



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **PhDr. Ing. Z. K.**, bytem K. V.
zastoupený Mgr. Dominikou Kanickou, advokátkou, sídlem
Chebská 73/48, 360 06 Karlovy Vary

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2017, č. j. 48640/17/5200-10421-709052

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2017, č. j. 48640/17/5200-10421-709052, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15.342 Kč ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobce Mgr. Dominiky Kanické, advokátky.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2017, č. j. 48640/17/ 5200-10421-709052 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 7. 4. 2017, č. j. 455347/17/ 2401-50521-402451. Tímto rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem) byla žalobci doměřena daň ve výši 24 840 Kč, daňová ztráta ve výši 0 Kč a daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ve výši 0 Kč a povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů ve výši 4 968 Kč, neboť správce daně neuznal žalobci slevu na manželku podle § 38ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, jelikož úhrn jejich vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období 2013 přesáhl částku 68 000 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobce v úvodu žaloby popsal průběh řízení předcházejícího podání žaloby. Byl přesvědčen, že při vydání rozhodnutí byl správcem daně i žalovaným nesprávně aplikován metodický pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-22. Na dodatečný platební výměr tento pokyn nebylo možno použít, neboť jeho první použití bylo výslovně Generálním finančním ředitelstvím dovoleno až na zdaňovací období počínající rokem 2014. Pro zdaňovací období roku 2013 a předchozí se uplatňoval metodický pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6. Dle pokynu D-6 se považovaly za příjmy vyplacené nebo obdržené ve zdaňovacím období i dávky vyplacené poplatníkovi nebo obdržené poplatníkem nejdéle 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy. Tehdejší mluvčí Ministerstva financí ČR JUDr. Jaroslava Musilová ve svém prohlášení pro čtenáře serveru Podnikatel.cz potvrdila postoj Ministerstva financí předestřený pokynem D-6, a sice že se „*dávky (nemocenské, podpora v nezaměstnanosti atd.) vyplacené poplatníkovi nebo obdržené poplatníkem nejdéle do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy, považují za příjmy vyplacené nebo obdržené v tomto zdaňovacím období*“. Tedy podpora v nezaměstnanosti za měsíc prosinec vyplacená manželce žalobce v lednu 2013 se počítala do zdaňovacího období 2012. Podpora v nezaměstnanosti vyplacená za leden až červenec 2013, za zdaňovací období 2013, činila částku ve výši 57 996 Kč, čímž byly splněny podmínky pro uplatnění slevy na manželku. Již v odvolání též žalobce dovedl s odkazem na § 53 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, že příjmy vyplacené jeho manželce se vztahují k období 1. 12. 2012 až 31. 7. 2013, nikoliv k období, kdy byly připsány na účet.
3. V důsledku nesprávného úředního postupu byla žalobci nezákonně doměřena daň v částce 24 840 Kč a penále z doměřené daně ve výši 4 968 Kč. Správce daně nesprávně neuznal žalobci slevu na manželku podle § 38ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby.
5. K popisu průběhu řízení žalobcem žalovaný uvedl, že žalobce předmětné dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013 vyhotovené pracovníkem správce daně podepsal, čímž stvrdil údaje v něm uvedené jako správné a úplné. Pokud nesouhlasil s podpisem dodatečného daňového přiznání, nebyl povinen ho

podepisovat. Z vyjádření žalobce vyplynulo, že změna oproti řádnému tvrzení spočívala pouze v uplatnění slevy na manželku. Žalobce v průběhu daňového řízení odmítal předložit správci daně opravné daňové přiznání. I kdyby byla připuštěna možnost, že došlo k výměně opravného daňového přiznání za dodatečné daňové přiznání, přičemž v obou si žalobce totožně uplatnil slevu na dani na manželku, pak by tato skutečnost neměla vliv na posouzení nároku na uplatnění slevy na dani, neboť by došlo pouze ke změně typu podaného daňového přiznání, nikoliv ke změně údajů žalobcem uplatněných již v opravném daňovém řízení.

6. Podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů se poplatníkům uvedeným v § 2 daň vypočtená podle § 16, případně snížená podle § 35, § 35a nebo § 35b za zdaňovací období snižuje o slevu na manžela ve výši 24 840 Kč na manžela žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč; je-li manželovi přiznán nárok na průkaz ZTP/P, zvyšuje se částka 24 840 Kč na dvojnásobek. Do vlastního příjmu manžela se nezahrnují dávky státní sociální podpory, dávky péstounské péče s výjimkou odměny péstouna, dávky osobám se zdravotním postižením, dávky pomoci v hmotné nouzi, příspěvek na péči, sociální služby, státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, státní příspěvky na doplňkové penzijní spoření, státní příspěvky podle zákona o stavebním spoření a o státní podpoře stavebního spoření a stipendium poskytované studujícím soustavně se připravujícím na budoucí povolání a příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách, který je od daně osvobozen podle § 4 zákona o daních z příjmů.
7. V tomto případě se do vlastního příjmu manželky zahrnují veškeré příjmy s výjimkou příjmů uvedených v § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Do vlastního příjmu manželky se tedy zahrnují příjmy dosažené v daném zdaňovacím období, tj. od 1. ledna do 31. prosince daného kalendářního roku, bez ohledu na skutečnost, zda jde o dávky jako je peněžitá pomoc v mateřství, nemocenské, ošetřovné, podpora v nezaměstnanosti či jiné příjmy. To znamená, že tyto dávky vyplacené v lednu daného kalendářního roku se započítávají do vlastního příjmu manželky ve zdaňovacím období, ve kterém jsou vyplaceny.
8. Vlastní příjmy manželky dosáhly v lednu a v únoru 2013 částek 10 926 Kč, v březnu a v dubnu 2013 částek 8 405 Kč, v květnu až srpnu 2013 částek 7 565 Kč, v úhrnu tedy 68 922 Kč, čímž nebyla splněna podmínka pro nárok na uplatnění předmětné slevy (vlastní příjem nepřesahující 68 000 Kč za zdaňovací období). S ohledem na výše uvedené považoval žalovaný předmětnou námitku za nedůvodnou.
9. Žalovaný dále uvedl, že nelze akceptovat námitku žalobce směřující k aplikaci pokynu D-6, neboť ten otázkou ohledně zahrnutí příjmů vyplacených v lednu daného roku do vlastních příjmů manžela (manželky) v tom kterém zdaňovacím období vůbec neupravoval. Žalobce se tedy opíral především o prohlášení tehdejší tiskové mluvčí Ministerstva financí, které bylo dle sdělení Generálního finančního ředitelství odlišné od stanoviska finanční správy.
10. Výše uvedený pokyn D-22 byl vydán k zamezení výkladových rozdílů. Žalovaný citoval výklad v čl. IV k § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a uzavřel, že nelze vytýkat správci daně, ani žalovanému, že se přiklonili k ustálenému výkladu, byť formálně byl upraven v pokynu D-22 v roce 2015. Žalovaný považoval tuto námitku taktéž za

nedůvodnou.

IV.

Replika žalobce

11. Žalobce v replice uvedl, že není možné, že by u správce daně nebylo dohledatelné jeho opravné daňové přiznání, když bylo podáno na podatelnu. Příslušný dokument po žalobci požadovaly obě pracovnice z „Oddělení kontrolního I“, žalobce jim ho odmítl poskytnout, neboť již nabyl dojmu, že správce daně jedná při provádění kontroly účelově a lstivě.
12. Žalovaný nijak nevysvětlil, jak je možné, že správce daně shledal bez vad jak dodatečné daňové přiznání žalobce, tak opravné daňové přiznání za rok 2013, a vrátil proto v roce 2014 přeplatek na dani z příjmů ve výši 24 480 Kč žalobci na účet.
13. Žalobce nadále nesouhlasil s přiřazením částky 10 926 Kč k příjmům za zdaňovací období 2013. K tomu odkázal na ustanovení § 53 odst. 2 zákona o zaměstnanosti a na „Potvrzení o době vedení v evidenci uchazečů o zaměstnání a o poskytování podpory v nezaměstnanosti a podpory při rekvalifikaci“, dle kterého byla podpora v nezaměstnanosti žalobcově manželce poskytována od 1. 12. 2012 do 31. 7. 2013.
14. Pokud žalovaný sdělil, že stanovisko Generálního finančního ředitelství bylo odlišné od stanoviska Ministerstva financí, jednalo se o novou skutečnost, kterou žalobce v roce 2014 těžko mohl dovozovat či předvídat. Žalobce byl přesvědčen o správnosti stanoviska (upřesňujícího výkladu) Ministerstva financí. To, že pokyn D-6 věc neřešil a Generální finanční ředitelství věc ex post napravilo v pokynu D-22, na věci nic neměnilo, neboť tento pokyn nebyl na posouzení daně věci použitelný.

V.

Posouzení věci soudem

15. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
16. Soud ve věci rozhodoval bez nařízení jednání, neboť s tím oba účastníci souhlasili (§ 51 s.ř.s.).

VI.

Rozhodnutí soudu

17. Soud shledal žalobu důvodnou.
18. V projednávané věci je mezi účastníky předmětem sporu uplatnění daňové slevy na manželku, konkrétně jde o to, zda se do příjmů manželky za zdaňovací období 2013 započítává i plnění podpory v nezaměstnanosti (dále jen „podpora“), na které vznikl nárok v prosinci 2012, ale vyplaceno bylo v lednu 2013. Ve shodě se svou předchozí judikaturou, která řešila obdobnou skutkovou situaci (viz rozsudek ze dne 20. 9. 2019, č. j. 57 Af 16/2018 – 129), uvádí soud ke sporné otázce následující.
19. Podle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP v rozhodném znění platí: *„Poplatníkům uvedeným v § 2 se daň vypočtená podle § 16, případně snížená podle § 35, 35a nebo § 35b za zdaňovací období snižuje o slevu na manžela ve výši 24 840 Kč na manželku (manžela) žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, **pokud nemá vlastní příjem přesahující za***

zdaňovací období 68 000 Kč: je-li manželka (manžel) držitelkou průkazu ZTP/P, zvyšuje se částka 24 840 Kč na dvojnásobek. Do vlastního příjmu manželky (manžela) se nezahrnují dávky státní sociální podpory, dávky péčovské péče s výjimkou odměny pěstouna, dávky osobám se zdravotním postižením, dávky pomoci v hmotné nouzi, příspěvek na péči, sociální služby, státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, státní příspěvky na doplňkové penzijní spoření, státní příspěvky podle zákona o stavebním spoření a o státní podpoře stavebního spoření a stipendium poskytované studujícím soustavně se připravujícím na budoucí povolání a příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách, který je od daně osvobozen podle § 4. U manželů, kteří mají majetek ve společném jmění manželů, se do vlastního příjmu manželky (manžela) nezahrnuje příjem, který plyne druhému z manželů nebo se pro účely daně z příjmů považuje za příjem druhého z manželů.“

20. V okamžiku, kdy zákon operuje s příjmem „za zdaňovací období“, pak toto sousloví odkazuje na časový úsek, kdy vznikl nárok na daný příjem – příjem, byť je vyplacen v lednu, je příjmem „za“ prosinec. Pokud by měl zákonodárce na mysli příjmy skutečně obdržené, použil by sousloví „ve zdaňovacím období“.
21. Lze dokázat i na jiné právní předpisy, které právě uvedený výklad podporují. Podle ustanovení § 141 odst. 1 a 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů platí: „Mzda nebo plat jsou splatné po vykonání práce, a to nejpozději v kalendářním měsíci následujícím po měsíci, ve kterém vzniklo zaměstnanci právo na mzdu nebo plat nebo některou jejich složku. Pravidelný termín výplaty mzdy nebo platu musí být sjednán, stanoven nebo určen v rámci období uvedeného v odstavci 1.“ Ustanovení § 46 odst. 1 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů uvádí: „Nárok na výplatu dávky vzniká splněním podmínek stanovených tímto zákonem pro vznik nároku na dávku a na její výplatu a uplatněním nároku na výplatu způsobem stanoveným tímto zákonem.“ Podle § 110 odst. 3 téhož zákona „se dávky vyplácejí nejpozději ve lhůtě do 1 měsíce následujícího po dni, v němž byl stanovený doklad pro nárok na výplatu dávky doručen okresní správě sociálního zabezpečení, je-li plátcem dávek okresní správa sociálního zabezpečení. Tato lhůta neběží po dobu, po kterou nejsou splněny podmínky pro výplatu dávky podle § 109 odst. 1.“
22. Z citovaných ustanovení je zřejmé, že napříč právním řádem České republiky má právní relevanci odlišování vzniku nároku na určitou platbu (odměnu za provedenou práci, dávku apod.) od výplaty této platby. Pro projednávanou věc je přitom dle jasného znění zákona směrodatný vznik nároku na podporu.
23. Ze shora uvedených argumentů zdejšího soudu vyplývá, že výklad správních orgánů, podle kterých podpora za prosinec 2012 vyplacená v lednu 2013 spadá do zdaňovacího období 2013, odporoval zákonu, tudíž v rozporu se zákonem byla i rozhodnutí správních orgánů, v nichž byl proveden nezákonný výpočet příjmů manželky žalobce, v důsledku čehož žalobci nebyla přiznána daňová sleva na manželku.
24. S ohledem na výše uvedené se soud nezabýval výkladem pokynů D-6 a D-22, na které odkazovali účastníci ve svých podáních, neboť projednávanou věc dopadá zcela jednoznačné ustanovení zákona, citované v odst. 19 rozsudku.
25. Nadbytečná je polemika žalobce obsažená zejména v replice k vyjádření žalovaného týkající se okolností podání daňového přiznání, neboť žalobcem uvedené skutečnosti nemají žádný vztah k rozhodovacím důvodům obsaženým v napadeném, resp.

prvoinstančním rozhodnutí.

26. Vzhledem k tomu, že podaná žaloba byla důvodná, zrušil soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s.ř.s.) a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V tom bude správní orgán vázán výkladem soudu a shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VII.

Náklady řízení

27. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. má právo na náhradu nákladů řízení žalobce, když měl ve věci plný úspěch. Účelně vynaložené náklady řízení představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna advokáta za tři úkony právní služby, jimž se rozumí převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání repliky, ve výši 3 100 Kč/úkon, tj. celkem 9 300 Kč, podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Dále mezi náklady řízení patří náhrada hotových výdajů v souvislosti s těmito třemi úkony ve výši 300 Kč/úkon, tj. 900 Kč, podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu a částka 2 142 Kč představující daň z přidané hodnoty, již je advokát povinen hradit.
28. Celková výše nákladů řízení je tudíž **15 342 Kč**. Soud stanovil žalovanému povinnost nahradit náklady řízení v této výši žalobci k rukám jeho zástupkyně. Lhůtu k zaplacení stanovil třicetidenní s ohledem na možnost žalovaného jakožto správního orgánu platbu realizovat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 27. dubna 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu