



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milady Haplové a JUDr. Milana Kamlacha, v právní věci žalobce: **S. ž. d. c., s. o.**, proti žalované **České správě sociálního zabezpečení**, se sídlem Křížová 25, Praha 5, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2004, č. j. 38 Ca 785/2002 - 62,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalované **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 23. 10. 2002, č.j.: 332-6003-1418-3.9.2002/Kom žalovaná zamítla odvolání žalobce a potvrdila rozhodnutí (platební výměr) Pražské správy sociálního zabezpečení č.j.: 598/1657/02 ze dne 15. 7. 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 169 481 Kč. V odůvodnění odkázala na obsah protokolu o kontrole pojistného, provádění nemocenského pojištění a plnění úkolů v důchodovém pojištění, z něhož vyplývá, že žalobce 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“), kteří odpracovali u žalobce nejméně 10 let, z toho ke dni skončení pracovního poměru nepřetržitě 5 let, odkázala na ust. § 5 odst. 2 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti v platném znění, (dále jen „zákon o pojistném“) a s ohledem na skutečnost, že usnesení vlády č. 1328 ze dne 18. 12. 2000, kterým byl uvedený program schválen, není obecně platným

právním předpisem a nemůže tedy měnit zákon o daních z příjmů, podléhá příspěvek vyplácený zaměstnancům žalobce dani z příjmů ze závislé činnosti podle ust. § 6 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“). Zákon č. 491/2000 Sb., o státní rozpočtu na r. 2001 podle žalované nelze považovat za zvláštní předpis podle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP, neboť tento zákon pouze upravuje úhrnné příjmy a výdaje jednotlivých resortů, nikoli jejich konkrétní rozčlenění a pravidla jejich poskytování. Příspěvek se poskytoval podle Doprovodného sociálního programu zaměstnanci Č., s.o., kterému v období od 1. 1. 2001 do 31. 1. 2005 skončil pracovní poměr dohodou podle § 43 zákoníku práce z důvodu uvedených v § 46 odst. 1 písm. a), b) nebo c) zákoníku práce sjednaný s Č., s.o. na dobu neurčitou, pokud odpracoval v pracovním poměru u Č. nejméně 10 let, z toho ke dni skončení pracovního poměru nepřetržitě 5 let. Z uvedeného žalovaná dovodila, že se jedná o plnění věrnostní povahy, neboť je poskytováno z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni podle ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona o pojistném a nelze ho zahrnout mezi plnění, na které se vztahuje výjimka v bodech 1 až 10, neboť se nejedná o peněžní nebo nepeněžní plnění osvobozené od daně z příjmů podle bodu 7 citovaného ustanovení. Proto je příspěvek třeba zahrnout do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 22. 12. 2004 č. j. 38 Ca 785/2002 – 62, žalobu zamítl. Uvedl, že do vyměřovacího základu se mj. zahrnují i příjmy zúčtované zaměstnanci v organizaci v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění, tj. i plnění věrnostní nebo stabilizační povahy podle ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona o pojistném, mezi něž patří i plnění osvobozené od daně z příjmu uvedené v bodě 7 tohoto ustanovení. Ze zákona o daních z příjmů vyplývá, že od dani z příjmu jsou mj. osvobozeny příspěvky, které jsou upraveny zvláštními předpisy [§ 4 odst. 1 písm. i) ZDP]. Soud se ztotožnil s právním názorem žalované, že takovým zvláštním předpisem musí být obecně závazný předpis, jímž však není zákon o státním rozpočtu, neboť k plnění nedochází na základě tohoto zákona, nýbrž až přistoupením dalších právních skutečností. Poukazuje-li pak žalobce na to, že obsahově se předmětný příspěvek shoduje s příspěvkem, jehož podmínky poskytnutí výše a způsob poskytnutí upravovalo Nařízení vlády č. 322/2002 Sb., pak soud nemá pravomoc, aby hodnotil záměry či cíle zákonodárce nevyjádřené v právních předpisech a pokud v projednávaném případě zákonodárce, resp. orgán moci výkonné, zvolil poskytování příspěvku nikoli na základě odvozeného právního předpisu – nařízení vlády, ale na základě právního aktu moci výkonné – usnesení vlády, pak, soudu nepřísluší postup hodnotit či vůli zákonodárce měnit. Podle soudu žalovaná rozhodla v souladu se zákonem, která je vázána zákonem a jakákoli analogie s jiným právním předpisem, který na uvedený případ nedopadá, nepřichází v úvahu.

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 vyplácené na základě Doprovodného sociálního programu schváleného vládou usnesením č. 1328/2000 a č. 1225/2001 mají být zahrnuty do vyměřovacího 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 programu 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 nepřijatelným postupem, neboť nelze dovodit, že by příspěvky programu splňovaly náležitosti příjmů, jak jsou definované v ust. § 6 odst. 1. Stěžovatel dále vytkl Městskému soudu v Praze, že při svém rozhodování ve věci nepřihlédl k Pokynu Ministerstva financí ČR D-263 ze dne 10. 6. 2004, kterým ministr financí podle ust. § 55a zákona ČNR č. 337/1992 Sb. prominul daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2003 a 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 náležejícím zaměstnancům bývalé státní organizace, kteří s ní ukončili pracovní poměr do 31. 12. 2002. 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) Pražské správy sociálního zabezpečení č.j.: 598/1657/02 ze dne 15. 7. 2002 byla stěžovateli uložena povinnost uhradit nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení včetně penále ve výši 169 481 Kč, neboť dle Protokolu o kontrole pojistného, provádění nemocenského pojištění a plnění úkolů v důchodovém pojištění za kontrolované období v měsících 6/01, 9/01, 10/01 a 3/02 stěžovatel do úhrnu vyměřovacích základů pro odvod pojistného nezahrnoval příspěvky poskytované zaměstnancům podle Doprovodného sociálního programu na léta 2001 - 2005, z nichž nebylo odvedeno pojistné včetně penále ve výši 169 481 Kč.

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.

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.

Podle Doprovodného sociálního programu Č., s.o. na léta 2001 - 2005, část A Sociální výhody, písm. I Příspěvek, měl nárok na příspěvek pouze ten zaměstnanec Č., s.o., který byl v pracovním poměru u Č. nejméně 10 let, z toho ke dni skončení pracovního poměru nepřetržitě nejméně 5 let, a kterému současně k dosažení věku potřebného pro přiznání nároku na starobní důchod chybělo nejvýše 5 let podle zákona č. 155/1995 Sb. o důchodovém pojištění.

V žalobě stěžovatel namítal, že výdaje realizované podle Doprovodného sociálního programu Č., 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 připustil, že ust. § 4 odst. 1 písm. i) ZDP odkazuje výhradně na zvláštní předpis, kterým usnesení vlády není, on však sám v době přijetí Doprovodného sociálního programu nebyl oprávněn ovlivnit jeho formu. Dále namítá, že svým obsahem je příspěvek podle Doprovodného sociálního programu zcela totožný s příspěvkem, jehož podmínky upravovalo Nařízení vlády č. 322/2002 Sb. a proto se domnívá, že příspěvky poskytnuté zaměstnancům lze považovat za osvobozené od daně z příjmů podle shora uvedeného ustanovení a proto je nelze podle ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona o pojistném započítávat do vyměřovacího základu pro účely pojistného na sociální zabezpečení.

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 přihlédnout 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 aplikována správná právní norma, která je však nesprávně vyložena. V dané věci je předmětem sporu právní otázka, zda příspěvek vyplacený podle Doprovodného sociálního programu má být zahrnut do vyměřovacího základu ve smyslu ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona o pojistném, či nikoli. Podle uvedeného ustanovení se do vyměřovacího základu zahrnují mimo jiných příjmů plnění věrnostní 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 vyplacený v roce 2001 do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení je určující, že Doprovodný sociální program byl založen usnesením vlády č. 1328/2000 a vztahoval se na zaměstnance právního předchůdce stěžovatele Č., státní organizace, kteří ukončili za stanovených podmínek svůj pracovní poměr u právního předchůdce stěžovatele v roce 2001. 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 příjmu 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 bodu 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 vyplacený v souvislosti s ukončením pracovního poměru se jeví jako přiléhavější 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 roce 2001, kdy bylo poskytování těchto dávek upraveno usnesením vlády jako příspěvek, nikoli jako odchodné. Uvedená námitka je podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná, neboť nebyla uplatněna v žalobním řízení. Soud přesto dodává, že 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. To, že je příspěvek plněním věrnostní povahy ve smyslu ust. § 5 odst. 2 písm. c) zákona o pojistném vyplývá z charakteru podmínek výplaty tohoto příspěvku podle Doprovodného sociálního programu citovaného shora. Měl-li nárok na příspěvek zaměstnanec Č., který byl v pracovním poměru u Č. nejméně 10 let, z toho ke dni skončení pracovního poměru nepřetržitě nejméně 5 let, pak plnění poskytnuté po splnění těchto podmínek má nepochybně věrnostní povahu.

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 rovněž nepřipustnou, ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyla uplatněna v žalobním řízení. Přesto Nejvyšší správní soud musí dodat, že opak tvrzeného vyplývá ze stěžovatelem předloženého Pokynu Ministerstva financí ČR D-263 ze dne 10. 6. 2004, 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 uvedenou v bodu 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 roce 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. Jaroslav Vlašín
předseda senátu

