4. 9. 2012

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Zdanění úroků z prodlení aneb neurčité právní pojmy v daňových zákonech

Co a jak správně zdanit je pro mnohé z nás nejen velmi neoblíbenou, ale často také složitou otázkou. A to zvlášť, pokud nám to komplikují tzv. neurčité právní pojmy, které se v daňových (a nejen daňových) zákonech nezřídka objevují. V tomto článku nejprve přiblížíme aktuální rozhodnutí Nejvyššího soudu týkající se zdanění úroků z prodlení z náhrady mzdy a ve druhé části se prostřednictvím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve sporu o režim zdanění daru pokusíme poodhalit, jakým způsobem vykládat zákon, pokud obsahuje neurčitý právní pojem „v souvislosti s…“.

O skutečnosti, že mzda, kterou platí zaměstnavatel zaměstnanci, podléhá dani z příjmů fyzických osob, není pochyb. Jak se ale díváte na otázku, zda má být stejným způsobem zdaněna náhrada mzdy nebo dokonce úrok z prodlení s úhradou těchto částek?

Dle § 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob mj. příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, přičemž příjmy ze závislé činnosti se rozumí a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce, a (…) d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c)[1] nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává (§ 6 odst. 1 ZDP). Těmito příjmy se rozumějí[2] příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo jiná osoba a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance nebo v jeho prospěch.

Zároveň ZDP výslovně uvádí, jaké příjmy se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují[3], jaké příjmy vůbec nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob[4] a které příjmy jsou od této daně osvobozeny[5]. Náhrada mzdy, ani úroky z prodlení v tomto výčtu obsaženy nejsou. Na druhou stranu v případě úroků z prodlení bychom se mohli na první pohled přiklonit k názoru, že vznik nároku na úroky z prodlení, více než s výkonem závislé činnosti, souvisí s prodlením zaměstnavatele s povinností vyplatit zaměstnanci náhradu mzdy. Tento názor zastával i zaměstnanec ve sporu, který byl řešen Nejvyšším soudem v rozhodnutí sp. zn. 20 Cdo 2006/2011 ze dne 24. 4. 2012.

Nejvyšší soud ale dospěl k závěru, že „**mezi příjmy, které plynou zaměstnanci v souvislosti s**

výkonem závislé činnosti nebo funkce patří mj. i náhrady za ztrátu příjmů ze závislé činnosti [v případě sporu mezi zaměstnancem (i bývalým) a zaměstnavatelem vyplacené až na základě soudního rozhodnutí jako náhrada mzdy], **a to včetně úroků z prodlení. Úroky z prodlení je tedy nutno zdanit stejně jako příjem ze závislé činnosti spolu s ostatní mzdou (resp. náhradou mzdy), neboť se jedná o příjem, který zaměstnanec dostává v souvislosti s výkonem závislé činnosti**. Mzda přísluší za výkon závislé činnosti, a pokud je zpožděna její výplata a v důsledku toho jsou přiznány úroky z prodlení, tedy další příjem, je nesporné, že se jedná o zvýšení příjmu ze závislé činnosti."

Argumentace Nejvyššího soudu je poměrně stručná, podložená jen citacemi příslušných ustanovení zákona, a tak nám může ke správnému pochopení závěru Nejvyššího soudu chybět jistý mezikrok. Nejvyšší soud se ve svém rozhodnutí spokojil s prostým tvrzením, že náhrada mzdy stejně jako úroky z prodlení jsou příjmy, které plynou zaměstnanci „v souvislosti" s výkonem závislé činnosti. Domnívám se, že za pozornost by stálo, pokud by dal Nejvyšší soud blíže nahlédnout do svých úvah, které ho vedly k závěru, že uvedená plnění (a zejména úroky z prodlení) plynou „v souvislosti" s výkonem závislé činnosti.

Onu „souvislost" však můžeme podle mého názoru dovodit jednoduchou úvahou. Ve vztahu dlužné náhrady mzdy a úroků z prodlení (a mohlo by se jednat o jakýkoli nesplněný závazek sankcionovaný úroky z prodlení) je nesplněný závazek podmínkou sine qua non pro vznik a existenci úroků z prodlení. Tuto závislost můžeme formulovat i jinak. Úroky z prodlení mají totiž povahu tzv. akcesorického závazku, jehož existence a důsledky se váží na hlavní závazek, a který zcela sleduje osud hlavního závazku (v našem případě závazku zaměstnavatele vyplatit zaměstnanci náhradu mzdy). Proto je nevyhnutelné, aby Nejvyšší soud dospěl k závěru, že náhrada mzdy i úroky z prodlení jsou příjmy, které plynou v souvislosti s výkonem závislé činnosti.

Výkladem podobného neurčitého právního pojmu, a to pojmu „v souvislosti s podnikáním", se ve svém rozsudku sp. zn. 2 Afs 23/2008 ze dne 28. 8. 2008 zabýval také Nejvyšší správní soud. Na počátku tohoto případu byla nemovitost, kterou rodiče darovali synovi, a ten ji následně využíval ke své podnikatelské činnosti. V ZDP[6] je uvedeno, že předmětem daně z příjmů fyzických osob nejsou příjmy získané darováním nemovitosti s výjimkou darů přijatých v souvislosti s podnikáním. Na posouzení, jestli bylo darování učiněno „v souvislosti s podnikáním" nebo nikoli, tedy záviselo, zda bude darování nemovitosti mezi rodiči a synem podrobeno dani darovací, a dar bude od daně osvobozen, nebo půjde o příjem podrobený dani z příjmů, a to bez osvobození.

Nejvyšší správní soud interpretoval spojení „v souvislosti s podnikáním" tak, že „**mezi podnikatelskou činností a získáním (přijetím) daru musí existovat úzký vztah**. Citované zákonné ustanovení je nutno v tomto směru vykládat restriktivním způsobem a **odlišit od sebe případy, kdy skutečně primárním motivem darovacího úkonu je podnikatelská aktivita** (majetkové transfery či restrukturalizace mezi různými podnikatelskými subjekty v rámci primárního zájmu na dosažení větších zisků), **od případů, kdy by se značnou pravděpodobností k tomuto úkonu došlo bez ohledu na jakékoliv podnikatelské motivy** (typicky uspořádání rodinných majetkových vztahů, jako v daném případě)." Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí velmi jasně identifikoval dělící linii, která je vymezena pojmem „v souvislosti s podnikáním" a poskytl vodítko, jak podobné případy odlišovat.

Platí, že právní předpisy by měly být formulovány v obecné rovině; obecnost je jejich základní znak. Potom se však použití obecných a neurčitých právních pojmů nevyhneme. A pokud nám není ze zákona normativní význam takových pojmů zřejmý, musíme se spoléhat na znalost rozhodnutí vyšších soudů, která nám pohyb v „neurčitém právním prostředí" usnadní.

Mgr. Ing. Dominika Veselá

DVOŘÁK & SPOL., advokátní kancelář, s.r.o.

Oasis Florenc
Pobřežní 12
186 00 Praha 8

Tel.: +420 255 706 500
Fax: +420 255 706 550
e-mail: office@akds.cz

---
[1] Text pod písmeny b) a c) citovaného ustanovení není pro potřeby tohoto článku významný.
[2] § 6 odst. 3 ZDP.
[3] § 6 odst. 7 ZDP.
[4] § 3 odst. 4 ZDP.
[5] § 4 a § 6 odst. 9 ZDP.
[6]§ 3 odst. 4 písm. a) ZDP.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů , judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Jaké klíčové změny přináší návrh novely stavebního zákona?
- Nový zákon o zbraních a střelivu
- Novela zákona o pyrotechnice: likvidace profesionálů namísto zmírnění negativních vlivů
- Nový zákon o zbraních – hlavní a vedlejší držitelé a změny v posuzování zdravotní způsobilosti
- Klientská zóna Jenda – právní účinky činění podání a doručování písemností
- Kdo vlastní mosty a kdo má povinnost je udržovat?
- Změny zápisu zástavního práva do katastru nemovitostí už nejsou tabu. ČÚZK mění dlouholetou praxi
- Nenápadná novela SŘS s velkým potenciálem: urychlí změny ve správním soudnictví výstavbu?
- Jedno užívání, dvě platby: Neudržitelnost souběžného zpoplatnění nájmu a poplatku za užívání veřejného prostranství
- Zákon o přístupnosti
- Nejvyšší soud k zásadě reformationis in peius v insolvenčním řízení