osob tvořících relevantní menšinu. Osvobození výsluhového příspěvku od daně z příjmu mělo být součástí kompenzace poskytnuté vojákům z povolání a je nepřipustné toto kompenzační opatření po několika letech bez dalšího odstranit.

[10] Jelikož je výsluhový příspěvek plněním ze strany státu, je třeba si položit otázku, zda je takové zdanění přípustné a pokud ano, zda je vůbec efektivní. V této souvislosti stěžovatel shledal, že se fakticky nejedná o příjem státu jako takový, protože není generován aktivní činností jeho příjemce, nýbrž o výdaj odpovídající rentě, příp. důchodu. Nejde tedy fakticky o příjem státu, ale o snížení výdajů. V tom spatřuje stěžovatel účelovost rozhodnutí zdanit výsluhové příspěvky, přičemž je třeba přistupovat obezřetně k tomu, jakým způsobem ke změně daňových zákonů dojde. Jelikož novela zákona o daních z příjmů byla přijata ve stavu legislativní nouze, nebyla dle stěžovatele během přípravy provedena potřebná analýza transparentnosti a přehlednosti záměru, ani studie porovnání kládů a záporů, výnosů a nákladů navrhované změny.

[11] Stěžovatel nesouhlasí s názorem městského soudu, že předmětná úprava neporušuje ústavnost z hlediska rdousícího efektu, neboť ten nemusí nastat plošně, ale stačí jeho vyvolání u konkrétních osob. Například u příslušníka, kterému byl přiznán výsluhový příspěvek ve výši 6.667 Kč měsíčně a nemá jiné příjmy, lze jednoznačně o rdousícím efektu hovořit. Daň je ukládána ve veřejném zájmu, kterým je především získání příjmů státního rozpočtu na účely naplňování funkcí státu. Její potřebnost je však třeba zkoumat z hlediska proporcionality v užším smyslu. Pokud vede k zásadní změně majetkových poměrů poplatníka spočívající ve zničení jeho majetkové základny či zmaření samé podstaty majetku, je založen nesoulad s ústavním pořádkem, i když se tento efekt projeví jen u části poplatníků.

[12] Rozhodne-li se zákonodárce regulovat jinak dosavadní zákonnou možnost jednání jednotlivce určitým způsobem, musí jednotlivci poskytnout dostatečný časový prostor

pokračování

k přizpůsobení svého chování nové regulaci. Novela zákona o daních z příjmů byla přijata před koncem kalendářního roku 2010 s účinností od 1. 1. 2011. Nebyl zde dán dostatečný prostor na přizpůsobení chování nové právní úpravě. Stěžovateli ztráta finančních prostředků ve výši 3.297 Kč měsíčně způsobila nemalé finanční problémy. Ačkoliv se tato částka může jevit jako zanedbatelná, ročně činí 39.564 Kč, což už je významná částka z hlediska rozpočtu stěžovatele, který se na její úbytek potřebuje připravit.

[13] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání stanoví podmínky nezbytné pro vznik nároku na dávku a nelze mezi ně v žádném případě zařadit skutečnost, že v době před 1. 1. 2011 byly výsluhové příspěvky osvobozeny od daně z příjmů. Slovo „náleží“ chápe žalovaný v kontextu citovaného ustanovení jako „přiznává se“, nikoliv „vyplácí se“. Zdaněním výsluhového příspěvku nedochází ke snížení přiznaného nároku. Je třeba rozlišovat přiznanou výši výsluhového příspěvku od výše náležející k výplatě. Žalovaný je jako plátce výsluhového příspěvku povinen provádět srážku daně a vystupuje zde jako daňový subjekt, nikoliv jako správní orgán rozhodující o právech příjemce dávky a není příslušný rozhodovat o daňových stížnostech či námitkách. K ústavnosti zdanění výsluhového příspěvku konstatoval, že při přijímání novely zákona o daních z příjmů vyslovil nesouhlas, avšak je povinen respektovat platný a účinný zákon. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[14] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 5. 11. 2014 č. j. 6 As 244/2014 - 15 přerušil podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. řízení o kasační stížnosti stěžovatele, neboť rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu byla usnesením ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 As 40/2014 – 28, předložena k posouzení právní otázka, zda je rozhodnutí Ministerstva obrany o námitkách proti rozhodnutí o úpravě výsluhového příspěvku v části, ve které potvrzuje výrok o výši zdanění výsluhového příspěvku, nicotné, a pokud ne, zda 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. V uvedené věci rozhodl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 14. 4. 2015, č. j. 9 As 40/2014 - 39, jehož závěry budou prezentovány dále. Usnesením ze dne 12. 5. 2015, č. j. 6 As 244/2014 – 22, rozhodl Nejvyšší správní soud o pokračování v řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost žalobce **není** důvodná.

[17] Úvodem Nejvyšší správní soud konstatuje, že byt' stěžovatel napadl rozsudek městského soudu také pro nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přičemž stěžovatel zjevně omylem uvedl písm. b)], neboť se soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami, tuto námitku nijak nekonkretizoval a veškerá jeho argumentace spočívá v nesprávném právním posouzení dané věci [§ 103 odst. 1 písm. a)]. K takto obecně formulované argumentaci bez další specifikace, Nejvyšší správní soud uvádí, že neshledal nedostatek důvodů napadeného rozsudku, neboť městský soud se řádně vypořádal s argumentací uplatněnou stěžovatelem v žalobě a žádná podstatná tvrzení neopomenul.

[18] Jádrem stěžovatelovy argumentace spočívá v tvrzené protiústavnosti zdanění výsluhového příspěvku, a to z různých shora uvedených důvodů.

[19] Předně je však třeba poukázat na stanovisko rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyplývající z usnesení ze dne 14. 4. 2015, č. j. 9 As 40/2014 – 39, dle kterého rozhodnutí o přiznání či o úpravě výše výsluhového příspěvku podle zákona o vojácích z povolání, jehož součástí je pro dobu po 31. 12. 2010 i výrok o výši vyplácené dávky (po srážce daně provedené podle zákona o daních z příjmů), není nicotným právním aktem a tento výrok je soud povinen přezkoumat v celém rozsahu. Těmto závěrům napadený rozsudek městského soudu plně vyhovuje a Nejvyšší správní soud se proto může dále zabývat jednotlivými námitkami stěžovatele.

[20] Novela zákona o daních z příjmů byla podle stěžovatele přijata v režimu legislativní nouze, aniž by pro to byly splněny podmínky. Nejvyšší správní soud v této otázce odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012 (N 102/65 SbNU 367; 220/2012 Sb.), v němž neshledal, že by novela zákona o daních z příjmů byla neústavní z důvodu jejího přijetí ve stavu legislativní nouze, na což Ústavní soud opakovaně upozornil v usnesení ze dne 1. 6. 2015, sp. zn. I. ÚS 4069/14. Na odůvodnění obou rozhodnutí Nejvyšší správní soud v plném rozsahu odkazuje a nepovažuje proto námitky stran neústavnosti procedury přijetí předmětné novely, jakož i s tím související neprovedení studií či analýz během procesu jejího přijímání, za důvodné. Obdobné námitky byly uplatněny také v kasační stížnosti, která byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta rozsudkem ze dne 23. 10. 2014, č. j. 4 As 157/2014 – 34, jenž byl přezkoumán Ústavním soudem, který ústavní stížnost odmítl citovaným usnesením sp. zn. I. ÚS 4069/14. Z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu lze vycházet také v otázce ústavnosti zdanění výsluhového příspěvku. Nejvyšší správní soud zde s odkazem na relevantní rozhodnutí Ústavního soudu dospěl k závěru, že přijatá právní úprava není v rozporu s ústavním pořádkem ČR, přičemž se vypořádal také se závěry vyslovenými v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, jichž se dovolává také stěžovatel v posuzovaném případě. Nejvyšší správní soud proto bez dalšího odkazuje na argumentaci obsaženou pod odstavci 34 až 46 citovaného rozsudku čtvrtého senátu. Pro úplnost však dále některé závěry stručně shrme.

[21] Část stěžovatelovy argumentace vychází z premisy, že výsluhový příspěvek představuje vlastnické právo osoby, do kterého bylo jeho zdaněním neústavně zasaženo (odstavec [5] tohoto rozsudku). Předpoklad o existenci vlastnického práva (či stejně silného legitimního očekávání) ve vztahu k přiznané výši výsluhového příspěvku, a to i do budoucna, však není správný. Již v citovaném případě se Nejvyšší správní soud vypořádal s případným snížením individualizovaného nároku stěžovatele na výplatu výsluhového příspěvku. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud srozumitelně a přesvědčivě vysvětlil, že je rozdíl mezi vznikem samotného nároku na výsluhový příspěvek a jeho konstrukcí podle 132 až 137 zákona o vojácích z povolání, a vznikem individualizovaného nároku na výplatu tohoto příspěvku. V této souvislosti také vysvětlil, že zdanění zavedené novelou zákona o daních z příjmů se uplatní do budoucna, nikoli na již vzniklé individualizované nároky stěžovatele. Zdanění se nevztahuje k částkám vyplaceným před účinností tohoto zákona, ale pouze k částkám určeným k výplatě po 1. 1. 2011. Předmětnou úpravou proto nedošlo k zásahu do práv stěžovatele způsobem, jenž namítá, a nelze tudíž jeho argumentaci přisvědčit.

[22] V kontextu uvedené judikatury je třeba odmítnout také veškeré námitky stěžovatele týkající se legitimního očekávání, právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo. Nejvyšší správní soud již opakovaně vyslovil, že legitimní očekávání stěžovatele se nemůže vázat k výši vypláceného příspěvku. Jeho výše totiž není fixována k datu zániku služebního poměru,

pokračování

nýbrž se vyvíjí vlivem valorizací a uvolnění výplaty starobního důchodu. Legitimní očekávání nelze spojovat ani s tím, že bude trvat určitá daňová výjimka nebo zvýhodnění. Byť stěžovatel tvrdí, že neměl důvod se domnívat, že by se situace měla změnit, stejně tak nelze považovat za legitimní jeho přesvědčení, že se změnit nemůže. Obecně nelze očekávat, že výše plnění ze sociálního systému zůstane neměnná. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od tohoto konstantního názoru odchylovat. S uvedenými úvahami se ztotožnil také Ústavní soud v usnesení sp. zn. I. ÚS 4069/14, kde konstatoval, že „[l]egitimní očekávání se může vztahovat pouze k majetku, u něž lze divodně očekávat jeho nabytí, což platí pro již individualizovaný nárok na výplatu výsluhového příspěvku, nikoli však na výsluhový příspěvek obecně. Ve vztahu k výsluhovému příspěvku to soud ilustroval i na úpravě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2010 (tj. před účinností pro věc významných částí zákona č. 346/2010 Sb.), který v § 4 odst. 1 písm. o) výsluhový příspěvek od daně osvobodil. Stěžovatel tak věděl, že výsluhový příspěvek obecně patří mezi příjmy, které by, nebýt výslovné výjimky, byly předmětem daně. Na zachování této výjimky pro budoucí příjmy stěžovatel právo nemá“. Stěžovatelovy domněnky o jeho nároku na vyplacení výsluhového příspěvku v konkrétní výši, jež je do budoucna neměnná, proto nejsou oprávněné a nemohou založit důvodnost jeho kasační stížnosti.

[23] K poukazu stěžovatele na skutečnost, že v případě zdanění výsluhového příspěvku se nejedná o daň, je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud již dospěl k závěru, že tomu tak není, „neboť zdanění výsluhového příspěvku je ve své podstatě stejné jako zdanění např. platů státních zaměstnanců. V případě platů státních zaměstnanců totiž stát prostřednictvím své organizační složky zaměstnancům vyplácí plat, z kterého srazí daň. V případě výsluhových příspěvků stát prostřednictvím VÚSZ vyplácí výsluhový příspěvek, z kterého zároveň srazí daň. Stát (jeho příslušná organizační složka) tedy v obou uvedených případech vystupuje jako plátcé daně, který daň sraženou poplatníkovi (v posuzované věci se jedná o stěžovatele, jakožto příjemce výsluhového příspěvku) odvede správci daně. Na uvedené ostatně poukázal Ústavní soud v již zmíněném usnesení ze dne 13. 8. 2012, sp. zn. I. ÚS 1424/11. Daň sražená z výsluhového příspěvku tudíž představuje příjem státu“ (rozsudek č. j. 4 As 157/2014 – 34, odst. 46). Napadená právní úprava tedy není účelová, tudíž ani protiústavní, jak tvrdí stěžovatel.

[24] K námitkám nedůvodného znerovnoprávnění příslušníků Armády ČR, kteří ukončili služební poměr před 1. 1. 2011, vůči těm, kteří ho ukončili až po tomto datu, lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 9 As 40/2015 – 50, kde se 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“. Nadto Nejvyšší správní soud upozorňuje na skutečnost, že srovnávat lze pouze totožné či obdobné případy a že tedy rovný přístup musí být zajištěn tam, kde jsou splněny stejné podmínky. Nelze tedy srovnávat podmínky příslušníků, kteří ukončili služební poměr za určitých zákonných podmínek dle tehdy platné a účinné právní úpravy, a příslušníky, kteří ukončili či ukončí svůj služební poměr později, za účinnosti jiné právní úpravy. Nelze totiž rozumně očekávat, že právní úprava bude neměnná, a na základě jejího vývoje bez dalšího vyvozovat nerovnoprávnost. Přijetí stěžovatelovy argumentace by znamenalo, že zákonodárce již nebude moci daňové (i jakékoliv jiné právní) předpisy nikdy změnit. Tento závěr by byl však z povahy věci zcela absurdní a stěžovatelovy námitky jsou v tomto rozsahu zjevně nepřípadné.

[25] Ohledně odkazu na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 a požadavku konzistentnosti zákona jako pramene práva poukazuje Nejvyšší správní soud opět na svůj rozsudek č. j. 9 As 40/2015 – 50, v němž k obdobné námitce ve věci zdanění výsluhového příspěvku vyslovil, že „[z]ákony 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“. Derogaci osvobození výsluhových příspěvků novelou zákona o daních z příjmů tedy nelze považovat za protiústavní.

[26] 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, ve vztahu k principu ochrany menšin, pak z něj nevyplývají takové závěry, jak jsou prezentovány v doplnění kasační stížnosti. Citovaný náleží se zabýval otázkou rovnosti při ukládání daní a nemožností ukládání libovolných daní. Jednalo se o otázku samotného zdanění (resp. zvýšení zdanění) příjmu pouze pro určitou skupinu osob. V posuzovaném případě však o takovou situaci nejde. Jde o zrušení osvobození od daně z příjmů určitého druhu, přičemž k němu došlo bez rozlišování určitých skupin osob. Výsluhový příspěvek obecně dani podléhá, neboť se jedná o příjem. Zrušení osvobození od daně, která je stanovena v souladu s principem rovnosti před zákonem, nemůže způsobovat protiústavnost předmětné zákonné úpravy. Naopak dřívější úprava poskytovala daňové zvýhodnění příjemcům výsluhového příspěvku a její změnou tak došlo ke zrovnoprávnění s poživateli jiných příjmů. Jakým způsobem by měl být v tomto kontextu uplatněn princip ochrany menšin, Nejvyšší správní soud neseznal, neboť argumentace stěžovatele postrádá logiku a je zcela nepřipadná. Princip ochrany menšin bývá uplatňován v souvislosti s národnostními, etnickým či náboženskými menšinami. Za menšinu v tomto smyslu tedy nelze považovat bývalé příslušníky Armády ČR, resp. příjemce výsluhového příspěvku. Domnívá-li se stěžovatel, že osvobození od daně z příjmů je součástí kompenzace poskytnuté vojákům z povolání a je nepřipustné toto kompenzační opatření po několika letech bez dalšího odstranit, upozorňuje zdejší soud na skutečnost, že za kompenzační opatření lze považovat samotný výsluhový příspěvek a nikoliv jeho osvobození od daně.

[27] Stěžovatel poukazyval na požadavek odůvodnění každého zdanění objektivními a racionálními kritérii. K tomu lze odkázat na judikaturu 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 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.“

[28] Na výše uvedené lze navázat argumentací stěžovatele o nesprávnosti rozsudku městského soudu ve vztahu k rdousícímu efektu. Nejvyšší správní soud chápe, že stěžovatel může vnímat zdanění výsluhového příspěvku jako zásah do své právní sféry v tom smyslu, že došlo ke zkrácení jeho nároku. Podstatné však je, že zdanění výsluhového příspěvku sazbou 15 % rozhodně nedosahuje takové intenzity, aby bylo možné hovořit o její neúnosnosti, či tzv. rdousícím efektu zmíněném v náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08. Soudům nepřisluší hodnotit správnost či oprávněnost rozhodnutí zákonodárce takovouto daň z výsluhových příspěvků zavést. V daném případě (při zvláštní sazbě daně 15 %) je však uplatněný argument zcela irelevantní, neboť nemůže dojít ke zničení majetkové základny poplatníka či zmaření samé podstaty majetku. Nadto je nezbytné vždy vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu,

pokračování

kteře jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech. Úvahy vztahující se k výši výluhového příspěvku 6.667 Kč nejsou proto přiléhavé, neboť příspěvek stěžovatele činí 21.984 Kč měsíčně.

[29] Konečně Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že mu měl být poskytnut delší časový prostor připravit se na úbytek finančních prostředků. Jak sám stěžovatel uznal, částka 3.297 Kč měsíčně není natolik významná, aby potřeboval výrazně delší čas k přizpůsobení svého chování jejímu úbytku. Jelikož částka 39 564 Kč ubude stěžovateli oproti jeho očekávání za celý rok, nelze tvrdit, že by se tomuto úbytku nemohl v průběhu roku přizpůsobit. Stěžovatel ani konkrétně neuvedl, jaké finanční problémy mu „ztráta“ finančních prostředků způsobila. Obecně nabývají zákony účinnosti patnáctý den po jejich vyhlášení. Novela zákona o daních z příjmů byla vyhlášena dne 8. 12. 2010 a její účinnost stanovena k 1. 1. 2011. Oproti obecné úpravě tak došlo k prodloužení tzv. legisvakantní lhůty o 9 dní, což vzhledem k charakteru přijaté právní úpravy považuje Nejvyšší správní soud za dostatečnou dobu pro seznámení adresátů s předmětným právním předpisem. Ani tato námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 4. srpna 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu