



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a v právní věci žalobce: **Ing. L. Š.**, zast. JUDr. Pavlem Holubem, advokátem se sídlem Kopečná 940/14, Brno, proti žalovanému: **Ministerstvo obrany**, se sídlem Tychonova 221/1, Praha 6, proti rozhodnutí ředitele odboru platové politiky a sociálního zabezpečení Ministerstva obrany ze dne 31. 3. 2011, č. j. 421/3-1047-2/2001-7542, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 5 Ad 13/2011 – 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 p r á v o** 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 ředitele odboru platové politiky a sociálního zabezpečení Ministerstva obrany. Rozhodnutím byly zamítnuty námitky stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Ministerstva obrany – Vojenského úřadu sociálního zabezpečení (dále jen „VÚSZ“) ze dne 24. 1. 2011, sp. zn. 3539153/706-43 o úpravě výsluhového příspěvku. Tímto rozhodnutím byla dnem 1. 1. 2011 zvýšena výše výsluhového příspěvku stěžovatele o částku 463 Kč, a současně bylo vysloveno, že od 1. 1. 2011 výsluhový příspěvek podléhá 15% zvláštní sazbě daně podle § 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 20 563 Kč.

[2] Městský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 - 23 (který se týkal zcela obdobné věci – zdanění výsluhového příspěvku 15% zvláštní sazbou daně od 1. 1. 2011), v němž soud uvedl, že míra zdanění výsluhového příspěvku nepatří mezi zákonem stanovené podmínky pro vznik nároku na tento příspěvek, neboť s vlastním nárokem nikterak nesouvisí.

[3] Ustanovení § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vojácích z povolání“), je včleněno do jeho osmé části, 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.

[4] 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].

[5] 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.

[6] Soud nepřisvědčil ani namítané přímé retroaktivitě zákona č. 346/2010 Sb. (dále také „sporný zákon“). Podle § 3 odst. 1 vyhlášky č. 268/1999 Sb. se výsluhový příspěvek nebo jeho záloha vyplácí měsíčně, nejdříve ode dne následujícího po zániku služebního poměru. Výplata je zpravidla prováděna k jedenáctému dni kalendářního měsíce. Zdanění proto nemohly podléhat a také nepodléhaly výsluhové příspěvky, na jejichž výplatu stěžovateli vznikl nárok do konce roku 2010, kdy byly výsluhové náležitosti od daně osvobozeny. Pokud bylo na výsluhový příspěvek za leden 2011, který byl stěžovateli vyplacen v měsíci lednu 2011, aplikováno znění zákona o daních z příjmů účinné od 1. 1. 2011, není takový postup v rozporu s ústavním pořádkem ani se zásadou zákazu retroaktivity.

[7] Jde o odlišnou situaci, než kterou se zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, na který stěžovatel v žalobě odkazoval a který se týkal snížení a zdanění státní podpory stavebního spoření. V tomto nálezu Ústavní soud dospěl k závěru, že napadený 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. Není rozhodující, že v tomto okamžiku ještě nedošlo k poukázání této částky ze strany státu nebo k jejímu vyplacení ze strany stavebního spořitelny. Poté, co účastník splnil podmínky pro vznik nároku na státní podporu za určitý kalendářní rok, mohl legitimně očekávat, že právě ze strany státu nedojde dodatečně k jejich změně, resp. ke změně samotného nároku. V posuzované věci je situace jiná, individualizovaný nárok na výplatu výsluhového příspěvku, vznikl stěžovateli až (zpravidla) k jedenáctému dni každého kalendářního měsíce.

[8] Zavedení daně se sazbou 15 % nedosahuje rdousícího efektu. Soudům proto nepřisluší hodnotit správnost či oprávněnost rozhodnutí zákonodárce takovouto daň z výsluhových příspěvků a odbytného zavést. K argumentaci jednotlivými ustanoveními Ústavy a Listiny základních práv a svobod soud podotkl, že stěžovateli výsluhový příspěvek nebyl odňat, nadále mu náleží a je mu vyplácen. Výše příspěvku ze zákona není fixována k datu zániku služebního poměru, nýbrž se vyvíjí vlivem valorizací.

[9] Soud dále poukázal na to, že Ústavní soud usnesením ze dne 18. 11. 2013, sp. zn. I. ÚS 3436/13, odmítl ústavní stížnost podanou proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Ads 65/2013 (dál také „rozsudek JG“), jako zjevně neopodstatněnou.

pokračování

[10] Za důvod vedoucí ke zrušení napadeného rozhodnutí soud nepovažoval ani namítanou nepřezkoumatelnost, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo srozumitelně zdůvodněno, že žalovaný postupuje a je povinen postupovat podle právní úpravy platné v době vydání rozhodnutí.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel obsáhlou kasační stížností, a to dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení a z důvodu nepřezkoumatelnosti. Fakticky však napadá protiústavnost sporného zákona.

[12] Je přesvědčen, že sporný zákon, který byl přijat v režimu legislativní nouze, je protiústavní, neboť je v rozporu s čl. 1 odst. 1, čl. 5 a 6 Ústavy a čl. 22 Listiny základních práv a svobod. Problematickým není jen způsob přijetí tohoto zákona, ale i samotné zdanění výsluhového příspěvku.

[13] Ke způsobu přijetí sporného zákona odkázal na nálezh Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 53/10, ve kterém soud uvedl: *„Ústavní soud proto i v této věci dospěl ke závěru, že v posuzovaném případě nebyl dán legitimní a ústavně aprobovatelný důvod umožňující vyhlášení stavu legislativní nouze podle § 99 odst. 1 jednacího řádu, protože byla všechna rozhodnutí orgánů Poslanecké sněmovny činěná k návrhu vlády, jakož i samo rozhodnutí o trvání stavu legislativní nouze a o trvání podmínek pro projednání napadeného zákona ve zkráceném jednání učiněná v rozporu se shora vysvětlenými aspekty charakterizujícími ústavní demokratický princip. Napadený zákon byl tedy přijat postupem, který byl v rozporu s čl. 1 odst. 1, čl. 5 a 6 Ústavy a čl. 22 Listiny“*. Sporný zákon byl přijat zcela shodným způsobem.

[14] Výsluhový příspěvek představuje vlastnické právo, což mj. potvrzuje rozsudek Evropského soudu pro lidská práva *Bucheň v. Česká republika*. Smysl tohoto rozsudku spočívá v označení výsluhového příspěvku jako majetkového práva, které nesmí být omezováno ani kráceno. Jakékoliv jeho omezení či krácení je porušením čl. 11 odst. 1 Listiny, neboť má ve vztahu ke konkrétní osobě charakter vyvlastnění. Jeho podrobení srážkové dani je protiústavní.

[15] Stát má právo ukládat daně pouze v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny, tj. má povinnost šetřit podstatu a smysl vlastnického práva. Z obecné části důvodové zprávy k zákonu o služebním poměru vyplývá, že *„podstatou výsluhového příspěvku a jeho osvobození od daně je posílení sociální jistoty příslušníků bezpečnostních sborů. Výsluhové náležitosti mají výrazný motivační charakter a zabezpečují vojákům určité sociální jistoty za dobu služby, a to s přihlédnutím k fyzické a psychické náročnosti vojenského zaměstnání, potenciálnímu ohrožení života v přípravě na bojovou činnost, konání služby v různých místech podle potřeb ozbrojených sil, bez ohledu na vliv na rodinný život a ztrátu civilní profese.“* Přijetím sporného zákona zákonodárce porušil zásady, které je při ukládání daní povinen respektovat.

[16] O ústavnosti, resp. protiústavnosti sporného zákona nebylo dosud rozhodováno, nebylo zkoumáno, zda zásah do vlastnického práva stěžovatele sledoval legitimní cíl a byl v souladu se zásadou přiměřenosti.

[17] Stěžovatel a ani jiné osoby neměli žádný důvod se domnívat, že jim část výsluhového příspěvku bude prostřednictvím zdanění v budoucnu odebrána. Ostatně o neměnnosti příspěvku (s výjimkou jeho valorizace) a legitimním očekávání jeho příjemců svědčí i § 168 zákona 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o služebním poměru“), který stanoví, jakým způsobem lze provádět srážky z výsluhových nároků.

[18] Výplata a výše dávek se měla a má řídit právní úpravou platnou ke dni zániku služebního poměru vojáka. Opačný postup je porušením principu právní jistoty a ochrany důvěry občana v právo. Stěžovatel byl propuštěn ze služebního poměru vojáka z povolání dne 31. 12. 2002 a od 1. 1. 2003 mu byl přiznán výsluhový příspěvek ve výši 20 976 Kč měsíčně, který byl v souladu se zákonem následně valorizován až na částku 24 191 Kč. Aplikací sporného zákona došlo k jeho faktickému snížení o částku 3 628 Kč měsíčně. Stěžovatel připomíná, že neústavní tzv. rdousící efekt daně nemusí nastat plošně, stačí, aby u konkrétních osob, na něž úprava dopadá, rdousící efekt vyvolala. Stěžovatel připomíná, že aplikací sporného zákona byly postiženy i osoby, kterým byl přiznán příspěvek ve výši 6 667 Kč, přičemž 15% srážkovou daň z této částky již za opatření způsobující rdousící efekt považovat lze.

[19] Namítá také neodůvodněné znerovnoprávnění bývalých příslušníků Armády ČR, kteří služební poměr před 1. 1. 2011 ukončili oproti dosud sloužícím příslušníkům, spočívající v neznalosti budoucího vývoje právní úpravy. Bývalí příslušníci armády nemohli na rozdíl od stávajících vojáků zvažovat, zda je vzhledem ke srážkové dani výhodnější služební poměr ukončit či naopak v něm setrvat.

[20] Z nálezu Ústavního soudu ze dne 3. 5. 2010, sp. zn. ÚS č. 503/06, se podává, že „*[v] mezích realizace této pravomoci ve své judikatuře Ústavní soud opakovaně poukázal na jeden z nejvýznamnějších aspektů právního státu, tj. na to, že ke znakům právního státu neoddělitelně patří hodnota právní jistoty a z ní vyplývající princip ochrany důvěry občanů v právo, které jsou v nejobecnější podobě obsaženy v čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky. Povaha materiálního právního státu potom vyznačuje rovněž s ním spjatou maximu, podle níž jestliže někdo jedná v (oprávněné) důvěře v nějaký zákon (resp. v právo vůbec), nemá být v této své důvěře zklamán.*“

[21] Nesouhlasí se závěry soudu, že legitimní očekávání nelze spojovat s tím, že určité daňové zvýhodnění či výjimka bude trvat. Ze zákona o služebním poměru žádné budoucí zdanění dovodit nešlo. Odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06, dle kterého není v souladu s principy právního státu, jestliže zákonem je zasahováno do materie upravované několika zákony, které nejsou spolu obsahově a systematicky provázány. Takový zásah nerespektuje princip předvídatelnosti, srozumitelnosti a vnitřní bezrozpornosti zákona.

[22] Výsluhový příspěvek je výdajem státního rozpočtu, není tedy příjmem na straně státu, a proto nemůže být položkou podléhající zdanění.

[23] Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Případně, aby v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy, předložil sporný zákon v části stěžovatelem napadené k posouzení Ústavnímu soudu.

[24] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že orgány sociálního zabezpečení žalovaného jsou v posuzované 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, příslušnému správci daně. Žalovaný vyslovil při přijímání novely zákona o daních z příjmů se zdaněním výsluhových náležitostí nesouhlas, stejně jako při další novele uvedeného zákona. Je však povinen respektovat platný zákon a postupovat podle něj.

pokračování

[25] Odkaz na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Bucheň versus Česká republika* považuje za nepřipadný, neboť na věc nedopadá. V dané věci bylo hodnoceno nestejně postavení propuštěných vojáků s tím, že úsilí při hledání zaměstnání není důvodem k ospravedlnění rozdílů mezi osobami nacházejícími se v obdobných situacích. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud 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.). Soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[27] Soud se nejprve zabýval nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, kterou stěžovatel namítl zcela v obecné rovině. Vlastní přezkum rozhodnutí městského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Z obsahu rozsudku je zřejmé, že městský soud se s řádně uplatněnými žalobními námítkami vypořádal a své závěry srozumitelným způsobem odůvodnil. Skutečnost, že se neztotožnil s argumentací stěžovatele, nečiní jeho závěry nepřezkoumatelnými.

[29] Argumentací vznesenou stěžovatelem 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.“), 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 odchylovat a z citovaných rozsudků ve svém odůvodnění vychází, neboť tyto závěry byly jednak aprobovány Ústavním soudem a dále neshledal ani žádné další argumenty stěžovatele za takové, které by byly schopné dosavadní závěry zvrátit.

[30] Stěžovatel považuje výsluhový příspěvek za zvláštní nárokovou dávku vznikající z veřejnoprávního vztahu jako zvýšené ocenění ze strany státu za službu vojáků. Na tento již přijatý závazek nelze rezignovat, a proto mj. považuje aplikaci sporného zákona za protiústavní.

[31] Konstrukce neměnného nároku, vznikajícího již vstupem do služebního poměru vojáka z povolání není udržitelná. Taková konstrukce veřejnoprávních vztahů by 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.

[32] Ostatně i sám zákon o služebním poměru výsluhové náležitosti oproti původnímu právnímu stavu měnil, na což zákonodárce reagoval v § 165 zákona o vojácích z povolání,

kteřý 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 o vojácích z povolání. Zákodárce 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.

[33] Soud neshledal ani namítané porušení čl. 11 odst. 5 Listiny. Tento článek co do svého účelu představuje 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. Zákodárce 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.).

[34] Zákodárce 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 zdaňován 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, senátorů, 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 daněny úplně stejně jako příjmy všech ostatních obyvatel České republiky“.*

[35] Výše 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 nesytemové daňové výhody, 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 %“.*

[36] Ve skutečnosti, že zákonodárce do budoucna odňal určité skupině obyvatel dosavadní nesytemovou výhodu, spočívající v osvobození výsluhových náležitostí od daně, nelze spatřovat protiústavnost. Platí, že se úprava „zdaňování“ posuzovaných příjmů vztahuje na všechny poživatelé 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. S městským soudem lze souhlasit i v tom, že 15% srážková daň postihující výsluhový příspěvek není daní mající konfiskační dopady, a nemohla se proto dotknout samotné majetkové podstaty stěžovatele.

pokračování

[37] 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 nálezu 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 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 nesplňuje-li příslušná osoba nově upravené podmínky pro přiznání výsluhového příspěvku nebo splňuje-li podmínky pro přiznání příspěvku v nižší částce, snižší se ode dne účinnosti zákona tento příspěvek na vyšší 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 nálezu Ústavního soudu, nelze přehlížet to, že Ústavní soud, i pokud jde o výsluhové příspěvky, nepravou retroaktivitu připustil.

[38] K poukazu stěžovatele na porušení zásady legitimního očekávání soud připomíná, že stěžovateli tento příspěvek nebyl odňat, nadále mu náleží a je mu vyplácen. Legitimní očekávání se 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. Výsluhový příspěvek se přiznává a vyplácí z rozpočtových prostředků, tedy z peněz daňových poplatníků. Stěžovatel ani ostatní dotčené subjekty nemohli spoléhat na to, že postupem času zákonodárce výši vypláceného 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.

[39] Soud nezpochybňuje, 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.*) Majetek, i ve smyslu majetkových práv, tedy nepochybně může být zdanění podroben, aniž by tato okolnost sama o sobě měla znamenat porušení Listiny.

[40] Stěžovatel se mýlí i v tom, že výsluhový příspěvek je zvláštní výdajovou dávkou, která nemá charakter příjmu, a proto nepodléhá zdanění. Zákon o daních z příjmu 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. 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 (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.

[41] 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.

[42] 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. 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, když tyto platby jsou řešeny zcela odlišnými právními předpisy, které v průběhu času podléhají změnám.

[43] Nejvyšší správní soud nenalezl žádný racionální důvod, pro který by měl v projednávané věci do pravomoci zákonodárce prostřednictvím předložení namítané právní úpravy Ústavnímu soudu zasahovat. Výše uvedené závěry již potvrdil také Ústavní soud např. v usnesení ze dne 1. 6. 2015, sp. zn. I. ÚS 4069/14, kterým byla zamítnuta ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 As 157/2014 (rozsudek J.T.).

[44] Ke stěžovatelem namítanému neústavnímu přijetí sporného zákona Ústavní soud v tomto usnesení odkázal na náleze ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (N 102/65 SbNU 367; 220/2012 Sb.), v němž konstatoval, že „[d]erogační pravomoc Ústavního soudu nenastupuje automaticky (objektivně) při jakýchkoliv pochybnostech o důvodnosti stavu legislativní nouze, vybrž toliko za situace, kdy je materiálně dotčeno jádro demokratické parlamentní diskuse, což lze posuzovat toliko v relaci k postojům samotných aktérů parlamentní (sněmovní) rozpravy.“

*V tomto nálezu Ústavní soud neshledal, že by zákon č. 346/2010 Sb. byl neústavní z důvodu jeho přijetí ve stavu legislativní nouze. Zásadním argumentem předloženým v ústavní stížnosti je především odkaz na náleze sp. zn. Pl. ÚS 53/10, z něhož dle mínění stěžovatele plyne, že i na zdanění výsluhového příspěvku je třeba nahlížet jako na retroaktivní snížení, nikoliv do budoucnosti zavedenou daň. ...Za zásadní tedy Ústavní soud považuje, zda jde o zpětné zdanění či snížení již vniklého individualizovaného nároku (práva na výplatu konkrétní částky), nebo ne. Jak Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ostatně výslovně uvedl: „[n]apadený 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.“ Z tohoto ohledu tak není významné, zda jde z formálního i materiálního pohledu o daň, nebo snížení příspěvku, ale zda rozhodné právní normy skutečně působí zpětně do minulosti. To lze dokumentovat na tom, že Ústavní soud v tomto nálezu dospěl k závěru o neústavnosti zdanění (snížení) státní podpory stavebního spoření pro rok 2010, kdy účastníkům stavebního spoření již vnikl individualizovaný nárok na výplatu příspěvku. Snížení státní podpory po roce 2010, tedy období, kdy individualizovaný nárok ještě nevznikl, však Ústavní soud za neústavní nepovažoval. 12. Ústavní soud proto hodnotil, zda se Nejvyšší správní soud dostatečně vypořádal s případným snížením již individualizovaného nároku stěžovatele na výplatu výsluhového příspěvku. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud srozumitelně a přesvědčivě vysvětlil, že je rozdíl*



pokračování

*mezi vznikem samotného nároku na výsluhový příspěvek a jeho konstrukcí podle 132 až 137 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, a vznikem individualizovaného nároku na výplatu tohoto příspěvku. Stejně tak Nejvyšší správní soud vysvětlil, že zdanění zavedené zákonem č. 346/2010 Sb. se uplatní do budoucnosti, nikoli na již vzniklé individualizované nároky stěžovatele.*

[45] Ústavní soud v tomto usnesení také aproboval závěr, že obecně nelze očekávat, že výše plnění ze sociálního systému zůstane neměnná. Legitimní očekávání se může vztahovat pouze k majetku, u něž lze důvodně 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.

[46] Ke shora uvedeným závěrům se Ústavní soud přihlásil i v usnesení ze dne 5. 8. 2015, sp. zn. I. ÚS 1815/15, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 307/2014 (rozsudek V.K.), spojená s návrhem na zrušení ustanovení čl. I bodu č. 6 a bodu č. 92 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. Ústavní soud poukázal mj. na zamítavý nálezn ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95 (č. 107/1996 Sb.), ve kterém konstatoval, že výsluhový příspěvek je „součástí systému dávek sociálního charakteru souvisejících s ukončením služebního poměru“. Tento zamítavý nálezn pak potvrdil poměrně vysokou míru diskrece zákonodárce, neboť aproboval dokonce i to, že tento výsluhový příspěvek určité skupině osob odebral.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[47] 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 Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[48] 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 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 3. září 2015

JUDr. Barbara Pořízková  
předsedkyně senátu