

## U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína, Mgr. Jany Brothánkové, JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Zdeňka Kühna, JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **J. S.**, zastoupeného JUDr. Karlem Klímou, advokátem se sídlem Hradčanské náměstí 60/12, Praha, proti žalovanému: **Ministerstvo obrany**, se sídlem Tychonova 221/1, Praha 6, o přezkoumání 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 :

- I. **Rozhodnutí o přiznání či o úpravě výše výsluhového příspěvku podle zákona č. 221/1999 Sb. o vojácích z povolání, jehož součástí je pro dobu po 31. 12. 2010 i výrok o výši vyplácené dávky (po srážce daně provedené podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), není nicotným právním aktem.**
- II. **K žalobní námitce je soud povinen přezkoumat tento výrok v celém jeho rozsahu; právo poplatníka bránit se proti nesprávnému postupu plátce daně stížností podle § 237 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tím není dotčeno.**
- III. **Věc se vrací k projednání a rozhodnutí devátému senátu.**

### O d ů v o d n ě n í :

#### I.

#### Dosavadní průběh řízení

- 1) Rozhodnutím ze dne 25. 2. 2011 zvýšil Vojenský úřad sociálního zabezpečení podle § 137 a § 142 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání žalobci jeho výsluhový příspěvek ode dne 1. 1. 2011 o 172 Kč na částku 8971 Kč měsíčně. Zároveň mu sdělil, že od téhož dne podléhá výsluhový příspěvek 15% zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, která v jeho případě činí 1345 Kč. Poté deklaroval, že žalobci náleží k výplatě částka 7626 Kč měsíčně.
- 2) V námitkách podaných proti tomuto rozhodnutí žalobce uvedl, že mu byl výsluhový příspěvek přiznán ke dni 1. 7. 2005 a podle § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání

by mu měly výsluhové náležitosti náležet za podmínek platných ke dni zániku služebního poměru vojáka. Zdaněním výsluhového příspěvku dochází k jeho faktickému snížení a tím i k porušení závazku ze strany České republiky v oblasti výplaty příspěvku. Takový postup považoval žalobce za protizákonný a protiústavní, neboť tím byl ze strany státu porušen princip ochrany legitimního očekávání a důvěry v dodržení ujednaného. Došlo tím také k zásahu do jeho majetkového práva ve smyslu článku 1 Protokolu č. 1 k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.

- 3) Námitky žalobce byly zamítnuty a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrzeno rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 4. 2011. V něm se správní orgán neztotožnil s právním názorem žalobce, že zdanění výsluhového příspěvku je v rozporu s ustanovením § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání. Toto ustanovení pouze určuje právní režim při posouzení podmínek pro přiznání příspěvku, na jeho další úpravy nemá žádný vliv. Stejně tak nesdílel jeho názor o zásahu do majetkových práv. Rozhodnutím správního orgánu prvního stupně se výsluhový příspěvek žalobci nesnížil, orgán sociálního zabezpečení pouze realizoval rozhodnutí státu srážet z uvedené dávky daň.
- 4) Žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl Městský soud v Praze rozsudkem v záhlaví uvedeným. V něm se ztotožnil s argumenty obsaženými v napadeném správním rozhodnutí. K dalším námitkám uplatněným žalobcem uvedl, že rozhodnutí není ani retroaktivní (zdaňuje dávku do budoucna), ani nenabourává princip ochrany oprávněného očekávání a práv nabytých v dobré víře (nikdo nemůže mít legitimní očekávání, že daňová výjimka bude trvalá), ani daň nedosahuje rdousícího efektu. Soudu pak nepřísluší hodnotit správnost či oprávněnost rozhodnutí zákonodárce takovou daň zavést, neboť se jedná výhradně o politickou záležitost. Na zavedení zdanění proto neshledal nic protiústavního a nevyhověl tudíž ani návrhu žalobce na předložení věci Ústavnímu soudu. Soud tak zcela převzal právní argumentaci obsaženou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 4 Ads 65/2013 – 23.
- 5) Kasační stížnost podal žalobce (dále jen stěžovatel) z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., konkrétně pro nesprávné posouzení právní otázky ústavnosti zdanění výsluhového příspěvku, dílem též z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť dle jeho názoru přejal Městský soud v Praze pouze mechanicky předchozí závěry obsažené v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, aniž by se výslovně vypořádal s uplatněnými námitkami a argumentací. Tyto námitky tedy stěžovatel vznesl opětovně a svoji argumentaci k nim rozhojnil. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil nejen napadený rozsudek Městského soudu v Praze, ale i rozhodnutí správních orgánů obou stupňů.
- 6) Usnesením ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 As 40/2014 - 28, postoupil devátý senát věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. V něm vyslovil právní názor, že ani v řízení o námitkách, ani v rámci přezkumného řízení soudního nelze posuzovat otázku zdanění výsluhového příspěvku, neboť správní orgán má pravomoc rozhodovat pouze o otázkách spojených se vznikem nároku na dávku a s její výší, nikoliv o srážkové dani. Zde má pouze postavení plátce daně a spory mezi plátcem a poplatníkem je nutno řešit prostřednictvím stížností podle § 237 daňového řádu podané u správce daně, nikoliv u správního orgánu rozhodujícího o dávce. Tento názor je však odlišný od názoru implicitně obsaženého ve výše citovaném rozsudku čtvrtého senátu.
- 7) Devátý senát tedy považoval za nutné vyřešit otázku, zda je rozhodnutí žalovaného o námitkách v části, ve které potvrzuje výrok o výši zdanění výsluhového příspěvku,

nicotné, a v případě záporné odpovědi dále otázku, zda je soud oprávněn věcně přezkoumat takové rozhodnutí i ohledně důvodů vztahujících se ke zdanění výsluhového příspěvku zvláštní sazbou daně.

## II.

### Pravomoc rozšířeného senátu

- 8) Dříve, než rozšířený senát přistoupil k posouzení věci, musel zodpovědět otázku své pravomoci. Podle § 17 odst. 1 s. ř. s. dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení svůj odlišný názor zdůvodní.
- 9) V projednávané věci je zřejmé, že devátý senát má jiný názor na otázku pravomoci Vojenského úřadu sociálního zabezpečení a Ministerstva obrany při rozhodování o výsluhovém příspěvku a na rozsah přezkumné činnosti soudu, než senát čtvrtý. Pravomoc rozšířeného senátu k rozhodnutí ve věci je tedy dána.

## III.

### Posouzení věci

- 10) K věci samé uvádí rozšířený senát následující: Podmínky nároku na výsluhový příspěvek a řízení o něm jsou upraveny v části osmé zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání. V § 142 odst. 4 tohoto zákona se uvádí, že není-li v této části zákona stanoveno jinak, řídí se organizace a řízení o výsluhových náležitostech a jejich výplata ustanoveními zvláštních právních předpisů o organizaci a řízení ve věcech důchodového pojištění a výplatě dávek důchodového pojištění. Těmito předpisy jsou zákon č. 582/1991 Sb. o organizaci a provádění sociálního zabezpečení a zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění.
- 11) Podle § 54 odst. 1 zákona o důchodovém pojištění vzniká nárok na důchod (stejně tak na výsluhový příspěvek) dnem splnění podmínek stanovených (tímto) zákonem. Podle § 54 odst. 2 citovaného zákona nárok na výplatu důchodu (výsluhového příspěvku) vzniká splněním podmínek stanovených (tímto) zákonem pro vznik nároku na důchod (výsluhový příspěvek) a na jeho výplatu a podáním žádosti o přiznání nebo vyplácení důchodu (výsluhového příspěvku).
- 12) Z uvedeného je zřejmé že orgán příslušný k rozhodování o výsluhovém příspěvku musí vždy posoudit nejen podmínky nároku na dávku samotnou, ale i podmínky nároku na výplatu dávky, a je-li to relevantní, musí obé vtělit do výroku svého rozhodnutí. Výše dávky, na niž vznikl splněním zákonných podmínek nárok, se totiž nemusí vždy krýt s výší dávky, která je přiznána k výplatě.
- 13) V této souvislosti je možno poukázat na některé situace, které upravuje samotný zákon o vojácích z povolání. Nejčastějším případem bývá souběh nároku na výsluhový příspěvek a nároku na starobní nebo invalidní důchod. Podle § 134 zákona o vojácích z povolání se v takovém případě výsluhový příspěvek vyplácí pouze tehdy (byť nárok na dávku trvá), je-li vyšší než přiznaný důchod, a to ve výši rozdílu mezi oběma dávkami. Podle § 135 zákona o vojácích z povolání se výplata příspěvku zastavuje (aniž by zanikal nárok na dávku), pokud je poživatel příspěvku přijat do služebního poměru příslušníka

bezpečnostního sboru podle zvláštních právních předpisů. Totéž platí podle § 136 odst. 1 zákona o vojácích z povolání při souběhu nároku na výplatu výsluhového příspěvku a příspěvku za službu podle zvláštních právních předpisů, je-li příspěvek za službu vyšší.

- 14) Při rozhodování o zvýšení výsluhového příspěvku při souběhu s důchodem by tedy mělo rozhodnutí Vojenského úřadu sociálního zabezpečení obsahovat výroky dva, první o zvýšení dávky, druhý pak o výši částky náležející k výplatě.
- 15) Obdobná situace nastala i v projednávané věci. I zde se totiž výše dávky, na niž vznikl nárok, liší od výše dávky určené k výplatě, byť se tak stalo z jiných důvodů, než předvídaných samotným zákonem o vojácích z povolání, a to zdaněním dávky v důsledku novely zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že o výsluhovém příspěvku se rozhoduje ve správním řízení, je jeho výstupem rozhodnutí s atributy uvedenými v ustanovení § 67 odst. 1 správního řádu. Výrok tohoto rozhodnutí je podle § 73 odst. 2 správního řádu po právní moci závazný pro účastníky a všechny správní orgány a podle § 74 odst. 1 správního řádu vykonatelný. Musí v něm být proto obsaženy všechny relevantní skutečnosti.
- 16) Znamená to tedy, že i v projednávané věci musel příslušný správní orgán, který rozhodoval o zvýšení výsluhového příspěvku, vzít v úvahu, že v důsledku zdanění dávky se výše přiznaného nároku bude lišit od výše dávky určené k výplatě, a tomu přizpůsobit výrokovou část svého rozhodnutí. Byl tedy povinen učinit ve svém rozhodnutí jak výrok o nároku na dávku, tak i výrok o nároku na výplatu dávky.
- 17) Podle názoru rozšířeného senátu rozhodnutí Vojenského úřadu sociálního zabezpečení výše uvedeným požadavkům i přes určité formální nedostatky odpovídá. Ve výrokové části jeho rozhodnutí lze vysledovat (být není graficky rozlišen) výrok I, jímž se nárok na dávku s účinností ode dne 1. 1. 2011 zvyšuje o 172 Kč na částku 8971 Kč, zároveň i výrok II, jímž se nárok na výplatu dávky určuje částkou 7626 Kč.
- 18) K výroku II. se podle názoru rozšířeného senátu vztahuje i předchozí věta „*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, která činí ve Vašem případě 1345 Kč.*“ Tato věta sice nepatří do výroku rozhodnutí, spíše do jeho odůvodnění, rozšířený senát však v této souvislosti nepovažuje za správnou interpretaci uvedené věty tak, jak ji provedl devátý senát, a nesdílí jeho názor, že zde představuje jakýsi samostatný výrok, kterým Vojenský úřad sociálního zabezpečení a následně Ministerstvo obrany překročily své pravomoci a rozhodovaly o otázce, o níž má v případech vymezených daňovým řádem pravomoc rozhodovat pouze správce daně.
- 19) Výše daně je totiž v daném případě skutečností rozhodnou pro posouzení nároku na výplatu dávky a úsudek o této skutečnosti nepochybně je v kompetenci obou těchto orgánů. Z kontextu výrokové části rozhodnutí vydaného v prvním stupni je zřejmé, že správní orgán neměl v úmyslu o výši daně vydávat autoritativní rozhodnutí, což potvrdil následně i žalovaný ve svých vyjádřeních k žalobě a ke kasační stížnosti, jež zmiňuje také devátý senát v usnesení o postoupení věci.
- 20) Podle § 77 odst. 1 správního řádu je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný.

- 21) V projednávané věci rozhodoval Vojenský úřad sociálního zabezpečení, jenž je orgánem Ministerstva obrany, o výsluhovém příspěvku v oblasti nároku na dávku i její výplatu, tedy zcela v rámci své pravomoci svěřené mu ustanovením § 142 odst. 1 zákona o vojácích z povolání v návaznosti na § 9 odst. 2 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení. O výši daně si činil úsudek pouze jako o jedné z podkladových skutečností pro výrok o nároku na výplatu dávky. Jeho rozhodnutí tak není nicotné ve smyslu výše citovaného ustanovení zákona.
- 22) Podle § 77 odst. 2 správního řádu je dále nicotné rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu.
- 23) Vojenský úřad sociálního zabezpečení ve svém rozhodnutí uvedl ve výrokové části větu o výši srážené daně, která měla vliv na výši vyplácené dávky a svojí povahou tedy patřila spíše do odůvodnění tohoto rozhodnutí. Tato vada však nečinila rozhodnutí vnitřně rozporným, výroky jsou ve svém vyznění zcela srozumitelné a v souladu s odůvodněním, rozhodnutí se uvedenou vadou rovněž nestává právně ani fakticky neuskutečnitelným, bylo ostatně průběžně realizováno a navazují na něj rozhodnutí další. Rozhodnutí tak není nicotné ani z důvodů uvedených v § 77 odst. 2 správního řádu.
- 24) Ze stejných důvodů proto nemůže být považováno za nicotné podle § 77 odst. 1 a 2 správního řádu ani rozhodnutí žalovaného o námitkách. Zde je navíc nutno podotknout, že v daném případě nemá tato vada žádný vliv dokonce ani na zákonnost tohoto rozhodnutí (a následně i rozhodnutí o námitkách), neboť sama o sobě nijak nezasahuje do hmotných či procesních práv stěžovatele.
- 25) S ohledem na výše uvedené pak rozšířený senát posoudil i otázku rozsahu soudního přezkumu. V obecné rovině správní soud přezkoumává správní rozhodnutí v rozsahu jeho napadení a v rámci uplatněných žalobních námitek. V projednávané věci stěžovatel napadl rozhodnutí o námitkách fakticky pouze v té části, jímž byl potvrzen (graficky neodlišený) výrok II. o nároku na výplatu výsluhového příspěvku. V žalobních námitkách pak zpochybnil ústavnost samotné zákonné úpravy zdanění výsluhového příspěvku, jež vedlo ke snížení výše dávky určené k výplatě, na úrovni zákona pak dovozoval rozpor s ustanovením § 143 odst. 10 zákona o vojácích z povolání.
- 26) Jestliže stěžovatel v žalobě fakticky napadl jeden z výroků správního rozhodnutí a také důvody, jež k tomuto výroku vedly, má soud povinnost zabývat se takto formulovanou žalobou v plném rozsahu. V tomto konkrétním případě je nepřiléhavý názor devátého senátu, že by měl stěžovatel řešit své výhrady prostřednictvím sůžnosti na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu.
- 27) Smyslu a účelu uvedeného institutu se věnoval rozšířený senát v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, kde v bodu 38 odůvodnění výslovně uvedl: „*Sůžnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcům daně při uplatňování srážkové daně. Jedná se o ochranu před nezákonným postupem plátce, o nástroj určený pro řešení sporu mezi plátcem a poplatníkem, který slouží zejména k tomu, aby byl postup plátce podroben kontrole státní moci a poplatník byl před případným nezákonným postupem plátce prostřednictvím konečného rozhodnutí správce daně ochráněn.*“ Stěžovatel však nevytýká žalovanému nesprávný postup podle zákona o daních z příjmů, ale protiústavnost zákona, jímž došlo ke zdanění vyplácené dávky. Posouzení této otázky je již mimo rámec institutu

stížnosti na postup plátce daně, je však dobře možné v řízení o přezkoumání správního rozhodnutí.

- 28) K tomu rozšířený senát pro úplnost uvádí, že soud by měl v plném rozsahu vypořádat námitky uplatněné v žalobě i tehdy, pokud by žalobce tvrdil nezákonné zkrácení výše vyplácené dávky v důsledku nesprávného výpočtu výše daně. Jestliže se o nároku na dávku a její výplatu vede správní řízení a vydává správní rozhodnutí, přičemž výše daně je jedním z podkladů pro stanovení výše vyplácené dávky, je podání námitek proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a následně podání správní žaloby proti rozhodnutí o námitkách nejschůdnější a také nejefektivnější cestou k soudní ochraně.
- 29) Poživateli dávky by v takovémto případě ovšem nic nebránilo ani v tom, aby využil i zmiňovaného institutu stížnosti na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu, a záviselo by jen na časové souslednosti jeho úkonů, jak by poté správní orgán postupoval. Pokud by byla stížnost podána ještě v průběhu správního řízení, správní orgán by mohl do rozhodnutí o stížnosti řízení o námitkách přerušit podle § 64 odst. 1 písm. c) správního řádu, byl-li by tento úkon učiněn až po skončení správního řízení, závisel by další postup na výsledcích vyřízení stížnosti. V případě, že by správce daně podle § 237 odst. 4 daňového řádu stížnosti vyhověl a uložil plátci daně zjednat nápravu, byla by tato skutečnost jistě důvodem pro zahájení přezkumného řízení podle § 94 a násl. správního řádu.

#### IV. Závěr

- 30) Rozšířený senát závěrem shrnuje, že rozhodnutí o přiznání či o úpravě výše výsluhového příspěvku podle zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, jehož součástí je pro dobu po 31. 12. 2010 i výrok o výši vyplácené dávky (po srážce daně provedené podle § 36 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), není nicotným právním aktem.
- 31) K žalobní námitce je soud povinen přezkoumat tento výrok v celém jeho rozsahu, právo poplatníka bránit se proti nesprávnému postupu plátce daně stížností podle § 237 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tím není dotčeno.
- 32) S tímto právním názorem vrací rozšířený senát podle § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu věc devátému senátu k dalšímu projednání a rozhodnutí.

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

V Brně dne 14. dubna 2015

JUDr. Josef Baxa  
předseda rozšířeného senátu