



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **J. T.**, zast. JUDr. Milanem Strnadem, advokátem, se sídlem Malá Štěpánská 1932/3, Praha 2, proti žalovanému: **Ministerstvo obrany**, se sídlem nám. Svobody 471/27, Praha 6, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 6. 2014, č. j. 10 Ad 19/2011 – 52,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Přehled dosavadního řízení**

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 5. 2011, č. j. 421/3-1234-2/2001-7542, zamítl námitky žalobce a potvrdil rozhodnutí Vojenského úřadu sociálního zabezpečení (dále též „VÚSZ“) ze dne 8. 3. 2011, sp. zn. 245163/605-5/41, kterým byla od 1. 1. 2011 zvýšena výše výsluhového příspěvku žalobce o částku 301 Kč na částku 15.690 Kč. Současně bylo vysloveno, že od 1. 1. 2011 podléhá výsluhový příspěvek 15% zvláštní sazbě daně podle §

36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, která v případě žalobce činí 2.353 Kč. Po zdanění tak žalobci náleží k výplatě částka 13.337 Kč měsíčně.

[2] V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce byl propuštěn ze služebního poměru vojáka z povolání dnem 31. 10. 2001 a od 1. 11. 2001 mu byl přiznán výsluhový příspěvek. Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a další související zákony (dále jen „zákon č. 346/2010 Sb.“), který novelizoval zákon o daních z příjmů tak, že doplnil do ustanovení § 36 odst. 2 upravujícího zvláštní sazbu daně písm. v), podle kterého podléhá 15% zvláštní sazbě daně výsluhový příspěvek a odbytné vojáků z povolání. Podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů se daň vybírá srážkou z příjmu, kterou je povinen provést její plátce. VÚSZ tak byl jakožto plátce výsluhového příspěvku, provést od 1. 1. 2011 z vypláceného výsluhového příspěvku srážku daně ve výši 15 %. Žalovaný konstatoval, že smyslem ustanovení § 143 odst. 10 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů, je upravit postup pro situaci, kdy v průběhu platnosti tohoto zákona dojde ke změnám v úpravě podmínek pro přiznání výsluhového příspěvku. 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 později zákon stanoví, že od určitého data tato vyplácená dávka podléhá dani, bude tato dříve přiznaná dávka nadále od daně osvobozena. V této souvislosti žalovaný poukázal na závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 5 A 31/2001. Ze zákona č. 346/2010 Sb. podle žalovaného 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 o daních z příjmů jednoznačně stanoví, že 15% zvláštní sazbě daně podléhá výsluhový příspěvek, nikoliv pouze ta jeho část, o kterou byl od 1. 1. 2011 zvýšen. Pokud by zákonodárce hodlal odlišit výsluhové příspěvky přiznané před tímto datem a nepodrobovat je zdanění, učinil by tak přímo v zákoně např. přechodným ustanovením. K námitce žalobce, že výši přiznaného výsluhového příspěvku nelze jednostranně ze strany České republiky snižovat, žalovaný uvedl, že napadeným rozhodnutím se výsluhový příspěvek přiznaný žalobci nesnížil, orgán sociálního zabezpečení pouze realizoval rozhodnutí státu od 1. 1. 2011 srážet z tohoto příspěvku daň.

[3] V žalobě proti uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobce namítal, že ze strany VÚSZ došlo k nevyplacení části výsluhového příspěvku v rozporu s ústavním pořádkem a došlo k zásahu do práva žalobce v rozporu s Listinou základních práv a svobod. Zdaněním výsluhového příspěvku došlo k jeho faktickému snížení a tím porušení smluvního závazku, který stát na sebe vznikem služebního poměru převzal. Podle žalobce se ve své podstatě o daň vůbec nejedná, neboť pojmovým znakem daně je skutečnost, že zvyšuje majetek státu. O dani tak lze hovořit pouze v tom případě, že do státního rozpočtu přicházejí finanční prostředky, které ve státním rozpočtu dříve nebyly. Zdaňováním státních výdajů (zde výsluhového příspěvku) se však do státního rozpočtu nové finanční prostředky nedostávají.

pokračování

[4] Žalobce dále poukázal na závěry, k nimž dospěl Ústavní soud v bodech č. 181 až 183 nálezu ze dne 27. 4. 2011, Pl. ÚS 53/10 a vyjádřil přesvědčení, že se vztahují i na zdanění výsluhového příspěvku. Poukázal na skutečnost, že zákon č. 346/2010 Sb., byl přijat ve stavu legislativní nouze, který je podle žalobce v rozporu s čl. 1 odst. 1, čl. 5 a čl. 6 Ústavy a čl. 22 Listiny základních práv a svobod, což je důvod pro jeho zrušení. V této souvislosti žalobce uvedl, že novela zákona o dani z příjmů provedená zákonem č. 346/2010 Sb., je v rozporu s principem právní jistoty a ochrany důvěry v právo podle čl. 1 odst. 1 Ústavy a současně v rozporu s legitimním očekáváním bývalých vojáků z povolání probírajících výsluhový příspěvek ve smyslu čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 odst. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Navrhl proto, aby městský soud podal návrh na zrušení bodu 6 a 92 zákona č. 346/2010 Sb. pro rozpor s ustanoveními ústavního pořádku České republiky a po předložení věci Ústavnímu soudu ČR řízení přerušil podle § 48 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) S ohledem na výše uvedené žalobce navrhl, aby městský soud rozhodnutí správních orgánů obou stupňů zrušil, věc vrátil VÚSZ k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

[5] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 20. 6. 2014, č. j. 10 Ad 19/2011 – 52, žalobu zamítl a rozhodl dále, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Poukázal na závěry uvedené v rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23, v němž se Nejvyšší správní soud vyslovil k žalobcem tvrzené neměnnosti výše výsluhového příspěvku v souvislosti s výkladem § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání a ke vztahu zákona o vojácích a zákona o daních z příjmů tak, že z § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání nevyplývá, že by bylo překážkou pro zdanění výsluhového příspěvku žalobce, přičemž ani žádná „část zákona o vojácích z povolání 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.

[6] V případě námitky žalobce, že zdanění výsluhových příspěvků je porušením právní jistoty a smluvního vztahu, který stát na sebe vznikem služebního poměru vzal, městský soud poukázal na závěry uvedené v nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95. Ohledně namítaného porušení právní jistoty v důsledku přijetí zákona č. 346/2010 Sb., městský soud poukázal na skutečnost, že Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku shledal, že toto zdanění nepředstavuje ani nepřipustnou pravou retroaktivitu, ale retroaktivitu nepravou, která představuje jedno z možných a přípustných řešení situací vznikajících v souvislosti se změnami právní úpravy, čemuž odpovídá i důvodová zpráva k zákonu č. 346/2010 Sb.

[7] Námitku žalobce poukazující na fakt, že tyto příjmy vůbec neměly být zdaňovány, městský soud posoudil ve shodě se svými dosavadními rozhodnutími, jejichž správnost potvrdil Nejvyšší správní soud, který v již zmíněné skutkové a právně shodné věci sp. zn. 4 Ads 65/2013 uvedl, že otázka zdanění určitých příjmů a jeho rozsahu je výhradně politickou záležitostí, odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, a dodal, 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 zavést.“*

[8] K poukazu žalobce na legitimní očekávání, že bude pobírat výsluhový příspěvek, na který měl právní nárok od jeho přiznání, městský soud uvedl, že žalobci tento příspěvek nebyl odňat, nadále mu náleží a je mu vyplácen. Legitimní očekávání žalobce se však nemůže vázat k výši vypláceného výsluhového příspěvku, která ze zákona není fixována k datu zániku služebního poměru, nýbrž se i v případě žalobce vyvíjela vlivem valorizací. Legitimní očekávání nelze spojovat ani s tím, že bude trvat určitá daňová výjimka nebo zvýhodnění. K argumentaci žalobce nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, městský soud uvedl, že ve srovnání s projednávaným případem jde v tomto nálezu o odlišnou situaci, neboť se týkal snížení a zdanění státní podpory stavebního spoření a Ústavní soud v něm 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 stavební spořitelny*. Rozdíl mezi charakterem státního příspěvku na stavební spoření a výsluhového příspěvku městský soud demonstroval na tomto hypotetickém případě: nárok na výplatu státního příspěvku na stavební spoření vzniká splněním zákonných podmínek v daném kalendářním roce (tj. v roce 2010). Pokud by tedy účastník stavebního spoření zemřel např. 1. 1. 2011, jeho nárok na výplatu státního příspěvku by nezanikl a stal by se předmětem dědictví – což je dokladem toho, že již ke dni 31. 12. 2010 skutečně existoval individualizovaný nárok, který není možno retroaktivně zákonem snížit. Naproti tomu v případě výsluhového příspěvku je situace jiná – pokud by příjemce výsluhového příspěvku zemřel 1. 1. 2011, nárok na výplatu výsluhového příspěvku by zanikl jeho smrtí a výsluhový příspěvek za leden 2011 by se nemohl stát předmětem dědictví. Individualizovaný nárok na výplatu peněžní částky tak vzniká skutečně až za účinnosti nové právní úpravy a její zdanění tak není projevem retroaktivity.

[9] Návrhu žalobce na přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu městský soud nevyhověl, neboť neshledal porušení ústavních norem, na které žalobce poukazoval. Městský soud v této souvislosti uvedl, že soulad s ústavními normami byl posuzován i Nejvyšším správním soudem v již zmíněném rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 - 23, kde byly vzneseny tytéž námitky protiústavnosti a ve věci výsluhových příspěvků rozhodoval i samotný Ústavní soud, který v usnesení ze dne 18.11.2013, sp.zn. I. ÚS 3436/13, ústavní stížnost proti tomuto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jako zjevně neopodstatněnou zamítl, s odůvodněním, že obecné soudy postupovaly v souladu se zákonem i ústavním pořádkem.

[10] K žalobcem tvrzené protiústavnosti přijetí novely zákona o daních z příjmů v důsledku toho, že zákon č. 346/2010 Sb., byl přijat ve stavu legislativní nouze městský soud uvedl, že samotný způsob přijímání zákona ve stavu legislativní nouze ještě nevypovídá nic o jeho protiústavnosti. Ve stavu legislativní nouze lze totiž po splnění zákonných podmínek zákony přijímat a žalobce netvrdí, že by zákonné podmínky pro tento proces nebyly splněny.

pokračování

[11] O návrhu na zrušení ustanovení bodu 6 a bodu 92 zákona č. 346/2010 Sb., již Ústavní soud rozhodoval, když usnesením ze dne 13. 8. 2012, sp. zn. I. ÚS 1424/11 ústavní stížnost spojenou s tímto návrhem pro předčasnost odmítl. K tvrzenému jinému zásahu Ministerstva vnitra Ústavní soud nicméně zdůraznil, že „v případě srážky daně při výplatě výsluhového příspěvku MV nevystupuje vůči stěžovateli v pozici „orgánu veřejné moci“, který autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech stěžovatele, ať již přímo nebo zprostředkovaně. MV vystupuje vůči stěžovateli stejně jako každý plátce daně, který odvádí (musí odvádět) správci daně daň sraženou poplatníkovi (§ 38c odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Jinou činnost než příslušný odvod nelze po MV ani požadovat a v tomto smyslu činnost MV nelze za jiný zásah ani považovat. Tuto skutečnost stěžovatel zásadně nereflexuje a naprosto pomíjí. Důsledkem této skutečnosti je, že návrh, jímž se stěžovatel domáhá vydání shora formulovaného výroku Ústavního soudu ve smyslu § 82 odst. 3 písm. b) zákona o Ústavním soudu ve vztahu k MV není přípustný.“

[12] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel v první řadě namítal, že městský soud nesprávně posoudil otázku ústavnosti zákona č. 346/2010 Sb. a napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný v závěrech týkajících se vzniku nároku na výsluhový příspěvek a při vypořádání se s odkazem žalobce na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, když argumentoval předmětem dědictví ve vztahu k výsluhovému příspěvku, pokud by stěžovatel zemřel 1. 1. 2011. Městský soud se dále podle stěžovatele nevypořádal s argumentací obsaženou v žalobě. Stěžovatel dále vyjádřil přesvědčení, že napadeným rozsudkem městského soudu byl porušen čl. 1 odst. 1, čl. 4 a čl. 89 odst. 2 Ústavy, čl. 1, čl. 2 odst. 2, čl. 3 odst. 1, čl. 4 odst. 3 a čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod.

[13] Podle stěžovatele městský soud v rozporu s čl. 4 Ústavy rezignoval na soudní ochranu základních práv a svobod stěžovatele, když stěžovatel v podané žalobě argumentoval tím, že ze strany státu došlo k porušení jeho základních práv a svobod zásahem státu do jeho majetkové sféry (snížením již vzniklého nároku na výsluhový příspěvek), která je pod ochranou čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu.

[14] Stěžovatel městskému soudu vytкнуł, že porušil jeho právo na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod tím, že rozhodoval výlučně podle vlastní předchozí judikatury v obdobných věcech, avšak nevzal v úvahu, že stěžovatel sice napadal rozhodnutí v obdobné věci, ale použil zcela jinou právní argumentaci. Městský soud tak v podstatě vyvrací argumentaci stěžovatele, kterou však stěžovatel vůbec nepoužil a se skutečnou argumentací stěžovatele obsaženou v žalobě se nevypořádal. Porušení práva na spravedlivý proces stěžovatel dále spatřuje v tom, že není zřejmé, z čeho městský soud dovodil vznik nároku na výsluhový příspěvek, jak jej dovozuje ve vztahu k dědickému řízení, a přitom zcela opomenul ustanovení § 132 zákona o vojácích z povolání, na které stěžovatel v žalobě poukazoval.

[15] Kasační stížností napadený rozsudek městského soudu podle stěžovatele nepřihlíží k nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, a nebere v úvahu ani nález ze dne 1. 3. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 55/10. Městský soud naopak odkazuje na judikaturu

Ústavního soudu, která nemá naprosto žádný vztah k projednávané věci a týká se jiných situací než té, která je předmětem žaloby.

[16] Stěžovatel poukázal na skutečnost, že městskému soudu předkládal a relevantně dokládal, že v případě zdanění výsluhového příspěvku se nejedná o daň a že nárok na výsluhový příspěvek mu vznikl podle § 132 zákona o vojácích z povolání skončením služebního poměru ke dni 31. 10. 2001, tedy před nabytím účinnosti zákona č. 346/2010 Sb. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že výsluhový příspěvek, jako dávka sociálního typu se po celou dobu jeho výplaty řídí ustanoveními § 132 až 137 zákona o vojácích a předpisy souvisejícími (zákona č. 143/1992 Sb., vyhláška č. 268/1999 Sb.) ve znění platném a účinném ke dni skončení služebního poměru, tedy ke dni 31. 10. 2001. Stát tak na sebe ke dni skončení služebního poměru převzal závazek k finančnímu plnění ve zcela konkrétní výši a stěžovateli na toto plnění vznikl nárok, který se stal jeho majetkem ve smyslu čl. 11 odst. 1 Listiny základních práva a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1.

[17] Městský soud se podle stěžovatele nevypořádal s námitkou stěžovatele vznesenou ve vyjádření ze dne 20. 6. 2014, že výsluhový příspěvek je individualizován ve vztahu ke každému vojáku, kterému na něj vznikl nárok. Odkaz městského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Ads 65/2013, dle kterého příjemci výsluhového příspěvku nevznikl nárok na plnění v přesně stanovené výši, představuje podle žalobce nesprávnou argumentaci.

[18] Závěr městského soudu, že legitimní očekávání se nemůže vázat k výši vypláceného příspěvku, označil stěžovatel za nesprávný. Legitimní očekávání se váže právě ke konkrétní výši výsluhového příspěvku, tedy k finanční částce, která byla stěžovateli jako výsluhový příspěvek na základě zákona přiznána a o kterou byl na základě zákona zvýšen. Stěžovatel se neztotožnil ani se závěrem městského soudu, že žalobci tento příspěvek nebyl odňat, nadále mu náleží a je mu vyplácen. Stěžovateli je totiž vyplácen výsluhový příspěvek nikoli v plné výši, ale snížený o 15 %. Pokud by přistoupil na tuto logiku soudu, bylo by možné kdykoli obecně tvrdit, že stěžovateli je vypláceno vše i v případě uvalení daně ve výši 100%, když je nerozhodné, zda by se jednalo či nejednalo o tzv. rdousící efekt.

[19] Zdanění výsluhového příspěvku stěžovatel označil za porušení závazku ze strany státu na plnění plné výše vzniklého nároku na výsluhový příspěvek, nijak nesnížený nepřímou formou – zdaněním (viz bod 179 nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/2010). Snížením výsluhového příspěvku tak byl porušen princip právní jistoty, když jedním jednáním stát na sebe závazek převzal a druhým jednáním tento závazek popřel.

[20] Stěžovatel městskému soudu dále vytknul, že se nezabýval jeho argumentací opřenu o nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, že v případě zdanění příjmů poskytovaných ze státního rozpočtu se nejedná o daň, neboť daň je daní jen tehdy, pokud představuje zvýšení majetku státu, což v případě daně z výsluhového příspěvku rozhodně neplatí. Městský soud totiž toliko odkázal na judikaturu, ze které vyplývá, že je věcí státu a jeho politického rozhodnutí, zda a na jaké příjmy a v jaké výši uvalí daň. Odkaz městského soudu na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, a ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, je podle stěžovatele zcela

pokračování

nepatřičný, neboť stěžovatel se nikdy nepodílel na činnosti směřující k potlačování lidských práv, nesloužil k upevňování totalitního režimu a ani nepopírá právo státu na jím prosazovanou daňovou politiku. Stejně tak je nepřipadný odkaz městského soudu na usnesení ze dne 18. 11. 2013, sp. zn. I. ÚS 3436/13, kterým Ústavní soud zamítl jako zjevně neopodstatněnou ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 - 23. Ústavní soud se totiž v tomto usnesení nezabýval zdaňováním výsluhového příspěvku.

[21] K tzv. rdousicímu efektu daně stěžovatel uvedl, že o něm je možno hovořit pouze v případě, že by se jednalo o daň a konstatoval, že argumentace Ústavního soudu v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, že o daň se nejedná, pokud nejde o zvýšení majetku státu, ale jedná se toliko o nepřímé snížení výdaje, je závazná pro městský soud i Nejvyšší správní soud.

[22] Způsob jakým se městský soud vypořádal s poukazem stěžovatele na skutečnost, že zákon č. 346/2010 Sb., byl přijat ve stavu legislativní nouze označil stěžovatel za zmatečný a nepřezkoumatelný, neboť městský soud se podle stěžovatele vůbec nezabýval stěžovatelovou argumentací v podané žalobě a v podstatě na ni nereagoval. Stěžovatel přitom nikdy netvrdil, že zákon č. 346/2010 Sb., je protiústavní právě proto, že byl přijat v režimu legislativní nouze. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 3. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 55/10, stěžovatel dovodil, že již jen samotný fakt, že zákon nebyl přijat ústavně konformním způsobem, představuje v kombinaci s jeho vlastní protiústavností v materiálním smyslu důvod pro jeho zrušení. Zákon č. 346/2010 Sb. byl přijat v jednom „legislativním balíku“ spolu se zákonem č. 348/2010 Sb., o kterém se Ústavní soud v bodě č. 125 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 vyjádřil, že byl přijat neústavním způsobem. Zákon č. 346/2010 tak je podle stěžovatele v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.

[23] S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 6. 2014, č. j. 10 Ad 19/2011 – 52 a vrátil mu věc k dalšímu řízení, nebo podle čl. 95 odst. 2 Ústavy věc předložil Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti napadených ustanovení zákona č. 346/2010 Sb.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil přesvědčení, že při rozhodování a výplatě výsluhových příspěvků postupoval plně v souladu s platnou právní úpravou. Zdůraznil, že smyslem ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání je upravit postup pro situaci, kdy v průběhu platnosti tohoto zákona dojde jeho novelizacemi ke změnám v úpravě podmínek pro přiznání výsluhového příspěvku. Podmínkami platnými v době zániku služebního poměru jsou míněny základní zákonné podmínky, jejichž splnění je nezbytné pro vznik nároku na dávku. Neznačená to však, že pokud dávka byla v době jejího přiznání od daně osvobozena a zákon později stanoví, že od určitého data podléhá dani, bude tato dříve přiznaná dávka nadále od daně osvobozena. Zdaněním vypláceného výsluhového příspěvku od 1. 1. 2011 nedošlo ke snížení výše přiznaného nároku, neboť je třeba rozlišovat přiznanou výši výsluhového příspěvku od výše výsluhového příspěvku náležejícího k výplatě po zdanění srážkou ve výši 15 %, které je orgán sociálního zabezpečení Ministerstva obrany povinen provádět od 1. 1. 2011. Tento orgán je však pouze plátcem daně a není příslušný k rozhodování o daňových stížnostech

či námitkách. Námitky žalobce ohledně zdanění výsluhového příspěvku tak podle žalovaného mají být řešeny postupem podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. K argumentům žalobce upozorňujícím na skutečnost, že zdanění výsluhových příspěvků je porušením některých základních principů právního státu žalovaný uvedl, že s poukazem na tyto skutečnosti vyslovil nesouhlas se zdaněním výsluhových záležitostí při schvalování zákona č. 346/2010 Sb. Platný zákon je však žalovaný povinen respektovat a postupovat podle něj. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

## II.

### Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[26] Stěžovatel se v kasační stížnosti dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[27] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení by muselo spočívat v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[28] Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, kterou stěžovatel uplatnil, když v kasační stížnosti opakovaně namítal, že se městský soud nevypořádal s jeho argumentací vznesenou v žalobě. Pokud by rozsudek městského soudu trpěl vadou nepřezkoumatelnosti, mohlo by to mít za následek nemožnost přezkoumat další stěžovatelovy námitky; sama o sobě by pak tato vada odůvodnila zrušení napadeného rozsudku.

[31] Pokud jde o obsah pojmu nepřezkoumatelnosti, odkazuje Nejvyšší správní soud na svou ustálenou judikaturu (srov. například rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, nebo ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245,

pokračování

všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), ze které se podává, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považoval žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené nebo proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze včas uplatněných žalobních námitek. Nesrozumitelné je pak rozhodnutí krajského soudu především tehdy, pokud z něho není zřejmé, jak soud rozhodl, v jaké věci, pokud výrok neodpovídá odůvodnění, případně pokud jsou v rozhodnutí krajského soudu jiné vnitřní rozpory. Dle judikatury Ústavního soudu (viz např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z [nalus.usoud.cz](http://nalus.usoud.cz)) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces a vylučujícím libovůli při rozhodování, i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví srov. ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění tak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

[32] V projednávaném případě však Nejvyšší správní soud takové vady napadeného rozsudku městského soudu neshledal. Městský soud totiž svůj rozsudek dostatečně odůvodnil a jeho právní názory jsou rovněž srozumitelné. Městský soud se řádně vypořádal se všemi námitkami vznesenými v žalobě. Námitka žalobce, že se městský soud nevypořádal s argumentací obsaženou v žalobě, proto není důvodná. O uvedeném ostatně svědčí i to, že stěžovatel v kasační stížnosti se závěry krajského soudu věcně polemizuje, což v případě neodůvodněného nebo nesrozumitelného rozhodnutí zpravidla nepřichází v úvahu. Nejvyšší správní soud rovněž nezjistil v řízení před krajským soudem jinou procesní vadu, která by měla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[33] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že podstata sporu v projednávané věci spočívá v tom, že stěžovatel brojí proti zdanění výsluhového příspěvku, který mu byl, jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného, přiznan ode dne 1. 11. 2001. Ke zdanění výsluhového příspěvku stěžovatele došlo pro období od 1. 1. 2011 v důsledku přijetí zákona č. 346/2010 Sb., který novelizoval příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů a doplnil do § 36 odst. 2 tohoto zákona nové písmeno v), dle kterého se zvláštní sazbou daně ve výši 15 % zdaňují výsluhové příspěvky a odbytné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů.

[34] Ve své podstatě totožnou věcí, v níž žalobce rovněž nesouhlasil se zdaněním svého výsluhového příspěvku přiznaného podle zákona o vojácích z povolání, ke kterému došlo na základě § 36 odst. 2 písm. v) zákona o dani z příjmu, se Nejvyšší správní soud zabýval v již zmíněném rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23. Nejvyšší správní soud považuje závěry uvedené v tomto rozsudku za řádně a naprosto přesvědčivě zdůvodněné, proto na ně odkazuje a stejně jako městský soud z nich vycházel při posouzení této věci, přičemž neshledal žádný důvod se od nich odchýlit. Uvedený rozsudek zdejšího soudu

ostatně prošel testem ústavnosti, neboť ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta usnesením ze dne 18. 11. 2013, sp. zn. I. ÚS 3436/13, v němž Ústavní soud uvedl, že k porušení základních práv stěžovatele napadenými rozhodnutími nedošlo, obecné soudy postupovaly v souladu se zákonem i ústavním pořádkem, své stanovisko stěžovateli řádně objasnily a vznesené námitky byly řádně a přesvědčivě vypořádány v napadeném rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[35] Na základě těchto úvah Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení námitek přednesených v nyní posuzované kasační stížnosti. Námitce stěžovatele, že městský soud nesprávně posoudil otázku ústavnosti zákona č. 346/2010 Sb. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, neboť je stejně jako městský soud přesvědčen, že přijetí tohoto zákona ve stavu legislativní nouze samo o sobě neznamená jeho protiústavnost a ani po obsahové stránce není tento zákon v rozporu s ústavním pořádkem. Nejvyšší správní soud v první řadě poukazuje na rozsudek ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23, v němž dospěl k závěru, že zdanění výsluhového příspěvku zvláštní sazbou ve výši 15 % představuje nepravou retroaktivitu, která je jedním z možných a přípustných řešení situací vznikajících v souvislosti se změnami právní úpravy, čemuž odpovídá i důvodová zpráva k zákonu č. 346/2010 Sb. Městský soud přílehavě poukázal na usnesení ze dne 13. 8. 2012, sp. zn. I. ÚS 1424/11, kterým Ústavní soud pro předčasnost odmítl návrh na zrušení ustanovení bodu 6 a bodu 92 zákona č. 346/2010 Sb., nicméně ve vztahu k věci samotné zdůraznil, že „v případě srážky daně při výplatě výsluhového příspěvku MV nevystupuje vůči stěžovateli v pozici „orgánu veřejné moci“, který autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech stěžovatele, ať již přímo nebo zprostředkovaně. MV vystupuje vůči stěžovateli stejně jako každý plátcе daně, který odvádí (musí odvádět) správci daně daň sraženou poplatníkovi (§ 38c odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Jinou činnost než příslušný odvod nelze po MV ani požadovat a v tomto smyslu činnost MV nelze za jiný zásah ani považovat. Tuto skutečnost stěžovatel zásadně nereflektuje a naprosto pomíjí. Důsledkem této skutečnosti je, že návrh, jímž se stěžovatel domáhá vydání shora formulovaného výroku Ústavního soudu ve smyslu § 82 odst. 3 písm. b) zákona o Ústavním soudu ve vztahu k MV není přípustný.“ Ústavní soud v tomto usnesení dále konstatoval, že „o obdobných návrzích směřujících proti postupu Ministerstva vnitra ČR, a Finančního úřadu pro Prahu 4, ke kterým byly rovněž připojeny návrhy na zrušení ustanovení bodu 6 a bodu 92 zákona č. 346/2010 Sb., již rozhodoval. Uvedené ústavní stížnosti byly včetně akcesorického návrhu na zrušení výše uvedených zákonných ustanovení usneseními Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2011 sp. zn. IV. ÚS 1467/11 a ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2704/11 pro nepřipustnost odmítnuty.“

[36] K argumentaci, v níž stěžovatel z nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 3. 2011, Pl. ÚS 55/10 dovozoval, že již jen samotný fakt, že zákon č. 346/2010 Sb., nebyl přijat ústavně konformním způsobem, představuje v kombinaci s jeho vlastní protiústavností v materiálním smyslu důvod pro jeho zrušení a poukázal dále na skutečnost, že zákon č. 346/2010 Sb. byl přijat v jednom „legislativním balíku“ spolu se zákonem č. 348/2010 Sb., o kterém se Ústavní soud v bodu č. 125 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 vyjádřil, že byl přijat neústavním způsobem, Nejvyšší správní soud uvádí, že návrh zákona posléze vyhlášený pod č. 346/2010 Sb., byl sice vskutku schválen Poslaneckou sněmovnou jakožto usnesení č. 119 na schůzi konané dne 2. 11. 2010, na níž byl jakožto usnesení č. 117 schválen také návrh zákona posléze vyhlášený pod č. 348/2010 Sb. Sám Ústavní soud však neshledal způsob přijetí zákona č. 346/2010 Sb. protiústavním, když v nálezu ze dne 15. 5. 2012, Pl.

pokračování

ÚS 17/11, vyslovil, že „*ve vztahu k námitce protiústavních vad legislativního procesu na půdě Poslanecké sněmovny je nutno poukázat na závěry nálezů sp. zn. Pl. ÚS 55/10 ze dne 1. 3. 2011 (N 27/60 SbNU 279; 80/2011 Sb.) a sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (viz výše), které nekonstruují schvalovací proceduru v režimu legislativní nouze jako postup protiústavní, nýbrž zdůrazňují celkový kontext projednávání napadené předlohy. Derogační pravomoc Ústavního soudu nenastupuje automaticky (objektivně) při jakýchkoliv pochybnostech o důvodnosti stavu legislativní nouze, nýbrž toliko za situace, kdy je materiálně dotčeno jádro demokratické parlamentní diskuse, což lze posuzovat toliko v relaci k postojům samotných aktérů parlamentní (sněmovní) rozpravy. Zatímco v návrzích sp. zn. Pl. ÚS 55/10 a sp. zn. Pl. ÚS 53/10 menšina poslanců (politická opozice) namítala absenci dostatečného prostoru pro právní a politickou rozpravu, tedy nemožnost ovlivnit rozhodnutí většiny eventuálními přesvědčivými menšinovými argumenty, ve vztahu k předloze posléze vyhlášené jako zákon č. 346/2010 Sb. politická opozice (skupina poslanců) tuto námitku nevznesla a návrh Ústavnímu soudu nepodala, ačkoliv ve vztahu k jiným zákonům tak učinila. Z uvedeného lze učinit jediný závěr, a to, že v případě materie projednávané v příslušném tisku nepovažuje proběhlou parlamentní rozpravu v režimu legislativní nouze ve výsledku za deficitní s poukazem na eventuální nepřipustné omezení parlamentních práv politické menšiny. Smyslem ústavní funkce parlamentní opozice totiž není vždy a za každých okolností zastávat postoj odlišný od vládní většiny a ani od ní nelze požadovat, aby svůj názor na projednávanou materii v průběhu času, tváří v tvář realitě, neměnila. Úkolem Ústavního soudu pak není - na základě podnětu členů jiné parlamentní komory - poskytovat ochranu právům parlamentní menšiny, která sama - ve vztahu ke konkrétní materii - nepovažuje výsledek projednávání uvedené předlohy na půdě Poslanecké sněmovny za protiústavní.“*

[37] Závěr stěžovatele o rozporu zákona č. 346/2010 Sb. s čl. 11 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod není správný. K této námitce Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem v prvé řadě poukazuje na názor Ústavního soudu 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, v němž 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.“*

[38] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23 zdanění výsluhových příspěvků nebylo zavedeno zpětně, ale do budoucna od okamžiku účinnosti zákona č. 346/2010 Sb. Zdanění se nevztahuje k částkám vyplaceným před účinností tohoto zákona, ale pouze k částkám určeným k výplatě po 1. 1. 2011. Právní úprava tudíž nepůsobí zpětně, nýbrž do budoucna.

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, čemuž odpovídá i důvodová zpráva k zákonu č. 346/2010 Sb.

[39] Pro oblast daní Ústavní soud upřesnil podmínky nepravé retroaktivity v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/08: *„Nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměřování ‚zklamané‘ důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti. O nepřipustnosti tohoto druhu retroaktivity přitom může svědčit jeho nedostatečné odůvodnění v rámci vadného legislativního procesu, popř. jeho důsledky, v jejichž rámci je porušen např. princip rovnosti adresátů práva.“* Otázka zdanění určitých příjmů a jeho rozsahu je především 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.“*

[40] Nejvyšší správní soud má pochopení pro to, že žalobce může vnímat zdanění výsluhového příspěvku jako zásah do své právní sféry v tom smyslu, že došlo ke zkrácení jeho nároku. Podstatné však je, že zdanění výsluhového příspěvku žalobce nepředstavuje nepřipustnou pravou retroaktivitu, ale retroaktivitu nepravou. Zavedení daně se sazbou 15 % rozhodně nedosahuje takové intenzity, aby bylo možné hovořit o její neúnosnosti, či tzv. rdousícím efektu zmíněném v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08. Soudům proto nepřísluší hodnotit správnost či oprávněnost rozhodnutí zákonodárce takovouto daň z výsluhových příspěvků a odbytného zavést. Stěžovatelem namítaná hypotetická sazba daně ve výši 100 % by nepochybně vyvolala rdousící efekt a vedla by k adekvátnímu zásahu soudu. V daném případě (při zvláštní sazbě daně 15 %) je však uplatněný argument zcela irrelevantní. Z výše uvedeného je patrné, že přisvědčit nelze ani závěru stěžovatele, dle kterého představuje zdanění výsluhového příspěvku porušení principu právní jistoty a závazku ze strany státu na plnění v plné výši vzniklého nároku.

[41] Také v případě námitky stěžovatele, v níž označil za nesprávný závěr městského soudu, že legitimní očekávání se nemůže vázat k výši vypláceného příspěvku, Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23, v němž vyslovil, že *„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.“* Přisvědčit tudíž nelze ani námitce stěžovatele, v níž označil za nesprávný závěr městského soudu, že legitimní očekávání se nemůže vázat k výši vypláceného příspěvku, neboť se váže právě ke konkrétní výši výsluhového příspěvku, tedy k finanční částce, která byla

pokračování

stěžovateli jako výsluhový příspěvek na základě zákona přiznána a o kterou byl na základě zákona zvýšen.

[42] Námitkám stěžovatele, v nichž obecně namítal rozpor kasační stížností napadeného rozsudku městského soudu s ustanoveními Listiny základních práv a svobod a Ústavy ČR Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, neboť Městský soud v Praze postupoval plně v souladu s příslušnými právními předpisy, při jejich interpretaci a aplikaci nezasáhl do základních práv a svobod stěžovatele a svou argumentaci podepřel relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

[43] Městský soud se řádně vypořádal také s odkazem žalobce na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, přičemž dospěl k závěru, že v projednávané věci se jedná o odlišnou situaci než v tomto nálezu Ústavního soudu, se kterým se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Městský soud pro větší názornost uvedený rozdíl popsal na hypotetickém případě dědění u účastníka stavebního spoření a příjemce výsluhového příspěvku zemřelého dne 1. 1. 2011. Nejvyšší správní soud hypotetický případ nastíněný městským soudem považuje za srozumitelný a nepřisvědčil proto námitce stěžovatele, v níž tuto argumentaci městského soudu zpochybňoval. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10 se Ústavní soud zabýval situací, kdy napadený zákon č. 348/2010 Sb. stanovil zvláštní sazbu daně ve výši 50 % na příspěvek fyzickým osobám podle zákona upravujícího stavební spoření. Tento 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. Změna se tedy týkala již vzniklého právního nároku účastníků stavebního spoření na státní podporu za rok 2010. V případě výsluhového příspěvku je však situace jiná, neboť zdanění výsluhových příspěvků nebylo zákonem č. 346/2010 Sb. zavedeno zpětně, ale do budoucna od okamžiku účinnosti zákona. Zákon č. 346/2010 Sb., tedy nepůsobil zpětně na již přiznaný nárok (vyplacení příspěvku v určité výši) ale působil na teprve v budoucnu vyplacené příspěvky.

[44] Z výše uvedeného tak je zřejmé, že stěžovatel se mýlí, pokud tvrdí, že kasační stížností napadený rozsudek městského soudu nepřihlíží k nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10. Důvodné nejsou ani výtky žalobce, že městský soud nevzal v úvahu nález Ústavního soudu ze dne 1. 3. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 55/10, a nezohlednil § 132 zákona o vojácích z povolání. Městský soud se vskutku naposledy uvedeným nálezem Ústavního soudu v odůvodnění svého rozsudku nezabýval. Nebylo to však ani třeba, neboť tento nález s posuzovanou věcí nijak nesouvisí. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 55/10 totiž Ústavní soud shledal důvody pro zrušení zákona č. 347/2010 přijatého ve stavu legislativní nouze, který se navíc týkal zcela jiné oblasti (novelizace zákonů v oblasti působnosti Ministerstva práce a sociálních věcí), kdežto v případě zákona č. 346/2010 Sb., který je relevantní pro posuzovanou věc, důvody pro zrušení tohoto zákona neshledal (viz již zmíněný nález ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11). Městský soud sice v odůvodnění rozsudku výslovně nezmínil ustanovení § 132 zákona o vojácích z povolání, které upravuje podmínky pro vznik nároku na služební příspěvek a způsob určení jeho výše. To však neznamená, že by toto ustanovení opomenul, neboť se vztahem zákona o vojácích z povolání a zákona o daních z příjmů zabýval v souvislosti s poukazem stěžovatele na jeho legitimní očekávání, že bude pobírat individualizovaný výsluhový příspěvek. Městský soud

poukázal na skutečnost, že výše vypláceného výsluhového příspěvku není neměnná, není fixována k datu zániku služebního poměru, ale vyvíjí se vlivem valorizací (§ 137 zákona o vojácích z povolání) a jeho výši ovlivňuje také výše případného starobního nebo invalidního důchodu toho kterého vojáka (§ 134 zákona o vojácích z povolání) a další zákonem upravené okolnosti. Z uvedeného tak je zřejmé, že městský soud zohlednil skutečnost, na kterou poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti, že výsluhový příspěvek je individualizován ve vztahu ke každému vojáku, kterému na něj vznikl nárok. Nejvyšší správní soud dodává, že koncepce byla vždy taková, že zákon o vojácích určoval podmínky vzniku nároku na služební příspěvek a jeho výši a zákon o dani příjmů stanovil, zda a v jaké míře výsluhový příspěvek podléhá dani z příjmů - v období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2010 řadil zákon o dani z příjmů 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]. Vždy tedy bylo zřejmé, že výsluhový příspěvek může být předmětem daně.

[45] K poukazu stěžovatele na skutečnost, že v případě zdanění výsluhového příspěvku se nejedná o daň, Nejvyšší správní soud uvádí, že Ústavní soud v bodě 181 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, vskutku vyslovil, že „*právní závěr, že předmětnou daň je třeba v rámci přezkumu ústavnosti považovat nikoliv za daň, nýbrž za změnu právního nároku, se promítá do ústavních kritérií pro její posouzení.*“ Tento závěr se však týkal nikoli posuzované věci, ale zvláštní sazby daně ve výši 50 % na příspěvek (státní podporu) fyzickým osobám (které v průběhu roku 2010 splnily všechny zákonem stanovené podmínky pro jeho vznik), podle zákona upravujícího stavební spoření. V případě výsluhového příspěvku je však situace jiná v tom, že daň zde byla stanovena do budoucna.

[46] Nejvyšší správní soud je dále přesvědčen, že v případě zdanění výsluhového příspěvku se jedná o daň, neboť zdanění výsluhového příspěvku je ve své podstatě stejné jako zdanění např. platů státních zaměstnanců. V případě platů státních zaměstnanců totiž stát prostřednictvím své organizační složky zaměstnancům vyplácí plat, z kterého srazí daň. V případě výsluhových příspěvků stát prostřednictvím VÚSZ vyplácí výsluhový příspěvek, z kterého zároveň srazí daň. Stát (jeho příslušná organizační složka) tedy v obou uvedených případech vystupuje jako plátce daně, který daň sraženou poplatníkovi (v posuzované věci se jedná o stěžovatele, jakožto příjemce výsluhového příspěvku) odvede správci daně. Na uvedené ostatně poukázal Ústavní soud v již zmíněném usnesení ze dne 13. 8. 2012, sp. zn. I ÚS 1424/11. Daň sražená z výsluhového příspěvku tudíž představuje příjem státu.

### III.

#### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[47] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek městského soudu netrpí vadami uvedenými v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

pokračování

[48] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch a plně úspěšný žalovaný žádné náklady řízení neuplatňoval. Proto Nejvyšší správní soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 23. října 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová  
předsedkyně senátu