



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Ong. J. K.**, zast. doc. JUDr. Karlem Klímou, CSc., advokátem se sídlem Hradčanské náměstí 60/12, Praha 1, proti žalovanému: **Ministerstvo obrany**, se sídlem Tychonova 221/1, Praha 6, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2011, č. j. 421/3-1119-2/2001-7542, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 10. 2014, č. j. 9 Ad 8/2011 – 38,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím byly zamítnuty námitky stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Ministerstva obrany – Vojenského úřadu sociálního zabezpečení (dále jen „VÚSZ“) ze dne 14. 2. 2011, sp. zn. 230942/712-44, o úpravě výsluhového příspěvku. O vydání tohoto rozhodnutí stěžovatel požádal v souladu s § 86 odst. 2 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o organizaci a provádění sociálního zabezpečení“) v návaznosti na § 142 odst. 4 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vojácích z povolání“), tedy z toho důvodu, že nesouhlasil s písemným oznámením o hromadném zvyšování vyplácených dávek. Rozhodnutím VÚSZ byl zvýšen výsluhový příspěvek stěžovatele od 1. 1. 2011 o 363 Kč na částku 18 949 Kč. Zároveň byl stěžovatel ve výroku rozhodnutí informován, že od 1. 1. 2011 podléhá výsluhový příspěvek 15 % zvláštní sazbě daně podle ustanovení § 36 odst. 2

písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a proto mu po zdanění bude náležet k výplatě částka 16 107 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného o námitkách poukázalo na povinnost postupovat podle zákona o daních z příjmů, když podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů se daň vybírá srážkou z příjmu, kterou je povinen provést její plátce, kterou je následně povinen odvést místně příslušnému správci daně. Zákonodárce měl v úmyslu podrobit zdanění veškeré částky výsluhových příspěvků vyplacené po 1. 1. 2011, nikoliv pouze tu část, o kterou byl od 1. 1. 2011 zvýšen. VÚSZ, jako orgán sociálního zabezpečení, o dani nerozhodl, neboť je pouze plátcem daně a nikoliv správcem daně. Smyslem ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání je upravit postup pro situaci, kdy v budoucnu dojde ke změnám v úpravě podmínek pro přiznání výsluhového příspěvku. Napadeným rozhodnutím se příspěvek nesnížil a VÚSZ pouze realizuje povinnost srážet daň.

[3] Městský soud posoudil žalobní námitky stěžovatele jako nedůvodné. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 5 A 31/2001 – 56, z něhož dovodil, že § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání upravuje podmínky vzniku nároku na výsluhový příspěvek, nejde však o podmínky jeho vyplácení a valorizace a nemůže tedy jít ani o otázku zdanění výsluhového příspěvku. Z rozhodného znění zákona o daních z příjmů nevyplývá, že by zdanění podléhala jen část výsluhového příspěvku, která odpovídá jeho valorizaci po 1. 1. 2011. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 26. 11. 2002, Bucheň proti České republice, č. stížnosti 36541/97 (dále jen „rozsudek ESLP Bucheň“), dopadal na situaci, kdy některým bývalým vojenským soudcům nebyly výsluhové příspěvky vypláceny. Naproti tomu stěžovateli nebyl přiznaný výsluhový příspěvek rozhodnutím VÚSZ snížen, příslušné orgány pouze realizovaly rozhodnutí státu srážet z výsluhového příspěvku od 1. 1. 2011 daň. Rozsudek proto nelze použít. Městský soud dále odkázal na svůj předchozí rozsudek, který byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23, ve věci Ing. J.G. (dále jen „rozsudek Ing. J.G.“). I z nich je 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 (§ 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání) nemůže mít dopad na problematiku zdanění výsluhového příspěvku, který nepatří mezi podmínky vzniku nároku a jenž ani není upraven v zákoně o vojácích z povolání. Ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání proto nepředstavuje překážku pro budoucí zdanění výsluhových příspěvků přiznaných v době, kdy byly výsluhové náležitosti osvobozeny od daně z příjmu. Pokud jde o namítané porušení principu zákazu retroaktivity, městský soud poukázal na rozdíl mezi tzv. pravou a nepravou retroaktivitou. Zdanění výsluhového příspěvku nebylo zavedeno zpětně, ale do budoucna. Nejedná se tedy o nepřípustnou pravou retroaktivitu, ale o retroaktivitu nepravou, která představuje jedno z možných a přípustných řešení situací vznikajících v souvislosti se změnami právní úpravy. Otázka zdanění určitých příjmů a jeho rozsahu je výhradně politickou záležitostí, pokud nedojde k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu, nebo k porušení principu rovnosti. Zavedení daně se sazbou 15 % rozhodně nedosahuje rdousícího efektu. Soudům proto nepřísluší hodnotit správnost či oprávněnost rozhodnutí zákonodárce takovouto daň

pokračování

z výsluhových příspěvků a odbytného zavést. K argumentaci jednotlivými ustanoveními Ústavy a Listiny základních práv a svobod soud podotkl, že stěžovateli výsluhový příspěvek nebyl odňat, nadále mu náleží a je mu vyplácen. Výše příspěvku ze zákona není fixována k datu zániku služebního poměru, nýbrž se vyvíjí vlivem valorizací. Soud přihlédl též k usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2013, ve věci sp. zn. I. ÚS 3436/13, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost proti rozsudku Ing. J. G. pro zjevnou neopodstatněnost s tím, že k porušení základních práv napadenými rozhodnutími nedošlo. Nad rámec soud připomněl usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2012 ve věci sp. zn. I. ÚS 1424/11, v němž Ústavní soud odmítl akcesorický návrh na zrušení ustanovení příslušné novely zákona o daních z příjmů, neboť daný stěžovatel nevyčerpal všechny procesní prostředky před podáním ústavní stížnosti. Městský soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, a to podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení.

[5] Stěžovatel v první řadě poukázal na to, že městský soud se v plném rozsahu nevypořádal s jeho žalobními námitkami, když z nich vybral pouze ty, které jsou již řešeny judikaturou Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu či městského soudu. Stěžovatel přitom přehledně a důkladně zdůrazňoval protiústavnost zdanění výsluhových příspěvků. Je přitom také nezákonné, pokud městský soud svoje zamítavé rozhodnutí staví na argumentech, které sice již judikatura Nejvyššího správního soudu vyslovila, ale stěžovatel je v žalobních důvodech přímo nevyslovuje. Nejvyšší správní soud se totiž vyslovil k právní otázce retroaktivní povahy zdanění výsluhového příspěvku, když tuto retroaktivitu jako retroaktivitu tzv. nepravou považuje za přípustnou. Pokud argumentaci přípustnosti retroaktivity městský soud použil, aniž byla obsažena v žalobních bodech, a zároveň to vedlo k zamítnutí žaloby, pak jde o použití nepřípustné a nezákonné. Stejně postupoval, pokud se dovolává usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3436/13, kdy Ústavní soud nerozhodoval ve věci samé, a toto rozhodnutí nemohlo reagovat na důvody, které uvádí stěžovatel. Ještě závažnější je poukaz na usnesení sp. zn. I. ÚS 1424/11, kde byla odmítnuta ústavní stížnost z důvodu předčasnosti.

[6] Městský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 A 31/2001, podle něhož může v průběhu platnosti zákona o vojácích z povolání „docházet k úpravě podmínek pro přiznání výsluhového příspěvku“. Příspěvek nelze odejmout, ale to nemá vliv na podmínky jeho vyplácení. S tím stěžovatel nesouhlasí, neboť zákon, který upravuje podmínky pro přiznání výsluhového příspěvku, vůbec nemohl počítat s rozlišováním podmínek přiznání a podmínek pro výplatu. Porovnávání valorizace a zdanění zde vůbec nemá místo. Tyto dva instituty mají zcela jiné místo v právním řádu. Valorizace je pozitivním zohledněním skutečnosti, že fixní příspěvek mění svoji hodnotu v procesu inflace (podobně jako například starobní důchody), a je třeba tak garantovat, že výsluhová sociální dávka bude udržována v přiměřené výši a v relaci s pohybující se kupní silou obyvatelstva. Naproti tomu zdanění výsluhového příspěvku je restriktivním zásahem do

očekávané výsluhové hodnoty, která nemůže být považována „za podmínku pro vyplacení“. Nominální hodnotu, z níž se nyní odvádí 15% daň, totiž příjemce výsluhového příspěvku neovlivňuje, přičemž jakékoliv určení zdaňovací procentní kvóty je zcela nepředvídatelnou a svévolnou cifrou určenou výkonou mocí (ministerstvem financí). Dovedeno ad absurdum, státu tedy nebrání, aby výsluhy zdanil 99 % a tvrdil, že výsluhový příspěvek nebyl odňat.

[7] Není případné používat na věc nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, který se prakticky distancuje od jakýchkoliv motivů zdanění zákonodárcem a považuje tedy za možné, aby Ústavní soud zasáhl až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu anebo dojde-li k porušení principu rovnosti v jeho akcesorické nebo neakcesorické podobě. Z hlediska sociálního dopadu tento zásah sice likvidační není, ale dochází jím ke zkracování sociální bonity, kterou stát v podobě výsluhových příspěvků kompenzuje životní nevýhody vykonané státní služby, když tyto nevýhody jsou ještě navyšovány obtížností hledání odpovídajícího pracovního místa ve věku, kdy střední a vyšší generace obyvatel není již pracovně preferována a ani považována za perspektivní pro delší budoucí pracovní nasazení.

[8] Bodem 6. zákona č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „novela zákona o daních z příjmů“), bylo v § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů zrušeno písmeno o), které od daně z příjmů osvobozovalo výsluhové náležitosti a přídavek na bydlení u vojáků z povolání a výsluhové nároky u příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů. Bodem 92. téhož zákona bylo doplněno v § 36 odst. 2 zákona o daních z příjmů písmeno v), podle něhož výsluhový příspěvek příslušníků bezpečnostních sborů, resp. „výsluhový příspěvek a odbytné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů“ nově podléhá zdanění zvláštní sazbou daně, a to ve výši 15%. V důsledku této zákonné úpravy došlo s účinností od 1. 1. 2011 ke zdaňování výsluhových příspěvků příslušníků bezpečnostních sborů a vojáků z povolání. Plátce daně je povinen z výsluhového příspěvku při jeho výplatě provést srážku daně ve výši 15% a odvést ji místně příslušnému finančnímu úřadu.

[9] Výsluhový příspěvek je koncipován zákonem o vojácích z povolání jako zvýšené ocenění ze strany státu za mimořádné ztížené pracovní podmínky a mnohočetná a různorodá osobní omezení vojáků z povolání při výkonu služebního poměru. Výsluhový příspěvek není odměnou za práci, náhradou mzdy ani jinou dávkou sociálního zabezpečení, což vyplývá i z nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 288/04. Nárok na výsluhový příspěvek je vázán na splnění konkrétních podmínek konkrétním občanem ve služebním poměru. Má charakter nárokové dávky a je vyplácen z veřejnoprávních prostředků. Stát přijetím zákona o vojácích z povolání převzal veřejnoprávní závazek, že občan, který vstoupí do služebního poměru příslušníka bezpečnostních sborů, vykoná službu alespoň po dobu 15 let, vznikne nárok na výsluhový příspěvek. Výsluhový příspěvek byl zákonodárcem s ohledem na jeho charakter koncipován jako speciální dávka nepodléhající zdanění, tj. jako dávka, která nemá charakter příjmu a není proto podrobena režimu zákona o daních z příjmů. Na tento jednou přijatý veřejnoprávní závazek ve vztahu k vojákům z povolání povolaným za daných podmínek do služebního poměru nemůže stát rezignovat, a to ani za pomoci

pokračování

legislativně-daňových nástrojů. Ostatně i podle ustálené judikatury Ústavního soudu ani svrchovanost státu nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní, třeba by se tak stalo na základě zákona (viz např. nález Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/1992). 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 (poznámka NSS – ze spisu je zřejmé, že služební poměr stěžovatele skončil rozkazem z důvodu zdravotní nezpůsobilosti pro další výkon služby), vznikl mu nárok na vyplácení výsluhového příspěvku, a to za podmínek tímto zákonem stanovených. Tím, že dodatečně s účinností od 1. 1. 2011 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 zdánlivě legálních daňově-legislativních nástrojů.

[10] Každé zdanění musí být v demokratické společnosti odůvodněno objektivními a racionálními kritérii. V tomto případě jedním z hlavních důvodů zavedení zdanění výsluhových náležitostí bylo snížení schodku veřejných rozpočtů. To však nemůže být dostatečným důvodem k tomu, aby přijetím retroaktivních právních úprav stát rezignoval na svůj veřejnoprávní závazek vyplývající z jednou uzavřeného, proběhlého a skončeného služebního poměru a spočívajícího ve vyplácení zvláštních forem plnění bývalým jeho příslušníkům po skončení služebního poměru v přiznané, plné a nikterak nesnižované výši. Jestliže stát zákonem zaváže, aby státní orgán jako plátce daně odváděl část nárokového majetku občana jinému státnímu orgánu (správci daně), nadřazuje státu a diskriminuje občana. Uvedené je považovat za rozporné s principem právní jistoty a z toho vyplývajícího principu ochrany nabytých práv stěžovatele a ostatních příjemců výsluhového příspěvku, jakož i principem legitimního očekávání a principem proporcionality. Porušení těchto principů je výrazným zásahem do požadavku na zachování podstatných náležitostí demokratického právního státu a oslabuje důvěru občanů v právní stát. Zákon, který zavádí zdanění výsluhových příspěvků, nemůže mít ve vztahu k zákonu o vojácích z povolání charakter novelizace, a tudíž ani derogativní normy. Nemůže tedy rušit ani omezovat práva či nároky, které občané nabyli v dobré víře a v rozsahu vyplývajícím ze zákona platného v době vzniku nároku.

[11] Takto přijatá úprava je také v rozporu s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod (uveřejněná pod č. 209/1992 Sb.) (dále je EÚLP), respektive s čl. 1 jejího Protokolu č. 1. Z rozsudku ESLP Bucheň vyplývá, že výsluhový příspěvek je majetkovým nárokem ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1. Jakékoliv omezení nebo krácení majetkového práva je dle českého práva porušením čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod vyhlášené pod č. 2/1993 Sb. (dále jen Listina), neboť má ve vztahu ke konkrétním osobám charakter zcizení majetku, resp. vyvlastnění. Pokud městský soud ohledně rozsudku ESLP Bucheň pouze argumentoval tak, že v případě stěžovatele výsluhový příspěvek snížen nebyl, pak se nevypořádal s argumentací v žalobě a toto jednání je porušením čl. 36 odst. 1 Listiny.

[12] Protiústavnost rozhodování orgánů veřejné moci je založena na novele zákona o daních z příjmů. Tento postup je zejména v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy, a to zásadami

právního státu. Ty jsou porušeny zejména zákonodárnou svévolí, již se právo poskytnuté smyslem jednoho zákona omezuje zásahy zákona jiného; tedy práva nabytá ke dni zániku právního poměru nemůže měnit novela zákona týkající se jiné úpravy. Se stejnou zásadou je v rozporu porušení právní jistoty občanů tím, že výhody poskytnuté občanovi za splnění výkonu služebního poměru se zásahem státu omezují. Je to také nepřípustná svévolná změna charakteru institutu hmotného práva (výsluhový příspěvek) z institutu nezdaněného na institut příjmový (ziskový) a tudíž zdaňovaný s cílem získat pro stát část jím poskytnutého plnění nazpět. Dochází také k porušení důvěry v legalitu tzv. legitimního očekávání, neboť za splnění zákonných podmínek má být ze strany veřejné moci podle zákona plněno v nezměněné výši příspěvku. Dále je narušena důvěra v legalitu, kdy ze strany občanů splněné podmínky v důvěře v zákon jsou restriktivním zásahem státu poškozeny a tím poškozena i důvěra v zákon. Stát rozšiřuje za pomoci zdanění taxativně stanovené podmínky pro přiznání výsluhových náležitostí na právní poměry již před tím určené. V rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy je také to, že 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. Tímto kritériem nemůže být důvod snížení schodku státních rozpočtů veřejných financí.

[13] Dodatečné zdanění je dále v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny, tak jak je třeba jej vnímat pohledem čl. 1 Protokolu č. 1 k EÚLP. Postupem VÚSZ a žalovaného bylo zasaženo do nabytého vlastnického práva, neboť výsluhový příspěvek je majetkovým nárokem a jeho zkracování porušuje princip legitimního očekávání majetku. Dále je v rozporu s čl. 11 odst. 1 ve spojení s čl. 4 odst. 4 Listiny, tedy práva vlastnického, když zdaňováním výsluhového příspěvku se nešetří podstata a smysl vlastnického práva.

[14] Stěžovatel tak považuje přijatou právní úpravu za protiústavní a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby řízení přerušil a podal návrh Ústavnímu soudu na zrušení předmětných ustanovení, kterými bylo zavedeno zdanění výsluhového příspěvku.

[15] Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného.

[16] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že orgány sociálního zabezpečení žalovaného jsou v předmětné kauze pouze v postavení plátce daně. O zdanění výsluhového příspěvku stěžovatele od 1. 1. 2011 tudíž nerozhodovaly. Podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů byl VÚSZ povinen provést srážku zvláštní sazby daně a tuto pak odvést, v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), příslušnému správci daně. Žalovaný vyslovil při přijímání novely zákona o daních z příjmů se zdaněním výsluhových náležitostí nesouhlas, stejně jako při další novele uvedeného zákona. Je však povinen respektovat platný zákon a postupovat podle něj. Navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas,

pokračování

jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Argumentací vznesenou stěžovatelem se Nejvyšší správní soud částečně zabýval již v rozsudku Ing. J.G., dále v rozsudku ze dne 23. 10. 2014, č. j. 4 As 157/2014 – 34, ve věci J.T. (dále jen „rozsudek J.T.“), v rozsudku ze dne 7. 5. 2015, č. j. 9 Afs 307/2014 – 37, ve věci V. K.. (dále jen „rozsudek V.K.“), nebo v rozsudku ze dne 28. 5. 2015, č. j. 9 As 40/2014 – 50. Nejvyšší správní soud nevidí důvod se od závěrů tam uvedených odchýlovat a z citovaných rozsudků ve svém odůvodnění vychází, když neshledal ani žádné další argumenty stěžovatele za takové, které by byly schopné závěry Nejvyššího správního soudu zvrátit. Odůvodnění strukturou navazuje zejména na rozsudek sp. zn. 9 As 40/2014, kde stěžovatel byl zastoupen stejným zástupcem a argumentace z větší části zcela shodná, jako je v nyní posuzované věci. Kromě nově vznesených námitek se proto struktura odůvodnění neliší.

[19] I s ohledem na vyjádření žalovaného se v první řadě Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda vůbec měl o otázce výše srážkové daně rozhodovat VÚSZ a žalovaný. K této otázce se však v mezidobí vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 14. 4. 2015, č. j. 9 As 40/2014 – 39, a rozhodl tak, že součástí rozhodnutí o přiznání či o úpravě výše výsluhového příspěvku je pro dobu po 31. 12. 2010 i výrok o výši vyplácené dávky [po srážce daně provedené podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů] a k žalobní námitce je soud povinen přezkoumat tento výrok v celém jeho rozsahu.

[20] Dále se musel Nejvyšší správní soud zabývat výtkou stěžovatele, že městský soud vyšel ohledně ústavnosti zdanění výsluhového příspěvku z již existující judikatury, ačkoliv argumentace stěžovatele v žalobě byla širší. Za žalobní námitku je třeba považovat tvrzení stěžovatele, že VÚSZ neměl ponížít výplatu výsluhového příspěvku o srážkovou daň, neboť novela zákona o daních z příjmů, která ji zavedla, je v rozporu s ústavním pořádkem. Tato žalobní námitka byla podpořena různými argumenty, které tento žalobní bod dále rozvíjely. Městský soud vystavěl svou argumentaci na judikatuře Nejvyššího správního soudu, která se zabývala protiústavností novely zákona o daních z příjmů, jakož i na rozsudku sp. zn. 5 A 31/2001. Městský soud tak příslušný žalobní bod vypořádal, ačkoliv je pravdou, že výslovně nereagoval na všechny argumenty vznesené stěžovatelem v žalobě. Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí však nemůže být pojmána tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, publ. jako N 3/36 SbNU 19, ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, publ. jako N 108/41 SbNU 349, či ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, publ. jako N 207/54 SbNU 565). Nejvyšší správní soud proto nepovažuje tento postup městského soudu za nezákonný.

[21] V této souvislosti stěžovatel dále namítá, že je nepřípustné, aby městský soud vyšel z judikatury, která posuzovala otázku přípustnosti retroaktivity v případě zdanění výsluhových příspěvků, pokud to on v žalobě nenamítal. K tomu Nejvyšší správní soud

uvádí, že předně není pravdou, že by se nepřípustnosti retroaktivity stěžovatel v žalobě nedovolával. Není podstatné, jak svůj argument stěžovatel nazval, podstatné je, co je jeho obsahem. Základem stěžovatelovy argumentace v žalobě bylo to, že novela zákona o daních z příjmů byla v rozporu s ústavním pořádkem tím, že toto plnění, které bylo původně od daně z příjmů osvobozeno, nově zdanění podrobila. Nicméně právě to je princip retroaktivity, že dochází k zásahu do práv a povinností vzniklých v minulosti. Ostatně stěžovatel tento zásah za retroaktivní ve své žalobě i výslovně označil (viz str. 8 dole žaloby). Kromě toho soud samozřejmě může shledat důvod zákonnosti postupu žalovaného správního orgánu i v jiném důvodu, než na který poukazuje žalobce. Opačná konstrukce by byla absurdní. Je sice na žalobci, aby v rámci žalobních bodů vymezil, v jakém rozsahu bude soud napadané rozhodnutí přezkoumávat, což ale neznamená, že při posuzování těchto bodů nemůže zhodnotit veškeré skutečnosti a právní úpravu, která jeho závěry vyvrací. Těžko by tedy mohlo být překročením žalobních bodů to, kdyby žalobce v žalobě tvrdil, že správní orgán chybně aplikoval určitý zákon a soud by došel k závěru, že viděno pouze namítaným předpisem by šlo o postup chybný, ale jiný zákon, žalobcem nenamítaný, stanoví odchylku od takového postupu, a tudíž postup správního orgánu byl v souladu se zákonem.

[22] Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu, že usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3436/13 a sp. zn. I. ÚS 1424/11 nejsou pro posouzení věci relevantní, neboť v nich Ústavní soud věcně otázky, které jsou nyní posuzovány, neřešil. Tato usnesení však nebyla jakkoliv nosná pro odůvodnění rozsudku městského soudu, když na ně bylo upozorněno až v samém jeho závěru, a pokud jde o usnesení sp. zn. I. ÚS 1424/11, pak u něj bylo výslovně uvedeno, že na něj odkazuje městský soud pouze nad rámec. S ohledem na uvedené nelze jejich citaci považovat za jakoukoliv vadu, které by se městský soud dopustil. Nejvyšší správní soud však musí upozornit na to, že v mezidobí se Ústavní soud zabýval námitkami proti zdanění výsluhových příspěvků již věcně, když potvrdil závěry obsažené v dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu jako ústavně konformní. Jde o usnesení ze dne 1. 6. 2015, sp. zn. I. ÚS 4069/14, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost proti rozsudku J.T. a ze dne 5. 8. 2015, sp. zn. I. ÚS 1815/15, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost proti rozsudku V.K.

[23] Pokud stěžovatel sporuje to, že městský soud vyšel z mimo jiné z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 A 31/2001, pak z kasační stížnosti není příliš srozumitelné, co na této skutečnosti považuje stěžovatel za chybné. Městský soud pouze v souvislosti s tímto rozsudkem dovodil, že § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání se vztahuje k posuzování podmínek pro vznik nároku, ale nijak nesouvisí s jeho následným vyplácením. Pokud by tedy například došlo k prodloužení doby služby nezbytné pro vznik nároku na výsluhový příspěvek, nemohlo by dojít k jeho odnětí tomu, kdo na jeho výplatu získal nárok v době, kdy byla doba služby kratší. Na zákonné úrovni však jde o obecné pravidlo, které reaguje na to, že v budoucnu může docházet ke změnám podmínek pro vznik nároku na výsluhový příspěvek. Aby při každé takové změně nebylo nutné přijímat přechodné ustanovení, které tuto otázku bude řešit, je zakotveno obecně. Nelze však zcela vyloučit, že by v budoucnu zákonodárce přistoupil ke změně § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání ať již přímo, nebo přijetím odlišného přechodného ustanovení v novele. Pak by samozřejmě mohla být posuzována přípustnost takové změny

pokračování

z pohledu ústavně garantovaných práv. Z uvedeného ustanovení skutečně nelze dovodit, jak je rozebráno i dále, že by mělo garantovat neměnnou výši příspěvku.

[24] Stěžovatel dále namítá, že porovnávání přípustnosti valorizace příspěvku a jeho zdanění není naprosto namístě, neboť každý vede k opačnému výsledku, když zvyšování je přípustné a snižování způsobené zdaněním naopak nepřipustné. Stěžovatel má sice pravdu, že v obecné rovině jsou tyto instituty odlišné. Městský soud však na institut valorizace poukázal v tom směru, že § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání neupravuje ani zvyšování příspěvku formou valorizace, ačkoliv argumentace stěžovatele v podstatě spočívá v tom, že by toto ustanovení mělo garantovat neměnnou výši výsluhového příspěvku. Valorizace je upravena v jiných ustanoveních, stejně tak jako zdanění.

[25] Za těžko pochopitelnou je možné označit námitku stěžovatele, že určení zdaňovací procentní kvóty je zcela nepředvídatelnou a svévolnou cifrou určenou výkonnou mocí (ministerstvem financí). Sám stěžovatel sporuje ústavnost zdanění výsluhových příspěvků zavedenou novelou zákona o daních z příjmů, tedy zákonem přijatým Parlamentem. Zdanění tedy nezávisí na moci výkonné, ale na moci zákonodárné (viz též čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod).

[26] Pokud jde o námitku, že státu nic nebrání, aby výsluhy zdanil 99 % a tvrdil, že výsluhový příspěvek nebyl odňat, pak k takovému zdanění nedošlo. V takovém hypotetickém případě by nepochybně bylo možné uvažovat o ústavnosti míry zdanění, která by ve svých důsledcích již skutečně znamenala faktické odnětí majetku a často rdousící efekt. Nyní je však posuzováno zdanění 15%, což je míra zcela obvyklá pro zdanění příjmů fyzických osob.

[27] Další námitkou stěžovatele je, to, že považuje výsluhový příspěvek za zvláštní nárokovou dávku vznikající z veřejnoprávního vztahu jako zvýšené ocenění ze strany státu za službu vojáků. Na tento již přijatý závazek nelze rezignovat. Pro tuto argumentaci neshledává Nejvyšší správní soud oporu. Stěžovatel konstruuje jakýsi nárok vznikající již vstupem do služebního poměru vojáka z povolání, který by měl být od tohoto okamžiku neměnný. Tato konstrukce veřejnoprávních vztahů by nicméně vylučovala nejen nemožnost změny výsluhového příspěvku, ale i platu a jakýchkoliv dalších dávek poskytovaných vojákům z povolání, nebo jiným osobám ve služebním poměru vůči státu, neboť v okamžiku vstupu do služebního poměru by mohli očekávat, že stát bude jejich službu oceňovat minimálně stále stejně. Je zcela zřejmé, že stát může upravovat, při respektování určitých ústavních kautel, platy a další plnění poskytovaná státním zaměstnancům. Nelze tudíž konstruovat nezměnitelnost jakýchkoliv podmínek odměňování existujících ke dni vzniku služebního poměru a hovořit o nezměnitelném veřejnoprávním závazku. Rozhodně nelze ani přehlédnout to, že stěžovatel se dovolává právních jistot a veřejnoprávních závazků, které mu měly vzniknout se vznikem jeho služebního poměru s ohledem na § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání. Zákon o vojácích z povolání však byl přijat až v roce 1999, tedy později, než stěžovatel vstoupil do služebního poměru. I tento zákon výsluhové náležitosti oproti původnímu právnímu stavu změnil, na což zákonodárce reagoval v § 165 zákona o vojácích z povolání, který pouze za přesně stanovených podmínek umožňoval volbu mezi oběma režimy, čímž ji pro jiné situace vyloučil. Tato možnost byla nakonec zcela vyloučena ke dni 30. 11. 2004

přechodnými ustanoveními zákona č. 254/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů. Zákonodárce tedy historicky neměnil pouze zdanění příspěvků, jako je tomu v nyní posuzované věci, ale i výši a podmínky nároku na výsluhové náležitosti, a stěžovateli nemohlo ke dni vzniku jeho služebního poměru vznikat žádné legitimní očekávání podle zákona, který ještě nebyl přijat.

[28] Stěžovatel dále uvádí, že výsluhový příspěvek je zvláštní dávkou, která nemá charakter příjmu, a proto nepodléhá zdanění. Zákon o daních z příjmu však od samého počátku své platnosti vycházel z toho, že předmětem daně jsou jakékoliv příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, což plyne zejména z § 10, který pod předmět daně zahrnuje jakékoliv příjmy, které nejsou upraveny v jiných ustanoveních. Příjmy, které jsou z působnosti zákona vyloučeny, jsou výslovně uvedeny v § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů, když typově jde o plnění, kterými zpravidla nedochází ke zvýšení majetku, ale například k jeho přeměně. Výsluhový příspěvek nikdy z předmětu daně vyloučen nebyl a byl od účinnosti zákona o daních z příjmů (původně pod označením „sociální dávky podle zákona o některých služebních poměrech vojáků“) řazen mezi příjmy od daně osvobozené. Zákon o daních z příjmů tedy vždy výsluhový příspěvek za příjem ve své působnosti považoval, pouze jej do 31. 12. 2010 od daně osvobozoval. To, že se jedná o zcela zvláštní příjem, má podle stěžovatele vyplývat z nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 288/04. Povahou příspěvku z pohledu zdanění, ale v zásadě ani z jiného pohledu, se však v daném nálezu Ústavní soud nezabýval.

[29] Pokud jde o poukaz stěžovatele na nález Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/1992, ohledně nemožnosti ukládání libovolných daní, pak tento na posuzovanou situaci nedopadá. Jednak je třeba poukázat na to, že otázka možnosti ukládání daňových povinností se v judikatuře českého Ústavního soudu vyvinula spíše opačným směrem (viz dále bod [30]), ale zejména je tato myšlenka vytržena z kontextu citovaného nálezu, který se zabýval otázkou rovnosti při ukládání daní, tedy důvodem, pro který i podle současné judikatury Ústavního soudu může být daňová legislativa shledána za protiústavní.

[30] Stěžovatel dále uvádí, že každé zdanění musí být v demokratické společnosti odůvodněno objektivními a racionálními kritérii, kterými nemůže být, pokud jde o výsluhový příspěvek, s ohledem na jeho zvláštní povahu, snížení schodku veřejných rozpočtů. Tyto závěry stěžovatele však zjevně nenacházejí oporu v judikatuře Ústavního soudu, který otázku zdanění příjmů a jejich rozsahu považuje za výhradně politickou záležitost, která dokonce může být iracionální. 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 nabhazovat 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.“ K tomuto nálezu stěžovatel uvádí, že z hlediska sociálního dopadu zdanění sice likvidační není, ale dochází jím ke zkracování sociální bonity, kterou stát v podobě

pokračování

výsluhových příspěvků kompenzuje životní nevýhody vykonané státní služby, a proto by neměl být na posuzovanou věc použit. Z nálezu však nevyplývá, že by se mělo jednat o nějaký další důvod, pro který by zákonodárce zdanění příjmů provést nemohl. Ostatně lze poukázat na to, že zdanění podléháji za určitých podmínek i důchody (viz § 4 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona o daních z příjmů), které jsou často pro sociální postavení jejich příjemců důležitější než výsluhové příspěvky.

[31] Jak bylo uvedeno v bodu [21], ačkoliv to takto stěžovatel formálně neoznačuje, je předmětem jeho polemiky ohledně přípustnosti zdanění zejména nepřipustná retroaktivita novely zákona o daních z příjmů. K této otázce se velmi podrobně vyjadřoval rozsudek Ing. J. G., který poukázal i s ohledem na judikaturu Ústavního soudu na rozdíly mezi pravou a nepravou retroaktivitou. Nepravá retroaktivita, tedy to že právní vztahy, které vznikly za platnosti práva starého, se spravují zásadně tímto právem a to až do doby účinnosti práva nového, je považována za obecně přijímanou a akceptovatelnou. Naopak, pokud jde o výsluhové náležitosti, v minulosti Ústavní soud nepravou retroaktivitu výslovně připustil. V nálezu ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, publikovaném ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu pod č. 16/1996, ve věci návrhu na zrušení zákona č. 34/1995 Sb., kterým se doplňuje zákon č. 76/1959 Sb., o některých služebních poměrech vojáků, ve znění pozdějších předpisů, vyslovil, že „[j]e věcí státu stanovit podmínky, za kterých zvýhodňuje určitou skupinu osob, to ovšem za předpokladu, že tak činí ve veřejném zájmu a pro veřejné blaho. Ve veřejném zájmu nepochybně je prosazování principů demokracie a lidských práv. Stejně tak naopak nepochybně není ve veřejném zájmu zvýhodňování činností osob, které, ať přímo nebo nepřímo, byly potlačováním lidských práv a demokratického systému a sloužily upevňování politického systému totalitního. Aby se jednalo o retroaktivitu, musel by zákon odejmout, resp. zrušit nárok na výsluhový příspěvek zpětně, ke dni jeho přiznání, přičemž by již vyplacené částky musely být vráceny. Napadený zákon výslovně stanoví, že nesplňuje-li příslušná osoba nově upravené podmínky pro přiznání výsluhového příspěvku nebo splňuje-li podmínky pro přiznání příspěvku v nižší částce, 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.“ Ačkoliv cílem novely zákona o daních z příjmů nebylo řešit tak principiální otázky, které byly řešeny v citovaném nálezu Ústavního soudu, nelze přehlížet to, že Ústavní soud, i pokud jde o výsluhové příspěvky, nepravou retroaktivitu připustil.

[32] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou, že by situace, kdy stát zákonem zaváže jeden státní orgán, jako plátce daně, odvádět část nárokového majetku občana jinému státnímu orgánu (správci daně), měla nadržovat státu a diskriminovat občana. Institut plátce daně je zcela standardním institutem daňového práva upraveným zejména v § 233 a násl. daňového řádu. Smyslem daného institutu je, aby tato osoba pod vlastní majetkovou odpovědností odvedla správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. V postavení plátce daně se nenacházejí pouze státní orgány, ale jakékoliv osoby splňující zákonné předpoklady. Poplatník se proti postupu plátce daně může bránit, čehož je ostatně dokladem toto soudní řízení, jakož i možnost podat stížnost na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu, což stěžovatel také učinil.

[33] Stěžovatel dále namítá, že novela zákona o daních z příjmů nemůže mít ve vztahu k zákonu o vojácích z povolání charakter novelizace, a tudíž ani derogativní normy. Proč k tomuto závěru dochází, není příliš jasné. Zákony nejsou izolované ostrovy dílčí právní úpravy, které výlučně upravují veškeré právní vztahy v jejich působnosti. Je naopak zcela běžné, že určitý právní vztah je regulován různými právními předpisy, které se navzájem doplňují a ovlivňují. Pokud je tedy například zákoníkem práce a příslušným nařízením vlády stanovena minimální mzda, neznamená to, že má každý zaměstnanec právo minimálně tuto částku za svou práci osobně obdržet, ale bude mu vyplacena ponížená o zálohu na daň z příjmů a zdravotní a sociální pojištění, když tyto platby jsou řešeny zcela odlišnými právními předpisy, které v průběhu času podléhají změnám.

[34] Nejvyšší správní soud neshledává rozpor novely zákona o daních z příjmů s čl. 1 Protokolu č. 1 k EÚLP ani s čl. 11 odst. 1 Listiny. Nejvyšší správní soud nepochybně, že z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 26. 11. 2002, Bucheň proti České republice, č. stížnosti 36541/97, vyplývá, že výsluhový příspěvek je majetkovým nárokem. To však nemá nic společného s možností jeho zdanění. Pokud by skutečně omezení nebo krácení jakéhokoliv majetkového práva mělo být porušením čl. 11 odst. 1 Listiny, pak by nemohl být zdanění podroben žádný majetek ani jiný příjem. Stěžovatel zcela pomíjí čl. 11 odst. 5 Listiny (*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*) a ještě více explicitní druhou část čl. 1 Protokolu 1 k EÚLP (*Předchozí ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.*) K této otázce se vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku V.K., když konstatoval: „[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 změnil 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.).“ Majetek, i ve smyslu majetkových práv, tedy nepochybně může být zdanění podroben, aniž by tato okolnost sama o sobě měla znamenat porušení Listiny či EÚLP.

[35] Stěžovatel se dále dovolává diskriminace spočívající v tom, že pokud stát určité skupině obyvatel poskytuje méně či více výhod než skupině jiné, když takto nemůže činit libovolně, ale musí prokázat, že tak činí ve veřejném zájmu a pro veřejné blaho a při zcela objektivních kritériích. Není příliš jasné jaké zvýhodnění či znevýhodnění, které by mělo být selektivní, má stěžovatel na mysli. V této souvislosti však lze poukázat na závěry obsažené v rozsudku J.K., které se vztahovaly tomu, že nejde o nepřípustnou nepravou retroaktivitu, ale jsou plně použitelné i na námitku diskriminačního zacházení, minimálně ve zcela obecně formulované rovině použité v kasační stížnosti:

„[40] 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,

pokračování

že hlavním cílem navrhované úpravy je příspěvek ke stabilizaci veřejných rozpočtů a aktivní opatření vedoucí ke snížení deficitu, tím druhým motivem je odstranění některých privilegií a výhod, které vláda navrhuje odstranit z právního řádu, a to jsou zejména privilegia a výhody týkající se nezdaněných příjmů. Výslovně uvedl, že „vláda navrhuje zdanění, to je zrušení osvobození, tedy odstranění stávající výjimky, některých druhů výsluhových záležitostí, výsluhového příspěvku a odbytného vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů, a to s účinností od 1. 1. 2012..... Navržený postup kvalifikuje uvedené výsluhové náležitosti jako ostatní příjem a bude zdaňován srážkovou daní se sazbou 15 %.... Navrhujeme zrušit zvláštní úpravu, podle které nejsou peněžité náhrady u představitelů státní moci předmětem daně. Týká se to poslankyň, poslanců, senátorek, senátorů, některých dalších státních orgánů, soudců, poslanců Evropského parlamentu. Navrhujeme zdanit i plat a výsluhové náležitosti prezidenta republiky a rentu bývalého prezidenta. To všechno byly do dnešního dne nezdaněné příjmy a měly by být daněny úplně stejně jako příjmy všech ostatních obyvatel České republiky“. [41] 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 příslušníky 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 %“. [42] 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.“

[36] Pokud jde o námitku legitimního očekávání, Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že se touto otázkou také již ve vztahu ke zdanění výsluhových příspěvků zabýval a dospěl k závěru, že k zásahu do legitimního očekávání nedochází (viz například bod [45] odůvodnění rozsudku V. K.). Stěžovateli 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. Jak bylo rozebráno v bodu [28] tohoto rozsudku, výsluhový příspěvek vždy byl předmětem daně z příjmů, pouze byl po určitou dobu od této daně osvobozen. Výsluhový příspěvek se přiznává a vyplácí z rozpočtových prostředků, tedy z peněz daňových poplatníků. Stěžovatel ani ostatní dotčené osoby 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.

[37] Pokud jde o další ústavně právní argumentaci stěžovatele (zejména zákonodárná svévole, právní jistota a důvěra v legalitu), tato je popsána ve velmi obecné rovině. Podle Nejvyššího správního soudu je tato argumentace vypořádána v předchozí části odůvodnění.

Pokud tím měl stěžovatel na mysli jiné aspekty, těžko je za něj může Nejvyšší správní soud domýšlet. Závěrem Nejvyšší správní soud ještě dodává, že 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 poživatele 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. Srážková daň ve výši 15% postihující výsluhový příspěvek není daní mající konfiskační dopady, a nemohla se proto dotknout samotné majetkové podstaty stěžovatele. Zákonodárce má širokou diskreci ve stanovení předmětu daně, jeho výše či rozsahu osvobození. Nejvyšší správní soud nenalezl žádný racionální důvod, pro který by měl v projednávané věci do pravomoci zákonodárce prostřednictvím předložení věci Ústavnímu soudu zasahovat.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] 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. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[39] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 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 žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. srpna 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu