



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci žalobce: **Ing. R. K.**, proti žalovanému: **Ministerstvo obrany**, se sídlem Praha 6, Tychonova 221/1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31.3.2011, č.j. 421/3-1086-2/2001-7542

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl jeho námitky a potvrdil rozhodnutí Vojenského úřadu sociálního zabezpečení (dále jen „VÚSZ“) sp. zn. 253498/VP-9/13 ze dne 10.2.2011 (dále jen „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“). Tímto rozhodnutím byl žalobci od 1.1.2011 upraven výsluhový příspěvek na částku 28.250,- 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 č. 221/1999 Sb.“) byl výsluhový příspěvek žalobce zvýšen o 541,- Kč (tj. o 1,95 % z 27.709,- Kč). Dále je ve výroku rozhodnutí správního orgánu I. stupně uvedeno, že výsluhový příspěvek od 1.1.2011 podléhá podle ustanovení § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, 15 % zvláštní sazby daně, která v případě žalobce činí 4.237,- Kč. Žalobci tak po zdanění od 1. ledna 2011 náleží k výplatě částka 24.013,- Kč měsíčně.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že proti části výroku rozhodnutí správního orgánu I. stupně, kde je uvedena daň z výsluhového příspěvku a částka náležející k výplatě od 1.1.2011, podal žalobce námitky, ve kterých poukázal na ustanovení

§ 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., s tím, že ke dni přiznání jeho výsluhového příspěvku (1.12.2008) byl výsluhový příspěvek od daně z příjmu osvobozen. Dle žalobce bylo zdaněním výsluhového příspěvku porušeno jeho zákonem garantované právo na vyplácení výsluhových náležitostí za podmínek platných ke dni zániku služebního poměru. Právní vztah mezi ním a Českou republikou byl uzavřen skončením služebního poměru ke dni 30.11.2008 a stát je od tohoto okamžiku ve věci služebního poměru výlučně v postavení povinného. Nemůže se tedy jednostranně vyvázat ze svých povinností cílenou změnou zákona a je povinen plnit své závazky z tohoto právního vztahu vzniklé, a to za podmínek platných ke dni 30.11.2008. Jakýkoliv jiný výklad by totiž státu umožňoval kdykoliv modifikovat své, v minulosti vzniklé závazky, a to pouze na základě své vlastní libovůle jednostranným aktem. Takový přístup by byl ve zřejmém rozporu s hodnotami, které chrání ústavní pořádek České republiky a rovněž i s jejími mezinárodními závazky. Žalobce požádal o doplacení dlužných částek výsluhového příspěvku za další měsíce včetně příslušenství a o to, aby do budoucna nebyl jeho výsluhový příspěvek neoprávněně snižován.

V námitkovém řízení žalovaný zjistil, že žalobce byl ze služebního poměru vojáka z povolání propuštěn dne 30.11.2008. Od 1.12.2008 mu byl rozhodnutím VÚSZ ze dne 19.12.2008 čj. 680524/0101/106/VP přiznán výsluhový příspěvek v částce 27.112,- Kč měsíčně, který byl následně v souladu s ustanovením § 137 zákona č. 221/1999 Sb., zvyšován stejným způsobem a ve stejných termínech jako procentní výměra důchodů, přičemž zvýšení výsluhového příspěvku činilo polovinu procentního zvýšení důchodů. Po všech těchto zvýšeních činil výsluhový příspěvek žalobce k 31.12.2010 celkem 27.709,- Kč. Dnem 1.1.2011 nabyl účinnosti 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. Ustanovením Části první, Čl. I, bodu 92. zákona č. 346/2010 Sb., se doplňuje § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kterým je upravena zvláštní sazba daně, a to odstavec 2 o písmeno v), podle kterého podléhá 15 % zvláštní sazbě daně výsluhový příspěvek a odbytné vojáků z povolání. Podle ust. § 38d odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., se daň vybírá srážkou z příjmů, kterou je povinen odvést její plátce. Podle odstavce 3 citovaného zákonného ustanovení je poté plátce daně povinen sraženou daň odvést místně příslušnému správci daně, a to do konce kalendářního měsíce, ve kterém byl povinen provést srážku daně. V souladu s výše uvedenými ustanoveními zákona č. 586/1992 Sb., byl VÚSZ jako plátce výsluhového příspěvku povinen provést od 1.1.2011 z vypláceného výsluhového příspěvku srážku 15 % daně, která v případě žalobce činí 4.237,-Kč. Po snížení o tuto zvláštní sazbu daně náleží žalobci od 1.1.2011 k výplatě výsluhový příspěvek v částce 24.013,- Kč měsíčně. O skutečnosti, že od 1.1.2011 podléhá výsluhový příspěvek srážkové dani, byl žalobce informován rozhodnutím VÚSZ sp.zn. 253498/VP-9/13 ze dne 10.2.2011. Orgán sociálního zabezpečení však tímto o dani nerozhoduje, neboť ve smyslu zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je pouze daňovým subjektem (plátcem daně), nikoliv správcem daně, který je oprávněn rozhodovat v daňovém řízení.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí nepřisvědčil ani námitce žalobce poukazující na ustanovení § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb. Smyslem tohoto zákonného ustanovení je dle žalovaného upravit postup pro situaci, kdy v průběhu platnosti zákona č. 221/1999 Sb. dojde jeho novelizacemi ke změnám v úpravě podmínek pro přiznání výsluhového příspěvku. Zákon proto obsahuje určující pravidlo pro to, za jakých podmínek v té které situaci výsluhový příspěvek náleží. Podmínkami platnými v době zániku služebního poměru jsou míněny základní zákonné podmínky, jejichž splnění je nezbytné pro vznik nároku na dávku. Neznamená to tedy, že pokud v době přiznání dávky byla tato od daně osvobozena a když později zákon stanoví, že od určitého data tato vyplácená dávka podléhá dani, bude tato dříve

přiznaná dávka nadále od daně osvobozena. Tentýž názor dle žalovaného zastává i Nejvyšší správní soud ČR, který se aplikací ustanovení § 143 odst. 10 (tehdy 9) zákona č. 221/1999 Sb., zabýval a v rozsudku sp. zn. 5 A 31/2001 ze dne 1.4.2004 konstatoval, že „*...Jeho normativní význam, jak lze dovodit ze zaměření a účelu dané úpravy, přitom souvisí s tím, že v průběhu platnosti zákona č. 221/1999 Sb. může jeho novelizacemi docházet mj. ke změnám v úpravě podmínek pro přiznání výsluhového příspěvku, a proto je třeba, aby zákonná úprava obsahovala určující pravidlo pro to, za jakých podmínek vždy v té které situaci (v době platnosti zákona č. 221/1999 Sb.) náleží výsluhový příspěvek.*“ Ustanovení § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., se tedy vztahuje pouze na nově přiznávané výsluhové náležitosti.

Žalovaný dále uvedl, že ze zákona č. 246/2010 Sb., jednoznačně vyplývá, že zákonodárce měl v úmyslu podrobit zdanění veškeré částky výsluhových příspěvků vyplacené po 1.1.2011. Ustanovení § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném od 1.1.2011, jednoznačně stanoví, že 15 % zvláštní sazby daně podléhá výsluhový příspěvek a odbytné vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů. Dodal, že rozhodnutím správního orgánu I. stupně se výsluhový příspěvek žalobci nesnížil. Orgán sociálního zabezpečení pouze realizuje rozhodnutí státu srážet z výsluhového příspěvku daň od 1.1.2011.

Žalobce v žalobě navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Namítl, že od 1.1.2011 se stát, zastoupený žalovaným, vyhýbá důslednému plnění svých povinností, které mu vůči žalobci v souvislosti s ukončením služebního poměru žalobce vznikly, a vyplácí žalobci výsluhový příspěvek pouze částečně, a to ve výši 24.013,- Kč měsíčně. Tímto postupem žalovaného je žalobce měsíčně krácen o částku 4.237,- Kč. V námitkách, které podal proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, žalobce vycházel ze skutečnosti, že výsluhový příspěvek, který mu byl přiznán ke dni 1.12.2008, nepodléhá srážkové dani ve výši 15 %, a to s ohledem na ustanovení § 143 odst. 9 (nyní odst. 10) zákona č. 221/1999 Sb., které je speciálním ustanovením vůči obecné úpravě obsažené v ustanovení § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ustanovení § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., jednoznačně uvádí, že „*Výsluhové náležitosti náleží za podmínek platných ke dni zániku služebního poměru vojáka.*“ Žalobcův služební poměr vojáka z povolání zanikl dnem 30.11.2008. Jednou z podmínek platných při zániku tohoto služebního poměru byla i skutečnost, že výsluhové náležitosti byly osvobozeny od daně z příjmů. Aplikace ustanovení § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů pouze na základě jeho prostého gramatického výkladu, bez použití výkladu historického, systematického a teleologického a posouzení dalších relevantních ustanovení právního řádu, konkrétně ustanovení § 143 odst. 10) zákona č. 221/1999 Sb., je dle názoru žalobce nepřijatelná a porušuje jeho zákonem garantované právo na vyplacení výsluhových náležitostí za podmínek platných ke dni zániku služebního poměru. Zrušení osvobození výsluhového příspěvku od daně z příjmů fyzických osob lze s ohledem na jiná platná a účinná ustanovení právního řádu aplikovat pouze na ty případy, kdy služební poměr zanikl po 1.1.2011.

Ustanovení § 143 odst. 10) zákona č. 221/1999 Sb., dle názoru žalobce zajišťuje materiálně realizaci ústavních principů právní jistoty a ochrany v minulosti nabytých majetkových práv. Právní vztah mezi žalobcem a Českou republikou ve věci služebního poměru vojáka z povolání byl uzavřen jeho skončením ke dni 30.11.2008 a stát je od tohoto okamžiku ve věci služebního poměru výlučně v postavení povinného. Je tedy povinen plnit své závazky z tohoto právního vztahu vzniklé, a to za podmínek platných k uvedenému dni.

Jakýkoliv jiný výklad by státu umožňoval kdykoliv modifikovat své, v minulosti vzniklé závazky, a to pouze na základě své vlastní libovůle jednostranným aktem. Takový přístup by byl ve zřejmém rozporu s hodnotami, které chrání ústavní pořádek České republiky, a rovněž i s jejími mezinárodními závazky.

Žalobce nesouhlasí s argumentací žalovaného obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný podle něj zcela pominul skutečnost, že zdanění výsluhového příspěvku bylo společně s některými dalšími zákony zavedeno způsobem, který Ústavní soud ČR označil již ve dvou svých nálezech za neústavní. V době rozhodnutí o námitkách již byl publikován nález sp. zn. Pl. ÚS 55/10 ze dne 14.3.2011 a ve stejné věci byl následně přijat nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19.4.2011. Výsluhový příspěvek žalobce je tak aktuálně zdaňován na základě neústavního legislativního postupu zákonodárce.

Žalobce dále argumentoval tím, že základem smyslem existence státu je zajištění bezpečnosti jeho obyvatelstva, vytvoření podmínek pro realizaci základních práv a svobod jednotlivce a zajištění předvídatelného právního prostředí v duchu základních principů materiálně pojatého právního státu. Plnění těchto funkcí státu není možné bez toho, aby určitá skupina obyvatel dobrovolně a dlouhodobě omezila některá svá práva a možnosti. V daném případě se jedná o příslušníky ozbrojených sil a bezpečnostních sborů, kteří v souladu s platnými zákony své dobrovolně převzaté povinnosti vůči společnosti splnili a očekávají, že i stát bude plnit své povinnosti, které mu z tohoto vztahu vznikly, a to předem stanoveným a předvídatelným způsobem, tj. za podmínek platných ke dni ukončení služebního poměru. V opačném případě by totiž nebyla podrobná zákonná úprava výsluhových nároků vůbec potřebná a postačovala by prostá věta, že stát vyplácí výsluhové náležitosti, podrobnosti stanoví nařízení vlády. Z důvodové zprávy k zákonu č. 221/1999 Sb., dle žalobce jasně vyplývá, že cílem tohoto zákona bylo přijetí transparentních, jednoznačných a předem předvídatelných pravidel. Služební poměr je svou podstatou veřejnoprávním smluvním vztahem mezi státem a fyzickou osobou. Vzniká akceptací žádosti podané na základě zveřejněných podmínek ve formě příslušného zákona. V daném případě dochází neústavním zavedením zdanění již přiznaného výsluhového příspěvku k zásahu do již nabytého majetkového práva na jeho výplatu ve stanovené výši. Je porušován ústavní princip právní jistoty a ochrany v minulosti nabytých práv. Při použití argumentu „ad absurdum“ by se stát mohl v případě potřeby kdykoliv zcela nebo zčásti vyvázat ze svých závazků prostou účelovou změnou právních norem. V daném případě stát neučinil nic jiného, než že modifikoval své v minulosti převzaté závazky postupem, který je v rozporu s ústavním pořádkem, jak již ve dvou nálezech konstatoval i Ústavní soud. V souladu s ústavním zákonem č. 110/1998 Sb., o bezpečnosti České republiky, ve znění pozdějších předpisů, je zajištění svrchovanosti a územní celistvosti České republiky, ochrana jejích demokratických základů a ochrana životů, zdraví a majetkových hodnot základní povinností státu. Bezpečnost České republiky zajišťují ozbrojené síly, ozbrojené bezpečnostní sbory, záchranné sbory a havarijní služby. Masovým a neústavním narušením právní jistoty osob, které se na plnění výše uvedené základní povinnosti státu podílely a další doposud podílejí, zpochybňuje stát svým materiálně neodůvodněným a právně pochybným postupem plnění své základní povinnosti. Příslušníci výše uvedených složek nemají do budoucnosti žádnou jistotu, zda a jak bude stát plnit své závazky vůči nim vzniklé. Důvodem tohoto postupu momentální politické většiny je dle mínění žalobce pouze populismus a skutečnost, že příslušníci ozbrojených sil a bezpečnostních sborů mají pouze omezené možnosti na obranu svých práv.

K uvedené otázce se dle žalobce vyjádřil i Evropský soud pro lidská práva v případě *Bucheň versus Česká republika* (rozsudek ze dne 22.11.2002, stížnost č. 36541/97), když

zamítl námitku vlády, že stát má kdykoliv právo stanovit podmínky pro přiznání výsluhového příspěvku. Závěrem žalobce navrhl, aby soud v dané věci zvážil postup podle článku 95 odst. 2 Ústavy.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že dle jeho přesvědčení žalobce nesprávně chápe a interpretuje ustanovení § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., které zní takto: „*Výsluhové náležitosti náleží za podmínek platných ke dni zániku služebního poměru vojáka*“. Zde uvedený pojem „náleží“ znamená pouze a jediné „přiznává se“, tedy rozhoduje se o nároku na příslušnou výsluhovou náležitost. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 A 31/2001 ze dne 1.4.2004, „*citované ustanovení je samozřejmě nedílnou součástí zákona č. 221/1999 Sb., avšak strana žalovaná má za to, že se vztahuje pouze na nově přiznávané výsluhové náležitosti. Jazykovým a systematickým výkladem předmětné právní úpravy je zřetelně dovoditelné, že u daného zákonného ustanovení nejde o úpravu retroaktivní, nýbrž jde o úpravu tzv. prospektivní, tedy o úpravu směřující od účinnosti daného zákona „vpřed“.* Pokud by mělo jít o úpravu retroaktivní, bylo by třeba takový záměr slovně vyjádřit zcela jinak, přičemž takovýto případný záměr by zřejmě měl být dovoditelný již z konstrukce přechodných ustanovení předmětného zákona. Proto je Nejvyšší správní soud toho názoru, že při výkladu citovaného ustanovení je třeba přisvědčit nikoliv žalobci, ale žalovanému, který dané ustanovení vykládá tak, že toto ustanovení se vztahuje na výsluhové příspěvky přiznávané počínaje účinností zákona č. 221/1999 Sb. Jeho normativní význam, jak lze dovodit ze zaměření a účelu dané úpravy, přitom souvisí s tím, že v průběhu platnosti zákona č. 221/1999 Sb. může jeho novelizacemi docházet mj. ke změnám v úpravě podmínek pro přiznání výsluhového příspěvku, a proto je třeba, aby zákonná úprava obsahovala určující pravidlo pro to, za jakých podmínek vždy v té které situaci (v době platnosti zákona č. 221/1999 Sb.) náleží výsluhový příspěvek.“

Podmínkami platnými v době zániku služebního poměru jsou podle žalovaného míněny základní zákonné podmínky, jejich splnění je nezbytné pro vznik nároku na dávku – pro přiznání dávky, kterými jsou např. stanovená minimální délka doby trvání služebního poměru, způsob zjišťování (výpočtu) průměrného měsíčního hrubého příjmu, procentní zvýšení výsluhového příspěvku za jednotlivé roky služby konané po splnění stanovené minimální délky doby trvání služebního poměru či důvody skončení (zániku) služebního poměru vojáka z povolání. Mezi základní zákonné podmínky, které platily v době zániku služebního poměru žalobce pro vznik nároku na výsluhový příspěvek, však nelze v žádném případě zařadit skutečnost, že v době před 1.1.2011 byly výsluhové náležitosti osvobozeny od daně z příjmu.

V souladu s ustanovením § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů byl VÚSZ, jako plátce výsluhového příspěvku a plátce daně povinen od 1.1.2011 z výsluhového příspěvku vypláceného žalobci (poplatníkovi) provést srážku 15 % daně, která v případě žalobce činí 4.237,- Kč. Po snížení o tuto zvláštní sazbu daně náležel žalobci od 1.1.2011 k výplatě výsluhový příspěvek v částce 24.013,- Kč měsíčně. Správnost postupu Ministerstva obrany potvrdil správce daně, kterým je v daném případě Finanční úřad pro Prahu 6. Ten již v několika případech rozhodl podle ustanovení § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) o stížnostech příjemců výsluhových příspěvků (poplatníků) na postup VÚSZ při srážení daně z výsluhových příspěvků přiznaných před 1.1.2011. Orgán sociálního zabezpečení rozhodnutím o úpravě výsluhového příspěvku nerozhodl o dani, neboť ve smyslu daňového řádu je pouze daňovým subjektem (plátcem daně), nikoliv správcem daně, který je oprávněn rozhodovat v daňovém

řízení. VÚSZ jako orgán Ministerstva obrany v případě srážky daně z vypláceného výsluhového příspěvku nevystupuje vůči žalobci v pozici „orgánu veřejné moci“, který autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech žalobce, ať již přímo nebo zprostředkovaně. VÚSZ vůči žalobci postupuje ve věci srážky daně z vypláceného výsluhového příspěvku stejně jako každý plátcе daně, který odvádí správci daně daň sraženou poplatníkovi (§ 38c odst. 1 zákona o daních z příjmů). VÚSZ, respektujíc principy dobré správy, uvedl pouze deklaratorně do výroku rozhodnutí o úpravě výsluhového příspěvku výši výsluhového příspěvku náležejícího žalobci k výplatě po zdanění od 1.1.2011 včetně částky odpovídající výši 15 % zvláštní sazby daně z výsluhového příspěvku, a také označení zákonné normy, podle které tato vyplácená dávka podléhá od 1.1.2011 zdanění. Učinil tak proto, že zákonodárce nijak neupravil způsob, jak mají být poživatelé výsluhových příspěvků od správního orgánu informováni o částce výsluhového příspěvku náležející k výplatě a o přesné částce sražené daně, na což by měl mít každý daňový poplatník právo.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě dále konstatoval, že zdaněním vypláceného výsluhového příspěvku od 1.1.2011 nedošlo ke snížení výše již dříve přiznaného nároku. Naopak přiznaný nárok byl v průběhu času zvyšován valorizacemi. Je však třeba zásadně odlišovat přiznaný nárok, tj. přiznanou výši výsluhového příspěvku, od výše výsluhového příspěvku náležejícího k výplatě.

Případ žalobce nelze dle názoru žalovaného stavět do jedné roviny s věcí *Bucheň versus Česká republika*, kde Evropský soud dovodil, že i právo na výsluhový příspěvek je chráněno dle čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě. V případě „*Bucheň*“ se jednalo o situaci, kdy zákon č. 304/1993 Sb., v čl. II přímo stanovil, že pokud soudce vojenského soudu udělí souhlas s přidělením k určitému soudu, nepřísluší mu po dobu výkonu funkce soudce nárok na výplatu výsluhového příspěvku. V daném případě hodnotil Evropský soud pro lidská práva nestejně postavení propuštěných vojáků s tím, že úsilí při hledání zaměstnání není důvodem k ospravedlnění rozdílů mezi osobami nacházejícími se v obdobných situacích. Takový případ na žalobce ale nedopadá.

V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., ve znění účinném k datu vydání napadeného rozhodnutí, výsluhové náležitosti náleží za podmínek platných ke dni zániku služebního poměru vojáka.

Podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném 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 posoudil žalobní námitky takto:

Z ustanovení § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., jehož se žalobce opakovaně dovolává, rozhodně nelze dovodit, že dříve přiznaný výsluhový příspěvek nemůže být v důsledku nové právní úpravy v budoucnu zatížen srážkovou daní. Pokud jde o výklad zmíněného ustanovení, Městský soud v Praze nejprve považuje za vhodné poukázat na závěr obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1.4.2004 čj. 5 A 31/2001 – 56, podle kterého „*toto ustanovení se vztahuje na výsluhové příspěvky přiznávané počínaje účinností*

zákona č. 221/1999 Sb. Jeho normativní význam, jak lze dovodit ze zaměření a účelu dané úpravy, přitom souvisí s tím, že v průběhu platnosti zákona č. 221/1999 Sb. může jeho novelizacemi docházet mj. ke změnám v úpravě podmínek pro přiznání výsluhového příspěvku, a proto je třeba, aby zákonná úprava obsahovala určující pravidlo pro to, za jakých podmínek vždy v té které situaci (v době platnosti zákona č. 221/1999 Sb.) náleží výsluhový příspěvek.“

Soud souhlasí se žalovaným v tom, že ustanovení § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., je nutno vykládat tak, že podle doby zániku služebního poměru vojáka se posuzuje např. doba nutná ke vzniku nároku na výsluhový příspěvek, otázka, které doby a v jakém rozsahu se do tohoto nároku započítávají, z kterých příjmů se výsluhový příspěvek vypočítává apod. Jednou přiznaný výsluhový příspěvek tedy nelze bývalému vojákovvi odejmout z toho důvodu, že zákon následně např. prodlouží dobu trvání služebního poměru nutnou pro vznik nároku na výsluhový příspěvek. Zmíněné ustanovení tedy upravuje podmínky vzniku nároku na výsluhový příspěvek, nikoliv však podmínky jeho vyplácení, valorizace či případného zdanění v budoucnu.

Ke shodnému názoru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29.8.2013, č.j. 4 Ads 65/2013-23, v němž řešil totožnou problematiku následného zdanění výsluhového příspěvku, jako je tomu v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku uvedl, že „*Jazykový a logický výklad citovaného ustanovení ukazuje, že toto ustanovení upravuje podmínky pro vznik nároku na jednotlivé výsluhové náležitosti. Jedná se o základní zákonné podmínky, při jejichž splnění vzniká nárok na přiznání příslušné výsluhové náležitosti. Splnění těchto podmínek se posuzuje ke dni zániku služebního poměru vojáka. Míra zdanění výsluhového příspěvku nepochybně nepatří mezi podmínky pro vznik nároku na tento příspěvek, neboť s vlastním nárokem nikterak nesouvisí.*“ Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že tyto závěry jednoznačně podporuje také systematický výklad předmětného ustanovení, které „*... je včleněno do osmé části zákona, 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. 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].*“ Nejvyšší správní soud poukázal rovněž na tu skutečnost, že „*... výše výsluhového příspěvku není neměnná. Výsluhový příspěvek se v průběhu času mění vlivem valorizací (srov. § 137 zákona o vojácích z povolání), výplatu výsluhového příspěvku ovlivňuje také výše případného starobního nebo invalidního důchodu toho kterého vojáka (srov. § 134 zákona o vojácích z povolání). Ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání se tudíž může vztahovat pouze na podmínky pro vznik nároku na výsluhový příspěvek; pokud by se mělo uplatnit také ve vztahu k jeho výši nebo k rozsahu, v jakém je vyplácen, ztratila by ustanovení § 134 a § 137 zákona o vojácích z povolání smysl, neboť valorizace i úprava příspěvku v souvislosti s výplatou důchodu představují změnu oproti stavu, který existoval v okamžiku zániku služebního poměru.*

Z výše uvedeného je dle názoru Nejvyššího správního soudu zjevné, že slovní spojení „*podmínky platné ke dni zániku služebního poměru vojáka*“ zahrnuje toliko základní předpoklady pro přiznání výsluhového příspěvku a nefixuje výši tohoto příspěvku k datu

zániku služebního poměru, neboť výše příspěvku je proměnlivá. Tím spíše pak předmětné ustanovení nemůže dopadat na problematiku zdanění výsluhového příspěvku, které rozhodně nepatří mezi podmínky pro vznik nároku a jež ani není upraveno v zákoně o vojácích z povolání. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že „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.“

Ve shora citovaném rozsudku ze dne 29.8.2013, č.j. 4 Ads 65/2013-23 se Nejvyšší správní soud vyčerpávajícím způsobem vyjádřil též k otázce 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. Nejvyšší správní soud shledal, že „toto zdanění nebylo zavedeno zpětně, ale do budoucna od okamžiku účinnosti zákona. Nejedná se tedy o nepřipustnou pravou retroaktivitu, ale o retroaktivitu nepravou, která představuje jedno z možných a přípustných řešení situací vznikajících v souvislosti se změnami právní úpravy.“ Tomu dle Nejvyššího správního soudu odpovídá i důvodová zpráva k zákonu č. 346/2010 Sb., z níž jednoznačně vyplývá, že zdanění se nevztahuje k částkám vyplaceným před účinností zákona č. 346/2010 Sb., ale pouze k částkám určeným k výplatě po 1. 1. 2011. Právní úprava tudíž nepůsobí zpětně, nýbrž do budoucna.

Nejvyšší správní soud k tomu doplnil, že „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, publikovaném ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu pod č. 89/2009, 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.“ Zavedení daně se sazbou 15 % rozhodně nedosahuje takové intenzity, aby bylo možné hovořit o tzv. rdousícím efektu zmíněném v naposledy citovaném nálezu Ústavního soudu.“

K poukazu stěžovatele na své legitimní očekávání, že bude pobírat výsluhový příspěvek, na který měl právní nárok od jeho přiznání, pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29.8.2013, č.j. 4 Ads 65/2013-23 podotkl, že „stěžovateli tento příspěvek nebyl odňat, nadále mu náleží a je mu vyplácen. Legitimní očekávání stěžovatele se však nemůže vázat k výši vypláceného příspěvku, která ze zákona není fixována k datu zániku služebního poměru, nýbrž se i v případě stěžovatele vyvíjela vlivem valorizací a uvolnění výplaty starobního důchodu. Legitimní očekávání nelze spojovat ani s tím, že bude trvat určitá daňová výjimka nebo zvýhodnění.“

Z výše citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu, které lze v plném rozsahu vztáhnout i na nyní projednávanou věc, je zřejmá nedůvodnost žalobních námitek, jimiž žalobce brojí proti zdanění výsluhových příspěvků, k němuž došlo s účinností od 1.1.2011 na základě zákona č. 346/2010 Sb. Lze shrnout, že žalobce se zásadním způsobem mylí, jestliže ze znění ustanovení § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., dovozuje nepřipustnost následného zdanění výsluhového příspěvku, neboť zmíněné ustanovení na problematiku

zdanění výsluhového příspěvku vůbec nedopadá, a tedy mu ani nikterak nebrání. Žalobcovo očekávání, že bude navždy trvat daňová výjimka spočívající v tom, že jemu přiznaný výsluhový příspěvek nebude podroben zdanění, nemá žádnou oporu v právních předpisech, a nelze jej tudíž považovat za legitimní. Jinými slovy řečeno, žádný zákon žalobci nepřiznává právo na to, že výsluhový příspěvek, který mu byl v minulosti přiznán, nemůže být v budoucnu podroben zdanění jako jiné příjmy podléhající zákonu o daních z příjmů. Do majetkových práv k částkám výsluhového příspěvku, které byly žalobci vyplaceny přede dnem 1.1.2011, nebylo nově zavedeným zdaněním nijak zasaženo. Stát byl oprávněn přistoupit ke zdanění výsluhového příspěvku do budoucna (nikoliv zpětně), a pokud tak učinil, nejedná se v žádném případě o krok, který by byl v rozporu s ústavním pořádkem chránícím mj. princip právní jistoty či mezinárodními závazky České republiky. Nově zavedené patnáctiprocentní zdanění výsluhových příspěvků nemůže dle názahu soudu negativně ovlivnit ani plnění základní povinnosti státu zakotvené v čl. 1 ústavního zákona č. 110/1998 Sb., o bezpečnosti České republiky, tj. povinnosti zajistit svrchovanost a územní celistvost České republiky, ochranu jejích demokratických základů a ochranu životů, zdraví a majetkových hodnot.

S tvrzením žalobce, že Evropský soud pro lidská práva se v případě *Bucheň versus Česká republika* vyjádřil k dané otázce, nelze souhlasit. Ve zmíněné věci se jednalo o zcela jinou situaci, kdy vojákovi z povolání byl v roce 1993 *zcela* upřen nárok na výsluhové nároky. Nešlo tudíž ani o změnu podmínek poskytování výsluhových nároků, ani o jeho následné zdanění.

K argumentaci žalobce, že zdanění výsluhového příspěvku bylo zavedeno neústavním způsobem, soud uvádí, že v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 se Ústavní soud zabýval snížením a zdaněním 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 přitom rozhodující, že v tomto okamžiku ještě nedošlo k poukázání této částky ze strany státu nebo k jejímu vyplacení ze strany stavebního spořitelny.* Jednalo se tedy o jinou situaci, než je tomu v nyní projednávané věci, protože žalobci vzniká individualizovaný nárok na výplatu konkrétní částky výsluhového příspěvku vždy k jedenáctému dni každého kalendářního měsíce. Nálezem sp. zn. Pl. ÚS 55/10 Ústavní soud vyhověl návrhu na zrušení zákona č. 347/1010 Sb., protože shledal, že jeho přijetím došlo k *porušení ústavně garantovaných práv navrhovatelů - skupiny opozičních poslanců v rámci legislativního procesu.* Taková práva však žalobci pochopitelně nenáleží. S ohledem na uvedené rozdíly, jimiž se věci posuzované Ústavním soudem ve zmíněných nálezech liší od žalobcova případu, nepostupoval soud podle článku 95 odst. 2 Ústavy, jak žalobce navrhoval, neboť neshledal rozpor zákonů, které byly v dané věci aplikovány, s ústavním pořádkem.

Žaloba tedy není důvodná, a soud ji proto podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Za splnění podmínek zakotvených v ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Pro úplnost soud dodává, že zvažoval též možnost odmítnutí žaloby, neboť pojal pochybnost o tom, zda je napadené rozhodnutí žalovaného o námitkách skutečně rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s., tj. úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo

závazně určují žalobcova práva nebo povinnosti. Soud se do značné míry ztotožňuje s argumentací žalovaného, že VÚSZ rozhodnutím o úpravě výsluhového příspěvku *nerozhodl o dani z příjmů*, kterou je zatížen žalobci přiznaný výsluhový příspěvek. VÚSZ je v dané věci skutečně toliko plátcem daně, který odvádí správci daně daň sraženou poplatníkovi (§ 38c odst. 1 zákona o daních z příjmů), a nikoliv správcem daně, který je oprávněn rozhodovat v daňovém řízení. VÚSZ ani žalovaný tedy nevystupoval vůči žalobci z pozice orgánu veřejné moci, který by autoritativně rozhodoval o jeho právech či povinnostech týkajících se zdanění výsluhového příspěvku.

K témuž závěru dospěl rovněž Ústavní soud v usnesení ze dne 28.6.2011 sp. zn. IV. ÚS 1467/11, v němž konstatoval, že „*Potud je rozhodné, že v případě srážky daně při výplatě výsluhového příspěvku Ministerstvo vnitra ČR nevystupuje vůči stěžovateli v pozici "orgánu veřejné moci", který autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech stěžovatele, ať již přímo nebo zprostředkovaně. Stěžovatel odhlíží od toho, že (v rozsahu pro posouzení jeho návrhu relevantním) Ministerstvo vnitra ČR vůči němu postupuje stejně jako každý plátc daně, který odvádí správci daně daň sraženou poplatníkovi (§ 38c odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).*“

Pokud žalobce se srážením daně z výsluhového příspěvku nesouhlasil, měl podle § 237 odst. 3 daňového řádu možnost podat proti tomuto postupu VÚSZ stížnost, o níž by autoritativně rozhodl místně příslušný správce daně. Jeho rozhodnutí by nepochybně přezkumu ve správním soudnictví podléhalo.

Soud nicméně nakonec přistoupil k meritornímu projednání věci, vědom si toho, že Nejvyšší správní soud evidentně žádnou pochybnost o možnosti soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného o námitkách směřujících proti prvostupňovým rozhodnutím VÚSZ o úpravě výsluhových příspěvků bývalých vojáků od 1.1.2011 neshledal. Tato skutečnost je zřejmá z toho, že kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30.5.2013 č.j. 10 Ad 11/2011 – 35 Nejvyšší správní soud věcně projednal a jako nedůvodnou zamítl shora citovaným rozsudkem ze dne 29.8.2013, č.j. 4 Ads 65/2013-23.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 27. března 2014

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Válková