



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: T.H.,
bytem ...
zastoupen advokátem Mgr. Ondřejem Cibákem
sídlem Na Florenci 1332/23, Praha 1

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2018, č. j. 20082/18/5200-10423-701743,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2018, č. j. 20082/18/5200-10423-701743, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 20 335,28 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2018, č. j. 20082/18/ 5200-10423-701743 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský ze dne 4. 5. 2017, č. j. 570812/17/ 2403-50521-403290. Tímto prvoinstančním rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2013) byla doměřena daň ve výši 24 840 Kč a současně byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4 968 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobce v úvodu žaloby shrnul průběh předcházejícího řízení a uvedl, že předmětem sporu je otázka (ne)přesáhnutí limitní částky pro příjmy manželky ve výši 68 000 Kč. Konkrétně jde o interpretaci ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) věty první části před středníkem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), která v době podání předmětného daňového přiznání zněla: „*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.*“ Uvedené ustanovení vůbec neřeší otázku, do jakého zdaňovacího období se započítává příjem, na který vzniknul nárok v jednom zdaňovacím období, nicméně vyplacen byl daňovému subjektu až v následujícím zdaňovacím období. V tomto konkrétním případě jde o otázku, do jakého zdaňovacího období se započítává dávka nemocenského pojištění, konkrétně dávka peněžité pomoci v mateřství (dále též jen „*dávka PPM*“) za prosinec daného roku, vyplacená v lednu roku následujícího. Žalobce totiž ve svém daňovém přiznání vycházel z toho, že dávka PPM za prosinec 2012, která byla jeho manželce vyplacena až 8. 1. 2013, má být pro účely daňového přiznání a uplatnění s tím spojené slevy na dani započítána do roku 2012. Správní orgán I. stupně však následně, s odstupem několika let, zaujal názor opačný. Nejednoznačnost právní úpravy, kterou nezpochybňuje ani žalovaný, způsobuje výkladové nejasnosti.
3. Žalobce postupoval při zpracování daňového přiznání v dobré víře a legitimním očekávání, že může spoléhat na veřejně publikovaný názor osoby z jeho pohledu autorizované a odborně kvalifikované k podání upřesňujícího výkladu, který je navíc souladný se systematikou a terminologií zákonné úpravy. Žalobcova dobrá víra vycházela také z toho, že stejný výklad jako žalobce zcela evidentně zastává také OSSZ Cheb, tedy orgán státní správy, do jehož kompetence spadají dávky PPM a jehož názor neměl žalobce sebemenší důvod zpochybňovat. Žalobce v žádném případě nejednal v úmyslu jakkoli zkrátit daň.
4. Žalobce zpracovával předmětné daňové přiznání v době, kdy neexistoval žádný právně závazný výklad odstraňující uvedenou nejednoznačnost právní úpravy, a z toho důvodu vycházel ze zdrojů, které měl k dispozici, a to prohlášení tehdejší mluvčí GFŘ, v té době platného *Pokynu GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů* (dále jen „*Pokyn č. 6*“) a systematického výkladu ZDP, resp. za použití analogie.
5. Tisková mluvčí GFŘ JUDr. J.M. pro server Podnikatel.cz v článku uveřejněném dne 9. 3. 2012 uvedla: „*Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky dle § 6 zákona o daních z příjmů, mezi které spadají i dávky z nemocenského pojištění vyplacené poplatníkovi nebo obdržené poplatníkem nejdele do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy, se považují za příjmy vyplacené nebo obdržené v tomto zdaňovacím období. Příjmy vyplacené*

nebo obdržené po 31. dni po skončení zdaňovacího období jsou příjmem zdaňovacího období, ve kterém byly vyplaceny nebo obdrženy. Například mateřská za měsíc prosinec 2011 vyplacená v lednu 2012 se počítá do limitu (68 000 Kč ročně) v roce 2011.“

6. Pokyn č. 6 pro § 35ba ZDP uváděl pouze to, že příjmy manželky se rozumí „úhrn všech vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období“ bez toho, že by jakkoli definoval, co se myslí spojením „dosažený ve zdaňovacím období“. Tento pokyn nemohl právně závazným způsobem odstranit nejednoznačnost právní úpravy a neučinil tak ani způsobem nezávazným (doporučujícím).
7. V případě takovéto nejednoznačnosti zákona je třeba využít výkladu systematického a jazykového. S odkazem na ustanovení § 5 odst. 4 ZDP ve znění účinném v předmětné době žalobce uvedl, že zákon o daních z příjmů jednoznačně rozlišuje mezi pojmy „dosažený“ a „vyplacený“. Pojem „období dosažení příjmu“ zákon používá jako období, kdy nárok na příjem vznikl, nikoliv jako období, kdy byl příjem vyplacen. Pokud Pokyn č. 6 mluví o „úhrnu všech vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období“ bez toho, aby „dosažený v období“ dále rozlišoval pro jednotlivé druhy příjmů, je nutné dovodit, že pojem „vlastní příjem manželky ve zdaňovacím období“ znamená úhrn všech příjmů, na které manželce vznikl ve zdaňovacím období nárok. Tento závěr platí bez ohledu na to, že Pokyn č. 6 není právně závaznou normou, když je možné ho učinit také na základě užití analogie – v případě, že dané ustanovení určitou situaci neupravuje, je třeba aplikovat to ustanovení ve stejném zákoně, které je mu obsahově a účelově nejbližší. V daném případě je to zcela jednoznačně § 5 odst. 4 ZDP.
8. Výše uvedený výklad je rovněž plně v souladu s výkladem OSSZ Cheb, což je patrné z *Potvrzení o vyplacených dávkách nemocenského pojištění za období 1. 1. 2012 – 31. 12. 2012*, v němž je uvedena předmětná dávka PPM za měsíc prosinec 2012, tj. jako příjem roku 2012, a *Potvrzení o vyplacených dávkách nemocenského pojištění za období 1. 1. 2013 – 31. 12. 2013*, kde již dávka PPM za prosinec 2012 vůbec nefiguruje.
9. Opačný názor žalovaného nebyl dle žalobce v napadeném rozhodnutí podložen žádným zákonným ustanovením ani soudním rozhodnutím, neboť tato neexistují. Je zřejmá naprostá účelovost argumentace žalovaného, když pokud by přesvědčil názoru žalobce, zpochybnil by tím svou mnohaletou praxi, a není vyloučeno, že by tím otevřel dveře řadě dalších soudních sporů. Nedokonalost právní úpravy musí jít zcela jednoznačně na vrub státu, nikoliv občana. Stejně tak nelze akceptovat argumentaci žalovaného, kterou se snaží naprosto nepřipustně povýšit pokyny GFŘ na roveň závazných právních norem a nadto ještě s retroaktivní působností, a to vše při nerespektování shora nastíněného systematického výkladu zákona o daních z příjmů.
10. Čas (mnohaleté zakotvení podmínky limitní částky vlastního příjmu manželky) sám o sobě nemá na nejednoznačnost právní úpravy žádný vliv a nemůže ji odstranit. *Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ze dne 6. 2. 2015 (dále jen „Pokyn č. 22“)*, kterým žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentuje, uvádí: „Do vlastního příjmu manželky (manžela) se zahrnují veškeré příjmy s výjimkou příjmů uvedených v tomto ustanovení zákona. Do vlastního příjmu manželky (manžela) se 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, ošetrovné, podpora v nezaměstnanosti či jiné příjmy. To znamená, že tyto dávky vyplacené v lednu daného kalendářního roku se započítávají do vlastního příjmu manželky/manžela ve

zdaňovacím období, ve kterém jsou vyplaceny. U příjmů ze závislé činnosti (§ 6) se postupuje podle § 5 odst. 4 zákona, tj. příjmy ze závislé činnosti vyplacené nebo obdržené poplatníkem nejdéle do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosažené, se považují za příjmy vyplacené nebo obdržené v tomto zdaňovacím období.“ Tento Pokyn č. 22 je v příkrém rozporu s výše uvedeným výkladem zákona o daních z příjmů a už jen z toho důvodu k němu nelze přihlížet. Zároveň je vnitřně rozporný a neurčitý, když používá termín „dosažené“ v naprosto protichůdných významech.

11. Žalobce zdůraznil, že pokyny GŘ nejsou součástí právního řádu ČR, tedy nejsou pramenem práva a v žádném případě nejsou právně závazné (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 8 Afs 3/2005). Sám žalovaný to přiznává v napadeném rozhodnutí, nicméně situaci již nereflektuje ve způsobu své další argumentace. Pokyn č. 22 nadto v době podání předmětného daňového přiznání vůbec neexistoval a v žádném případě nemůže působit retroaktivně. Nejenže to vyplývá z ústavně zakotvených zásad, ale i ze samotného textu tohoto pokynu (čl. III: „*Tento pokyn lze poprvé použít za zdaňovací období, které započalo v roce 2014.*“).
12. Nezávazné jsou podle žalobce i další zdroje informací, kterými argumentuje žalovaný, především informace zveřejněná dne 12. 2. 2014 na serveru Ponikatel.cz, konkrétně vyjádření mluvčí GŘ Ing. P., která uvedla: „*V souvislosti s výše uvedeným sdělujeme, že vyjádření tiskové mluvčí J.M. je odlišné od toho, které zastává finanční správa. Příslušná oddělení Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí ČR, do jejichž působnosti dotazovaná politika spadá, hodnotila všechny souvislosti ve věci a dospěla k níže uvedenému závěru.*“ Tento názor není právně závazný, žalobce jej v době podání svého daňového přiznání ani neznal a neměl možnost ho znát. Ze shora uvedených důvodů navíc ani v současnosti neodpovídá zákonu. To samé platí o příspěvku na webových stránkách finanční správy „*Aktuální dotazy a odpovědi k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pro rok 2014*“. Tento neoficiální názor z února 2014 navíc také nelze aplikovat retroaktivně. Správce daně toto nerespektoval, stejně jako to nerespektoval žalovaný v napadeném rozhodnutí.
13. K uvedenému článku na serveru Podnikatel.cz s vyjádřením Ing. P. žalobce dodal, že finanční správa tam uvedený názor zaujala právě v návaznosti na dotaz poplatníka, který se pravděpodobně ocitl ve stejné situaci jako žalobce, když je zde konkrétně uvedeno: „*Tuto skutečnost (dvojitý výklad) nedávno zjistila [finanční správa] v souvislosti s řešením odpovědi na dotaz poplatníka (čtenáře serveru Podnikatel.cz) v předmětné věci, jenž na uvedené vyjádření poukázal v situaci, kdy mu správce daně doměřil daň pro neoprávněné uplatnění slevy na manželku (postupoval dle citovaného vyjádření mluvčí ministerstva financí).*“ Výklady správních orgánů je tudíž účelový, když je zřejmé, že žalobce není jediný, komu byla takto nezákonně doměřena daň. Vyvrací to rovněž tvrzení žalovaného o ustálené správní praxi, které nijak nedoložil.
14. Dále v napadeném rozhodnutí není žádným způsobem odůvodněno, z jakého důvodu by mělo být rozlišováno mezi různými druhy příjmů tak, jak to činí Pokyn č. 22, ale i napadené rozhodnutí. Podle žalobce důvod k této diferenciaci neexistuje. S ohledem na absenci odůvodnění této otázky je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný se taktéž nijak nevypořádává s tím, že umožňuje de facto dvojitý postih daňového subjektu. Pokud by daňový subjekt postupoval tak, že by dávku za prosinec 2012 vyplacenou v lednu 2013 započel do zdaňovacího období 2012, mohla být tato dávka právě tím hraničním činitelem, díky kterému by neuplatnil slevu na dani na manželku za rok 2012.

Následně by však nemohl uplatnit slevu na manželku ani v následujícím zdaňovacím období 2013, ve kterém by dávka za prosinec 2012 mohla být opět hraničním činitelem. Žalovaný se nijak nevypořádal s tím, že v důsledku jeho výkladu by mohla být daná dávka reálně započítaná ve dvou zdaňovacích obdobích, a to na úkor daňového subjektu.

15. Výše uvedená nejednoznačnost právní úpravy nebyla dosud odstraněna a stále je zde značná právní nejistota. Nejednoznačnosti v zákoně nelze extenzivně vykládat k tíži občana, který v dané situaci postupuje v dobré víře a plně v souladu s výkladem prezentovaným samotnou mluvčí GFŘ a odpovídajícím systematickému a gramatickému výkladu právní normy, tím spíše v oblasti daní – srov. čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155. U žalobce bylo na základě veřejně publikovaného prohlášení JUDr. M. a potvrzení vydaného OSSZ Cheb založeno tzv. legitimní očekávání. Princip ochrany legitimního očekávání je v oboru správního práva úzce spojen s principy ochrany právní jistoty, spravedlivosti a předvídatelnosti aktů veřejné moci a důvěry v ně a s principem zákazu libovůle – srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 12/14, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 4 As 86/2016-38. Žalobce měl v době podání daňového přiznání legitimní očekávání, že slevu na dani za manželku uplatnil oprávněně, a nemůže být za toto jednání postihnut, navíc na základě pouhé odlišné interpretace nejednoznačné právní normy.
16. Kromě výše uvedených důvodů nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalobce upozornil na to, že napadené rozhodnutí se nevypořádává se všemi důvody, které žalobce uplatnil ve svém odvolání. Žalovaný se vůbec nevyjádřil ke shora prezentovanému systematickému a jazykovému výkladu Pokynu č. 6, kdy pouze opakovaně tvrdil, že tento pokyn srozumitelně vyložil přiřazení dávky PPM ke zdaňovacímu období, ve kterém byla příjemcem přijata. Toto své tvrzení ničím neodůvodnil ani nedoložil. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné z důvodu nedostatku důvodů.
17. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a přiznal mu vůči žalovanému nárok na náhradu nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

18. Žalovaný setrval na argumentaci uvedené v napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. S námitkami, které jsou dle žalovaného téměř parafrázováním námitek odvolacích, se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí a svá tvrzení náležitě doložil.
19. Námitkou obsahově podobnou námitce týkající se výkladu právní úpravy tak, aby poplatníci vždy jednoznačně věděli, jakým způsobem mají postupovat, se žalovaný zabýval již v žalobou napadeném rozhodnutí, konkrétně v bodech [24] až [25]. Žalovaný na vypořádání této námítky plně odkázal. Trval na tom, že žalobce měl k dispozici prostřednictvím internetových stránek Finanční správy ČR jednoznačný a finanční správou zastávaný výklad k jeho řešení otázky započtení dávky peněžitě pomoci v mateřství. Tehdejší Pokyn GFŘ D-6, který hovořil o „*úhrnu všech vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období*“, srozumitelně vyložil přiřazení dávky peněžitě pomoci v mateřství ke zdaňovacímu období, kdy byla příjemcem přijata. Uvedený pokyn neodporoval zákonu, pouze tímto podrobnějším výkladem doplnil znění zákona. Aplikace ust. § 5 odst. 4 ZDP pro příjmy ze závislé činnosti při posuzování slevy na manželku

mohla u laické veřejnosti činit výkladové problémy, neboť byla zveřejněna až pozdějším Pokynem GFŘ D-22, avšak o započtení takovýchto příjmů se v posuzovaném případě nejednalo. Postup prvostupňového správce daně byl v souladu se záměrem zákonodárce a výkladem právní úpravy, tento postup je orgány finanční správy dlouhodobě aplikován a prvostupňový správce daně nijak nepochybil, když se od dané správní praxe neodchýlil, a postupoval tak v souladu se zákonem, když doměřil žalobci daň ve výši 24 840 Kč, neboť neuznal žalobci uplatnění slevy na dani na manželku v souladu s ust. § 35ba odst. 1 ZDP.

20. Z rozhodnutí o odvolání dále nijak nevyplývá, že by žalovaný rozporoval, že žalobce nemohl jednat v dobré víře. Jak ovšem vyplývá ze spisového materiálu, žalobce podal daňové přiznání dne 14. 3. 2014. Jak sám žalobce uvedl již v odvolání, na webových stránkách Finanční správy byl správný výklad zveřejněn dne 17. 2. 2014, který se podle názvu „Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013“ vázal k předmětnému roku 2013 s tím, že z důvodu rozdílnosti v započtení určitých druhů příjmů do vlastního příjmu manželky ukázal příklady dávky peněžité pomoci v mateřství vyplacené v lednu 2014 a také příjmů ze závislé činnosti vyplacených v lednu 2014. V rozhodné době měl žalobce již včas k dispozici prostřednictvím webových stránek Finanční správy České republiky jednoznačný a touto správou zastávaný výklad k jeho řešené otázce, který odstranil nejasnosti vzniklé v důsledku informací podaných JUDr. M. Žalovaný byl tak toho názoru, že právní úprava v kontextu navazujících pramenů dostupných veřejnosti, byť stojících mimo právní řád (u pokynů GFŘ nelze hovořit o pramenu práva), poskytla zcela jednoznačné informace pro řešení dané problematiky. Skutečnost, že se žalobce s těmito informacemi neseznámil, nemůže být přičítána výhradně na vrub státu, neboť jednání orgánů finanční správy bylo předvídatelné. K argumentu žalobce, že jím zastávaný názor sdílí i OSSZ Cheb, pak žalovaný uvedl, že tato skutečnost je irelevantní, neboť výklad České správy sociálního zabezpečení nemůže být jakkoliv závazný, neboť výklad norem daňového práva nespadá do působnosti těchto orgánů. Žalovaný tak uzavřel, že žalobce měl k vyplnění předmětného daňového přiznání za období roku 2013 dostatek vhodných zdrojů a přístupů k informacím.
21. Uplatněním nároku podle § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP požaduje žalobce po státu určitou úlevu ze své daňové povinnosti. Okamžikem podání daňového tvrzení tak vzniká žalobci důkazní břemeno ve vztahu k tvrzením, která uvádí, neboť údaj o nároku na slevu je v daňovém přiznání obsažen pouze formou tvrzení. Žalobce tak mohl při vyplnění předmětného daňového přiznání za rok 2013 projevit větší úsilí, zvláště za situace, pokud on sám po státu něco požaduje, a mohl si zmapovat a porovnat různé zdroje a informace, kterými by si ověřil pravdivost a správnost určitých tvrzení, a nespolehat se jen na menší část těchto informací.
22. Co se týče námitky, že žalobce zpracovával předmětné daňové přiznání v době, kdy neexistoval žádný právně závazný výklad odstraňující uvedenou nejasnost právní úpravy, pak žalovaný konstatoval, že k výkladu tohoto ustanovení slouží právě předmětné pokyny GFŘ. Je nepochybné, že v případě pokynů GFŘ nelze hovořit o pramenu práva. Tyto pokyny pouze určují, jak mají postupovat orgány podrobené řídicí pravomoci Ministerstva financí (ve smyslu zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). I když tedy tyto pokyny GFŘ nejsou závazné pro daňové subjekty, jsou závazné pro správce daně. Daňový subjekt tak má v souladu se zásadou legitimního očekávání jistotu, že správce daně takto bude postupovat i v jeho případě. Obdobnou funkci pak mají i oficiálně zveřejněné články.

23. Dále není pravdou, že by argumentace žalovaného nebyla podložena ustanoveními zákona, neboť žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí vycházel ze znění ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP a ostatních právních předpisů souvisejících s danou problematikou, neboť správce daně musí postupovat výhradně v souladu s právními předpisy a zároveň tedy nesmí činit žádné úkony, jež nemají oporu v právní úpravě. K přesnějšímu výkladu znění právní úpravy pak prvostupňový správce daně i žalovaný vycházeli z pokynů GFŘ. Co se týče soudní judikatury, v předmětné době nebylo vydáno žádné soudní rozhodnutí, jež by bylo na danou věc přílehlavé, proto nebylo v napadeném rozhodnutí žádné užito, což však neznamená, že by dané rozhodnutí nebylo v souladu s ustálenou judikaturou. Ohledně argumentace, kterou žalovaný v rozhodnutí o odvolání užil a týkala se odpovědi v rubrice *Aktuální dotazy a odpovědi*, ta byla použita toliko podpůrně na podporu tvrzení žalovaného týkajících se toho, že měl žalobce k vyplnění předmětného daňového přiznání za období roku 2013 dostatek vhodných zdrojů a přístupů k informacím.
24. Žalovaný měl rovněž za to, že se s námitkami žalobce, které uvedl ve svém odvolání, vypořádal plně v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou. Z uvedeného rozhodnutí jasně vyplývá, co žalovaného vedlo k tomu, že rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný k tomuto dále obecně citoval z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 10. 2014, sp. zn. 52 Af 9/2014. Nelze bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13). Nadto žalovaný odkázal i na konstantní judikaturu soudů, ze které vyplývá, že daňové řízení je svázáno zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada je chápána tak, že řízení před správcem daně prvního stupně a odvolacím orgánem jsou pojímána dohromady, komplexně. Takto jsou chápána také rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích daňového řízení, rozhodnutí správce daně prvního stupně a rozhodnutí o odvolání jsou tedy pojímána jako jeden celek. Žalovaný měl za to, že s ohledem na tuto zásadu není nutné v rozhodnutí o odvolání obsáhle opakovat závěry obsažené v rozhodnutích prvního stupně.

IV.

Replika

25. Nad rámec dosavadní argumentace žalobce v podané replice uvedl, že ve vyjádření k žalobě žalovaný pouze přebírá vybrané pasáže napadeného rozhodnutí, aniž by adresoval zásadní žalobní argumenty. Opakovaně pouze odkazuje na zdroje informací, které jsou však právně naprosto nezávazné, což sám žalovaný opakovaně uznává, přičemž z existence těchto právně nezávazných zdrojů informací dovozuje závěr, že se s nimi měl žalobce seznámit a vyřešit tak problém nejednoznačnosti právní úpravy. Přitom zásadním problémem je právě samotná nejednoznačnost právní úpravy, která musí jít na vrub státu.
26. Stejně tak žalovaný naprosto přehlíží detailní argumentaci žalobce ohledně systematického a gramatického výkladu, resp. využití analogie. Žalovaný se k tomuto zásadnímu, čistě právnímu argumentu nevyjádřil ani v napadeném rozhodnutí. Své tvrzení, že pokyn GFŘ D-6 srozumitelně vyložil přiřazení dávky peněžité pomoci v mateřství ke zdaňovacímu období, ve kterém byla příjemcem přijata, žalovaný opět (jako v napadeném rozhodnutí)

ničím neodůvodnil a nedoložil, ani neuvedl žádnou citaci, ze které by takový závěr měl vyplývat.

27. Je zcela absurdní a nepřípustné, že žalobce měl zřejmě vyvíjet ještě „větší úsilí“ a neustále tak ověřovat, zda například veřejně publikovaný názor odborně kvalifikované osoby nebude náhodou dementován v nějakém článku na webu, už jen z toho důvodu, že v předmětném období nedošlo k žádné novelizaci relevantní právní úpravy, která by uvedenou nejednoznačnost odstraňovala. I kdyby žalobce ono „větší úsilí“ vyvinul, mohl dohledat maximálně zdroje informací, které zmiňuje žalovaný, tedy nedohledal by a ani dohledat nemohl žádný pro něj závazný výklad či pramen práva, který by uvedenou nejasnost zákonného ustanovení odstranil.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

28. Účastníci řízení při jednání setrvali na dosavadní argumentaci uvedené v jejich podáních.

VI.

Posouzení věci soudem

29. 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.

VII.

Rozhodnutí soudu

30. Soud shledal žalobu důvodnou.
31. Podle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP v rozhodném znění platí: *„Poplatníkům uvedeným v § 2 se daň vypočtená podle § 16, případně snižena 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.“*
32. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť pouze rozhodnutí přezkoumatelná mohou být podrobena hodnocení zákonnosti v rámci vymezených žalobních bodů. Shledal, že z napadeného rozhodnutí jsou seznatelné úvahy žalovaného, jakož i důvody, které jej vedly k vydání napadeného rozhodnutí. Zároveň žalovaný v napadeném rozhodnutí odpovídajícím způsobem vypořádal odvolací námitky

žalobce (myšleno srozumitelně a na základě jasně uvedených důvodů, nikoli však nezbytně správně – srov. zejména body [20] až [23] napadeného rozhodnutí). Proto není napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné a soud mohl přistoupit k posouzení dalších dílčích žalobních námitek.

33. Na rozdíl od účastníků řízení soud shledal, že již gramatický výklad dotčeného ustanovení zákona, citovaného v odst. 31 výše, je jednoznačný a není třeba si pomáhat dalšími výkladovými pravidly. 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“.
34. 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.“*
35. 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 dávku PPM.
36. Ze shora uvedených argumentů zdejšího soudu vyplývá, že výklad správních orgánů, podle kterých dávka PPM za prosinec 2012 vyplacená v lednu 2013 spadá do zdaňovacího období 2013, odporoval zákonu, tudíž v rozporu se zákonem byla i rozhodnutí správních orgánů.
37. Vzhledem k výkladu zákonného ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP, který odporuje zákonu, už nemá další význam, jaké požadavky žalovaný vznášel na žalobce či znalost jakých informací po něm požadoval, když premisa správního orgánu, tj. zde výklad zákonného ustanovení, byla od počátku chybná. Proto se soud již nezabýval dalšími žalobními námitkami.
38. Nad rámec nezbytného odůvodnění soud uvádí, že vlastní závěry soudu nemohou nic změnit na oprávněných zájmech a legitimním očekávání jiných daňových subjektů, které byly založeny, když tyto daňové subjekty postupovaly při uplatňování slev na dani dle výkladu správců daně, přestože byl předmětný výklad v současnosti shledán nezákonným.
39. 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.).
40. Soud neprovedl žalobcem navrhované důkazy výsledkem JUDr. M., články

z Podnikatel.cz, Pokynem č. 6, Pokynem č. 22 a dvěma potvrzeními o vyplacených dávkách nemocenského pojištění. Provedení důkazů by bylo nadbytečné, neboť důvodnost či nedůvodnost podané žaloby bylo možné posoudit již na podkladě dvou listinných důkazů provedených při jednání, a sice prvoinstančním a napadeným rozhodnutím.

VIII.

Náklady řízení

41. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. má právo na náhradu nákladů řízení žalobce, když měl ve věci plný úspěch. Náklady řízení v projednávané věci sestávají z následujících položek: 1) zaplacený soudní poplatek za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč; 2) odměna advokáta za čtyři úkony právní služby v plné výši (3 100 Kč/úkon), kterými se rozumí převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a repliky a účast na jednání před soudem dne 20. 9. 2019, tj. podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) 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 celkem 12 400 Kč; 3) odměna advokáta za jeden úkon právní služby v poloviční výši, kterým se rozumí stručné vyjádření k výzvě soudu ze dne 21. 9. 2018, tj. 1 550 Kč; 4) náhrada hotových výdajů v souvislosti s těmito pěti úkony právní služby, tj. podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu 300 Kč/úkon, celkem 1 500 Kč; 5) náhrada cestovních výdajů podle § 13 odst. 1 a 5 advokátního tarifu za cestu vlakem z Prahy do Plzně a zpět za účelem soudního jednání dne 20. 9. 2019 ve výši 368 Kč; 6) náhrada za promeškaný čas strávený cestou z Prahy do Plzně a zpět za účelem soudního jednání podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu v délce šesti půlhodin činí 600 Kč; 7) částka daně z přidané hodnoty, kterou je advokát, jenž se stal plátcem daně k 1. 12. 2018, povinen odvést z odměny za jeden úkon právní služby (účast na jednání) a z náhrad (paušální náhrada nákladů za jeden úkon právní služby, cestovné, náhrada za promeškaný čas), ve výši 917,28 Kč. Náklady řízení účelně vynaložené žalobcem tedy činí **20 335,28 Kč**. Žalovanému byla ke splnění povinnosti určena lhůta, již soud považuje za přiměřenou s ohledem na možnost žalovaného 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 20. září 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu