



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **V. K.**, zastoupen Doc. JUDr. Karlem Klímou, CSc., advokátem se sídlem v Praze 1, Hradčanské nám. 12, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 11. 2011, č. j. 10873/11-1100-106157,

t a k t o:

- I. Návrh na přerušení řízení se zamítá.**
- II. Žaloba se zamítá.**
- III. Žalobce je povinen zaplatit žalovanému náhradu nákladů řízení ve výši 1.135 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se včas podanou žalobou dne 17. 1. 2012 domáhal u Městského soudu v Praze zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 11. 2011, č. j. 10873/11-1100-106157, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí o stížnosti na postup plátce daně, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 4 dne 2. 5. 2011, č. j. 205712/11/004512106936, a odvoláním napadené rozhodnutí potvrzeno.

Finanční úřad pro Prahu 4 (dále též „správce daně“) ve svém rozhodnutí ze dne 2. 5. 2011 stížnost na postup plátce daně podle § 237 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl s tím, že dne 1. 1. 2011 došlo v souvislosti s novelou ustanovení § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ke zdanění

výsluhového příspěvku 15% daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby. Byl-li tedy přiznaný výsluhový příspěvek ve výši 11.646 Kč vyplacen po sražení 15% daně vybrané srážkou podle zvláštní sazby ve výši 9.900 Kč, pak Odbor sociálního zabezpečení Ministerstva vnitra ČR (dále jen „plátce daně“) postupoval správně. Vzhledem k tomu, že plátce postupoval při zdanění výsluhového příspěvku zákonem stanoveným způsobem, byla stížnost žalobce ze dne 9.4.2011 zamítnuta.

O odvolání žalobce rozhodovalo podle tehdejší právní úpravy Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „FR“), které rozhodnutím ze dne 14. 11. 2011, č. j. 10873/11-1100-106157, odvolání zamítlo a prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 2. 5. 2011, č. j. 205712/11/004512106936, potvrdilo.

K odvolacím námitkám FR poukázalo na zásadu zákonnosti, obsaženou v ust. § 5 odst. 1 daňového řádu, podle které lze daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Ustanovení odstavce 2 konkretizuje pro správce daně ústavní zásadu enumerativnosti státních pretenzí, legální licence a zákaz libovůle, správce daně může tedy činit pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje nebo umožňuje dovolit. V odstavci 3 je založen princip šetření práv osob, vůči němuž směřují pravomoci správce daně. Porušení této poslední zásady ze strany správce daně žalobce namítal. Nicméně odvolací orgán dospěl k závěru, že daň nebyla uložena mimo zákon, že správce daně nevybočil ze svých zákonných pravomocí, jež by vedly k porušení ustanovení § 5 odst. 2 daňového řádu, a že v daném řízení byla šetřena práva žalobce.

FR dále uvedlo, že § 102 daňového řádu předepisuje náležitosti, které musí obsahovat rozhodnutí správce daně, aby bylo účinné. V řízení o stížnosti na postup správce daně podle § 237 odst. 4 daňového řádu mohou nastat dvě situace:

- správce daně přezkoumáním stížnosti shledá pochyby poplatníka důvodnými nebo částečně důvodnými, rozhodne tak, že stížnosti vyhoví nebo částečně vyhoví a současně uloží plátcovi daně zjednat nápravu ve stanovené lhůtě,
- správce daně přezkoumáním stížnosti shledá postup plátce daně bezvadným a pochybnosti poplatníka nedůvodnými, rozhodne tak, že stížnost zamítne.

V daném případě postupoval plátce daně správně, plně v souladu s novelizovaným zákonem o daních z příjmu, účinným ode dne 1. 1. 2011, jímž došlo ke zdanění výsluhového příspěvku 15% daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby. Zákon 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 též „novela“), je platný a účinný právní předpis. Odvolací orgán neshledal vady prvoinstančního rozhodnutí správce o stížnosti na postup plátce daně daně a považoval je za správné i po formální stránce.

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí z důvodu zkrácení na svých právech. Uváděl, že nárok na příspěvek za službu, resp. výsluhový příspěvek, je nedílnou součástí služebního poměru, a že není ani náhradou mzdy, ani jinou dávkou sociálního zabezpečení. K tomu poukázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 288/04 a sp. zn. Pl. ÚS 22/1992.

Žalobce se dovolával principu právní jistoty a z toho vyplývajícího zákazu retroaktivity právních norem, principu ochrany nabytých práv příjemců výsluhového příspěvku, jakož i principu legitimního očekávání a principu proporcionality, které měly být v dané věci porušeny.

Žalobce tvrdil, že zákonem č. 346/2010 Sb. došlo k nepřímé novelizaci zákona č. 361/2003 Sb., potažmo zákona č. 186/1992 Sb., o služebním poměru příslušníků Policie České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o služebním poměru“), která je však povahou těchto zákonů, jak v době, kdy bylo rozhodováno o přiznání příspěvku, tak i v současném znění, vyloučena.

Žalobce namítal porušení Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a dovolával se v této souvislosti rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“), č. 36541/97 ve věci *Bucheň v. ČR*.

Žalobce dále žádal, aby soud otázku protiústavnosti shora citovaných zákonných ustanovení předložil Ústavnímu soudu ČR s návrhem na zrušení bodu 6 a bodu 92 novely pro rozpor s ústavním pořádkem ČR, a za tím účelem řízení o žalobě podle § 48 odst. 1 písm. a) s.ř.s. přerušil. Tím, že rozhodnutí správce daně a FŘ preferuje kogentní ustanovení novely, vzniká otázka legislativního dopadu zákona o daních z příjmů na skupinu obyvatelstva s dopadem na porušení ústavních práv a svobod. Dochází ke kolizi dvou zákonů, tj. zákona o služebním poměru a zákona o daních z příjmů. Při aplikaci novely bylo omezeno právo nabyté rozhodnutím o výsluhovém příspěvku. Realizací novely byl naplněn rozpor novely s ústavním pořádkem ČR, spočívající v porušení čl. 1 odst. 1, čl. 11 odst. 1 Ústavy ČR a zásad právního státu, zejména zákonodárnou svévolí, porušením právní jistoty občanů, svévolnou změnou charakteru institutu hmotného práva, porušením důvěry v legalitu tzv. legitimního očekávání, porušením důvěry v legalitu jako takovou, rozšiřováním za pomoci zdanění taxativně stanovených podmínek pro přiznání výsluhových náležitostí na právní poměry již předtím určené, zásahem do nabytého vlastnického práva nebyla ošetřena podstata a smysl základního práva podle čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (dále jen *Listina*), tedy práva vlastnického, došlo k porušení zásady úcty k právům a svobodám člověka a občana.

Žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uváděl obdobně jako v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a navrhl žalobu zamítnout.

Při ústním jednání účastníci setrvali na svých na svých stanoviscích.

Právní zástupce žalobce uvedl, že je si vědom, že byla na úrovni Městského soudu v Praze vydána řada jiných rozhodnutí ohledně jiných občanů - vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů, pobírajících podle zvláštních právních předpisů výsluhový příspěvek. Respektoval závěr, uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci č. j. 4 Ads 65/2013-23 a v usnesení Ústavního soudu České republiky ve věci sp. zn. I ÚS 3436/13, podle nichž se jedná o nepravou retroaktivitu. Namítal, že Ústavní soud zohledňuje politické rozhodnutí zákonodárce. Zákonodárná svévole je kultivována a prohlubována časem a vnáší akceleraci do ústavního principu právní jistoty tím, že se výhody, poskytnuté občanovi za splnění podmínek výkonu služebního poměru zásahem státu, omezují. Namítal, že Nejvyšší správní soud ani Ústavní soud ve svých rozhodnutích neřeší rozpor s Evropskou úmluvou o lidských právech a základních svobodách. Poukázal na rozhodnutí ESLP *Bucheň v. Česká republika*, kde šlo také o výsluhy a bylo rozhodnuto tak, že jde o porušení legitimního očekávání majetku, a to ve vztahu k dodatkovému protokolu č. 1, bod 1), který se týká ochrany majetku. Žalobce měl za to, že tak byly porušeny zásady právního státu-právo na legitimní očekávání a důvěra v legalitu. Zásadní poškození legitimního očekávání má precedenční charakter v tom, že může dojít k demotivaci uchazečů o jakoukoli státní službu tohoto charakteru. Uvedené se potencionálně týká i záchranných sborů, nejen armády a policie. Soud by měl mít odvahu předložit věc k posouzení Ústavnímu soudu. Žalobce se dovolával nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10.

Žalovaný argumentoval obdobně jako v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

Soud neprovedl důkazy navržené žalobcem v podané žalobě, neboť jsou součástí spisového materiálu, který si soud k provedení přezkumu zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí od žalovaného vyžádal a z něhož při svém rozhodování vychází.

Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí podle § 75 s.ř.s., a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Podle § 237 odst. 3,4 daňového řádu nesouhlasí-li poplatník s postupem plátce daně, může podat stížnost na postup plátce daně správci daně, který je tomuto plátcovi daně místně příslušný, a to do 30 dnů ode dne, kdy poplatník obdržel od plátce daně vysvětlení. Nesplní-li plátce daně svoji povinnost podle odstavce 2, je poplatník oprávněn podat takovou stížnost správci daně do 60 dnů ode dne, kdy měl plátce daně podat poplatníkovi vysvětlení. (4) V řízení o stížnosti na postup plátce daně se použije obdobně § 111 odst. 5 a § 112. Správce daně o stížnosti rozhodne tak, že stížnosti vyhoví nebo částečně vyhoví a současně uloží plátcovi daně zjednat nápravu ve stanovené lhůtě anebo stížnost zamítne. Rozhodnutí o stížnosti se oznamuje poplatníkovi i plátcovi daně.

Podle ust. § 116 odst.1 písm.c) téhož zákona odvolací orgán odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

Podle § 4 odst. 1 písm. o) zákona o daních z příjmů, ve znění platném do 31. 12. 2010, od daně jsou osvobozeny výsluhové náležitosti a přídavek na bydlení u vojáků z povolání a výsluhové nároky u příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů,

Podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, ve znění platném od 1. 1. 2011, zvláštní sazba daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 stanoveno jinak, činí 15 %, a to z výsluhového příspěvku a odbytného u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů.

Soud předně uvádí, že nepřisvědčil námitce protiústavnosti novely zákona o daních z příjmů a návrhu žalobce na přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení ustanovení bodu 6 zákona č. 346/2010 Sb. a bodu 92 zákona č. 346/2010 Sb., jímž se v § 36 odst. 2 na konci písmene u) tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno v), které zní: „v) z výsluhového příspěvku a odbytného u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů.“. Nevyhovění návrhu žalobce není „věc odvahy předložit věc Ústavnímu soudu“, jak zástupce žalobce při ústním jednání tvrdil, ale věc odlišného právního názoru, kdy soud neshledal důvody pro to, aby se odchýlil od judikatury, kterou opakovaně zastává, a která je ostatně ve shodě s právními závěry Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Prvně se otázkou zdanění výsluhového příspěvku vojáka z povolání zabýval zdejší soud v rozsudku ze dne 30.5.2013, č.j. 10 Ad 11/2011-35-38. V něm dospěl k závěru, že „nejde o zapovězenou retroaktivitu pravou, ale o přípustnou formu nepravé retroaktivity, která nenarušuje důvěru v právo a právní jistotu. V případě tzv. nepravé retroaktivity jde o institut,

jehož cílem je zabezpečit žádoucí „pružnou kontinuitu právního řádu“. Vzhledem k tomu, že nové právní normy zpravidla nevznikají v „prostoru právem dosud nevyplněném“, nýbrž naopak téměř vždy příslušné právní normy mění či nahrazují obdobné právní normy předchozí, bývá přijímáním nové právní úpravy nastolován problém kontinuity právní úpravy. Den nabytí účinnosti nové právní normy, která nahradila normu předchozí, je tedy i časovým rozmezím, kdy se právně upravené skutečnosti a vztahy (rozumí se trvající skutečnosti a vztahy) dostávají z režimu jedné právní normy do režimu jiné právní normy. Tato skutečnost souvisí s trváním, resp. přetrváváním práva. Ve společnosti ovládané právem logicky existují vždy právní vztahy, které vznikly za práva starého a přetrvávají i za práva nového. V daném případě je onou novou právní úpravou zákon č. 346/2010 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011 a který ze zákona o daních z příjmu v ust. § 4 odst. 1 písm. o), který vypočítává příjmy osvobozené od daně, vypustil mj. výsluhové náležitosti vojáků z povolání, a v ust. § 36 odst. 2 písm. v) stanovil, že podléhají patnáctiprocentní sazbě daně. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že nárok na všechny měsíční splátky výsluhového příspěvku mu vznikl již ke dni skončení jeho služebního poměru – tak tomu není a být nemůže. Výše výsluhového příspěvku je v čase proměnlivá, což dokládá i případ žalobce, kterému byl výsluhový příspěvek pravidelně valorizován (zvyšován) a dnem, kdy začal pobírat starobní důchod, mu byl naopak výsluhový příspěvek snížen na výši rozdílu mezi přiznaným starobním důchodem a výsluhovým příspěvkem. Jednotlivé splátky výsluhového příspěvku se přitom stávají splatnými podle § 3 odst. 1 vyhlášky č. 268/1999 Sb. k jedenáctému dni každého kalendářního měsíce. Zdanění tedy nemohou podléhat výsluhové příspěvky, na jejichž výplatu žalobci vznikl nárok do konce roku 2010, kdy byly výsluhové náležitosti od daně osvobozeny (přičemž nic takového se nestalo), pokud je však na dávku za leden 2011, na niž žalobci vznikl nárok až ke dni 11. 1. 2011, aplikováno znění zákona o daních z příjmů účinné od 1. 1. 2011, nejde o retroaktivitu a takový postup není v rozporu s ústavním pořádkem“.

Tento názor potvrdil k podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29.8.2013, č.j. 4 Ads 65/2013-23. Podle stanoviska Nejvyššího správního soudu novelizací zákona o daních z příjmů nebylo zdanění výsluhového prostředku provedeno zpětně ale do budoucna.

V citovaných rozhodnutích došly správní soudy k závěru, že se legitimní očekávání žalobce může vztahovat jenom na přiznání výsluhového příspěvku. Jeho výše však není neměnná. Otázka zdanění určitých příjmů a jeho rozsahu je výhradně politickou záležitostí. Také Ústavní soud v nálezu ze dne 21.4.2009, sp.zn. Pl. ÚS 29/08 vyslovil, že „... *nebude svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nahrazovat 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.*“

Soud má ve shodě se závěry NSS v rozsudku č.j. 4 Ads 65/2013-23 za to, že zavedení daně se sazbou 15 % rozhodně nedosahuje takové intenzity, aby bylo možné hovořit o tzv. rdousícím efektu zmíněném v naposledy citovaném nálezu Ústavního soudu. Soudům proto nepřísluší hodnotit správnost či oprávněnost rozhodnutí zákonodárce takovouto daň z výsluhových příspěvků a odbytného závěst.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Ads 65/2013 – 23, jakož i rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 10 Ad 11/2011 – 35, byly napadeny ústavní stížností, která byla usnesením Ústavního soudu dne 18. listopadu 2013, I. ÚS 3436/13, odmítnuta jako zjevně neopodstatněná. Ústavní soud konstatoval, že „*k porušení základních práv stěžovatele*

napadenými rozhodnutími nedošlo. Obecné soudy postupovaly v souladu se zákonem i ústavním pořádkem a své stanovisko stěžovateli řádně objasnily“.

K poukazu žalobce na porušení v žalobě citovaných článků Ústavy ČR a Listiny soud zdůrazňuje, že žalobci nebyl výsluhový příspěvek odňat, nadále mu náleží a je mu vyplácen. Jeho výše není ze zákona fixována k datu zániku služebního poměru, ale vyvíjí se vlivem valorizací. Otázka zdanění určitých příjmů a jeho rozsahu je výhradně politickou záležitostí. Pokud stát přistoupil k jeho zdanění do budoucna, postupoval v souladu s nálezem Ústavního soudu 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, sníží se ode dne účinnosti zákona tento příspěvek na výši odpovídající zápočtu doby zaměstnání nebo se jeho výplata zastaví. Zákon tedy zcela jednoznačně stanoví svou účinnost do budoucna a je z tohoto hlediska v souladu s ústavním pořádkem České republiky.“

Ve shodě se žalovaným soud dále uvádí, že vlastnické právo lze omezit například uložením daně. Podle čl. 11 odst. 5 Listiny je možno daně a poplatky ukládat jen na základě zákona, čímž je vyjádřeno ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva přijetím daňového zákona. Co bude učiněno předmětem daně, jakou formou bude zdaňováno a v jaké výši bude daň stanovena, určuje politická reprezentace s ohledem na rozpočtovou politiku státu. Zákon č. 346/2010 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů, s účinností od 1.1.2011 zrušil osvobození výsluhových nároků u příslušníků bezpečnostních sborů. Ústavou předepsaným způsobem, tj. na základě zákona, byl bývalým příslušníkům bezpečnostních sborů zdaněn výsluhový příspěvek, čímž bylo legitimně omezeno jejich vlastnické právo. Zásah do vlastnických práv uvalením daně z přírůstku majetku je protiústavní jen tehdy, když má, mimo jiné, konfiskační dopady. Znamená to, že daň nesmí majetkové poměry dotčeného subjektu změnit tak, že by došlo ke „zmaření samé podstaty majetku“ poplatníka (nález sp.zn. Pl.ÚS 3/02, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.). V daném případě 15% daň z příjmů fyzických osob je daní v obvyklé výši, jež je běžně ukládána u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, z podnikání, z kapitálového majetku, z pronájmu i z ostatních příjmů.

Mezi základní ústavní principy patří princip důvěry občana v právo. Novelou zákona o daních z příjmů bylo jasně a jednoznačně s účinností od 1.1.2011 zrušeno osvobození výsluhových příspěvků. Doposud přiznávané osvobození od daně bylo zákonodárnou mocí bez výjimky odstraněno. Znamená to, že každá výplata výsluhového příspěvku od 1.1.2011 kterémukoliv vojáku z povolání nebo příslušníku bezpečnostního sboru byla podrobena zdanění daní z příjmů. A stejně tak tomu bylo i v případě žalobce. Ze strany správce daně ani žalovaného tak nedošlo k nejednoznačné nebo nepředvídatelné interpretaci zákona, která by otřásla důvěrou občana v právo, popřípadě porušila princip právní jistoty.

K základním principům právního státu patří i zásada předvídatelnosti zákona, srozumitelnosti a vnitřní bezrozpornosti. Pokud podle zákona o daních z příjmů ve znění do 31.12.2010 byly výsluhové nároky předmětem daně, avšak patřily ke skupině výjimek, tzn. byly od daně osvobozeny, odstranění takové výjimky novelizací tohoto zákona zasáhlo pouze oblast daňového procesu a zdaňování. Nárok na výsluhový příspěvek, jež byl žalobci přiznán podle zákona o služebním poměru, nebyl novelou zákona o daních z příjmů dotčen. Nedošlo tak k nežádoucímu zásahu do materie jiného zákona, jež by přivodilo vybočení z této základní zásady právního státu.

K zákazu retroaktivity se soud vyjádřil shora. S přípustností nepravé retroaktivity však úzce souvisí i další namítané porušení, a sice zásady legitimního očekávání majetkového zájmu. V projednávané věci nebylo zdaněním výsluhového příspěvku ovlivněno dosažení užívání vlastnického práva nebo znemožnění uplatnění výsluhových nároků podle zákona o služebním poměru. Nárok na výplatu výsluhového příspěvku při splnění podmínek zákona o služebním poměru zůstává i po novelizaci zákona o daních z příjmů zachován, a nezasahuje proto legitimní očekávání žalobce k dosažení jeho vlastnická práva.

Omezení vlastnického práva uložením daně je dle čl. 11 odst. 5 Listiny dáno zákonodárnému sboru. Pokud zákonodárce přijetím zákona o daních z příjmů určité příjmy v daném čase zamýšlel od daně osvobodit, může v rámci svých pravomocí své rozhodnutí změnit, a to pouze změnou zákona. Žalobce jako uživatel doposud osvobozovaného příjmu nemůže bez dalšího dovozovat neměnnost takové právní úpravy, tedy domáhat se nadále osvobození od daně s odkazem na ochranu dobré víry v nabytá práva.

Soud proto návrh na přerušení řízení zamítl.

K věci samé soud poukazuje na výše citované ust. § 237 odst. 3,4 daňového řádu a ust. § 116 odst. 1 písm.c) téhož zákona. Obecně lze uvést, že stížnost na postup plátce daně je specifickým nástrojem v případě, kdy má poplatník pochybnost o tom, zda plátce daně provedl správně srážku, či jinou formu vybrání daně z jeho zdanitelných příjmů. Stížnost má charakter návrhu, kterým je zahájeno řízení o stížnosti na postup plátce daně. Správce daně po přezkoumání stížnosti poplatníka na postup plátce daně vydá rozhodnutí s odůvodněním, které doručí, jak poplatníkovi, tak plátcovi daně. Oba příjemci rozhodnutí mohou rozhodnutí napadnout odvoláním. Stížnost na postup plátce daně je tak obranou poplatníka jako příjemce zdanitelného příjmu proti chybnému nebo nezákonnému postupu plátce daně při srážce a výběru daně. Dává mu jistotu ochrany prostřednictvím správce daně zajistit nápravu v případě porušování pravidel při zdaňování jeho příjmu. V řízení o stížnosti je věcí správce daně a následně odvolacího orgánu posouzení důvodnosti pochybností poplatníka, tedy, zda se plátce daně při srážce a vybrání daně z příjmů poplatníka neodchýlil od zákonem předepsaných pravidel, tzn. zejména daňového řádu a zákona o daních z příjmů, které práva a povinnosti daňových subjektů (plátců daně a poplatníků) v daňovém řízení při zdaňování příjmů fyzických a právnických osob upravují.

V projednávané věci dospěl správce daně po prošetření stížnosti žalobce k závěru, že stížnostní námitky nejsou důvodné, neboť neshledal nesoulad mezi zákonem o daních z příjmů a zákonem o služebním poměru, a stížnost zamítl. V odůvodnění rozhodnutí odkázal na novelu zákona o daních z příjmů s tím, že plátce daně postupoval předepsaným zákonným způsobem.

K odvolání žalobce plátce daně na výzvu správce daně setrval na svém stanovisku, odkázal na platné znění zákona o daních z příjmů a stanovisko Ministerstva financí s tím, že plnil své povinnosti srazit a odvést daň při výplatě výsluhového příspěvku.

Žalovaný posoudil odvolací námitky a namítané porušení zásad správy daní podle ust. § 5 daňového řádu, vad rozhodnutí správce daně, tvrzené nepřesvědčivé odůvodnění,

odlišnost zdanění jako ostatního příjmu a pochybení neshledal, odvolání proto zamítl. Oba správní orgány vycházely při posouzení z rozhodného znění zákona o daních z příjmů, neboť novelizací tohoto zákona zákonem č. 346/2010 Sb. bylo od 1.1.2011 zrušeno osvobození výsluhových náležitostí a přídavků na bydlení u vojáků z povolání a výsluhových nároků u příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů. Zároveň byl doplněn odstavec 9 v ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů, kdy ostatními zdanitelnými příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, jsou výsluhové příspěvky a odbytné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů, kterým je rozuměn mimo jiné i zákon o služebním poměru, podle kterého žalobci vznikl a byl přiznán výsluhový nárok. V důsledku této novelizace vznikla podle ust. § 233 odst. 1 daňového řádu plátcí daně povinnost srazit a odvést z výsluhových příspěvků vyplácených od 1.1.2011 15% daň podle ust. § 36 odst. 2 písm. v) a ust. § 38d zákona o daních z příjmů. Plátce daně tak postupoval v souladu se zákonem. Správce daně a žalovaný proto nemohli o stížnosti, resp. o odvolání, žalobce rozhodnout jinak. Žalovaný k odvolání žalobce rozhodnutí správce daně přezkoumal, zabýval se jednotlivými odvolacími námitkami a dospěl k závěru, že uložená daň má zákonný podklad. Soud se s jeho posouzením shoduje. Námitku žalobce brojící proti nezákonným závěrům správce daně a žalovaného proto neshledal opodstaněnou.

Pokud žalobce poukazoval na nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 288/04 soud k tomu uvádí, že mezi účastníky není sporu o povaze výsluhového příspěvku, ale o jeho zdanění na základě novely zákona o daních z příjmů. V nálezu Ústavní soud judikoval: „*že v rámci výkladových metod směřujících k nalezení významu a smyslu zákona lze mimo jiné jako relevantní konstatovat i jeden z v dané věci použitých a rozhodujících interpretačních přístupů, totiž to, že "k porozumění zákonu je třeba porozumět, chorobě společnosti", kterou má zákon léčit" (Fuller, Lon L.: Morálka práva, OIKOYMENH, Praha, 1998, str. 81). Pokud se zákonodárny sbor rozhodl zastavit či krátit výplatu výsluhového příspěvku právě těm, kteří svojí morálně politickou spolehlivostí přispívali k potlačování lidských práv a demokratického systému, jde o osoby, stran jejichž působení se jedná o náplň činnosti, která je dostatečně zřetelná a jednoznačná, když bezpochyby ukazuje ve všech směrech rysy činnosti, která je po právu odsouzena demokratickou společností jako činnost výrazně podporující předchozí nedemokratický režim. Bylo by proto nemorální, aby z veřejných prostředků, na které přispívají všichni občané (i v minulosti perzekuováni), byly honorovány bývalé opory komunistického režimu. Zvýšená ocenění za mimořádně ztížené pracovní podmínky a různá osobní omezení nemohou být poskytována těm, jejichž činnost nesloužila veřejnému zájmu a veřejnému blahu, nýbrž potlačování lidských práv a demokratického systému. Přitom ustanovení zák. č. 34/1995 Sb. se nevztahují na všechny příslušníky bývalého SNB, SNV či vojáků bývalé ČSLA, ale pouze na některé funkce, a to na ty, jejichž činnost je neslučitelná s principy demokratického státu. Je-li právní norma konstruována tím způsobem, že z hlediska obsahu došlo k jejímu naplnění, tj. k nastoupení dispozice v jednom časovém okamžiku, pak reflexí uvedeného je ten důsledek, že tímto momentem založila své právní následky, které se poté již z povahy věci samé následným naplněním hypotetického předvěti nemohou uplatnit. Tato platná a účinná norma sice existuje i nadále, její způsobilost vyvolávat nově (konstitutivní) právní následky je však již vyčerpána. Posuzování případů takovýchto právních norem, jež je svojí povahou posuzováním retroaktivním, přesahuje pravomoc Ústavního soudu a plně náleží, s vědomím ústavních omezení, do pravomoci demokratického zákonodárce.*“

Předmětem nálezu byla otázka zastavení či krácení výsluhového příspěvku osob, které přispívaly k potlačování lidských práv a demokratického systému, a tak tomu žalobce není. Postup správních orgánů tedy nebyl v rozporu s tímto nálezem.

Nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 22/1992, na který žalobce rovněž upozornil, se soud již zabýval v důvodech uvedených shora, proto na závěry z něj učiněné pro stručnost odkazuje. Nad rámec uvedeného doplňuje: „Rovnost občanů před zákonem nebyla chápána jako abstraktní kategorie, ale vždy byla přičítána k určité právní normě, pojímána ve vzájemném poměru různých subjektů apod. Pokud bylo z rovnosti učiněno právo, je každý jednotlivec oprávněn, aby stát v mezích svých možností odstranil všechny faktické nerovnosti. Tato konstrukce však platí pouze tehdy, uvažujeme-li rovnost jako absolutní. Rovnost relativní, jak ji mají na mysli všechny moderní ústavy, požaduje pouze odstranění neodůvodněných rozdílů. Ani svrchovanost státu nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní, třeba by se tak stalo na základě zákona. Samotné uložení daňové povinnosti zákonem č. 578/91 Sb., o státním rozpočtu federace na rok 1992 a o změně daňových a některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, vymezeným kategoriím občanů, a to bez výjimek, nelze považovat za narušení či odnímání práva na hmotném zabezpečení ve stáří zajištěném čl. 30 odst. 1 Listiny. Speciální normy mohou pro určité obory stanovit zvláštní kritéria rovnosti, která ze všeobecného principu neplynou, protože aplikací zásady rovnosti nejsou stanoveny tak přesné meze, aby vylučovaly jakékoliv volné uvážení těch, kteří ji aplikují.“

K oblasti daňové pak Ústavní soud v nálezu uvedl, že „je třeba požadovat, aby zákonodárny orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii, a že v zásadě nelze vyloučit, aby zákonodárce stanovil diferencované daně podle zásady, že výkonnější subjekt bude odvádět vyšší daně. Není však možno postupovat opačně a více zatížit hospodářsky a sociálně slabší subjekty. Je to věcí státu, aby v zájmu zajištění svých funkcí rozhodl, že určité skupině poskytne méně výhod než jiné. Ani zde však nesmí postupovat libovolně. Pokud zákon určuje prospěch jedné skupiny a zároveň tím stanoví neúměrné povinnosti jiné, může se tak stát pouze na odvolání na veřejné hodnoty.“

Z namítaného nálezu Ústavního soudu je zřejmé, že zákonodárce může stanovit daně diferenciovaně. V nyní projednávané věci zákonodárce svůj postup dostatečně vysvětlil v důvodové zprávě k zákonu č. 346/2010 Sb.

Pokud se žalobce dále dovolával nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, soud neshledal jeho poukaz opodstatněným. V uvedeném nálezu se Ústavní soud zabýval ústavností zákona, jímž byly změněny účastníkům stavebního spoření podmínky, podle nichž uplynutím kalendářního roku vznikl za tento rok individualizovaný právní nárok na státní podporu podle zákona upravujícího stavební spoření, která se však zatím nestala jeho příjmem. Ve věci žalobce se tak závěry nálezu neužijí.

Žalobce se k tvrzení o porušení Úmluvy dovolával rozhodnutí ESLP ve věci *Bucheň v. Česká republika* (č. 36541/97), v níž ESLP dovodil, že i právo na výsluhový příspěvek je chráněno podle čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě. Podle stanoviska soudu je argumentace žalobce nepřijatelná, neboť ve věci *Bucheň v. Česká republika* ESLP posuzoval nestejné postavení propuštěných vojáků, tj. vojáků, kteří udělili souhlas s přidělením k obecnému soudu a vojáků, kteří tento souhlas neudělili. Toto rozhodnutí se tak týkalo skutkově jiné situace, neboť zákon č. 304/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 391/1991 Sb., o platových poměrech soudců, státních notářů, justičních a notářských čekatelů, ve znění zákonů č. 7/1993 Sb. a č. 236/1995 Sb., jehož ustanovení se vztahovala na daný případ, přímo stanovil, že pokud soudce vojenského soudu udělí souhlas s přidělením k určitému (obecnému) soudu, nepřísluší mu po dobu výkonu funkce soudce nárok na výplatu výsluhového příspěvku.

Ze všech shora uvedených důvodů soud neshledal postup žalovaného ani správce daně v rozporu s ustanoveními zákona o daních z příjmů, daňového řádu, služebním zákonem, Listinou ani s judikaturou správních soudů, Ústavního soudu a ESLP. Soud znovu připomíná závěr shora zmíněného usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3436/13, v němž se ztotožnil s důvody, které zdejší soud a Nejvyšší správní soud v obdobné věci uvedli.

Soud proto nedůvodnou žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný byl ve věci úspěšný, proto mu přísluší právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení proti neúspěšnému žalobci. Tyto náklady představují stravné pověřeného zaměstnance žalovaného ve výši 67,- Kč a cestovní náhradu ve výši 468,-Kč na přepravu pověřeného zaměstnance žalovaného k soudnímu jednání z Brna do Prahy a zpět (jízda autobusem Brno-Praha a zpět á 210,- Kč, celkem 420,- Kč, jízdné MHD á 24,- Kč, celkem 48,- Kč). Celkem tedy soud na nákladech řízení přiznal žalovanému částku 535,- Kč.

Nedůvodným soud shledal požadavek žalovaného, který s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 7.10.2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13 žádal, aby mu soud přiznal na nákladech řízení také paušální náhradu coby nákladů hotových výdajů za dva úkony po 300,- Kč (sepsání vyjádření k žalobě a účast u jednání) tj. 600,- Kč. Podle stanoviska soudu závěry citovaného nálezu na žalovaného, který v řízení vystupuje jako správní orgán státu, nedopadají. Ústavní soud v citovaném nálezu vycházel ze specifického účelu civilního procesu s tím, že se snažil vyřešit nerovné postavení „zejména chudých a právně nevzdělaných jednotlivců při uplatňování jejich práva na přístup k soudu“. Z toho je patrné, že ústavní soud řešil přiznání paušální náhrady za zcela jiných podmínek. Nelze totiž odhlédnout od toho, že žalovaný jako správní orgán disponující skupinou právních odborníků v řízení před správním soudem obhájí závěry svých vlastních rozhodnutí, tzn., že je ve zcela odlišném postavení než žalovaný v civilním řízení. V souladu s ustálenou soudní judikaturou soudy ve správním soudnictví nepřiznávají žalovaným správním orgánům právo na náhradu nákladů řízení ani v případě, kdy je správní orgán zastoupen advokátem, právě s ohledem na to, že obhajoba vlastního rozhodnutí je předmětem činnosti správního orgánu a přiznat náhradu nákladů by bylo možné pouze v případě, že by správní orgán prokázal, že mu vznikly náklady nad rámec jeho běžné činnosti. O to víc to platí uvedené pro vztah k požadavku úhrady u paušální náhrady.

P o u č e n í:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 21. října 2014

**JUDr. Ivanka Havlíková v.r.
předsedkyně senátu**

**za správnost vyhotovení:
Simona Štěpinová**