

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízdila a soudkyň JUDr. Brigity Chrastilové a JUDr. Milady Tomkové v právní věci **žalobce: R. M.**, zastoupen JUDr. Stanislavou Proškovou, advokátkou, se sídlem Nádražní nám. 299, Mariánské Lázně, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 11. 2003, č. j. 30 Ca 62/2003 - 35,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 11. 2003, č. j. 30 Ca 62/2003 - 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Dodatečnými platebními výměry vydanými Finančním úřadem v M. L. ze dne 28. 6. 2002, č. 1020000379, a ze dne 3. 7. 2002, č. 1020000385, byla žalobci vyměřena daň ve výši 21 504 Kč a 13 824 Kč.

K odvolání žalobce proti uvedeným rozhodnutím rozhodlo Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 3. 3. 2003, č. 2064/110/2003 a č. 10116/110/2002, tak, že obě odvolání zamítlo. V odůvodnění svých rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že nezletilé děti družky žalobce A. V. a S. B., ačkoliv žijí ve společné domácnosti s poplatníkem, tj. žalobcem, nejsou vlastními dětmi poplatníka, nejedná se o děti osvojené, o děti v péči, která nahrazuje péči rodičů, ani o děti druhého z manželů. Nelze je tudíž považovat za vyživované děti poplatníka podle § 15 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. a poplatník si nemůže v tomto případě snížit základ daně o částku podle § 15 odst. 1 písm. b) uvedeného zákona. Na tuto skutečnost nemá vliv, že si tyto částky nemůže uplatnit matka nezletilých dětí.

Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, jíž se domáhal zrušení napadených rozhodnutí správního orgánu. V žalobě namítl, že rozhodnutí správce daně je podle jeho názoru v rozporu s § 115 občanského zákoníku a § 15 zákona o daních z příjmu a popírá zákonné nároky rodičů. Žalobce vycházel z pojmu domácnost podle § 115 občanského zákoníku a dále z pokynů k vyplnění daňového přiznání, podle kterých příslušnost k domácnosti u nezletilých stanoví dohoda rodičů nebo rozhodnutí soudu, a tvrdil, že doložil společnou domácnost s nezletilými dětmi družky. Podle žalobce je podmínkou pro odpočet na dítě skutečnost, že žije v domácnosti s poplatníkem, a zde má rozhodující význam faktický stav, a to zejména z hlediska společného finančního hospodaření, před okolností, kde je např. dítě hlášeno k trvalému pobytu. Děti žalobcovy družky žijí ve společné domácnosti se žalobcem a jejich svěření do péče a příslušnost k domácnosti s poplatníkem stanovila dohoda rodičů. Dále žalobce uvedl, že nezletilé děti družky jsou v péči, která nahrazuje péči rodičů, a že jejich rodiče nemají příjmy, z nichž by mohly samy odpočet uplatnit, neboť žalobcova družka byla do 1. 1. 2003 na mateřské dovolené a otec si nemůže odečet uplatnit s ohledem na § 115 občanského zákoníku. Finanční úřad podle žalobce na základě vlastního, blíže v rozhodnutí nespecifikovaného úsudku, neuznal faktický stav rodinných poměrů žalobce, statut společné domácnosti a právo poplatníka, který si jako jediný může odečet reálně uplatnit. Závěrem žalobce uvedl, že se domníval, že žije-li ve společné domácnosti s družkou a jejich společným dítětem, jsou pro posouzení nároku na odpočet na vyživované dítě podmínky stejné jako u manželů.

Krajský soud v Plzni rozhodl o žalobě rozsudkem č. j. 30 Ca 62/2003 - 35 ze dne 20. 11. 2003 tak, že obě rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni pro nezákonnost zrušil a věc vrátil správnímu orgánu k dalšímu řízení. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud uvedl, že v přezkoumávané věci se jedná především o interpretaci pojmu „vyživované dítě poplatníka“, resp. pojmu „dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů“. Pokud jde o pojem „dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů“ se krajský soud nejdříve vyjadřuje k metodickému pokynu vydaného Ministerstvem financí k výkladu k ustanovení § 15 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. Dále k tomu uvádí, že v obecné poloze má zato, že uvedený zákonný pojem lze interpretovat jak restriktivně, tak extenzivně. Prostor k určité interpretační volnosti je – ovšem zdánlivě – otevřen i tím, že některé pojmy užívané zákonem o daních z příjmů nejsou důsledně sladěny ani s textací předpisů práva soukromého (zákon o rodině), ani s textací předpisů práva veřejného (zákon o státní sociální podpoře). Ve skutečnosti tu podle názoru krajského soudu ovšem existuje velmi významný interpretační korektiv, jímž je opakovaně judikovaný názor Ústavního soudu (jakož i konstitucionalistické doktríny), že daňová povinnost je zcela nepochybně povinností veřejného práva, čili povinností veřejnoprávní. Dále krajský soud uvádí, že podle článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. K tomu dodává, že dikce takového zákona by ovšem měla být jednoznačná. V daném případě se však u pojmu „dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů“ nabízí nejen výše uvedený restriktivní výklad, k němuž dospělo Ministerstvo financí a který tudíž aplikují územní finanční orgány, nýbrž také rozšiřující výklad, který vedle případů plynoucích ex actu zohledňuje i pouhou fakticitu. Uvedený pojem tedy neumožňuje toliko jedinou interpretaci. V případě víceré možné interpretace je však u veřejnoprávní povinnosti nutno za ústavně konformní považovat jen a jen tu, která osobu soukromého práva zatěžuje méně nebo nejméně, tj. v tomto případě, která jí umožňuje vyšší snížení základu daně. Jinak řečeno, podle názoru krajského soudu pod pojem „dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů“ užitý v § 15 odst. 4 zákona o daních z příjmů je třeba

subsumovat nejen „dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu“, nýbrž rovněž dítě, které se v takové péči nachází i toliko fakticky.

Z tohoto důvodu krajský soud zrušil napadená rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, když nedůvodnými shledal žalobcovy námitky odkazující na ustanovení § 115 občanského zákoníku a na posuzování společné domácnosti pro účely nároku na dávky státní sociální podpory.

Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podalo Finanční ředitelství v Plzni (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Tato kasační stížnost nebyla nijak blíže zdůvodněna.

Podáním ze dne 17. 2. 2004 stěžovatel svoji kasační stížnost doplnil. Především poukázal na ustanovení § 45 odst. 1 zákona č. 94/1963 Sb. (dále jen „zákon o rodině“), podle něhož může soud také svěřit dítě do výchovy jiné fyzické osoby než rodiče, vyžaduje-li to zájem dítěte a jestliže tato osoba poskytuje záruku jeho řádné výchovy a se svěřením dítěte souhlasí. Zákonem o rodině pak v dalších ustanoveních vymezuje jednotlivé druhy výchovné péče fyzických osob, jímž bylo dítě svěřeno rozhodnutím soudu, jedná se o pěstounskou péči, poručenství a opatrovnictví a osvojení. Stěžovatel pak poukazuje na to, že rodiče dětí A. V. a S. B. upravili svoji rodičovskou zodpovědnost soudně schválenou dohodou ve smyslu § 26 odst. 3 zákona o rodině tak, že obě děti budou žít ve společné domácnosti s jejich matkou – družkou žalobce, paní Z. V. Obě děti se tedy nacházejí v rodičovské péči jejich matky. Zároveň neexistuje žádné rozhodnutí soudu, jímž by byly tyto děti svěřeny do výchovy jiné fyzické osoby než rodiče. Žalovaný má zato, že rovněž pojem „dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů“ vymezený v ustanovení § 15 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. je třeba interpretovat v souladu se zákonem o rodině tak, že se může jednat pouze o dítě, o jehož svěření do takové péče rozhodl příslušný orgán. V zákoně o rodině není pojem druh či družka vymezen, a tudíž s ním nejsou spojená ani žádná práva či povinnosti z tohoto zákona vyplývající. Navíc vzhledem k tomu, že není pojem druh či družka v právním řádu České republiky jednoznačně upraven, bylo by zřejmě nesmírně obtížné stanovit, od jakého okamžiku se dítě ve faktické péči druha, nahrazující péči rodiče, nachází. Další případy, kdy jsou děti považovány za děti vyživované poplatníkem podle § 15 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., jsou dítě druhého z manželů a dále vnuk nebo vnučka, pokud jeho rodiče nemají příjmy, z nichž by mohly snížení uplatnit. Tyto případy jsou srovnatelné se situací poplatníka v tom, že se nejedná o vlastní děti poplatníka a nejedná se o děti v péči, která nahrazuje péči rodičů, avšak uvedené případy na rozdíl od případu žalobce jsou do pojmu „vyživované dítě“ v ustanovení § 15 odst. 4 uvedeného zákona zahrnuty. Pokud by zákonodárce chtěl umožnit uplatnění nezdanitelné částky podle §15 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. i na dítě druha nebo družky žijící s poplatníkem v domácnosti, musel by to vymezit v § 15 odst. 4 uvedeného zákona, stejně jako tak učinil v uvedených případech. Žalovaný má proto za to, že výše uvedené skutečnosti jsou natolik závažné, že se nelze ztotožnit se závěrem napadeného rozsudku a stěžovatel trvá na tom, že v přezkoumávaném případě nebyly splněny podmínky proto, aby si žalobce mohl uplatnit snížení daně z příjmů fyzických osob o příslušnou částku podle § 15 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. za děti své družky Z. V., a to A. V. a S. B. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce poukázal na to, že kasační stížnost byla krajskému soudu doručena pouze v tzv. „blanketní podobě“ a byla doplněna podáním stěžovatele doručeným soudu dne 24. 2. 2004. Namítá, že toto podání neobsahuje náležitosti uvedené v § 106 odst. 1 s. ř. s. a je toho názoru, že „blanketní“ podání kasační stížnosti neměl

zákonodárce na mysli (porušení koncentrační zásady) i když v § 106 odst. 3 s. ř. s. umožňuje další lhůtou doplnění náležitostí kasačních stížností, kdy tato lhůta běží od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. V této souvislosti uvádí, že mu není známo, zda kasační stížnost byla doplněna až na základě usnesení soudu nebo bez něho, nicméně ani doplnění stěžovatele ze dne 17. 2. 2004 neobsahuje povinný údaj o tom, kdy byl stěžovateli doručen rozsudek krajského soudu. K obsahu kasační stížnosti žalobce uvádí, že se kasační stížnost zejména zabývá citací právních předpisů, které se striktně zabývají pojmem „dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů“ a z toho vyplývajícím závěrem, že případ vyživovaných dětí žalobcem nelze pod žádný z právních předpisů podřadit, a proto žalobce neměl právo uplatnit si na tyto děti nezdanitelné části základu daně. Žalobce se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že je v tomto případě nutno vycházet ze zjištěného faktického stavu, kdy jistě i z hlediska morálního je výše ceněna péče o nezletilé děti vykonávaná dobrovolně, aniž by o tom muselo být vydáváno rozhodnutí příslušného orgánu. Žalobce proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta, pokud nebude odmítnuta jako opožděná.

Stěžovatelem namítaný důvod kasační stížnosti je důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí z hledisek uvedených v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle § 15 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. se základ daně sníží o částku 21 600 Kč ročně na vyživované dítě žijící v domácnosti s poplatníkem. Ve smyslu § 15 odst. 4 uvedeného zákona se za vyživované dítě poplatníka [vlastní, osvojené, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dítě druhého z manželů a vnuk (vnučka), pokud jeho rodiče nemají příjmy, z nichž by mohly snížení uplatnit] v souladu s § 12 až 15 zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů, považuje za a) nezletilé dítě a b) zletilé dítě až do dovršení věku 26 let, jestliže nepobírá plný invalidní důchod a splňuje některou z podmínek uvedených v tomto ustanovení pod body 1 až 3.

Při výkladu pojmu „vyživované dítě poplatníka“, resp. pojmu „dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů“ krajský soud vyšel z toho, že pod uvedený pojem je třeba subsumovat nejen dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu, nýbrž rovněž dítě, které se v takové péči nachází i toliko fakticky. S takovýmto posouzením věci Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

Zákon č. 586/1992 Sb. blíže neuvádí, kdy je dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, obdobný pojem je však blíže specifikován v některých právních předpisech. Zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, v § 31 odst. 1 stanoví, že za dítě převzaté do trvalé péče nahrazující péči rodičů se považuje dítě osvojené, dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu, dítě, jehož rodič zemřel, a dítě manžela. Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, v § 20 odst. 2 stanoví, že za dítě převzaté do trvalé péče nahrazující péči rodičů se považuje dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu, dítě manžela, které mu bylo svěřeno do výchovy rozhodnutím soudu, a dítě manžela, zemřel-li druhý rodič dítěte nebo není-li znám.

V uvedených případech se za dítě převzaté do péče, která nahrazuje péči rodičů, považuje dítě, jež bylo do této péče převzato na základě rozhodnutí příslušného orgánu, dítě osvojené, případně dítě manžela a dítě, jehož rodič zemřel. Žádný z uvedených zákonů

se nezmiňuje o druhovi, přičemž všem uvedeným případům, pokud je dítě svěřováno do péče třetí osoby, je společné, že oba rodiče jsou z péče o dítě vyřazeni. Taková situace by musela nastat i v této věci, když z ustanovení § 15 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. vyplývá, že dítě je v péči, která nahrazuje péči rodičů, tj. obou rodičů. V projednávané věci však děti družky žalobce byly svěřeny do výchovy žalobcovy družky, která je jejich matkou, a péči o děti nadále zajišťuje. Z tohoto důvodu, je již pojmově vyloučeno, aby v takovémto případě bylo možno vycházet z toho, že děti žalobcovy družky jsou v péči žalobce a že tato jeho péče nahrazuje péči obou rodičů, tj. včetně péče matky dětí. Nelze sice vyloučit případ, kdy by se po určitou dobu mohlo jednat o faktickou péči o dítě, ovšem za předpokladu, že by tak byla nahrazována péče obou rodičů; o takovýto případ se však v této věci nejedná.

K námitkám žalobce, uvedeným v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, lze uvést následující:

Rozsudek krajského soudu byl stěžovateli doručen dne 23. 12. 2003, přičemž kasační stížnost byla podána u Krajského soudu v Plzni dne 31. 12. 2003, tj. včas. Kasační stížnost byla podána v tzv. „blanketní podobě“, usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2004 byl pak stěžovatel vyzván, aby ve lhůtě jednoho měsíce doplnil kasační stížnost zejména uvedením, v jakém rozsahu rozhodnutí napadá a upřesnění důvodů, pro které rozhodnutí napadá. Toto usnesení bylo stěžovateli doručeno dne 4. 2. 2004 a doplnění kasační stížnosti bylo podáno ve lhůtě dne 24. 2. 2004. V této souvislosti lze poukázat na nález Ústavního soudu ze dne 22. 6. 1999, sp. zn. II ÚS 217/98, v němž se Ústavní soud zabýval otázkou tzv. blanketního dovolání a vyšel z toho, že rozhodnutí, kterým bylo tzv. blanketní dovolání odmítnuto, aniž soud dostál svým povinnostem vyplývajícím z § 209, § 43 a § 240c o. s. ř., založilo porušení práva na přístup k soudu dle článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a článku 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Pokud tedy krajský soud vyzval stěžovatele k odstranění vad kasační stížnosti, přičemž stěžovatel této výzvě soudu vyhověl, stala se tak kasační stížnost projednatelnou. V kasační stížnosti sice chybí údaj o tom, kdy rozhodnutí krajského soudu bylo stěžovateli doručeno, tento chybějící údaj však nebránil projednání kasační stížnosti, zvláště když z obsahu spisu je zcela zřejmé, kdy k doručení rozsudku krajského soudu stěžovateli došlo.

Z vyložených důvodů byl rozsudek krajského soudu zrušen podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc mu vrácena k dalšímu řízení. V dalším řízení rozhodne krajský soud o žalobě znovu, jsa vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); podle výsledku řízení znovu rozhodne o nákladech řízení včetně náhradě nákladu řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. února 2006

JUDr. Bohuslav Hnízdil
předseda senátu