



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **P. S.**
zastoupen daňovou poradkyní Ing. Bc. Silvií Žákovou
sídlem Jiřího z Poděbrad 666/20, 470 01 Česká Lípa

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 28. 1. 2021, čj. 3182/21/5200-10421-712995,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a žalobní argumentace

1. Žalobce se žalobou ze 7. 4. 2021 domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále též „správce daně“) z 29. 5. 2019. Finanční úřad vyměřil žalobci celkovou daň z příjmů fyzické osoby ve výši 821 307 Kč. Svoji argumentaci soustřeďuje žalobce do dvou žalobních bodů.
2. První žalobní bod formuloval žalobce tak, že mu správce vyměřil nezákonně daň ze základu daně obsahujícího vyšší hodnotu sociálního pojistného, než stanoví zvláštní zákon jako vyměřovací základ. Maximálním vyměřovacím základem je podle § 15a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“) částka odpovídající 48násobku průměrné měsíční mzdy.
3. Žalobce je zaměstnancem dvou zaměstnavatelů. Ve svém přiznání k dani vycházel z premisy, že v případě odvodů pojistného na sociální zabezpečení z příjmů zaměstnance dojde dosažením

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

maximálního vyměřovacího základu u jednoho plátce ke splnění povinnosti těchto odvodů u všech plátců. Proto po dosažení maximálního vyměřovacího základu u prvního zaměstnavatele nezohlednil povinný odvod pojistného na sociální zabezpečení ani u druhého zaměstnavatele, u něhož žalobcovy příjmy maximálního vyměřovacího základu nedosáhly. Jiný než takovýto postup shledává žalobce nezákonným, neboť by jím byl zaměstnanec dosahující určitého příjmu u dvou různých zaměstnavatelů nedůvodně znevýhodněn oproti zaměstnanci dosahujícímu téhož příjmu u jednoho zaměstnavatele. Vyměřil-li mu správce daně daň z příjmů právě v tomto duchu, postupoval podle žalobce nezákonně, v rozporu s principem enumerace veřejnoprávních pretenzí, principem zákazu diskriminace a na úkor žalobcova vlastnického práva.

4. Druhý žalobní bod se zakládá na žalobcově tvrzení, že žalovaný rozhodl v jeho věci s neodůvodněnými průtahy, když trojnásobně porušil lhůtu 6 měsíců pro vydání rozhodnutí o odvolání stanovenou Pokynem Ministerstva financí ČR, č. MF - 5 - příloha č. 4. Odvolání bylo žalobcem podáno dne 10. 7. 2019, přičemž žalovaný o něm rozhodl dne 5. 2. 2021, tedy až po 18 měsících.

II. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření setrval na svém názoru přijatém již v napadeném rozhodnutí. Popsal právní úpravu a zdůraznil, že je zapotřebí rozlišovat pojistné placené zaměstnancem a pojistné placené zaměstnavatelem. V případě zaměstnance se sleduje úhrn zaplaceného pojistného od všech zaměstnavatelů, přičemž po dosažení maximálního vyměřovacího základu může dojít k přeplatku. Zaměstnavatel sleduje každý sám za sebe maximální vyměřovací základ zaměstnance a v případě jeho dosažení se již nadále neplatí pojistné z částky přesahující tento maximální vyměřovací základ (placené jak zaměstnavatelem, tak zaměstnancem).
6. Žalobce ve svém daňovém přiznání nezohlednil povinný odvod pojistného na sociální zabezpečení plátce daně, u kterého jeho příjmy maximálního vyměřovacího základu nedosáhly, ačkoliv měl povinnost na řádku 23 uvést úhrn povinného pojistného, které byl povinen platit zaměstnavatel sám za sebe, tzn. v případě více zaměstnavatelů součet částek pojistného uvedených jednotlivými zaměstnavateli na potvrzeních, a to bez ohledu na výši maximálního vyměřovacího základu.
7. Žalovaný připustil, že z daňového hlediska je takový způsob zdanění nevýhodný u zaměstnance s vyššími příjmy souběžně od více zaměstnavatelů, případně u zaměstnance s vyššími příjmy při změně zaměstnání v průběhu kalendářního roku. Jde však o postup předvídaný přímo zákonem. Zákonná úprava znevýhodňující určitou skupinu osob oproti jiným nemůže být bez dalšího označena za porušení principu rovnosti nebo považována za diskriminační.
8. K žalobcově námitce týkající se nedodržení lhůty stanovené interním předpisem finanční správy pro rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že tuto lhůtu skutečně nedodržel. Zdůraznil však, že její nedodržení nemá samo o sobě vliv na zákonnost či věcnou správnost příslušného rozhodnutí.

III. Obsah správního spisu

9. Ze spisového materiálu zjistil soud následující podstatné skutečnosti.
10. Žalobce je zaměstnancem dvou různých zaměstnavatelů: České zemědělské univerzity v Praze (ČZU) a Českého vysokého učení technického v Praze (ČVUT). Za zdaňovací období kalendářního roku 2018 vykázal ve svém přiznání k dani z příjmů fyzických osob na řádku č. 22 /*Souhrn příjmů od všech zaměstnavatelů*/ částku 3 800 806 Kč, na řádku č. 23 /*Úhrn povinného pojistného*/ částku 701 823 Kč a na řádku č. 24 /*Základ daně ze závislé činnosti (ř. 22 + ř. 23)*/ částku 4 502 629 Kč. Do položky zobrazující úhrn povinného pojistného uvedl žalobce pouze odvod provedený ČZU, kde dosáhl maximálního vyměřovacího základu, již do ní ale nepromítl odvod

provedený ČVUT ve výši 36 265 Kč, u níž tohoto základu nedosáhl. Na základě těchto hodnot dospěl žalobce k závěru o celkové výši daně z příjmů 815 877 Kč.

11. Platebním výměrem z 29. 5. 2019 vyměřil správce daně žalobci daň 821 307 Kč, tj. o 5 430 Kč vyšší, než byla daň deklarovaná v žalobcově daňovém přiznání. V odůvodnění uvedl, že na řádku 23 daňového přiznání měl žalobce uvést namísto částky 701 823 Kč částku 738 088 Kč, tedy částku, jež zahrnuje také odvod pojistného u druhého zaměstnavatele.
12. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce 10. 7. 2019 odvolání, které žalovaný nyní napadeným rozhodnutím zamítl. Opíraje se v zásadě o tutéž argumentaci, jakou uplatnil ve svém nynějším vyjádření k žalobě, shledal žalovaný postup správce daně zákonným a nezjistil žádný důvod pro změnu napadeného platebního výměru.

IV. Posouzení věci soudem

13. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž účastníci – žalovaný výslovně, žalobce konkludentně – souhlasili [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]. Napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
14. Žaloba byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou.
15. Žaloba není důvodná.
16. Zásadní pro rozhodnutí v této věci je způsob určení daňového základu u daně z příjmů fyzické osoby zaměstnané u dvou zaměstnavatelů, která u jednoho z nich dosáhla maximálního vyměřovacího základ. Pro věc je rozhodná právní úprava účinná do 31. 12. 2020.
17. Zdanění příjmů ze závislé činnosti upravuje § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ten v odst. 12 věta první stanoví, že *základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“); částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá.* Komentářová literatura k citovanému ustanovení dodává, že u pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti je nutné respektovat pravidlo o maximálním vyměřovacím základu (srov. Finardi, S. [§ 6 Příjmy ze závislé činnosti] In: Martincová, D. et al. *Zákon o daních z příjmů. Komentář.* Wolters Kluwer, 2017, dostupný v systému ASPI).
18. Zvláštní úpravou, na kterou citované ustanovení odkazuje je zákon o pojistném na sociální zabezpečení. Výše pojistného se stanoví procentní sazbou z vyměřovacího základu zjištěného za rozhodné období (§ 4 tohoto zákona). Vyměřovacím základem zaměstnance je úhrn jeho příjmů s výjimkami uvedenými v zákoně (§ 5 odst. 1 tohoto zákona). Vyměřovacím základem zaměstnavatele je úhrn vyměřovacích základů jeho zaměstnanců (§ 5a tohoto zákona). Sazby pojistného činí u zaměstnavatele 24,8 % z vyměřovacího základu a u zaměstnance 6,5 % z vyměřovacího základu [§ 7 odst. 1 písm. a) a b) tohoto zákona].
19. Maximální vyměřovací základy upravuje § 15a. Dle § 15a odst. 1 *maximálním vyměřovacím základem zaměstnance pro placení pojistného je částka ve výši čtyřicetiosminásobku průměrné mzdy. Rozhodným obdobím, z něhož se zjišťuje maximální vyměřovací základ zaměstnance, je kalendářní rok. Maximální vyměřovací základ zaměstnance je tvořen součtem vyměřovacích základů zaměstnance zjištěných v kalendářním roce, za který se maximální vyměřovací základ zjišťuje.* V roce 2018 – zdaňovacím období rozhodným pro nyní posuzovanou věc – dosahovala tato částka 1 438 992 Kč.

20. Dle § 15a odst. 1 zákona o pojistném na sociální zabezpečení platí, že *přesáhne-li v kalendářním roce úhrn vyměřovacích základů zaměstnance maximální vyměřovací základ podle odstavce 1 a zaměstnanec je v tomto roce zaměstnán*

- a) *jen u jednoho zaměstnavatele, neplatí zaměstnanec v tomto kalendářním roce pojistné z částky, která přesahuje tento maximální vyměřovací základ; to platí i v případě více zaměstnání v kalendářním roce, avšak u téhož zaměstnavatele,*
- b) *u více zaměstnavatelů, považuje se pojistné zaplacené zaměstnancem z úhrnu jeho vyměřovacích základů ze všech zaměstnání, který přesahuje tento maximální vyměřovací základ, za přeplatek na pojistném (§ 17); tento přeplatek však nemůže být vyšší než částka, která byla zaměstnanci z jeho příjmů sražena na pojistném.*

Dle odst. 4 citovaného ustanovení *do vyměřovacího základu zaměstnavatele se nezahrnuje částka, která přesahuje maximální vyměřovací základ zaměstnance a z níž zaměstnanec neplatí v kalendářním roce pojistné podle odst. 2 písm. a).*

21. Výklad právní úpravy zastávaný žalovaným se od výkladu preferovaného žalobcem liší v otázce, jakým způsobem je s institutem maximálního vyměřovacího základu nutno pracovat ve vztahu k určení základu daně z příjmů fyzické osoby, působí-li zaměstnanec u dvou různých zaměstnavatelů.

22. Zákon o pojistném na sociální zabezpečení v závislosti na počtu zaměstnavatelů zaměstnance konkretizuje postup týkající se placení pojistného zaměstnancem. Pokud jde o pojistné placené zaměstnancem působícím u více zaměstnavatelů, maximální vyměřovací základ se uplatní ve vztahu k součtu vyměřovacích základů, jichž zaměstnanec dosáhne u všech svých zaměstnavatelů. V důsledku této koncepce dosáhne příslušný zaměstnanec na uvedený přeplatek i tehdy, pokud u konkrétního zaměstnavatele maximálního vyměřovacího základu nedosáhl. U zaměstnavatele je však situace odlišná. Má-li zaměstnanec zaměstnavatelů více, sleduje každý pouze výši vyměřovacích základů jen v těch případech, kdy má povinnost odvádět pojistné sám a k výši vyměřovacích základů u jiných zaměstnavatelů nepřihlíží. Pokud zaměstnanec dosáhne u jednoho ze zaměstnavatelů maximálního vyměřovacího základu, nezahrne se částka nad maximální vyměřovací základ do vyměřovacího základu zaměstnavatele (§ 15a odst. 4 zákona o pojistném na sociální zabezpečení; srov. též shodné závěry v komentářové literatuře k § 15a: Chotěborská, Š., Cimplerová, K. *Zákon o pojistném na sociální zabezpečení. Komentář*. Wolters Kluwer, 2016. Dostupný v ASPI).

23. Žalobce dosáhl na částku odpovídající maximálnímu vyměřovacímu základu u svého prvního zaměstnavatele (ČZU), tedy i v součtu vyměřovacích základů obou svých zaměstnavatelů, pročez ve svém daňovém přiznání povinné pojistné odvedené druhým zaměstnavatelem (ČVUT) již neuvedl. Takový postup byl však v rozporu s jednoznačným zněním zákona, neboť výše základu pro učení daně z příjmu se odvíjí od pojistného, které je podle zvláštního předpisu povinen platit zaměstnavatel, nikoli zaměstnanec (§ 6 odst. 12 věta první zákona o daních z příjmů). Sčítání vyměřovacích základů předpokládá právní úpravou ve vztahu k určení přeplatku pojistného placeného zaměstnancem se ve vztahu k pojistnému placenému zaměstnavatelem neuplatní. Žalobce nedosáhl u ČVUT maximálního vyměřovacího základu, proto ČVUT jako zaměstnavatel z příjmů žalobce pojistné nadále platil.

24. Odvedené pojistné promítne každý zaměstnavatel do potvrzení, které je podle § 15a odst. 3 zákona o pojistném na sociální zabezpečení povinen zaměstnanci vystavit. Z těchto potvrzení posléze daňový subjekt vychází ve svém daňovém přiznání. Má-li proto zaměstnanec následně povinnost uvést na řádku 23 daňového přiznání úhrn povinného pojistného ve smyslu § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů, je výrazem „úhrn“ potřeba rozumět pojistné odvedené všemi jeho zaměstnavateli, a to nehledě na případný přeplatek odvíjející se od pojistného placeného zaměstnancem.

25. K odchylnému závěru dospěl v minulosti Nejvyšší správní soud pouze ve specifickém případě zaměstnávání pracovníků v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly. Považoval za nepatřičné, aby bylo pro daňové účely pouze z důvodu formální dohody o rozdělení mzdových nákladů na zaměstnance mezi ekonomického a právního zaměstnavatele uměle dovozováno, že se u zaměstnance vykonávajícího jedinou činnost jedná o dva samostatné příjmy od dvou zaměstnavatelů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 27. 9. 2019, čj. 4 Afs 164/2019-63). Své závěry přijal Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí jako výjimku oproti standardnímu postupu dopadajícímu na případ běžného zaměstnance působícího u dvou různých zaměstnavatelů. I na základě těchto závěrů rozhodovací praxe lze tak výše přijatý výklad zastávaný žalovaným aprobovat jako správný.
26. Vzhledem k uvedenému lze uzavřít, že správce daně postupoval při doměření daně v souladu se zákonem.
27. Důvodná není ani žalobcová námitka spočívající v tvrzené diskriminační povaze této právní úpravy. Soud předně zdůrazňuje, že námitku o diskriminační povaze formuloval žalobce velmi stručně. Je z ní nicméně zřejmé, že je přesvědčen o tom, že je nedovoleně nerovným zacházením odlišná úprava pro zaměstnance dvou zaměstnavatelů a zaměstnance jednoho zaměstnavatele.
28. Aplikace shora rekapitulované právní úpravy v konkrétním případě může z daňového hlediska zvýhodnit zaměstnance dosahujícího vysokého příjmu u téhož zaměstnavatele oproti zaměstnanci dosahujícímu vysokých příjmů v souhrnu u více zaměstnavatelů. Takové důsledky lze sice označit za diskriminaci ve smyslu rozlišování, nejedná se však o diskriminaci nedovolenou, která by způsobovala protiústavnost posuzované právní úpravy.
29. Zásada rovnosti je zakotvena v čl. 1 Listiny, zákaz diskriminace v čl. 3 odst. 1 Listiny. Zásadu rovnosti v právech nelze dle konstantní judikatury pojímat absolutně. Je jí třeba rozumět tak, že rozlišování v přístupu k určitým právům mezi právními subjekty nesmí být projevem libovůle, neplyne z ní však, že by každému muselo být přiznáno jakékoli právo (srov. např. nálezy Ústavního soudu z 24. 5. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/93, ze 4. 6. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/96, a z 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02).
30. K tomu je třeba zdůraznit, že nastavení daňového systému je primárně kompetencí demokraticky zvoleného zákonodárce. Protiústavnost daňové úpravy nastává zejména v případě jejího rdousícího působení (nálezy Ústavního soudu z 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, a z 18. 5. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 97/20) či v případě porušení akcesorické a neakcesorické rovnosti (nález Ústavního soudu z 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15). Akcesorická rovnost je rovnost ve vztahu k jinému základnímu právu nebo svobodě, rovnost neakcesorická je všeobecnou rovností před zákonem.
31. Žalobce netvrdil, že by úprava měla rdousící efekt a takové její dopady neplynou ani ze spisu. Nejedná se ani o porušení žádné z výše uvedených rovností (žalobce opět ani jedním z těchto směrů neargumentoval). Výše uvedené rozlišování zaměstnanců nepovažuje soud za projev libovůle, neboť se odvíjí od počtu pracovních poměrů, které má zaměstnanec u různých zaměstnavatelů. Zaměstnavatelé nemají a ani nemohou mít přehled o tom, jakých příjmů zaměstnanec dosahuje u druhého z nich a zda již v součtu došlo k dosažení maximálního vyměřovacího základu. Žalobce se nenachází ve shodné situaci jako zaměstnanec s pracovním poměrem pouze jednoho zaměstnavatele. Úprava není ani nedovolenou diskriminací. Dvě skupiny zaměstnanců nejsou ve shodné situaci a rozlišujícím kritériem není žádný z podezřelých důvodů dle čl. 3 odst. 1 Listiny. Kritérium počtu zaměstnavatelů je kritériem morálně neutrálním.
32. První žalobní bod není důvodný.
33. V druhém žalobním bodu žalobce namítal překročení lhůty pro rozhodnutí o odvolání.

34. Žalobci lze přisvědčit, že žalovaný pochybil, rozhodl-li o žalobcově odvolání teprve po 18 měsících od jeho podání, ačkoliv tak byl dle pokynu Ministerstva financí povinen učinit ve lhůtě 6 měsíců. Nedostál tak obecnému požadavku na postup bez zbytečných průtahů stanovenému v § 7 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Toto pochybení však nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí a soud nemá důvodu usuzovat ani na to, že by pozdní rozhodnutí mělo nějaký konkrétní dopad na zachování práv žalobce. Ostatně ani sám žalobce žádný takový důsledek nečinnosti žalovaného ve své žalobě neuvedl. Lze proto uzavřít, že průtahy neměly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu z 30. 10. 2003, čj. 6 A 171/2002, z 30. 10. 2003, čj. 6 A 171/2002-41, z 10. 12. 2012, čj. 2 Ans 14/2012-41, č. 2785/2013 Sb. NSS, z 3. 7. 2018, čj. 6 Azs 178/2018-4, a z 3. 6. 2020, čj. 10 Azs 374/2019-33).
35. Ani druhý žalobní bod není důvodný.

V. Závěr a náklady řízení

36. Soud dospěl k závěru, že žalobní námitky nejsou důvodné, žalobu proto zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
37. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků nepřiznal jejich náhradu. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, nicméně mu nevznikly žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 1. září 2021

JUDr. Hana Veberová v. r.
předsedkyně senátu