



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **V. K.**, zast. doc. JUDr. Karlem Klímou, CSc., advokátem se sídlem Hradčanské nám. 12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. město Prahu ze dne 14. 11. 2011, č. j. 10873/11-1100-106157, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2014, č. j. 8 Af 2/2012 – 89,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. město Prahu (dále jen „odvolací orgán“). Rozhodnutím odvolacího orgánu bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 5. 2011, č. j. 205712/11/004512106936, ve věci stížnosti na postup plátce daně - Ministerstva vnitra ČR, podanou stěžovatelem podle § 237 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[2] Hlavní spornou otázkou v projednávané věci je otázka výše výsluhového příspěvku příslušníků bezpečnostních sborů, resp. zákonnost jeho zdanění srážkovou daní.

[3] Městský soud konstatoval, že s účinností od 1. 1. 2011 byla ze zákona o daních z příjmů odstraněna výjimka, dle které výsluhový příspěvek nepodléhal dani z příjmů (§ 4 odst. 1 písm. o) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném do 31. 12. 2010). V důsledku novelizace zákona o daních z příjmů (zákon č. 346/2010 Sb.), podléhá výsluhový příspěvek příslušníků bezpečnostních sborů dle § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2011 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zdanění zvláštní sazbou daně ve výši 15 %.

[4] Soud nepřisvědčil namítané protiústavnosti novely zákona o daních z příjmů a návrhu 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. Zdůraznil, že nevyhovění návrhu není *věc odvahy předložit věc Ústavnímu soudu*, 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.

[5] Odkázal na rozsudek ze dne 30. 5. 2013, č. j. 10 Ad 11/2011 - 35, ve kterém v obdobné právní věci městský soud 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. Ve společnosti ovládané právem logicky existují vždy právní vztahy, které vznikly za práva starého a přetrvávají i za práva nového.

[6] Stěžovatel se mylí, pokud se domnívá, že nárok na všechny měsíční splátky výsluhového příspěvku mu vznikl již ke dni skončení jeho služebního poměru. Výše výsluhového příspěvku je v čase proměnlivá, což dokládá i jeho případ, neboť výsluhový příspěvek byl stěžovateli 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 stávají splatnými podle § 3 odst. 1 vyhlášky Ministerstva obrany 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). Je-li na dávku za leden 2011, na niž stěžovateli 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 Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 - 23.

[7] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 4 Ads 65/2013, jakož i rozsudek městského soudu ve věci 10 Ad 11/2011, byly napadeny ústavní stížností, která byla usnesením Ústavního soudu dne 18. listopadu 2013, sp. zn. 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.*

[8] Otázka zdanění určitých příjmů a jeho rozsahu je výhradně politickou záležitostí. Pokud stát přistoupil ke zdanění výsluhového příspěvku do budoucna, postupoval

pokračování

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. V něm mj. 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.*

[9] 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 (srov. nálezy ve věci sp. zn. Pl. ÚS 3/02, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.). V daném případě je 15% daň 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.

[10] 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. A stejně tak tomu bylo i v případě stěžovatele. Ze strany správce daně ani odvolacího orgánu nedošlo k nejednoznačné nebo nepředvídatelné interpretaci zákona, která by otřásla důvěrou občana v právo, popřípadě porušila princip právní jistoty.

[11] V projednávané věci nebylo zdaněním výsluhového příspěvku ovlivněno dosažení užívání vlastnického práva nebo znemožnění uplatnění výsluhových nároků podle zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon 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 stěžovatele k dosažení jeho vlastnická práva.

[12] Omezení vlastnického práva uložením daně je dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) 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.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Stěžovatel brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Má za to, že soud účelově vybral pouze ty žalobní námitky, které již byly posouzeny v obdobných věcech samotným městským soudem, Nejvyšším správním soudem či Ústavním soudem. Městský soud tím staví svá rozhodnutí na konzervaci judikatury, a to přesto, že rozhoduje o věcech různých žalobců se zcela odlišnými žalobními body.

[14] Nesouhlasí s účelovou interpretací nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. III. ÚS 288/04. Smysl tohoto nálezu je v tom, že výsluhový příspěvek správně chápe jako zvýšené ocenění za mimořádně ztížené pracovní podmínky a různá osobní omezení těch, kteří konali službu v bezpečnostních sborech. Mezi účastníky není sporné, že výsluhový příspěvek nebyl krácen či odejmut z důvodu služby osob, které přispívaly k potlačování lidských práv a svobod.

[15] Zdanění a na druhé straně odnětí nebo krácení jsou zásadně odlišné povahy. Výsluhový příspěvek kompenzuje útrapy osobního charakteru z důvodu výkonu služby spojené s vysokým rizikem ohrožení života a fyzickou náročností. Není odměnou za práci a není ani náhradou mzdy. Je proto zcela nelogické, když stát na jedné straně ocení, kompenzuje, motivuje i odškodňuje a současně částečně a plošně snižuje.

[16] Zákon, který upravuje podmínky pro přiznání výsluhového příspěvku, vůbec nemohl počítat s rozlišováním „podmínek přiznání“ a „podmínek pro výplatu“. Porovnávání zdanění a valorizace nemá žádné opodstatnění. Valorizace je pozitivním zohledněním skutečnosti, že fixní příspěvek mění svoji hodnotu v procesu inflace (podobně jako např. starobní důchody), a je třeba garantovat, že výsluhová sociální dávka bude udržována v přiměřené výši a v relaci s pohyblivostí se kupní silou obyvatelstva.

[17] Naproti tomu je zdanění výsluhového příspěvku restriktivním zásahem do očekávané výsluhové hodnoty, která nemůže být považována za podmínku vyplácení. Nominální hodnotu, z níž se sráží 15 % daň, nemůže příjemce příspěvku žádným způsobem ovlivnit, přičemž jakékoliv určení zdaňovací procentní kvóty je zcela nepředvídatelnou a svévolnou cifrou určenou výkonnou mocí (ministerstvem financí). Dovedeno ad absurdum, státu nic nebrání, aby výsluhový příspěvek zdanil 99 % a tvrdil, že příspěvek neodňal.

[18] Smysl rozsudku Evropského soudu pro lidská práva (dále také „ESLP“) *Bucheň v. Česká republika* spočívá v označení výsluhového příspěvku jako majetkového práva, které nesmí být omezováno ani kráceno. Jakékoliv jeho omezení či krácení je porušením čl. 11 odst. 1 Listiny, neboť má ve vztahu ke konkrétní osobě charakter vyvlastnění.

[19] Výsluhový příspěvek byl zákonodárcem s ohledem na jeho charakter koncipován jako speciální dávka nepodléhající zdanění, tj. jako dávka, která nemá charakter příjmu,

pokračování

a není proto podrobena režimu zákona o daních z příjmů. Tuto výhodu lze považovat jako součást veřejnoprávního závazku státu vyplývajícího ze služebního poměru a zakotveného zákonem č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vojácích z povolání“). Na tento závazek nemůže stát následně rezignovat, a to ani za pomoci legislativně – daňových nástrojů. Ostatně i podle ustálené judikatury Ústavního soudu ani svrchovanost státu nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní (srov. nález sp. zn. Pl.ÚS 22/1992).

[20] Tím, že byl stěžovatel přijat do služebního poměru vojáka z povolání dle podmínek a pravidel zákona o vojácích z povolání, vykonával ve smyslu § 132 tohoto zákona službu alespoň po dobu 15 let a jeho služební poměr skončil propuštěním na základě jeho vlastní žádosti, vznikl mu nárok na vyplácení výsluhového příspěvku, a to za podmínek tímto zákonem stanovených (*v projednávané věci jde o výsluhový příspěvek podle zákona o služebním poměru, pozn. NSS*). Tím, že dodatečně Česká republika podrobila výsluhové příspěvky zdanění srážkovou daní, na svůj závazek ze služebního poměru jakožto právního poměru státně zaměstnaneckého částečně rezignovala a ve svém důsledku již přiznané vlastnické právo jeho majiteli částečně odňala, třebaže k tomu použila legálních daňově-legislativních nástrojů.

[21] Snížení schodku veřejných rozpočtů, které je ve značné míře způsobeno špatnou hospodářskou politikou státu, nemůže být dostatečným důvodem k přijetí retroaktivní právní úpravy. Poskytuje-li stát určité skupině obyvatel méně či více výhod než skupině jiné, nesmí postupovat zcela libovolně, ale musí prokázat, že tak činí ve veřejném zájmu a pro veřejné blaho a při zcela objektivních kritériích.

[22] Stěžovatel trvá na protiústavnosti zákona č. 346/2010 Sb., který novelizoval zákon o daních z příjmů a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy a § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, předložil návrh na zrušení bodu 6, kterým bylo v ustanovení § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů zrušeno písmeno o) a bodu 92, které doplnilo v § 36 odst. 2 uvedeného zákona písmeno v).

[23] Aplikací nové právní úpravy došlo k porušení čl. 1 odst. 1 Ústavy, a to zásady právního státu zákonodárnou svévolí, práva nabytá ke dni zániku právního poměru nemůže měnit novela zákona, týkající se jiného předmětu úpravy; porušením právní jistoty občanů tím, že výhody poskytnuté občanovi za splnění výkonu služebního poměru se zásahem státu omezují svévolnou změnou charakteru institutu hmotného práva z institutu nezdaněného na institut příjmový (ziskový), a tudíž zdaňovaný, s cílem získat část státem poskytnutého plnění nazpět; porušením důvěry legitimního očekávání, neboť za splnění zákonných podmínek má být ze strany veřejné moci podle zákona plněno v nezměněné výši příspěvku; porušením důvěry v legalitu, kdy je důvěra občanů v zákon restriktivním zásahem státu poškozena; nepřipustným rozšiřováním taxativně stanovených podmínek pro přiznání výsluhových náležitostí na právní poměry již před tím určené.

[24] Aplikací nové právní úpravy došlo k porušení čl. 11 odst. 1 Ústavy ve znění čl. 1 Protokolu k Evropské úmluvě o lidských právech a základních svobodách, tím, že bylo zasaženo do nabytého vlastnického práva, aniž by byla šetřena podstata a smysl tohoto práva.

[25] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Je přesvědčen, že správci daně postupovali v souladu s platnou právní úpravou. Zákonnost jejich postupu ve věci zdanění výsluhových příspěvků je potvrzena i dosavadní judikaturou.

[26] K namítané protiústavnosti zákona o daních z příjmů odkazuje na své vyjádření k žalobě, jakož i na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Ads 65/2013.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[28] Soud nepřisvědčil námitce směřující do paušálního odůvodnění, které stěžovatel spatřoval v převzetí závěrů uvedených v rozsudku městského soudu ve věci sp. zn. 10 Ad 11/2011, rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Ads 65/2013, a usnesení Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 3436/13.

[29] Předmětem sporu je posouzení právní nikoli skutkové otázky. Rozhodnutí, ze kterých městský soud při svém posouzení vycházel, se zabývala zcela shodnou právní otázkou, neboť posuzovala otázku zdanění výsluhových příspěvků a otázku ústavnosti zákona č. 346/2010 Sb., který některé výsluhové náležitosti podrobil od 1. 1. 2011 srážkové dani. Pro posouzení sporné právní otázky je zcela nerozhodné, že se jednalo o výsluhový příspěvek vojáka z povolání, upraveného zákonem o vojácích z povolání, zatímco v projednávané věci jde o výsluhový příspěvek příslušníka bezpečnostních sborů, který je upraven v zákoně o služebním poměru. Ze zákona č. 346/2010 Sb. je nepochybné, že zrušení osvobození a zavedení srážkové daně dopadá jak na výsluhový příspěvek vojáků z povolání, tak na výsluhový příspěvek příslušníků bezpečnostních sborů. Ostatně sám stěžovatel v jiné části kasační stížnosti argumentuje dokonce tak, že stěžovatel byl přijat do služebního poměru vojáka z povolání (srov. bod 20) a na podporu své argumentace odkazuje na rozhodnutí ESLP ve věci Bucheň proti České republice (č. 36541/97), které se týkalo výsluhových příspěvků vojáků z povolání. Soud připomíná, že toto rozhodnutí se týkalo skutkově jiné situace, neboť zákon č. 304/1993 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. V tomto případě řešil Evropský soud pro lidská práva nestejně (diskriminační) postavení propuštěných vojáků (vojáků, kteří udělili souhlas s přidělením k obecnému soudu, a vojáků, kteří tento souhlas neudělili), a nemá s posouzením nyní projednávané sporné otázky žádnou souvislost.

pokračování

[30] Podmínky nároku na výsluhový příspěvek stěžovatele jsou upraveny v části jedenácté zákona o služebním poměru. Nárok na výsluhový příspěvek má bývalý příslušník, který vykonával službu alespoň po dobu 15 let. Základní výměra výsluhového příspěvku činí za 15 let služby 20 % měsíčního služebního příjmu. Výsluhový příspěvek se valorizuje a při souběhu nároku na výplatu důchodu z důchodového pojištění se poskytuje pouze ve výši rozdílu mezi příspěvkem a důchodem. S městským soudem lze proto souhlasit, že výše výsluhového příspěvku mohla být i za předcházející právní úpravy v průběhu času měněna, což byl také případ stěžovatele, kterému se nárok resp. výše výsluhového příspěvku v souvislosti s pobíráním starobního důchodu snížila.

[31] Otázka zdanění výsluhových příspěvků není otázkou, která by měla být řešena zákonem o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, jak se mylně domnívá stěžovatel. Pravidla pro zdanění výsluhových náležitostí (dříve dávek souvisejících se skončením služebního poměru příslušníků ozbrojených bezpečnostních sborů) byla vždy stanovena v zákoně o daních z příjmů. Ten je obecnou normou, která upravuje způsob a výši zdanění či osvobození příjmů fyzických (právnických) osob. Není ani pravdou, že by výsluhový příspěvek nebyl zákonodárcem nikdy považován za příjem, neboť se slovy stěžovatele jedná o *sociální dávku nepodléhající zdanění*.

[32] Zákon o daních z příjmů vždy řadil výsluhové náležitosti mezi příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, původně však tyto příjmy od daně osvobodil [srov. § 4 odst. 1 písm. o) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2010].

[33] Mezi stranami je nesporné, že zákonodárce dosavadní osvobození výsluhových náležitostí od daně zrušil a zákonem č. 346/2010 Sb., podrobil výsluhové příspěvky a odbytné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů s účinností od 1. 1. 2011 15 % srážkové dani [srov. § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2011].

[34] Stěžovatel spíše než nezákonný postup správních orgánů namítá protiústavnost nové úpravy, kterou spatřuje zejména v retroaktivním nepřípustném zásahu do jeho státem garantovaného majetkového práva a v porušení zásady legitimního očekávání.

[35] Pokud jde o posouzení retroaktivity uvedeného zákona, soud se plně ztotožňuje s argumenty a závěry městského soudu v napadeném rozsudku. Účinky právé retroaktivity by nová právní úprava vyvolávala pouze tehdy, pokud by měnila samotný vznik určitého právního vztahu nebo následky právního vztahu, které nastaly přede dnem její účinnosti (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 2 Afs 145/2006 – 38; nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, publikovaný pod č. 107/1996 Sb., či ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, publikovaný pod č. 119/2011 Sb.).

[36] Naopak v případě nepravé retroaktivity nová právní úprava nezakládá právní následky pro minulost. Skutečnosti, které nastaly v minulosti, právně kvalifikuje jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost mění či ruší právní následky založené podle dřívějších předpisů. Nová právní úprava tak zasahuje do předchozích skutečností i do nabytých práv (blíže viz např. citovaný nálezy Ústavního

soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, či nález ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publikovaný pod č. 63/1997 Sb., rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2011, č. j. 7 As 95/2010 – 55, či Procházka, A. Retroaktivita zákonů. In: Slovník veřejného práva. Sv. III. Brno, 1934, s. 800). V případech časového střetu staré a nové právní úpravy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle předchozí právní úpravy řídí novou právní normou. Oproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy, právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, i vykonané právní úkony se řídí zrušenou právní normou (blíže viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96, usnesení ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 11/99, publikované pod č. 44/1999 Sb. ÚS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2007, č. j. 9 Afs 25/2007 – 95, publikovaný pod č. 2037/2010 Sb. NSS).

[37] Zdanění výsluhových příspěvků se nevztahuje k nárokům vzniklým před účinností zákona č. 346/2010 Sb., ale pouze k nárokům (tj. částkám určeným k výplatě) po 1. 1. 2011 a o nepřipustnou retroaktivitu se jednat nemůže. Stěžovatel nicméně může zrušení osvobození od daně vnímat jako zásah do své právní sféry v tom smyslu, že prostřednictvím zdanění byla zákonodárcem snížena částka, která mu je od účinnosti nové právní úpravy fakticky na výsluhovém příspěvku vyplácena.

[38] Zatímco u pravé retroaktivity obecně platí zásada její nepřipustnosti, ze které existují striktně omezené výjimky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2009, č. j. 1 As 26/2009 – 69, v němž byla pravá retroaktivita shledána ústavní, navíc představovala významný argument soudu ve prospěch argumentace jdoucí proti liteře zákona), u retroaktivity nepravé platí naopak zásada obecné přípustnosti, ze které existují výjimky její nepřipustnosti (blíže viz např. citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 či nález ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08, publikovaný pod č. 236/2011 Sb.). Ačkoliv je tedy nepravá retroaktivita zásadně přípustná, nelze a priori vyloučit, že zájem jednotlivce na aplikaci předchozí právní úpravy v konkrétním případě převáží nad veřejným zájmem na její změně s ohledem na zásadu právní jistoty a ochrany důvěry v právo (blíže viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10). 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 poměrování „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.“ Otázku legislativního řešení časového střetu právních úprav je proto třeba posuzovat hlediskem zásady proporcionality (blíže viz nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96).*

[39] Podle čl. 11 odst. 1 Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Podle čl. 11 odst. 5 Listiny je možno daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Toto ustanovení vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva. Naopak v případě daní jde o prerogativ Parlamentu, jenž je obdařen exkluzivní kompetencí zdaňovat. Zásah do garance vlastnictví jako základního práva je tak možný jen skrze imperativní zákonnou úpravu. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1

pokračování

Ústavy), plyne pro zákonodárce relativně široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní [srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. 8. 2004 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.)].

[40] Co do svého účelu představuje čl. 11 odst. 5 Listiny ústavně aprobované omezení vlastnického práva, které může být legitimně omezeno za účelem stanovení, vyměření a výběru daně (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05, N 113/37 SbNU 463). Skutečnost, že zákonodárce podrobil příjmy z výsluhových náležitostí srážkové dani, odpovídá jeho široké pravomoci. Zákonodárce má velkou diskreci v tom, jaký způsob zdanění zvolí, aby shromáždil finanční prostředky pro zabezpečování svých funkcí a politik, nicméně nesmí zasáhnout do vlastnických práv tak, aby se majetkové poměry dotčeného subjektu zásadně změnily tak, že by došlo ke zmaření samé podstaty majetku, tj. ke zničení majetkové základny poplatníka (nález sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002, vyhlášený pod č. 405/2002 Sb.).

[41] V daném případě se o nepřípustnou nepravou retroaktivitu nejedná. Zákonodárce přikročil ke změně této úpravy, resp. k jejímu zrušení a zavedení standardního režimu zdanění po sedmnácti letech, přičemž důvody, které jej k tomu vedly, považuje soud za legitimní. Tehdejší ministr financí Miroslav Kalousek k navrhované novelizaci v poslanecké sněmovně uvedl, že hlavním cílem navrhované úpravy je příspěvek ke stabilizaci veřejných rozpočtů a aktivní opatření vedoucí ke snížení deficitu, tím druhým motivem je odstranění některých privilegií a výhod, které vláda navrhuje odstranit z právního řádu, a to jsou zejména privilegia a výhody týkající se nezdaněných příjmů. Výslovně uvedl, že *„vláda navrhuje zdanění, to je zrušení osvobození, tedy odstranění stávající výjimky, některých druhů výsluhových záležitostí, výsluhového příspěvku a odbytného vojáku z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů, a to s účinností od 1. 1. 2012.... Navržený postup kvalifikuje uvedené výsluhové náležitosti jako ostatní příjem a bude zdaňován srážkovou daní se sazbou 15 %.... Navrhujeme zrušit zvláštní úpravu, podle které nejsou peněžité náhrady u představitelů státní moci předmětem daně. Týká se to poslankyň, poslanců, senátorů, senátorských, některých dalších státních orgánů, soudců, poslanců Evropského parlamentu. Navrhujeme zdanit i plat a výsluhové náležitosti prezidenta republiky a rentu bývalého prezidenta. To všechno byly do dnešního dne nezdaněné příjmy a měly by být daněny úplně stejně jako příjmy všech ostatních obyvatel České republiky“.*

[42] Výše uvedený záměr potvrdila i důvodová zpráva k tomuto zákonu, ve které se ke zdanění výsluhových náležitostí uvádí: *„Z důvodu snížení schodku rozpočtů veřejných financí a v souladu s navazující reformou veřejných financí se navrhuje zrušit osvobození některých výsluhových náležitostí u bývalých vojáků z povolání. Konkrétně jde o výsluhový příspěvek a odbytné (§ 131 a následující zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání), a dále o obdobná plnění poskytovaná bývalým příslušníkům bezpečnostních sborů podle zákona č. 361/2003 Sb. Jedná se o nesystémové daňové výhody, které byly převzaty z dřívějších právních předpisů o zdaňování mezd a byly poplatné době svého vzniku. Tyto příjmy budou nově výlučně zdaňovány (obdobně jako důchody a penze) jako tzv. ostatní příjmy podle § 10 zákona, a to v tomto případě srážkou zvláštní sazbou daně ve výši 15 %“.*

[43] Stěžovatelova újma spočívající v nové povinnosti platit daň ze svého příjmu, neboť výsluhový příspěvek není ničím jiným než peněžitým příjmem, nemůže převážet

důvody veřejného zájmu, které ke změně legislativy vedly. Nová úprava, jejímž hlavním cílem byla stabilizace veřejných rozpočtů, se zdaleka netýkala pouze zdanění výsluhových příspěvků.

[44] Ve skutečnosti, že zákonodárce do budoucna odňal určité skupině obyvatel dosavadní nesystémovou výhodu, spočívající v osvobození výsluhových náležitostí od daně, nelze spatřovat protiústavnost. Platí, že se úprava „zdaňování“ posuzovaných příjmů vztahuje na všechny poživatelé výsluhových náležitostí, nikoli pouze na stěžovatele. Vzhledem ke skutečnosti, že se daná úprava vztahuje na celý okruh takových poplatníků, nelze ji mít za selektivní či diskriminační. S městským soudem lze souhlasit i v tom, že 15% srážková daň postihující výsluhový příspěvek není daní mající konfiskační dopady, a nemohla se proto dotknout samotné majetkové podstaty stěžovatele.

[45] K poukazu stěžovatele na porušení zásady legitimního očekávání, soud připomíná, že stěžovateli tento příspěvek nebyl odňat, nadále mu náleží a je mu vyplácen. Legitimní očekávání se však nemůže vázat k výši vypláceného příspěvku, která není do budoucna fixována ve výši k datu zániku služebního poměru. Legitimní očekávání nelze spojovat ani s tím, že určitá daňová výjimka nebo zvýhodnění bude trvat na věky. Výsluhový příspěvek se přiznává a vyplácí z rozpočtových prostředků, tedy z peněz daňových poplatníků. Stěžovatel ani ostatní dotčené subjekty nemohli spoléhat na to, že postupem času zákonodárce výši vypláceného příspěvku nepřehodnotí. Nelze opomenout ani související odpovědnost vlády a Parlamentu za stav veřejných financí, s čímž souvisí i oprávnění zákonodárce přizpůsobit výdaje státního rozpočtu jeho reálným možnostem a aktuálním potřebám formou změn právní úpravy mandatorních výdajů.

[46] Má-li zákonodárce na jedné straně širokou diskreci ve stanovení předmětu daně, jeho výše či rozsahu osvobození, nese na straně druhé za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost. Nejvyšší správní soud nenalezl žádný racionální důvod, pro který by měl v projednávané věci do této pravomoci zákonodárce prostřednictvím předložení namítané právní úpravy Ústavnímu soudu zasahovat.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[48] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 7. května 2015

pokračování

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu