



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Marie Součkové a soudců JUDr. Milady Haplové a JUDr. Milana Kamlacha, v právní věci žalobce: **S. ž. d. c., s. o.**, se sídlem Prvního pluku 367/5, Praha 8 – Karlín, proti žalované **České správě sociálního zabezpečení**, se sídlem Křížová 25, Praha 5, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2004, č. j. 10 Cad 9/2003 – 78,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalované **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 27. 5. 2002, č.j.:23/2002/Š žalovaná zamítla odvolání žalobce a potvrdila rozhodnutí (platební výměr) Okresní správy sociálního zabezpečení v Chomutově č.j. 23/51/02 ze dne 16. 4. 2002, jímž byla žalobci podle § 104c zákona č. 582/1991 Sb., v platném znění uložena povinnost uhradit nedoplatek pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti včetně penále ve výši 558 209 Kč. V odůvodnění odkázala na obsah protokolu o kontrole pojistného, provádění nemocenského pojištění a plnění úkolů v důchodovém pojištění, z něhož vyplývá, že žalobce v době od května 2001 do března 2002 nezahrnoval do úhrnu vyměřovacích základů pro odvod pojistného příspěvky poskytované zaměstnancům podle Doprovodného sociálního programu Č., s. o., na léta 2001 - 2005 (dále jen „Doprovodný sociální program“) v celkové výši 478 556 Kč. Odkázala na stanovisko Ministerstva financí ČR ze dne 30. 1. 2002 č.j. 154/100745/2001, podle něhož uvedený příspěvek podléhá podle § 6 zák. č. 586/1992 Sb., v platném znění, dani z příjmu s ohledem na skutečnost, že usnesení vlády, kterým byl uvedený program schválen, není obecně platným právním předpisem a nemůže tedy měnit zákon o daních z příjmů.

Osvobození podle § 4 odst. 1 písm. i) tohoto zákona není možné aplikovat. Protože tento příspěvek není osvobozen od daně z příjmů, je třeba jej podle § 5 odst. 2 písm. c) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti v platném znění, (dále jen „zákon o pojistném“), zahrnout do vyměrovacího základu pro účely pojistného na sociální zabezpečení.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 16. 9. 2004, č. j. 10 Ad 9/2003 – 78, žalobu zamítl. Odmítl žalobcovu námitku, že peněžní dávky, které byly vyplaceny zaměstnancům podle Doprovodného sociálního programu schváleného vládou usnesením č. 1328/2000 a č. 1225/2001 byly zapracovány do rozpočtové kapitoly 327 a jako takové upraveny zákonem č. 491/2000 Sb., o státním rozpočtu na r. 2001, a proto podle § 4 odst. 1 písm. i) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), od daně osvobozeny a podle § 5 odst. 2 písm. c) bod 7 zákona o pojistném se jako osvobozené od daně z příjmu nezapočítávají do vyměrovacího základu, neboť v rozpočtové kapitole 327 uvedeného zákona o státním rozpočtu na r. 2001 jakákoli zmínka o výdajích na Doprovodný sociální program schválený shora uvedenými usneseními vlády absentuje. Doprovodný sociální program v souvislosti s transformací Č. byl uveden v zákoně č. 58/2000 Sb. o státním rozpočtu na r. 2000, kde je v rozpočtové kapitole 327 Ministerstva dopravy a spojů uveden Doprovodný sociální program pro Č. podle usnesení vlády č. 914/1999, na který byla vyčleněna částka 303 600 000 Kč a je zřejmé, že se tyto finanční prostředky týkaly rozpočtového roku 2000, nikoli období let 2001 až 2002, které jsou pro věc rozhodné. Dále podle soudu oním zvláštním předpisem, který má na mysli ust. § 4 odst. 1 písm. i) ZDP, na základě něhož jsou od daně osvobozeny dávky a služby sociální péče, dávky státní sociální podpory a státní dávky (příspěvky), může být toliko obecný závazný předpis uvedený v § 1 odst. 1 zák. č. 309/1999 o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv. Podle ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona o pojistném je nutno do vyměrovacího základu zaměstnance zahrnout příjmy tam vymezené s výjimkou taxativně uvedených případů, přičemž výjimku je nutno vykládat striktně a nelze připustit extenzivní výklad. Z pokynu Ministerstva financí ČR D - 263, jímž se promíjí daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roků 2003 a 2004 z příspěvků z Doprovodného sociálního programu Č., s. o., na léta 2001 - 2005 soud dovodil opak žalobcova tvrzení, neboť prominutí daně přichází v úvahu tam, kde je povinnost platit daň dána, jinak řečeno předmětné příspěvky dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podléhaly.

Ve včasné kasační stížnosti žalobce (dále jen „stěžovatel“) uplatnil důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť se neztotožňuje s rozhodnutím Městského soudu v Praze v posouzení právní otázky spočívající v tom, zda příspěvky vyplacené na základě Doprovodného sociálního programu schváleného vládou usnesením č. 1328/2000 a č. 1225/2001 mají být zahrnuty do vyměrovacího základu pro odvod pojistného či nikoli. Podle stěžovatele je zásadní otázkou charakter předmětných příspěvků podle Doprovodného sociálního programu založeného usneseními vlády č. 1328/2000 a č. 1225/2001 vyplácených zaměstnancům Č., kteří ukončili za stanovených podmínek svůj pracovní poměr u této organizace v letech 2001 a 2002. K přijetí programu usnesením vlády č. 1328 ze dne 18. 12. 2000 došlo v důsledku probíhající transformace Č., s. o. (právního předchůdce stěžovatele), kdy související pokles zaměstnanosti bylo třeba jistit produktem sociální povahy, který umožní uvolněným zaměstnancům sociálně únosné vypořádání se se ztrátou zaměstnání. Přijetí programu bylo vládě nařízeno formou nařízení vlády k provedení zákona o rozpočtových pravidlech, nakonec byl přijat jako vládní usnesení. Nařízení vlády jako formy bylo použito na příspěvky od 1. 1. 2003 a podle stěžovatele je konstrukce výplaty i vymezení podmínek pro vznik nároku na příspěvek podle tohoto nařízení vlády č. 322/2002

Sb., a v Doprovodném sociálním programu zásadně velmi podobné. Podle stěžovatele má příspěvek Doprovodného sociálního programu pobídkový charakter, směřující k dobrovolnému ukončení pracovního poměru dohodou, na který je vázán. Předchozí projekt Doprovodného sociálního programu na léta 1998 až 2000 tento příspěvek označoval jako tzv. odchodné. Podstata příspěvku Doprovodného sociálního příspěvku motivuje ukončit pracovní poměr dohodou a nejde tudíž o plnění věrnostní či stabilizační povahy ve smyslu ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona o pojistném, u níž se odvodová povinnost zakládá. Stabilizací není finanční zabezpečení v období po skončení pracovního poměru a věrnostní charakter není dán tehdy, když je zaměstnanec naopak pobízen k dobrovolnému předčasnému skončení zaměstnání slibem příspěvku k překlenutí nastalé sociální situace. Podle stěžovatele charakter odchodného uvedeného v ust. § 5 odst. 2 písm. c) by měly mít takové instrumenty, které svým obsahem tento pojem naplňují, i když tak nejsou výslovně v právním předpise či jiném titulu pro výplatu pojmenovány. Stěžovatel dále nesouhlasí se stanoviskem soudu, že u právního titulu pro výplatu příspěvku absentuje zákonný právní podklad, neboť se jednalo o prostředky ze státního rozpočtu, u nichž byl právní předchůdce stěžovatele pouhým zprostředkovatelem výplaty jednotlivým odcházejícím zaměstnancům a byly vypláceny cílové skupině. Stěžovatel tvrdí, že příspěvek je státní dávkou upravenou zvláštním předpisem, a to zákonem o státním rozpočtu, přičemž konkrétní podmínky účelově vázaného použití prostředku státního rozpočtu k výplatě této dávky byly stanoveny legislativně akceptovatelným způsobem, formou usnesení vlády. Restriktivní výklad, že příspěvek musel být upraven minimálně formou nařízení vlády jakožto zvláštním předpisem, aby mohla být přiznána možnost osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti, je podle názoru stěžovatele nepřipustným postupem, neboť nelze dovodit, že by příspěvky programu splňovaly náležitosti příjmů, jak jsou definované v ust. § 6 odst. 1. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení.

Ze správního spisu vyplývá, že rozhodnutím (platebním výměrem) Okresní správy sociálního zabezpečení v Chomutově č.j. 23/51/02 ze dne 16. 4. 2002 byla stěžovateli uložena povinnost uhradit nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení včetně penále ve výši 558 209 Kč, neboť dle Protokolu o kontrole pojistného, provádění nemocenského pojištění a plnění úkolů v důchodovém pojištění za kontrolované období od 1. května 2001 do 31. března 2002 stěžovatel do úhrnu vyměřovacích základů pro odvod pojistného nezahrnoval příspěvky poskytované zaměstnancům podle Doprovodného sociálního programu na léta 2001 - 2005, v celkové výši 478 556 Kč. Příplatek náležel zaměstnanci při rozvázání pracovního poměru dohodou v období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2005 při splnění podmínky odpracování 10 let u Č., s. o. a 5 let nepřetržitě ke dni skončení pracovního poměru.

Stanovisko Ministerstva financí ČR ze dne 3. 11. 2000 uvádí, že podle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP jsou od daně z příjmů osvobozeny mimo jiné státní dávky (příspěvky) upravené zvláštními předpisy, kterým je bezpochyby nařízení vlády, které bude upravovat podmínky vyplacení dávek (příspěvků) propuštěným zaměstnancům Č. V takovém případě pak zaměstnancům vzniká nárok na osvobození příjmu plynoucího z takové dávky od daně z příjmů fyzických osob a pokud by byla zvolena jiná forma výplaty uvedených příspěvků, pak dle stávajícího zákona o daních z příjmů nelze příspěvky osvobodit a podléhaly by dani z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí ČR ze dne 30. 1. 2002 č.j. 154/100745/2001 uvádí, že s ohledem na skutečnost, že usnesení vlády, kterým byl program schválen, není obecně platným právním předpisem, nemůže měnit zákon o daních z příjmů, a proto předmětné

příspěvky podléhají zdanění podle jeho § 6 jako příjmy ze závislé činnosti a osvobození podle § 4 odst. 1 písm. i) zákona nelze aplikovat.

V žalobě stěžovatel namítal, že výdaje realizované podle Doprovodného sociálního programu, které vláda schválila svým usnesením, byly zapracovány do rozpočtové kapitoly 327 státního rozpočtu jako neinvestiční finanční dotace ministerstva a jako takové se staly součástí rozpočtu, který byl schválen zákonem č. 491/2000 Sb., zákon o státním rozpočtu na rok 2001. Stěžovatel v žalobě sám charakterizoval příspěvek jako dávku, která je poskytnuta na základě kritérií jako např. věk zaměstnance, délka pracovního poměru apod., která jsou stanovena za účelem zabránění spekulace při nakládání s finančními prostředky určenými na sociální program. Dovozuje, že příspěvky vyplácené na základě programu mají spíše charakter odstupného, nikoli věcnostní a vzhledem k tomu, že byly poskytnuty ze státního rozpočtu, hospodaření se řídilo rozpočtovými pravidly a opatřeními MDaS vypracovanými k jejich čerpání. Užití bylo zúčtováno podle stanovených postupů a jsou proto podle § 4 odst. 1 písm. i) zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění osvobozeny od daně z příjmů a podle § 5 odst. 2 písm. c) bod 7 zák. č. 589/1992 Sb. se jako osvobozené od daně z příjmů nezapočítávají do vyměrovacího základu pro sociální zabezpečení.

Podle pokynu D - 263 ze dne 10. 6. 2004 ministr financí podle ust. § 55a zákona ČNR č. 337/1992 Sb., prominul daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období r. 2003, 2004 z příspěvků Doprovodného sociálního programu Č., s. o., na léta 2001 - 2005 schváleného usnesením vlády České republiky č. 1328 ze dne 18. 12. 2000, náležejících zaměstnancům bývalé státní organizace, kteří s ní ukončili pracovní poměr do 31. 12. 2002.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a stěžovatel v ní namítá důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je uveden tak, že kasační stížnost lze podat z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky pak spočívá v tom, že je na správně zjištěný skutkový stav aplikována nesprávná právní norma, příp. je aplikovaná správná právní norma, která je však nesprávně vyložena. V dané věci je předmětem sporu právní otázka, zda příspěvek vyplácený podle Doprovodného sociálního programu má být zahrnut do vyměrovacího základu ve smyslu ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona o pojistném, či nikoli. Podle uvedeného ustanovení se do vyměrovacího základu zahrnují mimo jiných příjmů plnění věcnostní nebo stabilizační povahy zúčtovaná zaměstnanci v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá jeho účast na nemocenském pojištění. Za taková plnění se vždy považují plnění poskytnutá z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni s výjimkou mj. pod bodem 7 peněžního či nepeněžního plnění, zvýhodnění, příspěvku, příplatku, odstupného, popř. dalších částek osvobozených od daně z příjmů.

Pro posouzení věci, tj. zda zahrnout či nezahrnout příspěvek vyplácený v letech 2001 a 2002 do vyměrovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení je určující, že Doprovodný sociální program byl založen usneseními vlády č. 1328/2000 a č. 1225/2001 a vztahoval se na zaměstnance právního předchůdce stěžovatele Č. s. o., kteří ukončili za stanovených podmínek svůj pracovní poměr u právního předchůdce stěžovatele v letech 2001

a 2002. Ze shora uvedeného stanoviska Ministerstva financí pak nepochybně vyplývá, že nárok na osvobození od daně z příjmů fyzických osob z příspěvku vzniká tehdy, pokud jsou podmínky vyplácení těchto dávek propuštěným zaměstnancům upraveny zvláštním předpisem, např. nařízením vlády. V případě jiné formy tyto nelze od daně osvobodit a podléhají dani z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 ZDP. Proto je podle Nejvyššího správního soudu příspěvek vyplácený na základě Doprovodného sociálního programu založeného usnesením vlády příjmem podléhající dani z příjmů ze závislé činnosti a není výjimkou, uvedenou v bodě 7 písm. c) odst. 2 § 5 zákona o pojistném. Nejvyšší správní soud se nezabýval úvahou stěžovatele, že pod režim odchodného by měly být podřazeny takové instrumenty, které svým obsahem tento pojem naplňují, i když tak nejsou pojmenovány a že tudíž příspěvek podle Doprovodného sociálního programu vyplácený v souvislosti s ukončením pracovního poměru se jeví jako nejpriléhavější synonymum odchodného. Stěžovatel se v tomto odvolává na komplexní projekt Doprovodného sociálního programu na léta 1998 až 2000, na který Doprovodný sociální program na léta 2001 - 2005 navázal, který příspěvek označoval jako tzv. odchodné. Uvedená úvaha je ve vztahu k projednávané věci bez významu, neboť zde se jedná o výplatu příspěvků na základě Doprovodného sociálního programu v letech 2001 a 2002, kdy bylo poskytování těchto dávek upraveno usnesením vlády jako příspěvek nikoli jako odchodné. Koneckonců již samo nové označení této dávky jako příspěvek svědčí o tom, že jde o dávku s jiným právním režimem, než odchodné, které bylo upraveno v předchozím komplexním sociálním programu.

Pokud se týká námitky, zda lze příspěvky Doprovodného sociálního programu zahrnout mezi příjmy ze závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 zák. č. 586/1992 Sb. či nikoli, když právní předchůdce stěžovatele neměl žádný vlastní titul k nakládání a ke způsobu výplaty příspěvku, ale byl pouze prostředníkem výplaty prostředků ze státního rozpočtu s přesně a adresně určeným účelem, a proto není možné, aby konkrétní ukazatel výdajové kapitoly státního rozpočtu byl podřazen pod daňovou kategorii jiného plátce příjmu ze závislé činnosti bez ohledu na to, zda závislá činnost byla vykonávána pro plátce či nikoli a je proto logické poskytnout ze státního rozpočtu méně prostředků nezdaňovaných a nezatížených dalšími odvody než poskytovat více při následném složitém, zdlouhavém a nákladném zdaňování a zatížení odvody, je námitkou nedůvodnou. Opak tvrzeného vyplývá z jím předloženého pokynu Ministerstva financí ČR shora citovaného, jímž se promíjela daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků z příspěvků z Doprovodného sociálního programu Č., s. o. na léta 2001 - 2005, schváleného usnesením vlády České republiky č. 1328 ze dne 18. 12. 2000, které náležely zaměstnancům bývalé státní organizace, tedy právního předchůdce stěžovatele, kteří ukončili svůj pracovní poměr do 31. 12. 2002. Z uvedeného bezpochyby nevyplývá nic jiného než, že předmětné příspěvky dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podléhaly. Z uvedeného pokynu vyplývá opak stěžovatelem tvrzené právní argumentace, že daňová povinnost stěžovatele z vyplacených příspěvků byla zákonem daná a nejedná se proto o výjimku v bodě 7 písm. c) odst. 2 § 5 zákona o pojistném.

Nejvyšší správní soud shrnuje, že příspěvky vyplácené zaměstnancům stěžovatele na základě Doprovodného sociálního programu Č., s. o., na léta 2001 – 2005 při splnění tam uvedených podmínek, měly být v letech 2001 a 2002 zahrnuty do vyměřovacího základu podle ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona o pojistném, neboť výjimka v bodě 7 či v bodě 10 se na uvedené příspěvky ze shora uvedených důvodů nevztahuje.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není dán, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalovaná měla ve věci plný úspěch, avšak přiznání práva na náhradu nákladů řízení brání ustanovení § 60 odst. 2 s. ř. s., podle něhož právo na náhradu nákladů řízení žalované nelze přiznat.

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

V Brně dne 20. prosince 2006

JUDr. Marie Součková
předsedkyně senátu

