

## Hrubý nebo čistý výdělek v rozsudku?

Ludvík DAVID

V úvodu tohoto příspěvku je třeba vyjádřit se k pojmu „výdělek“, jak je v jeho názvu uveden. Lze jím mít na mysli částku, kterou dostává fyzická osoba (nikoli však podnikatel) za činnost pro plátce této částky vykonanou či souvislosti s ní (odstupné). Pojem výdělek se, převážně v konkrétnější rovině (průměrný výdělek), používá především v pracovněprávních předpisech. Můžeme pod něj ovšem zahrnout i jiná plnění mimo pracovní či obdobné vztahy, například odměnu člena statutárního orgánu právnické osoby za výkon její činnosti. Domnívám se v těchto souvislostech, že hovořit právě o výdělku, vyjadřujícím určitou závislost na plátcí konkrétní částky, je výstižnější než používat obecnějšího pojmu či kategorie „příjem“. Věcný dosah kategorie příjmu je podstatně širší a jakákoli její bližší verbální identifikace pro potřeby tohoto článku by nutně znamenala pojmovou rozvláčnost či nepřesnost<sup>1</sup>.

Všechny druhy výdělku mají po zavedení nové daňové a pojistné soustavy společné mj. to, že podléhají – nejsou-li osvobozeny – srážkám a následným odvodům daně z příjmu, sociálního a zdravotního pojištění<sup>2</sup>. Tyto srážky a odvody provádí zásadně plátce výdělku, podle jeho povahy buď jednorázově nebo zálohově s ročním vyúčtováním (typicky mzda v pracovním poměru). Výdělky jsou předmětem daně z příjmu jako tzv. příjmy ze závislé činnosti<sup>3</sup>, zahrnují se též podle příslušných zákonných výtčů do vyměřovacího základu obojího pojištění<sup>4</sup>.

Je-li předmětem soudního řízení nárok uplatňovaný fyzickou osobou z právního titulu relevantního některému druhu výdělku, stojí soud – shledá-li nárok oprávně-

<sup>1</sup>Namísto pojmu výdělek by snad bylo možné užít též pojmu odměna, kterým lze rozumět nejen konkrétní odměnu např. z dohody o provedení práce (§ 236 z.p.), ale i obecněji ekvivalent za jakoukoliv vykonanou práci či činnost (srov. Galvas, M. a kol.: Pracovní právo, MU 1993, str. 186, 187).

<sup>2</sup>Dovoluji si toto pojmové zjednodušení – mám tím samozřejmě na mysli daň z příjmu fyzických osob podle zák. č. 586/1992 Sb., pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti podle zák. č. 589/1992 Sb., jakož i všeobecné zdravotní pojištění podle zák. č. 592/1992 Sb. (všechny zákony ve znění řady novel, které tu nepovažuji za nezbytné uvádět).

<sup>3</sup>Viz § 6 zák. č. 586/1992 Sb.; pojem „příjmy ze závislé činnosti“ je obsahově prakticky shodný s pojmem výdělku, jak je použit v tomto článku. Nebýt jeho speciálního zakotvení v rámci zákona o daních z příjmů, byl by pro účely titulu příspěvku dokonce výstižnější než použitý pojem výdělek.

<sup>4</sup>Ustanovení § 5 zákona č. 589/1992 Sb., § 3 zák. č. 592/1992 Sb.

ným – před zásadní otázkou. Totiž, zda má rozhodnout o hrubé nebo čisté částce. Prvou možností je uvést ve výroku rozsudku hrubou částku s tím, že srážku daně a pojištění provede při dobrovolném splnění povinnosti stanovené rozsudkem plátce výdělků (nejčastěji zaměstnavatel). Druhou pak uvedení čisté částky s následným odůvodněním, jaké odpočty co do důvodu a výše soud od hrubé částky provedl; tyto odpočty může plátce výdělků odvést jako daň či pojistné vedle čisté platby z rozsudku.

Takto předestřeno se může zdát, že rozdíl mezi oběma postupy je pro praxi nepodstatný, že jde o otázku formální, technickou, Zjevně tomu tak ale není.

Problémem hrubé či čisté částky se zabýval již dříve, v důsledku nejednotné aplikační praxe, tehdejší federální Nejvyšší soud v R 28/83; nutno zde předeslat, že žádný ze dvou již prezentovaných postupů nebyl – a ani v současnosti není – výslovně upraven žádným procesním ani hmotněprávním předpisem<sup>5</sup>. Ve svém stanovisku ke sporům o náhradu mzdy (použitelném však i pro mzdy, platy, odměny a takto také v následujících letech soudní praxí respektovaném) soud dovodil, že náhrada mzdy podléhá zdanění nejen v případě jejího placení zaměstnavatelem, ale i při soudním rozhodování<sup>6</sup>. Za podstatnou pak shledal vazbu výroku rozsudku na případný výkon rozhodnutí. Rozsudečný výrok nesmí budít o výkonu rozhodnutí žádné pochybnosti; při povinnosti zaměstnavatele zaplatit zaměstnanci peněžitou částku přichází v úvahu jen výkon rozhodnutí příkazáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu (§ 303 a násl. o.s.ř.). Při tomto způsobu výkonu rozhodnutí dochází na příkaz soudu k odepsání pohledávky z účtu povinného (zaměstnavatele) a k navazující úhradě této pohledávky oprávněnému (zaměstnanci). Oporu by však v procesní úpravě neměl postup, podle něhož by soud bance přikázal, aby odepsala z účtu povinného hrubou mzdu či její náhradu, odečetla od ní daň ze mzdy (tehdejší), tu poukázala finanční správě a zaměstnanci vyplatila čistou částku. Takový postup by byl navíc v rozporu s daňovými předpisy<sup>7</sup>. Jestliže tohoto postupu nelze použít, zaměstnanci by se v podobě hrubé částky dostalo vyššího plnění, než mu náleží. Proto soud uzavřel, že povinnost zaplatit náhradu mzdy uloží soud v rozsudku po odpočtu daně ze mzdy, tedy v čisté částce.

Takto judikovaný postup je možno po 1. 1. 1993, tedy od zavedení nové daňové a pojistné soustavy, nepochybně použít pro nároky vzniklé před uvedeným datem.

<sup>5</sup>Nutnost řešení problému by samozřejmě odpadla, pokud by hmotněprávní předpis přiznával nárok pouze na čistý výdělek. Ze všech použitelných ustanovení však nyní pouze § 275 odst. 3 z. p. uvádí, že daň z příjmu, sociální a zdravotní pojištění je nutno od průměrného výdělků odečíst, jestliže se pro účely výpočtu peněžitých plnění vychází podle obecně závazných právních předpisů z průměrného měsíčního čistého výdělků. Takový případ však není upraven v žádném předpise s jedinou výjimkou: z čistého měsíčního průměrného výdělků se zjišťuje náhrada za ztrátu na výdělků po skončení pracovní neschopnosti (§ 195 z. p., § 445 o. z.) tehdy, když jde o nárok z období ještě před 1. 1. 1993 (čl. X. odst. 3 zák. č. 37/1993 Sb.).

<sup>6</sup>Též R 53/70.

<sup>7</sup>Podle soudu konkrétněji s §§ 12 odst. 1, 15–17 dříve platného zákona č. 76/1952 Sb. o dani ze mzdy.

Pro oblast daňovou to umožňuje § 40 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, podle něhož mají být pro daňové povinnosti za rok 1992 a léta předchozí užity dosavadní předpisy (včetně zákona o dani ze mzdy). Zákony o obojím pojistném sice takové intertemporální ustanovení neobsahují (snad bylo shledáno nadbytečným), ze systematického hlediska se však domnívám, že zmíněnému postupu ani nebrání resp. se na něj nevztahují. Rozhoduje-li tedy nyní soud o nároku na výdělek vzniklém před lednem 1993, může uvést ve výroku čistou částku po předchozím (a v odůvodnění vysvětleném, viz též R 46/85) odpočtu dříve platné daně, typicky daně ze mzdy. To bez toho, že by hrubá částka podléhala současněmu zdanění podle nového daňového předpisu a srážkám pojistného, jak již ostatně naznačeno.

Při rozhodování o výdělkových nárocích vzniklých po 1. 1. 1993 by však měl soud přiznávat hrubou částku, i když opačnému postupu zákon nadále *expressis verbis* nezbraňuje. Dovodit to lze z těchto argumentů:

- částky přiznané pravomocným soudním rozhodnutím nejsou mezi výlukami, pokud jde o plnění nepodléhající srážce a následnému odvodu daně z příjmu ze závislé činnosti a obojího pojištění<sup>8</sup>; v případě rozhodnutí v čisté částce by tedy hrozilo, že z ní plátce výdělků daň a pojistné srazí;
- měla by být respektována koncepční jednotnost právní úpravy daně z příjmu ze závislé činnosti a obojího pojištění v tom směru, že výchozí částkou pro následné odpočty je částka hrubá; ostatně pro značnou část výdělků aplikovatelná úprava průměrného výdělků v pracovněprávních předpisech vychází také z výdělků hrubého<sup>9</sup>;
- je nepraktické, aby soud zjišťoval, jaké srážky mají být z hrubé částky provedeny; nehledě na náročnost takového zjišťování<sup>10</sup> by tak vlastně soud závazně rozhodoval o tom, co má *ex lege* provádět plátce výdělků a suploval by tedy jeho činnost.

Domnívám se podle dosavadních zkušeností, že k obdobným závěrům dospěla soudní praxe, přinejmenším v převážné většině. O výdělcích je tedy rozhodováno podstatnou měrou v hrubých částkách.

Jak ale tento přístup ob stojí ve světle R 28/83, dojde-li k výkonu rozhodnutí? Neobdrží, při dodržení postupu soud – banka uvedeného zde v souvislosti s judikátem (relevantní ustanovení o výkonu rozhodnutí zůstala beze změn), příjemce výdělků více, než mu náleží?

<sup>8</sup>Viz ustanovení § 3 odst. 4 a § 4 zákona o daních z příjmů (negativní vymezení předmětu daně), § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. (příjmy nezapočítatelné do vyměřovacího základu pro pojistné) a § 3 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb. (též nezapočítatelné příjmy).

<sup>9</sup>Ustanovení § 275 odst. 3 z. p. zmíněné sub 5), též ust. § 17 zák. č. 1/1992 Sb. o mzdě, odměně za pracovní pohotovost a průměrném výdělků.

<sup>10</sup>Co se týče výluk výdělků z placení daně a obojího pojištění, je právní úprava (viz odkaz č. 8) pozoruhodně rozmanitá. Tak například odstupně podléhá srážkám ve prospěch zdravotního pojištění (§ 3 odst. 1 zák. č. 592/1992 Sb. a contrario), avšak sociálnímu pojištění nikoli (§ 5 odst. 1 písm. a), bod 1 zák. č. 589/1992 Sb.).

Odpověď může být podle mého názoru jediná: aby u příjemce nedošlo k bezdůvodnému obohacení, musí odvést daň a obojí pojistné z obdržené částky sám. Aniž bych chtěl zabíhat do podrobností daňových a pojistných předpisů, nedomnívám se ovšem, že obsahují přímou úpravu povinnosti příjemce výdělků odvést příslušné částky v rámci výkonu rozhodnutí. Systematika těchto norem počítá zásadně s tím, že nikoli příjemce, ale plátce výdělků (nejčastěji zaměstnavatel) srazí příslušnou částku z tohoto výdělků (mzdy, platu atd.). V tomto ohledu lze dovodit povinnost příjemce výdělků odvést daň a pojistné z hrubé částky vyplacené při výkonu rozhodnutí jen z obecných ustanovení těchto předpisů. U daně z příjmů fyzických osob tu lze odkázat na povinnost podat daňové přiznání, upravenou nyní v § 38g zákona o daních z příjmů<sup>11</sup>. U sociálního a zdravotního pojištění je pak třeba se spokojit s tím, že příslušný druh výdělků případně nepatří mezi ty, které by odvodové povinnosti nepodléhaly. Jinými slovy – nejedná se ani tak o adresnou úpravu odvodové povinnosti vůči příjemci výdělků, jako spíše o skutečnost, že výdělek dani a pojištění podle zákona eventuálně podléhá a k odvodům by tedy mělo dojít.

Přiznal-li by ovšem soud výdělek v čisté částce, nastala by po platbě v rámci výkonu rozhodnutí situace, kterou lze označit za nežádoucí. Příjemce již čisté částky by sám případně odvody provést nemohl a orgány spravující daně a obojí pojištění by se musely, pokud by vůbec nedoplatek odvodů zjistily, obracet na povinného – plátce výdělků.

De lege ferenda by snad bylo z procesního hlediska vhodné, aby § 155 o.s.ř., upravující též specifika výroku rozsudku (odst. 2 – plnění v cizí měně), byl doplněn tak, že v případě rozhodování o peněžitých částkách podléhajících srážkám a odvodům podle zvláštních předpisů (příkladný výčet v odkazu na ně) rozhodne soud bez přihlídnutí k těmto předpisům, o hrubé částce. Pokud se týče naznačených možných mezer v daňových a pojistných předpisech ve vztahu k situaci, kdy má dojít k odvodu z hrubé částky přijaté fyzickou osobou při výkonu rozhodnutí, mohly by se stát – nad rámec tohoto příspěvku – předmětem samostatné úvahy.

<sup>11</sup>Jde o ustanovení zmíněného zákona ve znění po novele č. 259/1994 Sb.