3. 7. 2012

ID: 84121

Úroky z prodlení a daň z příjmů

Mezi příjmy, které plynou zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo funkce patří mj. i náhrady za ztrátu příjmů ze závislé činnosti, a to včetně úroků z prodlení. Úroky z prodlení je 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.

(Usnesení Nejvyššího soudu České republiky sp.zn. 20 Cdo 2006/2011, ze dne 24.4.2012)

Nejvyšší soud České republiky rozhodl ve věci výkonu rozhodnutí oprávněného Ing. S. K., zastoupeného JUDr. J.B., advokátem se sídlem ve Z., proti povinné V.A.S., a.s., se sídlem v B., zastoupené JUDr. F. S., advokátem se sídlem v B., přikázáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu, vedené u Městského soudu v Brně pod sp. zn. 75 E 318/2007, o dovolání oprávněného proti usnesení Městského soudu v Brně ze dne 8. prosince 2009, č. j. 75 E 318/2007 - 151, a proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. února 2011, č. j. 19 Co 225/2008 - 168, tak, že řízení o dovolání proti usnesení Městského soudu v Brně ze dne 8. prosince 2009, č. j. 75 E 318/2007 - 151, se zastavuje a dovolání proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. února 2011, č. j. 19 Co 225/2008 - 168, se odmítá.

Z odůvodnění:

Městský soud v Brně usnesením ze dne 8. 12. 2009, č. j. 75 E 318/2007 - 151, na základě odvolání povinné (které v souladu s pokynem odvolacího soudu posoudil jako návrh na zastavení výkonu rozhodnutí) proti jeho usnesení ze dne 23. 5. 2007, č. j. 75 E 318/2007 - 99, ve spojení s opravným usnesením ze dne 27. 7. 2007, č. j. 75 E 318/2007 - 123, jímž nařídil výkon rozhodnutí přikázáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu pro pohledávku ve výši části úroků z prodlení a nákladů výkonu rozhodnutí podle rozsudku Okresního soudu ve Znojmě ze dne 3. 8. 2004, č. j. 12 C 51/2000 - 560, ve spojení s rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2005, č. j. 49 Co 405/2004 - 630, [jimiž žalované (povinné) byla mimo jiné uložena povinnost zaplatit žalobci (oprávněnému) na náhradě mzdy za dobu od 1. 7. 1997 do 30. 11. 1999 celkem částku 856.137,- Kč s úroky z prodlení (ve výroku rozsudku blíže specifikovanými)], výkon rozhodnutí podle § 268 odst. 2 o. s. ř. zastavil (výrok I.), zrušil výrok II. svého usnesení ze dne 23. 5. 2007, č. j. 75 E 318/2007 - 99, kterým povinné byla uložena povinnost zaplatit oprávněnému náklady spojené s nařízením výkonu rozhodnutí v částce 23.702,- Kč a v částce 20.810,- Kč (výrok II.), a rozhodl o náhradě nákladů výkonu rozhodnutí (výrok III.).

Soud prvního stupně z provedených důkazů zjistil, že povinná (nesprávně uvedeno oprávněná) vyplatila dne 1. 12. 2005 na vrub účtu K. E. částku 993.365,- Kč, na vrub účtu Oborové zdravotní pojišťovny zaměstnanců částku 116.751,- Kč a na vrub dalších dvou účtů částky 294.038,- Kč a 462.655,- Kč, a to podle výplatního listu oprávněného za měsíc listopad 2005, že žádost povinné o posouzení postupu při výpočtu mzdy byla Finančním úřadem ve Znojmě (podle sdělení ze dne 30. 1. 2006, č. j. 9418/06/346912/0510, viz čl. 114 spisu) posouzena jako žádost o informaci k vybírání a placení záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a že povinná byla finančním úřadem

poučena ve smyslu §§ 5, 6 a 38h zákona o daních z příjmů o povinnosti plátce srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků při výplatě nebo připsání mzdy poplatníkovi k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se mzda vyplácí. Dále soud ze sdělení České správy sociálního zabezpečení OSSZ Znojmo ze dne 14. 2. 2006, č. j. 7/06/OK/On, zjistil, že byla prověřena správnost výpočtu vyměřovacích základů pro odvod pojistného za období leden 2004 - prosinec 2005, přičemž nebyly zjištěny žádné rozdíly, ze sdělení Oborové zdravotní pojišťovny zaměstnanců bank, pojišťoven a stavebnictví, pobočky Brno, ze dne 16. 1. 2006, že povinná při doplacení pojistného ve mzdě za listopad 2005 postupovala správně a v souladu se zákonem č. 592/1992 Sb. a že výše pojistného byla shledána správnou, a z rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě o stížnosti oprávněného (nesprávně uvedeno povinného) ze dne 15. 3. 2006, č. j. 37984/06/346912/0510 (viz čl. 78 spisu), že po přezkoumání postupu plátce daně (povinné) při zdanění příjmu poplatníka Ing. K. za měsíc listopad 2005 nebylo zjištěno žádné porušení zákonných norem a pochybení plátce daně a že stížnost poplatníka byla zamítnuta (odvolání oprávněného proti tomuto rozhodnutí bylo rovněž zamítnuto - viz čl. 142 spisu).

Městský soud na základě takto zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že povinná postupovala správně, když povinnému vyplatila náhradu mzdy po provedení srážky daně z příjmů fyzických osob a pojistného na zdravotní pojištění hrazeného zaměstnancem; rovněž zdanění úroků z prodlení z peněžité částky, jakožto příjmu ze závislé činnosti, a jejich výpočet z částky, jež mu zbývá z náhrady mzdy po provedení příslušných srážek - zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, shledal správným. Dospěl proto k závěru, že „závazek povinné vůči oprávněnému“ podle exekučního titulu zanikl vyplacením náhrady mzdy a úroku z prodlení v částce 993.365,- Kč, která oprávněnému byla zaslána na účet dne 1. 12. 2005, kdy bylo zároveň povinnou příslušným orgánům odvedeno pojistné na zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení a záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti. Tvrzení oprávněného, že náhrada mzdy mu měla být vyplacena v hrubé mzdě a podle jednotlivých měsíců, jak se uvádí ve vykonávaném rozhodnutí, nepovažoval s odkazem na § 268 odst. 2 o. s. ř. za opodstatněné. Vzhledem k tomu, že pro pohledávku z titulu příspěvku na stravování nebyl výkon rozhodnutí nařízen, soud se nezabýval správností postupu povinné při jeho zdanění, neboť pro tuto pohledávku nelze výkon rozhodnutí zastavit.

Krajský soud v Brně usnesením ze dne 22. 2. 2011, č. j. 19 Co 225/2008 - 168, k odvolání obou účastníků usnesení soudu prvního stupně ve výrocích I. a II. potvrdil, ve výroku III. jej změnil a rozhodl o náhradě nákladů odvolacího řízení. Uvedl, že městský soud se námitkami oprávněného podrobně zabýval, provedl navrhované důkazy a ze zjištěných skutečností vyvodil správný právní závěr. K odvolací námitce oprávněného, že úroky z prodlení přiznané mu exekučním titulem z jednotlivých částek náhrady mzdy nepodléhají dani z příjmu, konstatoval, že podléhá-li náhrada mzdy dani z příjmu, pak úroky z prodlení, které jsou příslušenstvím náhrady mzdy, mají stejný osud jako pohledávka, k níž se vztahují, a proto také podléhají dani z příjmů. Navíc postup povinné byl v tomto směru předmětem řízení Finančního úřadu ve Znojmě pod č.j. 37984/06/346912/0510, přičemž její pochybení v tomto ohledu nebylo shledáno, a rozhodnutí, jímž stížnost oprávněného byla zamítnuta, nabylo právní moci a soud je tímto rozhodnutím vázán. Za důvodné nepovažoval odvolací soud ani další námitky oprávněného a pro stručnost odkázal na vyčerpávající odůvodnění usnesení soudu prvního stupně.

Proti usnesení odvolacího soudu (a výslovně též proti usnesení soudu prvního stupně) podal oprávněný dovolání, jehož přípustnost dovozuje z § 237 odst. 1 písm. c), odst. 3 o. s. ř., neboť má za to, že rozhodnutí odvolacího soudu má po právní stránce zásadní význam. Je přesvědčen o tom, že obdobná problematika nebyla dosud dovolacím soudem řešena, že ji odvolací soud vyřešil „v rozporu s hmotným právem“ a že před soudem prvního stupně byly porušeny procesní předpisy. Namítá, že soud prvního stupně rozhodl za stejných skutkových okolností dvakrát, avšak pokaždé jinak, když

nejprve výkon rozhodnutí nařídil a posléze jej zastavil. Trvá na tom, že povinná nesplnila povinnosti plynoucí jí z exekučního titulu, a nadále je přesvědčen o tom, že úrok z prodlení není plněním, které podléhá dani z příjmu, jelikož za příjmy ze závislé činnosti se podle § 6 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb. považují jen taková plnění, která se vztahují k odvedené práci, popř. plnění, která zaměstnavatel podle podnikových směrnic (mzdové směrnice, kolektivní smlouva apod.) zaměstnancům poskytuje. Vyslovuje názor, že nevyplacená mzda se po stanovené lhůtě splatnosti (výplatním termínu) stává pro zaměstnance pohledávkou a pro zaměstnavatele dluhem, že opožděná výplata mzdy (náhrada mzdy) je ze zákona sankcionována (§ 517 obč. zák.) úrokem z prodlení a že tudíž nemůže jít o zdanitelný příjem ze závislé činnosti. Dále odkazuje na § 5 odst. 10 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., v jehož poslední větě se uvádí, že … „Toto se nevztahuje na závazky ze smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů“, z čehož dovozuje, že úroky z prodlení se nezahrnují do základu daně z příjmu fyzických osob, přičemž skutečnost, že úrok z prodlení má vyplatit zaměstnavatel, neznamená, že jde o příjem ze závislé činnosti. Dále opět poukazuje na chybný výklad povinné k otázce „příspěvku na stravování“, neboť jeho náhrada má být posuzována jako škoda podle § 187 odst. 2 zák. práce; přijatá náhrada škody je pak osvobozena od daně z příjmu a současně není základem pro zdravotní a sociální pojištění. Přesto povinná z této náhrady škody odvedla zdravotní i sociální pojištění a rovněž i daň z příjmu. Navrhl, aby usnesení soudů obou stupňů byla zrušena a věc vrácena soudu prvního stupně k dalšímu řízení.

Povinná se ve svém písemném vyjádření k dovolání ztotožnila s rozhodnutími soudů obou stupňů a navrhla, aby dovolání bylo jako zjevně bezdůvodné odmítnuto.

Dovolací soud dovolání projednal a rozhodl o něm podle občanského soudního řádu ve znění účinném od 1. 7. 2009 (čl. II Přechodných ustanovení, bod 12, části první zákona č. 7/2009 Sb.) a po zjištění, že dovolání bylo podáno včas, oprávněnou osobou, účastníkem řízení, řádně zastoupeným advokátem, dospěl po přezkoumání věci k závěru, že dovolání není podle § 237 odst. 1 písm. c) o. s. ř. (toto ustanovení bylo sice zrušeno nálezem Ústavního soudu ČR ze dne 28. února 2012, sp. zn. Pl. ÚS 29/11, ale až uplynutím dne 31. 12. 2012, přičemž podle závěru uvedeného v nálezu téhož soudu ze dne 6. března 2012, sp. zn. IV. ÚS 1572/11, zůstává pro posouzení přípustnosti dovolání podaných do 31. prosince 2012 i nadále použitelné) ve spojení s § 238a odst. 1 písm. c), odst. 2 o. s. ř. přípustné.

Podle § 236 odst. 1 o. s. ř. lze dovoláním napadnout pravomocná rozhodnutí odvolacího soudu, pokud to zákon připouští.

Ve smyslu § 237 odst. 1 písm. c) o. s. ř. - jež podle § 238a odst. 2 o. s. ř. platí obdobně a podle něhož je přípustnost dovolání nutno v předmětné věci posuzovat vedle ustanovení § 238a odst. 1 písm. c) o. s. ř. - je dovolání proti potvrzujícímu usnesení odvolacího soudu, jemuž nepředcházelo kasační rozhodnutí, přípustné jen, dospěje-li dovolací soud k závěru, že napadené rozhodnutí má ve věci samé po právní stránce zásadní význam.

Podle § 237 odst. 3 o. s. ř. rozhodnutí odvolacího soudu má po právní stránce zásadní význam [odstavec 1 písm. c)] zejména tehdy, řeší-li právní otázku, která v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyla vyřešena nebo která je soudy rozhodována rozdílně, nebo má-li být dovolacím soudem vyřešená právní otázka posouzena jinak; k okolnostem uplatněným dovolacími důvody podle § 241a odst. 2 písm. a) a § 241a odst. 3 o. s. ř. se přitom nepřihlíží.

Dovolatel žádnou otázku, jež by měla činit rozhodnutí odvolacího soudu po právní stránce zásadně významným (§ 237 odst. 3 o. s. ř.), v dovolání nevymezil, a ani hodnocením námitek v dovolání obsažených k závěru o splnění této podmínky dospět nelze.

Podle § 268 odst. 2 o. s. ř. výkon rozhodnutí bude zastaven též tehdy, jestliže povinný provedl z

vymáhané peněžité pohledávky oprávněného srážku stanovenou zvláštními předpisy a odvedl tuto srážku příslušnému orgánu, a to v rozsahu, v jakém byl povinen tuto srážku provést.

Zvláštní právní předpisy ukládají plátci daně, aby ve stanovených případech srazil z vymáhané pohledávky zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (popřípadě nedoplatky daně z příjmů fyzických osob), aby jako poplatník pojistného ve stanovených případech z vymáhané pohledávky srazil pojistné na sociální zabezpečení (pojistné na nemocenské pojištění a pojistné na důchodové pojištění) a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a aby jako plátce pojistného ve stanovených případech srazil z vymáhané pohledávky odpovídající část pojistného na zdravotní pojištění; současně mu ukládají povinnost sražené částky odvést příslušným orgánům. Provede-li plátce daně (pojistného) tyto stanovené srážky z plnění, které má podle titulu vyplatit oprávněnému, a odvede-li také sražené částky příslušným orgánům, může se domáhat zastavení výkonu rozhodnutí (exekuce) v takovém rozsahu, v jakém byl povinen z pohledávky, tvořící základ pro stanovení zálohy na daň (nedoplatku daně, pojistného), tyto srážky provést. V závislosti na tom, v jakém rozsahu oprávněný takovou pohledávku vymáhá, soud výkon rozhodnutí (exekuci) podle § 268 odst. 2 o. s. ř. ve spojení s § 52 odst. 1 zákona č. 120/2001 Sb. zastaví (srov. odůvodnění usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. června 2009, sp. zn. 20 Cdo 2844/2007).

Dovolatel především nesouhlasí se závěrem soudů obou stupňů, že úrok z prodlení (přisouzený mu exekučním titulem z jednotlivých částek náhrad mzdy), pro nějž byl výkon rozhodnutí nařízen, podléhá dani z příjmu.

Podle § 3 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6).

Podle § 6 odst. 1 cit. zákona příjmy ze závislé činnosti jsou 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) 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.

Podle § 6 odst. 3 věty první cit. zákona příjmy podle odstavce 1 se rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních předpisů, a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky z příjmů ze závislé činnosti.

Podle § 6 odst. 7 cit. zákona se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou a) náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem, jakož i hodnota stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; vyplácí-li zaměstnavatel vyšší náhrady, jsou částky, které překračují výši stanovenou zvláštním předpisem, zdanitelným příjmem podle odstavce 1, a to i v případě, že tento zvláštní předpis výplatu vyšších náhrad neomezuje, b) hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvků na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování, c) částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel, d) náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a

předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce.

Příjmy osvobozené od daně jsou uvedeny v § 4 a v § 6 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2005, přičemž úroky z prodlení vyplacené zaměstnanci (i bývalému) zaměstnavatelem v souvislosti s pracovněprávním poměrem mezi nimi uvedeny nejsou.

Z výše uvedené právní úpravy vyplývá, 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 dovolatele § 5 odst. 10 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., jehož část vytrhuje z kontextu, je zcela nepřípadná, neboť toto ustanovení na posuzovanou věc nedopadá. (Podle něj platí, že rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje o částku závazku, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým, a narovnáním podle zvláštního právního předpisu. Toto se nevztahuje na závazky ze smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí).

Námitky v dovolání vztahující se k náhradě příspěvku na stravování jsou bezpředmětné, jelikož k jejímu vymožení nebyl výkon rozhodnutí v posuzované věci nařízen.

Protože usnesení odvolacího soudu nemá z hlediska námitek uplatněných v dovolání po právní stránce zásadní význam ve smyslu § 237 odst. 3 o. s. ř., ve znění účinném od 1. 7. 2009, není dovolání proti němu přípustné. Nejvyšší soud je proto podle § 243b odst. 5, věty první a § 218 písm. c) o. s. ř. odmítl.

Usnesení soudu prvního stupně dovoláním úspěšně napadnout nelze. Opravným prostředkem pro přezkoumání rozhodnutí soudu prvního stupně je podle § 201 o. s. ř. odvolání, pokud to zákon nevylučuje. Občanský soudní řád proto také neupravuje funkční příslušnost soudu pro projednání dovolání proti rozhodnutí soudu prvního stupně. Jelikož nedostatek funkční příslušnosti je neodstranitelným nedostatkem podmínky řízení, Nejvyšší soud řízení o dovolání, pokud směřuje proti usnesení soudu prvního stupně, podle § 243c odst. 1 a § 104 odst. 1, věty první, o. s. ř. zastavil (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. srpna 1999, sp. zn. 20 Cdo 1574/99, uveřejněné v časopise Soudní judikatura číslo 4, ročníku 2000, pod číslem 45).

(zdroj: www.nsoud.cz)

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

Další články:

- Nesprávné poučení
- Nájem bytu
- Nároky pozůstalých (exkluzivně pro předplatitele)

- Odpovědnost státu za újmu (exkluzivně pro předplatitele)
- Promlčení (exkluzivně pro předplatitele)
- Valná hromada (exkluzivně pro předplatitele)
- Doručování
- Zastoupení
- Zánik závazku
- Zadržovací právo
- Insolvenční řízení (exkluzivně pro předplatitele)