

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: J. S.**, zast. doc. JUDr. Karlem Klímou, CSc., advokátem se sídlem Hradčanské náměstí 60/12, Praha, proti žalovanému: **Ministerstvo obrany**, se sídlem Tychonova 221/1, Praha 6, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2011, č. j. 421/3-565V-4/2001-7542, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2013, č. j. 3 Ad 7/2011 – 42,

t a k t o :

Věc se postupuje rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci v rozsahu podstatném pro rozhodování rozšířeného senátu

[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 v celém rozsahu rozhodnutí Ministerstva obrany – Vojenského úřadu sociálního zabezpečení (dále jen „VÚSZ“) ze dne 25. 2. 2011, sp. zn. 259037/ZD/42 o úpravě výsluhového příspěvku. O vydání tohoto rozhodnutí 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 jeho výsluhový příspěvek od 1. 1. 2011 o 172 Kč na částku 8 971 Kč. Současně bylo ve výroku rozhodnutí, uvedeno, 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 7 626 Kč.

[2] Ke zdanění výsluhového příspěvku došlo 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, kterým bylo s účinností od 1. 1. 2011 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 odchodné, výsluhový příspěvek a odbytné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů nově podléhalo zdanění zvláštní sazbou daně, a to ve výši 15%. Ve smyslu § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů je z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36, daň vybírána srážkou, kterou je povinen provést plátce daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka. S ohledem na § 233 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) je tedy VÚSZ jako plátce daně povinen z výsluhového příspěvku při jeho výplatě provést srážku daně ve výši 15% a odvést ji místně příslušnému finančnímu úřadu. V návaznosti na tuto zákonnou úpravu je stěžovateli vyplácena částka výsluhového příspěvku pouze ve výši 7 626 Kč, namísto nezdaněné celé částky ve výši 8 971 Kč.

[3] Rozhodnutí žalovaného o námitkách potvrdilo rozhodnutí VÚSZ v celém rozsahu, tedy i ohledně výroku o zdanění výsluhového příspěvku, když poukázalo na povinnost postupovat podle uvedené novely zákona o daních z příjmů. 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.

[4] Městský soud upozornil, že obdobnou věc posuzoval již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23, když neviděl důvod se od závěrů v něm obsažených odchýlit.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] 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.

[6] Stěžovatel v první řadě poukázal na to, že městský soud nemohl vyjít z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23, aniž by se v plném rozsahu vypořádal s argumentací stěžovatele obsaženou v žalobě, která byla širší. V uvedeném postupu městského soudu shledává porušení práva na přístup k soudu. Další obsáhlá část kasační stížnosti se věnuje tomu, že přijatá právní úprava zdanění výsluhových příspěvků je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, když tato část není pro posouzení věci rozšířeným senátem podstatná.

[7] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že orgány sociálního zabezpečení žalovaného jsou 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 v souladu

s daňovým řádem odvést příslušnému správci daně. V uvedeném se odkazuje blíže na odůvodnění napadeného rozhodnutí o námitkách a na své vyjádření k žalobě.

III. Důvod pro postoupení věci rozšířenému senátu

[8] Jak již bylo uvedeno shora, otázkou, která je předmětem podané kasační stížnosti, se Nejvyšší správní soud již částečně zabýval a to v rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23. Nosná úvaha Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku byla vyjádřena právní větou, že ustanovení § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání, nepředstavuje překážku pro budoucí zdanění výsluhových příspěvků přiznaných v době, kdy byly výsluhové náležitosti osvobozeny od daně z příjmu [§ 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů]. V daném rozsudku se Nejvyšší správní soud kromě výkladu § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání zabýval přípustností zdanění výsluhových příspěvků (například otázkou pravé a nepravé retroaktivity zdanění či otázkou rdousícího efektu zdanění). Stejně jako v nyní posuzované věci, bylo předmětem sporu, zda měl či neměl VÚSZ uplatňovat na poskytovaný výsluhový příspěvek srážkovou daň. Argumentace stěžovatele přitom nezpochybňuje samotnou výši výsluhového příspěvku, se kterou souhlasí, ale otázku provádění srážek z výsluhového příspěvku poskytovaného od 1. 1. 2011.

[9] Devátý senát po předběžné poradě dospěl k závěru, který je v rozporu se závěry čtvrtého senátu. Podle devátého senátu je předmětem řízení před VÚSZ a následně před žalovaným zcela jiná otázka, než která byla řešena věcně čtvrtým senátem.

[10] Jak bylo zmíněno v bodu [1], VÚSZ postupoval v řízení, které vedlo k vydání prvostupňového rozhodnutí, podle § 86 odst. 2 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení v návaznosti na § 142 odst. 4 zákona o vojácích z povolání. Podle těchto ustanovení platí, že se nevydává písemné rozhodnutí, jde-li o hromadné zvyšování vyplácených výsluhových příspěvků. V těchto případech obdrží příjemce písemné oznámení o jeho zvýšení. V případě nesouhlasu s tímto postupem lze podat do 60 dnů po splátce výsluhového příspěvku, od které byla provedena změna jeho výše, orgánu sociálního zabezpečení, který oznámení zaslal, písemnou žádost o vydání rozhodnutí o *zvýšení* výsluhového příspěvku. Orgán sociálního zabezpečení vydá do 30 dnů ode dne, kdy mu byla tato žádost doručena, rozhodnutí o úpravě výsluhového příspěvku. Proti tomuto rozhodnutí lze podat námitky podle § 88 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení. Předmětem uvedeného řízení je otázka výše výsluhového příspěvku (zákon hovoří dokonce pouze o jeho zvýšení), nikoliv otázka jeho případného zdanění. Obdobně lze poukázat na další řízení, kde je rozhodováno o určitých plněních, která jsou následně předmětem zdanění. V oblasti nároků vojáků z povolání jde například o personální rozkaz ohledně poskytnutí platu podle nyní platného § 145a odst. 1 písm. m) zákona o vojácích z povolání, nebo na rozhodování, podle v rozhodné době platného § 145 písm. j) ohledně neposkytnutí, odnětí nebo snížení náhrady ve výši platu. Pokud jde o vznik nároku na důchod a jeho výši, bude, stejně jako v případě výsluhových příspěvků, rozhodováno v řízení podle zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení. V žádném z těchto řízení se neřeší otázka zdanění těchto plnění, neboť ta je řešena daňovými předpisy. Uvedené je pochopitelné, neboť zdanění často ani v těchto řízeních vůbec řešit nelze, neboť výši daňové povinnosti ovlivňují další skutečnosti, které v době rozhodování o výši plnění vůbec nebudou rozhodujícím orgánu známy a budou se v průběhu poskytování plnění měnit (například nárok na slevy na

dani, míra zdanění s ohledem na celkové dosažené příjmy v průběhu zdaňovacího období, atd.).

[11] Je sice pravdou, že v daném případě podléhá odchodné, výsluhový příspěvek a odbytné u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů a daň je srážena plátcem této platby, to však nic nemění na její povaze daňové povinnosti, která se v průběhu doby může měnit zcela nezávisle na výši výsluhového příspěvku. Nepochybně se může změnit výše srážkové daně, mohou být doplněny důvody pro osvobození od daně nebo může dojít ke změně v tom směru, že příjem nebude podléhat srážkové dani, ale běžnému režimu daně z příjmů. Postup plátce daně je upraven zejména § 233 a následujícími daňového řádu. Uvedená úprava vychází z povinnosti plátce vybrat nebo srazit daň nebo úhradu na zajištění daně a tuto daň odvést ve stanovené lhůtě a výši příslušnému finančnímu orgánu a to pod vlastní majetkovou odpovědností. Je zcela zřejmé, že postavení plátce nemají jen orgány veřejné moci, ale naopak většina plátců jsou soukromé osoby. Při výběru nebo sražení daně tedy nevystupují ve vrchnostenském postavení a nevydávají žádná rozhodnutí o výši daně vybírané srážkou. Ve stejném postavení je v posuzované věci VÚSZ, který je povinen provádět srážku z vypláceného výsluhového příspěvku podle příslušných daňových předpisů, aniž by o ní rozhodoval. Ostatně ačkoliv je srážková daň zmíněna ve výroku rozhodnutí VÚSZ, je tento výrok formulován informativně („Od 1. ledna 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 pozdějších předpisů, která činí ve Vašem případě 1345,- Kč. Po zdanění Vám tedy náleží k výplatě 7626,-, slovy sedmtisícšestsetdvacetšest,- Kč měsíčně.“). To, že jde pouze o deklaratorní informaci, uvedl žalovaný i ve vyjádření k žalobě, s tím, že do výroku rozhodnutí byla zahrnuta pouze z toho důvodu, že zákonodárce neupravil, jak mají být poživatelé výsluhových příspěvků informováni o výši dávky náležející k výplatě, což často potřebují dokládat například bankám. Uvedené potvrdil i ve vyjádření ke kasační stížnosti. Na druhou stranu nelze přehlédnout to, že ve svém rozhodnutí potvrdil rozhodnutí VÚSZ v celém rozsahu, tedy včetně výroku o zdanění.

[12] Proti srážce provedené plátcem daně se může poplatník bránit postupem dle § 237 daňového řádu, upravujícího stížnost na postup plátce daně. V případě sporu mezi poplatníkem a plátcem rozhodne správce daně o stížnosti tak, že jí vyhoví nebo částečně vyhoví a současně uloží plátcovi daně zjednat nápravu ve stanovené lhůtě anebo stížnost zamítne. Proti takovému rozhodnutí správce daně je přípustné odvolání podle daňového řádu a následně správní žaloba. Na uvedené opět poukázal žalovaný ve vyjádření k žalobě, když se vyjádřil tak, že rozhodoval v pozici orgánu sociálního zabezpečení a nepřísluší mu rozhodovat v daňovém řízení. Poukázal i na to, že stěžovatel využil postupu podle § 237 daňového řádu a obrátil se na Finanční úřad pro Prahu 6, který rozhodnutím ze dne 23. 6. 2011, č. j. 325419/11/006523106815, zamítl stížnost stěžovatele na postup plátce daně.

[13] Za dané situace jsou rozhodnutí VÚSZ a žalovaného v částech, které se týkají zdanění výsluhových příspěvků, zcela nadbytečná, nezakládají žádná nová práva a povinnosti a žaloba proti těmto částem by měla být zamítnuta bez věcného vypořádání, neboť jimi nedošlo k zásahu do práv a povinností stěžovatele. V případě VÚSZ by se dalo ještě uvažovat o tom, že věc zároveň posoudil jako žádost podle § 237 odst. 1 a 2 daňového řádu, nicméně v případě žalovaného pro takový postup nelze najít oporu. Lze uvažovat i o částečné nicotnosti rozhodnutí žalovaného, neboť k potvrzení výroku týkajícího se zdanění výsluhového

příspěvku nebyl vůbec věcně příslušný (§ 77 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu). Rozhodně však nemá být meritorně přezkoumávána v rámci soudního řízení správního o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle § 86 odst. 2 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení v návaznosti na § 142 odst. 4 zákona o vojácích z povolání otázka zdanění výsluhového příspěvku, neboť rozhodnutí se mohla zabývat pouze výší výsluhového příspěvku, ale nikoliv jeho zdaněním.

[14] Pokud by devátý senát postupoval tím způsobem, který je uveden v bodu [13], odchýlil by se od právního názoru čtvrtého senátu, který otázky týkající se zdanění výsluhových příspěvků řešil věcně. Odmítnutím věcného posouzení otázky zdanění výsluhových příspěvků, bez předložení věci rozšířenému senátu, by devátý senát založil judikatorní rozpor, a to i v případě, že by naprostá většina argumentace čtvrtého senátu byla posouzena pouze jako *obiter dictum*. Pokud by obstál závěr o částečné nicotnosti rozhodnutí žalovaného, pak jde o vadu, ke které měl čtvrtý senát přihlídnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Kromě výše uvedeného je třeba upozornit na to, že věcně je otázka zdanění městským soudem, jako soudem místně příslušným s ohledem na sídlo VÚSZ, v návaznosti na rozsudek čtvrtého senátu, přezkoumávána ve více případech (například rozsudky ze dne 13. 2. 2014, č. j. 10Ad 15/2011 – 26, ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Ad 11/2011 – 33, ze dne 20. 6. 2014, č. j. 10 Ad 19/2011 – 52 nebo rozhodnutí, jež je předmětem posuzování v nynější věci). Některá z těchto rozhodnutí jsou napadena kasační stížností a existuje zde tak riziko odlišného postupu jednotlivých senátů. Nelze přehlédnout ani to, že žalovaný ve svých vyjádřeních (i v některých z citovaných rozsudků městského soudu) tvrdí, že o zdanění vůbec rozhodováno nebylo, neboť VÚSZ je pouze v pozici plátce daně. Na tuto námitku nemůže devátý senát nereagovat. V posuzovaném případě navíc žalobce i stížnost na postup plátce využil a bylo mu o ní meritorně rozhodnuto příslušným finančním úřadem. O téže věci tak rozhodovaly dva různé orgány. Dle názoru devátého senátu jsou proto dány zákonné důvody pro předložení věci rozšířenému senátu dle ustanovení § 17 s. ř. s., neboť dospěl k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23.

[15] Otázky, které předkládá devátý senát rozšířenému senátu k rozhodnutí, zní:

- 1) *Je rozhodnutí Ministerstva obrany o námitkách proti rozhodnutí o úpravě výsluhového příspěvku v části, ve které potvrzuje výrok o výši zdanění výsluhového příspěvku, nicotné?*
- 2) *Pokud je odpověď na předchozí otázku záporná, je soud oprávněn věcně přezkoumat rozhodnutí Ministerstva obrany o námitkách proti rozhodnutí o úpravě výsluhového příspěvku ohledně důvodů vztahujících se k jeho zdanění zvláštní sazbou daně?*

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Zdeněk Kühn, Jan Passer, Barbara Pořížková, Aleš Roztočil, Karel Šimka, Jaroslav Vlašín. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 9. října 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu