



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně **JUDr. K. S. K.**, zast. JUDr. Petrem Ritterem, advokátem, se sídlem Riegrova 12, Olomouc, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 11. 2005, č. j. 22 Ca 215/2004 - 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 3. 2004, č. j. 14562/110/2003, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Přerově ze dne 28. 8. 2003, č. j. 97310/03/393912/5068. Platebním výměrem jí správce daně stanovil základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 562 091 Kč a vyměřil celkovou daňovou povinnost ve výši 448 116 Kč, přičemž rozdíl mezi vyměřenou daní a daní vypočtenou žalobkyní činil 205 568 Kč.

Základní žalobní námitkou, kterou krajský soud v napadeném rozsudku posuzoval, bylo tvrzení, že zákonodárce výslovně neupravil případ, kdy žalobkyně nikoli vlastní vinou obdržela od zaměstnavatele mzdu za několik měsíců až po několika letech. Pokud by jí byla mzda vyplácena řádně, byla by zahrnuta v nižším daňovém pásmu. Žalobkyně tak byla poškozena dvakrát, poprvé tím, že obdržela mzdu až se zpožděním, a podruhé tím, že po ní stát žádal vyšší daně. Na její případ právní úprava nepamatuje, poukázala však na cíl

sledovaný zákonodárcem úpravou obsaženou v ustanovení § 38h odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kterou je bráněno právě tomu, aby se zaměstnanec dostal do méně výhodného daňového pásma jenom proto, že mu mzda, obvykle vyplácená měsíčně, byla vyplacena za více měsíců najednou. Krajský soud zdůraznil, že daňová povinnost byla žalobkyni stanovena v souladu s právními předpisy a plně se ztotožnil s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že zákonodárce v ustanovení § 38h odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. jednoznačně definoval pojem zdanitelné mzdy jako úhrn příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků zúčtovaný nebo vyplácený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období. Úmyslem zákonodárce bylo, aby se případné jednorázové doplatky mzdy nebo její náhrady za předcházející zdaňovací období posuzovaly jako zdanitelný příjem ze závislé činnosti v tom zdaňovacím období, ve kterém byly tyto doplatky zúčtovány nebo vyplaceny. Na případ žalobkyně nelze analogicky aplikovat ustanovení § 38h odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., neboť smyslem tohoto ustanovení není rozložit daňovou povinnost na více zdaňovacích období. Uvedené ustanovení dopadá pouze na ty případy, kdy plátce daně vyplácí ve zdaňovacím období zdanitelnou mzdu najednou za více kalendářních měsíců téhož zdaňovacího období (tj. téhož kalendářního roku), pak lze vypočíst zálohu na daň, jako by byla vyplácena v jednotlivých měsících, je-li tento způsob výpočtu zálohy pro poplatníka výhodnější. Stejně tak nelze ve věci použít ustanovení § 14 zákona č. 586/1992 Sb., protože možnost rozpočítat příjmy dosažené za více zdaňovacích období je vázána na taxativně stanovený okruh příjmů, proto ho nelze použít obecně, pokud se poplatník domníval, že to pro něho bude výhodnější. Krajský soud poukázal rovněž na to, že žalobkyně má možnost podle ustálené judikatury domáhat se náhrady škody, za kterou nese zaměstnavatel odpovědnost, pokud jí vznikla újma proto, že jí zaměstnavatel vyplatil mzdu nesprávně jednorázově za delší časové období a zaměstnanec z toho důvodu zaplatil vyšší daň z příjmů fyzických osob.

Kasační stížností stěžovatelka namítla nesprávné právní posouzení věci a rozhodnutí krajského soudu označila za protiústavní. Uvedla, že zákonodárce měl v úmyslu zabránit tomu, aby se zaměstnanec dostal do méně výhodného daňového pásma, tj. s vyšším procentem daňových odvodů, jenom proto, že mu mzda obvykle vyplácená po měsíci byla vyplacena za více měsíců najednou. Obdobný cíl sledoval zákonodárce i v případě ustanovení § 14 zákona č. 586/1992 Sb., který se však netýká příjmů ze závislé činnosti. Případ žalobkyně sice explicitně v zákoně upraven není, ale v případě, že by mzda zaměstnavatelem byla vyplácena řádně, byla by zahrnuta v pásmu s nižším procentem odvodů. Protože však byla vyplácena se zpožděním a jednorázově, byla žalobkyně zahrnuta do pásma s vyšším procentem odvodů, neboť se její příjem sečetl.

Žalovaný nevyužil možnosti podat ke kasační stížnosti vyjádření.

Ze správního spisu soud zjistil následující ve věci podstatné skutečnosti:

Rozsudkem ze dne 26. 6. 2002, č. j. 11 C 181/99 - 200 Okresní soud v Olomouci uložil žalovanému - České Republice-Okresnímu soudu v Přerově povinnost zaplatit žalobkyni částku 737 210 Kč s příslušenstvím a náhradu nákladů řízení. Z odůvodnění tohoto rozsudku vyplývá, že žalobkyně se domáhala přiznání náhrady mzdy za období květen 1996 až únor 1998, kdy byla rozhodnutím ministra spravedlnosti dočasně zproštěna výkonu funkce soudce a zároveň jí byl pozastaven plat. Z odůvodnění rozsudku rovněž vyplývá, že žalobkyně byla rozsudkem okresního soudu v Kroměříži sp. zn. 11 T 153/96 ze dne 29. 9. 1997 odsouzena k trestu odnětí svobody v trvání 21 měsíců s podmíněným odkladem na zkušební dobu v trvání dvou roků, k trestu zákazu činnosti a bylo jí uloženo zabránit věci za spáchání trestného činu podplácení. Tento rozsudek nabyl právní moci 26. 1. 1998, tímto

dnem žalobkyni zanikla ze zákona funkce soudce, neboť nabyl právní moci rozsudek, kterým byla žalobkyně odsouzena pro úmyslně spáchaný trestný čin. Soud uzavřel, že žalobkyni náleží náhrada mzdy po dobu dočasného zproštění funkce soudce, neboť rozhodnutí ministra spravedlnosti o dočasném zproštění výkonu funkce soudce zakládá vznik překážky na straně zaměstnavatele ve smyslu ustanovení § 130 odst. 1 zákona č. 65/1965 Sb. zákoníku práce. Platebním výměrem ze dne 28. 8. 2003, č. j. 97310/03/393912/5068, rozhodl správce daně tak, že vyměřil žalobkyni rozdíl mezi součtem vyměřené daně a daní vypočtenou v částce 205 568 Kč. K odvolání žalobkyně (ve kterém mimo jiné uváděla, že zdaněním příjmů ze závislé činnosti najednou by došlo k porušení ustanovení § 5 zákona č. 586/1992 Sb.) rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 3. 2004, č. j. 14562/110/2003, tak, že odvolání zamítl. V odůvodnění zdůraznil, že v zákoně o daních z příjmů není stanoven zvláštní režim pro účely zdanění jednorázových mezd a doplatků mezd za uplynulá léta, proto správce daně nemůže zdaňovat doplatky mezd tak, jako kdyby byly vyplaceny v minulých zdaňovacích obdobích, tj. rozložit je pro účely zdanění na příslušné roky, případně odečítat nezdanitelné částky, které pro určité roky náležely, nebo použít sazbu daně platnou v uplynulých letech. Proto se jednorázové mzdy a doplatky mezd posuzují jako příjem v tom zdaňovacím období, ve kterém byl poplatníkovi zúčtován nebo vyplacen.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatelka v kasační stížnosti důvody výslovně nepodřadila žádnému zákonnému ustanovení, svým obsahem se však jedná o důvody odpovídající ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (*nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*). Konkrétní důvody, které stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně uvádí odpovídají žalobním námitkám i námitkám uplatněným v průběhu správního řízení.

Protiústavnost rozsudku Krajského soudu v Ostravě stěžovatelka spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky soudem (čl. III. kasační stížnosti) s tím, že ačkoli platná právní úprava umožňuje „rozložení“ příjmů za více kalendářních měsíců jednoho zdaňovacího období na jednotlivé měsíce a takto stanovit výši daňové povinnosti, v případě jednorázových doplatků za předchozí léta taková úprava chybí a pokud by žalobkyni byla mzda vyplácena řádně, byla by zahrnuta v pásmu s nižším procentem odvodů (čl. IV. kasační stížnosti).

Je třeba předeslat, že ani žalobkyně není toho názoru, že by ustanovení § 38h odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. či ustanovení § 14 tohoto zákona pokrývalo situaci, která v jejím případě nastala. Ani žalobkyně v podané kasační stížnosti nedovozuje (a nečinila to ani v podané žalobě), že by bylo lze rozšiřujícím výkladem dospět k tomu, že se na žalobkyni ustanovení § 38h odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. vztahuje.

Podle ustanovení § 38h odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném ke dni podání daňového přiznání žalobkyni za zdaňovací období roku 2002 plátce daně, který vyplácí ve zdaňovacím období zdanitelnou mzdu najednou za více kalendářních měsíců *téhož* zdaňovacího období, vypočte zálohu tak, jako by byla vyplácena v jednotlivých měsících, je-li tento způsob výpočtu zálohy pro poplatníka výhodnější. Při použití tohoto způsobu nelze použít zdanění podle § 6 odst. 4. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že upravuje specifický postup odlišný od jinak obecného způsobu výpočtu výše zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. To, co se rozumělo (v rozhodném období) zdanitelnou mzdou v rámci zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků,

vyplývalo z ustanovení § 38h odst. 1 věta druhá zákona o dani z příjmů účinného v rozhodném období, který stanovil, že zdanitelnou mzdou se rozumí úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen "mzda") zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných srážkou podle zvláštní sazby daně (následuje seznam položek, o který je tento úhrn snížen). Ve věci však nebylo sporu o tom, že žalobkyni nebyla vyplacena mzda najednou za více kalendářních měsíců téhož zdaňovacího období. Šlo o doplatek mzdy vztahující se k obdobím, která předcházela zdaňovacímu období, ve kterém byla mzda vyplacena (a za které byla posléze doměřena daň z příjmů). Proto nebylo lze aplikovat ustanovení § 38h odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. K tomuto závěru dospěl jak žalovaný, tak posléze Krajský soud v Ostravě, jejich závěry odpovídají zákonné úpravě a Nejvyšší správní soud tak závěrům krajského soudu v plném rozsahu přisvědčuje. Za přínosný je třeba rovněž považovat odkaz krajského soudu na judikaturu, která ústí v závěr o tom, že ani skutečnost, že pravidlo obsažené v ustanovení § 38h odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. na případy, kdy je jednorázově doplácena mzda za předchozí zdaňovací období, aplikovat nelze, nevede v obecné rovině v konečném důsledku k vyššímu zatížení těchto subjektů, neboť se lze vzniklého rozdílu domáhat cestou nároku na náhradu škody v soudním řízení.

Zbývá proto posoudit okolnosti týkající se tvrzené protiústavnosti rozhodnutí krajského soudu. Je však skutečností, že námitka protiústavnosti tak, jak ji žalobkyně v podané kasační stížnosti uplatnila, v sobě obsahuje rozpor. Žalobkyně namítala, že protiústavnost spočívá v nesprávném posouzení právní otázky (kdy krajský soud uzavřel, že se předmětné ustanovení na právní postavení žalobkyně nevztahuje), aby následně sama v kasační stížnosti uvedla, že zákonodárce její případ explicitně neupravil, byť dle jejího tvrzení proto, že s jejím případem nepočítal. Nelze totiž shledávat nesprávné právní posouzení právní otázky spočívající v závěru o neaplikovatelnosti konkrétního právního ustanovení a současně tvrdit, že v konkrétním případě uvedené ustanovení skutečně aplikovat nelze. Krajský soud se v podstatě v právním posouzení se stěžovatelkou shoduje, nicméně nemohl řešit její subjektivní názor, že zákon by na takové případy pamatovat měl. Již proto je tato námitka uplatněná v kasační stížnosti nedůvodná.

Ke srovnání pozice stěžovatelky a jiných subjektů, jimž je rozložení příjmů zákonem umožněno, lze zmínit, že zásada rovnosti, tak jak je upravena zejm. v ustanovení § 2 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků a v čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, se vztahuje k postavení účastníků v řízení a nelze za současného tvrzení o tom, že stávající právní úprava právní postavení žalobkyně neupravuje (žalobkyně nenamítá, že by bylo lze rozšiřujícím výkladem či cestou analogie ustanovení § 38h odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. na její případ vztáhnout), dovozovat protiústavnost kasační stížností napadeného soudního rozhodnutí jenom z toho důvodu, že soud dospěl k závěru, že předmětné ustanovení v případě žalobkyně aplikovat nelze. Především proto, že, jak bylo výše uvedeno, subjekty na které se předmětná právní úprava vztahuje, splňují (na rozdíl od stěžovatelky) zákonné podmínky. Sama skutečnost, že se žalobkyně neztotožňuje se závěry soudu, nemůže zakládat odůvodněnost kasační stížnosti (obdobně např. rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 291/01), stejně tak jako tvrzení, že zákonodárce měl upravit situaci, která by stěžovatelce umožňovala jiný způsob zdanění.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že kasační stížnosti není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. ledna 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu