



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Jana Jiráka a Petra Pospíšila v právní věci

žalobkyně: I. B.
bytem X

proti
žalované: Česká správa sociálního zabezpečení
sídlem Křížová 1292/25, 225 08 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 8. 6. 2022, č. j. X

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalované **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud řešil otázku, zda při stanovení vyměřovacího základu osoby samostatně výdělečně činné pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za rok 2020 ve smyslu § 5b odst. 1 zákona č. č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „zákon o pojistném“), je třeba zohlednit úpravu základu daně z příjmů podle § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

2. Žalobkyně zahájila dne 1. 11. 2019 samostatnou výdělečnou činnost (obchod), a tuto skutečnost oznámila Okresní správě sociálního zabezpečení ve Žďáru nad Sázavou (dále jen „okresní správa“). S účinností od 1. 9. 2020 žalobkyně samostatnou výdělečnou činnost přerušila. Dne 7. 4. 2021 podala u okresní správy přehled o příjmech a výdajích za rok 2020, v němž uvedla svůj daňový základ ve výši 73 795 Kč. Dne 30. 12. 2021 podala žalobkyně u Finančního úřadu pro Kraj Vysočina dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2020, v němž zvýšila základ daně na částku 225 047 Kč. Důvodem byla úprava (zvýšení) základu daně podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů o neuhrazenou pohledávku ve výši 151 252 Kč. V návaznosti na to podala žalobkyně dne 5. 1. 2022 u okresní správy opravný přehled o příjmech a výdajích za rok 2020, kde uvedla daňový základ ve výši 225 047 Kč.
3. Následně dne 1. 2. 2022 podala žalobkyně u okresní správy druhý opravný přehled o příjmech a výdajích za rok 2020, kde uvedla opětovně daňový základ v původní výši 73 795 Kč. V dalších podáních pak tvrdila, že došlo k zvýšení základu daně o neuhrazenou pohledávku ve smyslu § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, nikoliv ke zvýšení dílčího základu daně ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů.
4. Okresní správa vysvětlení žalobkyně neakceptovala, neboť žalobkyně nepodala žádné dodatečné daňové přiznání, na jehož základě by došlo ke změně daňového základu za rok 2020. Platebním výměrem ze dne 25. 4. 2022, č. j. X, pak uložila žalobkyni povinnost uhradit doplatek na pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti podle § 4, § 7 a § 13 až § 14b zákona o pojistném za rok 2020 ve výši 12 513 Kč (tj. ve výši vypočtené z daňového základu 225 047 Kč). Rozhodnutím ze dne 8. 6. 2022, č. j. X, žalovaná zamítla odvolání žalobkyně a platební výměr okresní správy potvrdila.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Žalobkyně namítla, že rozhodnutí žalované je nesprávné a nezákonné a že v řízení, které rozhodnutí předcházelo, byla porušena její práva. Žalovaná nezjistila dostatečně skutkový stav, pokud neakceptovala opravný přehled o příjmech a výdajích za rok 2020 ze dne 1. 2. 2022. Položky zvyšující základ daně dne § 23 zákona o daních z příjmů nejsou součástí vyměřovacího základu pro účely pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. K tomu žalobkyně odkázala na článek daňového poradce Mgr. Z. Z. Pokud žalovaná posoudila zvýšení základu daně o pohledávku jako příjem ze samostatné výdělečné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů, jednala protiprávně.
6. Žalobkyně doplnila, že pohledávka reprezentuje odměnu žalobkyně za vykonanou činnost poskytnutou společností CBS Nakladatelství s. r. o., kterou tato společnost odmítla žalobkyni uhradit. Protiprávní jednání žalované je tedy o to intenzivnější, pokud situace vznikla neuhrazením nemalé částky za žalobkyni odvedenou práci. Žalovaná tak v podstatě těžší z protiprávního stavu, který si žalobkyně nepřivodila vlastní vinou.
7. Žalobkyně z těchto důvodů navrhla, aby soud rozhodnutí žalované zrušil.

III. Vyjádření žalované a replika žalobkyně

8. Žalovaná ve svém vyjádření k žalobě odkázala na odůvodnění svého rozhodnutí. Doplnila, že i z žalobkyní odkazovaného článku vyplývá, že od roku 2009 úprava základu daně z příjmů podle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů ovlivňuje výši vyměřovacího základu pro stanovení výše pojistného. Vyměřovací základ a povinnost uhradit doplatek za rok 2020 tak

byly žalobkyni stanoveny v souladu s právní úpravou. Žalovaná proto navrhla, aby soud žalobu zamítl.

9. Žalobkyně v replice odkázala na § 7 zákona o daních z příjmů a kladla otázku, zda vycházet z definice dílčího základu daně (příjmy minus výdaje) nebo z definice zjištění dílčího základu daně (s přihlédnutím k úpravám dle § 23). Podle žalobkyně je třeba vycházet z definice dílčího základu daně před úpravami dle § 23 zákona o daních z příjmů. K tomu přiložila stanovisko daňového poradce Ing. N. B. Podle žalobkyně v případě nezaplacené pohledávky zákon sice ukládá tuto pohledávku dodanit, avšak neukládá povinnost podat přehledy o příjmech a výdajích pro účely pojistného na zdravotní a sociální pojištění, neboť taková pohledávka není příjmem, a žádné pojistné se z ní tedy neodvádí.

IV. Posouzení věci

10. Soud ve věci nařídil jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích. Soud neprovedl důkaz stanoviskem Ing. B. – nejedná se totiž o znalecký posudek o odborné otázce, nýbrž o vyjádření právního názoru. Soud jej proto bral jako doplnění argumentace obsažené v žalobě a vypořádal se s ním v odůvodnění níže.
11. Žaloba není důvodná.
12. Podle § 5b odst. 1 věta první zákona o pojistném, ve znění účinném pro rok 2020, byla vyměřovacím základem osoby samostatně výdělečně činné pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti částka, kterou si určí, ne však méně než 50 % daňového základu; daňovým základem se pro účely tohoto zákona rozumí základ daně nebo dílčí základ daně stanovený podle § 7 zákona o daních z příjmů z příjmů ze samostatné činnosti po úpravě podle § 5 a 23 zákona o daních z příjmů, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů, pokud se dále nestanoví jinak (podtržení doplněno soudem).
13. Podle § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném v roce 2020 platilo, že základem daně (dílním základem daně) z příjmů ze samostatné činnosti jsou příjmy uvedené v odstavcích 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odstavci 6. Tyto příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou příjmů uvedených v odstavci 1 písm. d). Pro zjištění základu daně (dílního základu daně) se použijí ustanovení § 23 až 33. Podle § 23 odst. 8 téhož zákona pak mimo jiné pokud v průběhu zdaňovacího období fyzická osoba přeruší činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti (§ 7) a tuto činnost nezačíná do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byla činnost přerušena, se rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období v případech, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 nebo podle § 9 odst. 4, upraví o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem (podtržení doplněno soudem).
14. Již z pouhé citace zákona o pojistném je dle názoru soudu zjevné, že vyměřovací základ pro pojistné odpovídá základu daně (resp. dílnímu základu daně) upravenému dle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů. Sám zákon o pojistném výslovně odkazuje na užití úpravy dle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů. Jinými slovy vyměřovacím základem zde není pouhý rozdíl mezi příjmy a výdaji, nýbrž tento rozdíl zvýšený či snížený o částky vyplývající z § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů. Jiné čtení této úpravy dle soudu není dobře možné. Jestliže tedy osoba samostatně výdělečně činná svoji činnost přeruší a v termínu pro podání

daňového priznání ji znovu nezhájí, pak se vyměřovací základ pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti této osoby stanoví ze základu daně upraveného o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.

15. Pokud žalobkyně rozlišuje mezi základem daně a dílčím základem daně, případně zjištěným dílčím základem daně (resp. tak činí Ing. B. ve svém stanovisku), pak takové rozlišování není možné, neboť se jedná o pojmy v jejím případě zaměnitelné. Dani z příjmů fyzických osob podléhá několik kategorií příjmů – ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z nájmu atd. Každý tento typ příjmu tvoří po odečtení výdajů dílčí základ daně z příjmů. Základ daně z příjmů je pak tvořen součtem jednotlivých dílčích základů daně. V případě žalobkyně, která měla v roce 2020 příjmy pouze ze samostatné činnosti, je tudíž dílčí základ daně z této činnosti logicky současně základem daně z příjmů. Pojem zjištěný dílčí základ daně je pak poněkud uměle konstruován žalobkyní. Právní úprava (§ 7 odst. 3 věta poslední zákona o daních z příjmů) zde uvádí, že pro zjištění základu daně (díličního základu daně) se použijí ustanovení § 23 až 33. Účelem této právní úpravy není zavedení nového pojmu „zjištěný dílčí základ daně“, nýbrž stanovení postupu, jak dílčí základ daně zjistit.
16. Pro lepší srozumitelnost lze poukázat na historický vývoj úpravy vyměřovacího základu pojistného na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti pro osoby samostatně výdělečně činné. Do 31. 12. 2008 byla úprava vyměřovacího základu obsažena v § 5a odst. 1 věta první zákona o pojistném. Vyměřovacím základem byla podle této úpravy částka, kterou si osoba samostatně výdělečně činná určí, ne však méně než 35 % příjmu ze samostatné výdělečné činnosti před rokem 2004, 40 % příjmu ze samostatné výdělečné činnosti v roce 2004, 45 % příjmu ze samostatné výdělečné činnosti v roce 2005 a od roku 2006 50 % příjmu ze samostatné výdělečné činnosti, a to po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení. Z této právní úpravy vyplývá, že vyměřovací základ byl založen na rozdílu mezi příjmy a výdaji – nebyl navázán na základ daně a jeho úpravy ve smyslu § 23 zákona o daních z příjmů. Pokud by byla tato úprava účinná v roce 2020, byla by žalobkyně se svými námitkami úspěšná.
17. Tak tomu ovšem nebylo. Zákon č. 305/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, totiž s účinností od 1. 1. 2009 novelizoval zákon o pojistném a zavedl odlišnou úpravu (ta se pak prakticky do konce roku 2020 nezměnila), která již přímo odkazovala na základ daně z příjmů a její úpravy. Důvodová zpráva (tisk č. 436/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu, digitální repozitář, www.psp.cz) k tomu uvedla mimo jiné následující: „Podle současné úpravy se pro stanovení minimálního vyměřovacího základu vychází u OSVČ vedoucích daňovou evidenci z rozdílu mezi příjmy a výdaji u OSVČ vedoucích účetnictví ze základu daně. Pro účely daňové se u všech OSVČ vychází ze základu daně. Základem daně je vždy zisk (rozdíl mezi příjmy a výdaji). Při stanovení základu daně se vychází z příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Pro placení daně je základem upravený základ daně. Úpravami základu daně se narovnává časový nesoulad mezi příjmy a výdaji v různých zdaňovacích obdobích. (...) Navrženou úpravou se sníží administrativní náročnost u OSVČ. Základem pro odvod pojistného bude údaj, který uvedly v daňovém priznání.“ Z právě uvedeného je zřetelná vůle zákonodárce, aby byl napříště (od roku 2009) vyměřovací základ pro pojistné odvozován od základu daně z příjmů po úpravě podle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů. Ostatně žalobkyní odkazovaný článek daňového poradce Mgr. Z. Z. se týká právě pohledávek vzniklých v roce 2008 (tj. za jiné právní úpravy), a pro projednávanou věc proto není použitelný.

18. Jestliže tedy žalobkyně ke dni 1. 9. 2020 přerušila svoji samostatnou výdělečnou činnost, a do termínu pro podání daňového přiznání ji znovu ne zahájila, byla povinna základ daně z příjmů upravit o dosud neuhrazenou pohledávku ve smyslu § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně proto postupovala správně, pokud podala dodatečné daňové přiznání a v návaznosti na něj též v souladu s § 15 odst. 2 zákona o pojistném dne 5. 1. 2022 opravný přehled o příjmech a výdajích za rok 2020, kde uvedla daňový základ ve výši 225 047 Kč. Okresní správa pak postupovala rovněž v souladu se zákonem, pokud při stanovení vyměřovacího základu vyšla z tohoto základu daně. Pro postup dle opravného přehledu o příjmech a výdajích za rok 2020 podanému žalobkyní dne 1. 2. 2022 nebyly dány zákonné důvody.
19. Pro úplnost soud považuje za vhodné vypořádat se též s odlišným postupem zdravotní pojišťovny, na který žalobkyně poukazovala v průběhu správního řízení (nikoliv přímo v žalobě). Až do konce roku 2020 byla totiž úprava vyměřovacího základu u osoby samostatně výdělečně činné pro pojistné na všeobecné zdravotní pojištění obdobná jako úprava vyměřovacího základu pojistného na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti účinná do konce roku 2008. Vyměřovací základ byl založen na rozdílu mezi příjmy a výdaji (srov. § 3a odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění účinném do 31. 12. 2020). Za rok 2020 se tak vyměřovací základ pojistného na veřejné zdravotní pojištění u žalobkyně odvíjel od částky 73 795 Kč, neboť základ daně z příjmů a jeho úpravy zde nehrály žádnou roli. Skutečnost, že zdravotní pojišťovna postupovala jinak, tedy byla dána odlišnou právní úpravou; nezákonnost postupu žalované z ní proto nelze dovozovat.
20. Soud nezjistil ani žádné vady řízení, které žalobkyně v obecné rovině namítala. Skutečnost, že žalobkyni v době vydání platebního výměru nebyla uhrazena pohledávka, která byla důvodem pro zvýšení základu daně, zákon o pojistném nijak nereflektuje. Právě naopak – zákon o pojistném počítá s tím, že základ daně je tvořen i příjmy, které osoba samostatně výdělečně činná dosud reálně neobdržela [srov. text „ *které jsou nebo by byly (...) předmětem daně z příjmů fyzických osob* “]. Soud proto k této skutečnosti nemůže přihlížet.

V. Závěr a náklady řízení

21. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Soud nemohl žalobkyni vyhovět a rozhodnout o splácení pojistného ve splátkách z důvodu jejího zdravotního stavu, neboť právní úprava (soudní řád správní) mu takový postup neumožňuje. Žalobkyně se však s takovou žádostí může obrátit na okresní správu, která o ní rozhodne (§ 20a zákona o pojistném).
22. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá 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.

Poučení:

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.

Brno 7. listopadu 2023

Zuzana Bystřická v. r.
předsedkyně senátu