



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D. a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **B. I.**, zastoupený JUDr. Vladimírem Fadingerem, advokátem se sídlem Brněnská 184, 666 01 Tišnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, poštovní příhrádka 351, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2014, č. j. 31445/14/5200-10421-709052,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště v Tišnově (dále též „správní orgán prvního stupně“, „správce daně“) ze dne 22. 5. 2014, č. j.

2391611/14/3017-05700-703629, kterým byla žalobci vyměřena za zdaňovací období 2013 daň z příjmů fyzických osob ve výši 1.499.516 Kč, daňová ztráta ve výši 82.154 Kč a daňový bonus podle ust. § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 0 Kč.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že správce daně vyměřil žalobci na základě podaného daňového přiznání a k němu vedeného postupu k odstranění pochybností daň ve výši 1.499.516 Kč včetně solidárního zvýšení daně dle § 16a o daních z příjmů ve výši 425.725,86 Kč. Aplikace solidárního zvýšení daně byla dle zjištění žalovaného v souladu s ust. § 16a zákona o daních z příjmů i s čl. II přechodných ustanovení zákona č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů (dále také jen „zákon č. 500/2012 Sb.“). Uvedl, že čl. II bod 2 zákona č. 500/2012 Sb. upravuje užití ust. § 38ha zákona o daních z příjmů, které normuje užití solidárního zvýšení daně u zálohy vypočítané podle ust. § 38h odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. u plátce daně, nikoli u poplatníka podávajícího přiznání. Žalobce měl podle žalovaného zákonnou povinnost v podaném daňovém přiznání vypočítat daň podle ust. § 16 zákona o daních z příjmů ve výši 15 % a dále pak dle ust. § 16a zákona o daních z příjmů zvýšit tuto daň o solidární zvýšení daně ve výši 7 %. Žalovaný uvedl, že přechodné ustanovení čl. II, bod 2 zákona č. 500/2012 Sb. se na celkovou daňovou povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období nevztahuje, a proto k námitce žalobce nepřihlédl. Na příjmy, které byly vyplaceny v roce 2013 jednorázově za více zdaňovacích období a splňují podmínky pro zvýšení, se podle žalovaného vztahuje solidární zvýšení daně vždy. Správce daně tedy vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013 zcela v souladu s ust. § 16 a § 16a zákona o daních z příjmů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[3] Žalobce se v žalobě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, rovněž navrhoval uložení povinnosti žalovanému zaplatit žalobci náklady řízení.

[4] Žalobce nesouhlasí s právním názorem žalovaného, podle něhož byl žalobce povinen vypočítat a zaplatit solidární daň podle ust. § 16a zákona o daních z příjmů, neboť porušuje hmotné daňové právo a je ve svém důsledku rozhodnutím nespravedlivým. V rámci zásady spravedlivého procesu bylo podle názoru žalobce porušeno jeho právo na řádné odůvodnění rozhodnutí, jakož i hodnocení předloženého důkazního prostředku správcem daně v rámci daňového řízení. Žalobce má za to, že prosté odmítnutí námitek existence přechodných ustanovení zákona č. 500/2012 Sb. stejně jako pouhé konstatování, že na příjmy, které byly vyplaceny v roce 2013 jednorázově za více zdaňovacích období a které splňují podmínky pro zvýšení, se vztahuje solidární zvýšení daně vždy, s citovanou procesní zásadou jistě nekorespondují. Napadené rozhodnutí proto žalobce považuje za nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[5] Žalovaný ve vyjádření k žalobě především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se s námitkami žalobce řádně vypořádal již v odvolacím řízení. Setrval na svém názoru, že aplikace solidárního zvýšení daně v případě žalobce je v souladu s ust. § 16a zákona o daních z příjmů a i s čl. II přechodných ustanovení zákona č. 500/2012

Sb. Uvedl, že čl. II bod 2 zákona č. 500/2012 Sb. upravuje užití ust. § 38ha zákona o daních z příjmů, které normuje užití solidárního zvýšení daně u zálohy vypočítané podle ust. § 38h odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. u plátce daně, nikoli u poplatníka podávajícího přiznání. Dále uvedl, že předmětem postupu k odstranění pochybností byla správnost výpočtu daně v souladu s § 16 a § 16a zákona o daních z příjmů. Žalobce měl podle žalovaného zákonnou povinnost v podaném daňovém přiznání vypočítat daň podle ust. § 16 zákona o daních z příjmů ve výši 15 % a dále pak dle ust. § 16a zákona o daních z příjmů zvýšit tuto daň o solidární zvýšení daně ve výši 7 %, uvedený postup by tak byl v souladu s platnou legislativou. Žalovaný uvedl, že přechodné ustanovení čl. II, bod 2 zákona č. 500/2012 Sb. se na celkovou daňovou povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období nevztahuje, a proto k námitce žalobce nepřihlédl. Na příjmy, které byly vyplaceny v roce 2013 jednorázově za více zdaňovacích období a splňují podmínky pro zvýšení, se podle žalovaného vztahuje solidární zvýšení daně vždy. Správce daně tedy vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013 zcela v souladu s ust. § 16 a § 16a zákona o daních z příjmů.

[6] Žalovaný má za nepochybné, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, a proto navrhl soudu, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl. Pro případ úspěchu ve věci žalovaný navrhl, aby mu byla přiznána náhrada nákladů soudního řízení, a to v paušální částce 300 Kč za jeden úkon právní služby. V této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

IV. Posouzení věci soudem

[7] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[8] V projednávané věci není mezi žalobcem a žalovaným sporu o tom, že žalobce podal dne 19. 3. 2014 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, ve kterém vykázal příjmy podle § 6 zákona o daních z příjmů ve výši 7.324.230 Kč a daňovou ztrátu podle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 82.154 Kč. K prokázání příjmů ze závislé činnosti žalobce přiložil „Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“, vystavené plátcem Kooperativa pojišťovna a.s.

[9] Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným představuje otázka, zda byl žalobce povinen ve zdaňovacím období 2013 platit daň z příjmů zvýšenou o solidární zvýšení daně dle ust. § 16a zákona o daních z příjmu či nikoliv. Zatímco žalobce má za to, že s ohledem na dikci přechodných ustanovení zákona č. 500/2012 Sb. nebyl povinen vypočítat a zaplatit solidární daň, protože se jednalo o zúčtování mzdy, která měla být vyplacena jako náhrada za ztrátu na výdělku po utrpěném úrazu před nabytím účinnosti zákona č. 500/2012 Sb., žalovaný je naopak toho názoru, že žalobce byl povinen v daňovém přiznání vypočítat daň ve výši 15 % a tuto daň dále zvýšit o solidární zvýšení daně podle § 16a zákona o daních z příjmů, jelikož na příjmy, které byly vyplaceny v roce 2013 jednorázově, se vztahuje solidární zvýšení vždy.

[10] Podle ust. § 16 zákona o daních z příjmů daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činí 15 %.

[11] Podle ust. § 16a odst. 1 zákona o daních z příjmů se při výpočtu podle § 16 daň zvýší o solidární zvýšení daně. Podle odst. 2 téhož ustanovení solidární zvýšení daně činí 7 % z kladného rozdílu mezi a) součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 v příslušném zdaňovacím období a b) 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.

[12] Solidární zvýšení daně bylo zavedeno novelou zákona o daních z příjmů - zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, a to s účinností ode dne 1. 1. 2013.

[13] Ze správního spisu soud zjistil, že předmětem řízení byl výpočet daně z příjmů fyzických osob žalobce za zdaňovací období 2013. Vzhledem k tomu, že základ daně činil 7.324.230 Kč (po zaokrouhlení na celá sta Kč dolů 7.324.200 Kč), tedy více než 48násobek průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení (který v té době činil 1.242.432 Kč), správce daně postupoval v souladu s ust. § 16a zákona o daních z příjmů, pokud žalobci vyměřil daň z příjmů zvýšenou o solidární zvýšení daně.

[14] Pokud žalobce svůj právní názor opíral o přechodné ustanovení čl. II bod 2 zákona č. 500/2012 Sb., podle něhož se ust. § 38ha zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, nepoužije při zúčtování mezd za kalendářní měsíce přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, žalovaný i správce daně správně uvedli, že citované přechodné ustanovení se na projednávaný případ nevztahuje. Přechodné ustanovení upravuje, v jakých případech se neaplikuje ust. § 38ha zákona o daních z příjmů, týkající se solidárního zvýšení daně u zálohy na daň vypočítané podle ust. § 38 odst. 2 zákona o daních z příjmů, kterou je plátce daně povinen poplatníkovi vypočítat a srazit z příjmu. Sporná otázka v nyní projednávané věci se ovšem netýkala zvýšení zálohy na daň o solidární zvýšení daně u zálohy (postup podle ust. § 38ha zákona), ale správnosti výpočtu vlastní daně (postup podle ust. § 16 či § 16a zákona o daních z příjmů). Na celkovou daňovou povinnost se přitom citované přechodné ustanovení nevztahuje.

[15] Na případ žalobce nelze aplikovat ani přechodné ustanovení čl. II bod 1 zákona č. 500/2012 Sb., podle něhož se pro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s tím související, použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Toto přechodné ustanovení dopadá na daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 500/2012 Sb. (před 1. 1. 2013), tedy nejpozději za zdaňovací období 2012, v daném případě se však jednalo o daňovou povinnost za zdaňovací období 2013.

[16] Žalobce sice namítal, že v případě částky vyplacené mu pojišťovnou se jednalo o zúčtování mzdy, která mu měla být vyplacena jako náhrada za ztrátu na výdělku po utrpěném úrazu již před nabytím účinnosti zákona č. 500/2012 Sb., tato argumentace však nemá jakoukoli oporu v zákoně. Podle ust. § 5 odst. 1 zákona je základem daně z příjmů fyzických osob částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje

prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak. Ačkoli pojem „příjem“ není v zákoně o daních z příjmů výslovně definován, lze toto označení charakterizovat jako přijaté plnění v podobě peněžní, nepeněžní, popř. i formou pekuniárně ocenitelné výhody, které je zákonem vymezeno jako daňověprávní skutečnost. (srov. Pelc, V. Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 34). Pro vznik daňové povinnosti k dani z příjmů fyzických osob jsou tedy rozhodné ty příjmy, které byly poplatníkovi vyplaceny v tom zdaňovacím období, jehož se daňová povinnost týká (srov. také § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dle kterého daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající; k tomu viz Lavický, P. in: Baxa, J. a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. ASPI ID: KO280_2009CZ, komentář k § 3: „*daňová povinnost k dani z příjmů vzniká okamžikem získání příjmu (výnosu), který podle zák. o daních z příjmů podléhá dani*“). Žalobci byla částka 7.324.230 Kč vyplacena v roce 2013, proto mu vznikla daňová povinnost k dani z příjmů za zdaňovací období 2013, byť se jednalo o jednorázovou výplatu náhrady za ztrátu na výdělku za dřívější období. Žalobce ostatně v daňovém řízení (ani v žalobě) netvrdil, že by mu daňová povinnost nevznikla za zdaňovací období 2013, ale za období dřívější, a tato skutečnost nebyla zpochybněna ani jeho jednáním (celou částku uvedl v daňovém přiznání za zdaňovací období 2013 a podle zákona aplikovatelného na zdaňovací období 2013 si rovněž vypočítal daň z příjmů; konzistentní, ve smyslu argumentace žalobce, a to bez hodnocení správnosti takového postupu, by bylo zřejmě jen takové konání, kdy by žalobce podal daňová přiznání za jednotlivá příslušná dřívější zdaňovací období, a to v souladu s hmotněprávní úpravou – včetně sazby daně – vztahující se ke každému z takto vymezených období). Na daňovou povinnost za zdaňovací období 2013 je proto třeba aplikovat zákon o daních z příjmů účinný ode dne 1. 1. 2013, který mimo jiné v § 16a stanoví povinnost platit v určitých případech solidární zvýšení daně, jiný výklad totiž není, a to ani s ohledem na přechodná ustanovení zákona č. 500/2012 Sb., možný.

[17] Pokud žalobce namítal, že bylo porušeno jeho právo na řádné odůvodnění rozhodnutí a hodnocení předloženého důkazního prostředku správcí daně, tato žalobní námitka je značně nekonkrétní. Žalobce má sice za to, že „*pouhé odmítnutí námítky existence přechodných ustanovení zákona č. 500/2012 Sb. a konstatování, že na příjmy, které byly vyplaceny v roce 2013 jednorázově za více zdaňovacích období a splňují podmínky pro zvýšení, se vztahuje solidární zvýšení daně vždy*“ nekoresponduje se zásadou spravedlivého procesu, již však nespecifikuje, v čem konkrétně má být rozhodnutí žalovaného nedostatečné. Soudu proto nezbývá než rovněž pouze obecně konstatovat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečným způsobem zdůvodnil, proč žalobci byla vyměřena daň z příjmů navýšená o solidární zvýšení daně podle ust. § 16a zákona o daních z příjmů, přitom se řádně vypořádal s argumentací, kterou žalobce v průběhu daňového řízení uplatnil. Žalobce svůj právní názor opíral pouze o dikci přechodného ustanovení čl. II bod 2 zákona č. 500/2012 Sb., žalovanému tak nelze vytýkat, že se omezil pouze na konstatování, z jakého důvodu se citované přechodné ustanovení na věc nevztahuje.

[18] S ohledem na všechny uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že správce daně nepochybil, pokud žalobci za zdaňovací období 2013 vyměřil daň z příjmu zvýšenou o solidární zvýšení daně podle ust. § 16a zákona o dani z příjmů.

[19] Nad rámec uvedeného soud dodává, že v praxi pojištění odpovědnosti zaměstnavatelů za škodu při pracovním úrazu nepochybně mohou nastat situace, kdy náhrada za ztrátu na výdělků je vyplacena jednorázově za delší časové období, a to i za několik let zpětně, v důsledku čehož může být vyměřená daň z příjmu vyšší, než kdyby byla náhrada za ztrátu na výdělků zaměstnanci vyplácena postupně a tedy zdaňována každý měsíc. Rozdíl mezi skutečně zaplacenou („jednorázovou“) a fiktivní („průběžnou“) daní z příjmu (z náhrady ztráty na výdělků) je pak v praxi nazýván tzv. „škodou na dani“. Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 14. 6. 2005, sp. zn. 21 Cdo 2023/2004, dostupném na www.nsoud.cz, dospěl k závěru, že zaměstnavatel za tzv. škodu na dani odpovídá (viz právní věta publikovaná společně s rozhodnutím na www.nsoud.cz, podle níž „[z]aplatil-li zaměstnanec vyšší daň z příjmů fyzických osob jenom proto, že mu zaměstnavatel vyplatil náhradu za ztrátu na výdělků po skončení pracovní neschopnosti náležející mu za delší časové období po lhůtě splatnosti jednorázově, vznikla tím zaměstnanci škoda, za kterou zaměstnavatel odpovídá podle § 187 odst. 2 zák. práce“; popř. k právní věta k témuž rozhodnutí publikovaná v systému ASPI, [ASPI ID: JUD27214CZ]: „Újma, která zaměstnanci vznikla proto, že mu zaměstnavatel nesprávně vyplatil náhradu za ztrátu na výdělků po skončení pracovní neschopnosti jednorázově za delší časové období a zaměstnanec z tohoto důvodu zaplatil vyšší daň z příjmů fyzických osob, představuje skutečnou škodu, za kterou nese zaměstnavatel odpovědnost podle § 187 odst. 2 zák. práce“). Pokud tedy žalobce vnímá jako nespravedlivé, že je povinen v důsledku postupu svého zaměstnavatele platit vyšší daň z příjmu, než kterou by byl povinen platit při průběžné výplatě náhrady ztráty na výdělků, otevírá se mu případně cesta k uplatnění tohoto rozdílu po zaměstnavateli občanskoprávní cestou.

V. Závěr a náklady řízení

[20] Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

[21] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

[22] Pokud žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč dle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu, soud konstatuje, že ve smyslu § 13 odst. 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato 300 Kč za jeden úkon právní služby. Dle žalovaným odkazovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu“.

[23] *A contrario* tak z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014-20, dostupný na www.nssoud.cz). O takovou situaci se přitom jedná i v nyní posuzované věci. Jak Nejvyšší správní soud vyslovil již v rozsudku ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006-87, publikovaném pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. [...] Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucích z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23)“. Dle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by tedy žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů řízení, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto mu ve smyslu shora uvedeného nálezu Ústavního soudu nemůže být tato náhrada přiznána ani v případě, kdy zastoupen není. Krajský soud proto rozhodl tak, že žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 28. listopadu 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu