



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Ing. M.K., zastoupeného Ing. Michalem Štěpánkem, daňovým poradcem, se sídlem Rudolfovská 88/202, 370 01 České Budějovice**, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČ 70280043, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12.12.2014, čj. 33511/14/5200-10423-708571,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finanční ředitelství ze dne 12.12.2014, čj. 33511/14/5200-10423-708571, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 9.800,- Kč, k rukám zástupce žalobce Ing. Michala Štěpánka, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí

Žalobou napadeným rozhodnutím Odvolací finanční ředitelství (dále též *žalovaný*) zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též *správce daně*) ze dne 13.6.2014, čj. 1271270/14/2305-05300-400479, který postupem podle § 147 a § 139 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též *daňový řád, d.ř.*)

vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2013 a zvýšil daň uvedenou žalobcem v jeho daňovém přiznání o částku solidárního zvýšení daně ve výši 38.815,- Kč. Žalobce proti vydanému platebnímu výměru podal odvolání, ve kterém zdůraznil, že mezi ním a správcem daně dochází ke sporu o výklad ust. § 7 odst. 3 zák. o dani z příjmů č. 586/1992 Sb., v platném znění (dále též *ZDP*). Vzniká totiž otázka, zda dílčí základ daně § 7 je v případě dosažení ztráty z tohoto zdroje příjmů nulový, což tvrdí správce daně, nebo zda se započítává i daňová ztráta z dílčího základu daně podle § 7, jak žalobce předpokládá. Žalovaný při řešení této sporné otázky vycházel z definice základu daně z příjmu fyzických i právnických osob ve smyslu § 23 odst. 1 zák. o dani z příjmu, současně vycházel z definice základu této daně u poplatníků daně z příjmu u fyzických osob ve smyslu § 5 odst. 1 a přihlížel k ust. § 5 odst. 3 zák. o daních z příjmů definujícího daňovou ztrátu. Žalovaný dovodil, že z těchto ustanovení je zřejmé, že pojem základ daně, resp. dílčí základ daně, představuje číslo kladné, zatím co pojem ztráta, představuje číslo záporné. Žalovaný souhlasil s tvrzením žalobce, že ust. § 7 odst. 3 zák. o daních z příjmů, je speciálním ustanovením k § 5 odst. 1 cit. zákona, avšak nikoliv v tom smyslu, že by dílčí základ daně mohl nabývat záporné hodnoty. Ustanovení § 7 odst. 3 zák. o daních z příjmů pouze upřesňuje dílčí základ daně tím, že omezuje rozsah výdajů, které je možno uplatnit k vykázaným příjmům podle § 7 odst. 1 a 2. Ve smyslu § 7 odst. 3 zák. o dani z příjmů, příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou příjmů uvedených v odst. 1 písm. d). Ustanovení § 7 odst. 3 zák. o dani z příjmu tedy upravuje rozdílnou konstrukci dílčího základu daně, která se v § 7 cit. zákona týká společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti. Žalovaný dospěl k závěru, že i když doslovné znění ust. § 7 odst. 3 zák. o dani z příjmů jednoznačně neurčuje, že dílčí základ daně musí být v tomto případě kladný, nelze zákonná ustanovení vykládat pouze z jejich textu, tedy metodou jazykového výkladu, ale především podle jejich účelu a smyslu. Ustanovení § 7 odst. 3 zák. o dani z příjmu není proto možné vytrhávat z kontextu ostatních zákonných ustanovení, tedy v tomto případě ust. § 5 odst. 1 a 3 *ZDP*. Při výkladu zákonných ustanovení je zapotřebí vycházet z výkladu autentického, tedy výkladu podávaného autorem právní normy. Záměr konstrukce solidárního zvýšení daně lze vysledovat z důvodové zprávy k zákonu č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů, v souvislosti se snižováním schodku veřejných rozpočtů, kde je ve věci zavedení solidárního zvýšení daně mimo jiné uvedené, že *„daň se bude zvyšovat, pokud v příslušném zdaňovacím období součet příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně ze závislé činnosti a funkčních požitků, tj. příjem hrubý, nikoliv superhrubá mzda a dílčího základu daně z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, tj. čistý příjem z podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti přesáhne v tomto zdaňovacím období 48 násobek průměrné mzdy podle zákona o daních z příjmů“*. Zákonodárce zde tudíž pro účely solidárního zvýšení daně zcela jasně definoval dílčí základ daně podle ust. § 7 zák. o dani z příjmů jako čistý příjem z podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. V kontextu výše uvedeného nelze proto za čistý příjem považovat ztrátu.

Podle žalovaného z těchto skutečností vyplývá, že dílčí základ daně podle § 7 zák. o dani z příjmů představuje kladnou hodnotu a proto nelze za dílčí základ daně považovat daňovým subjektem vykázanou ztrátu. Pokud tedy žalobce vykázal ve svém daňovém přiznání ztrátu podle § 7 zák. o dani z příjmu a správce daně pro účely výpočtu solidárního zvýšení daně použil dílčí základ daně podle § 7 zák. o dani z příjmu ve výši 0 Kč, postupoval v souladu se zákonem.

Žalovaný posuzoval další odvolací výtku žalobce, že vydaný platební výměr je nepřezkoumatelný, protože v odůvodnění není uvedeno, o jaké ustanovení zákona o daních z příjmů správce daně opírá použití dílčího základu podle § 7 ve výši 0 Kč. Žalovaný k tomu poukázal na odůvodnění napadeného platebního výměru, ve kterém správce daně konstatoval, že žalobce na řádku 59 daňového přiznání neuvedl solidární zvýšení daně podle § 16a ZDP a proto mu byla uvedená částka daně vyměřena. Správce daně rovněž uvádí, jakým způsobem měl být výpočet solidárního zvýšení daně proveden, přičemž konstatoval, že dílčím základem daně podle § 7 je 0 Kč, neboť daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání v § 7 zák. o dani z příjmů ztrátu. Podle žalovaného skutečnost, že v odůvodnění platebního výměru nebylo uvedeno na základě kterého zákonného ustanovení správce daně upírá své tvrzení o tom, že daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání dílčí základ daně ve výši 0 Kč, nemůže mít na přezkoumatelnost rozhodnutí vliv, neboť skutečnost, že dílčí základ daně podle § 7 zák. o dani z příjmu nemůže nabývat záporné hodnoty, je obecně známa přímo ze zákona.

Žalovaný posuzoval další odvolací výhradu žalobce, který tvrdil, že daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2013 zpracoval aplikací *FORM studio* a následně v aplikaci *EPO* dne 5.3.2014. V obou těchto aplikacích byl výpočet stejný a daňová ztráta se v plné výši promítala do výpočtu solidárního zvýšení daně podle § 16a. Výsledkem výpočtu daně v obou aplikacích bylo, že se solidární zvýšení daně neuplatní. Při vyplňování přiznání v aplikaci *EPO* nebylo možno řádek 59 ani vyplnit jinak a kontrola správnosti přiznání byla negativní, tedy bez chyb. Žalobce v odvolání pak tvrdil, že pokud finanční správa dala veřejnosti k dispozici aplikaci, při jejímž použití byla daňová ztráta z dílčího základu daně podle § 7 položkou korigující výši základny pro výpočet solidárního zvýšení daně, nemůže být po poplatníkovi spravedlivě požadováno, aby při korekci právního názoru finanční správy po podání přiznání byl osobou, která bude změnou přístupu k řešení výpočtu solidárního zvýšení daně finanční správou postižena. Žalovaný k této odvolací výhradě uváděl, že připouští možnost, že aplikace *EPO* v době uvedené v odvolání mohla skutečně fungovat způsobem, který žalobce uvádí. Nelze však souhlasit s názorem, že došlo v předmětné době ke změně právního názoru finanční správy ve věci výpočtu solidárního zvýšení daně, neboť již dne 17.2.2014 bylo pro právní jistotu poplatníků na webových stránkách Finanční správy ČR v sekci aktuální dotazy a odpovědi k dani z příjmů fyzických osob za rok 2013 k dané problematice uveřejněno sdělení že „*při výpočtu solidárního zvýšení daně nedochází v souladu s § 5 zák. o daních z příjmů, ke kompenzaci příjmu ze závislé činnosti a ztráty z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.*“

Žalovaný zdůraznil, že správa daní je postavena na principu, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti, tzn. má povinnost sám daň přiznat a vedle této, též povinnost své tvrzení prokázat. Odpovědnost za správné tvrzení daně tedy leží na daňovém subjektu. Vzhledem k této skutečnosti lze konstatovat, že i v případě, kdy by aplikace *EPO* nefungovala v předmětné době v souladu se zákonem, nezměnilo by to nic na skutečnosti, že za správnost vyplnění daňového přiznání a správnost výše tvrzené daně odpovídá daňový subjekt.

Žalovaný se vyjadřoval i k odvolací výtce žalobce, která poukazovala na obsah *Pokynů k vyplnění přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013*, které se

nezměnily ani po změně právního názoru finanční správy. Z těchto pokynů podle žalobce vyplývá, že **řádek 37** *Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7* může být vyplněn kladnou i zápornou částkou, tedy kladným (dílčím) základem daně podle § 7 nebo daňovou ztrátou. K této výhradě žalovaný uváděl, že pokyny k vyplnění přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 jsou pouze návodem k vyplnění předmětného tiskopisu daňového přiznání a nenahrazují metodický výklad zákona o daních z příjmů a daňového řádu. Slouží jako pomůcka k vyplnění daňového přiznání a zároveň upozorňují na hlavní zásady, které je potřebné dodržet pro správný výpočet daňové povinnosti. Před vyplněním daňového přiznání je však nutné se důkladně seznámit se zákonnými ustanoveními, která se poplatníka týkají, což je i v pokynech uváděno. Pokud jde o citovaný řádek 37 daňového přiznání, žalovaný konstatoval, že z popisu k tomuto řádku v daňovém přiznání jednoznačně vyplývá, jaká hodnota může být na tomto řádku uvedena, tzn. buď dílčí základ daně, nebo ztráta. Lze souhlasit, že na tomto řádku může být uvedena jak kladná, tak záporná hodnota. V § 16a zák. o daních z příjmů je však jednoznačně stanoveno, že solidární zvýšení daně činí 7% z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 v příslušném zdaňovacím období a 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení. Vykáže-li daňový subjekt v příloze daňového přiznání na řádku 113 ztrátu a tuto přenesse na řádek 37 daňového přiznání, nelze ji v tomto případě považovat za dílčí základ daně jenom proto, že je v pokynech uvedeno v řádku č. 59 „solidární zvýšení daně podle § 16a zákona, tj. 7 % z kladného rozdílu mezi součtem hodnot na řádku 31 a řádku 37 po vynětí a 48násobkem průměrné mzdy. Podle žalovaného nelze proto přisvědčit námitce, že postupoval-li daňový subjekt v souladu s *Pokyny*, nelze mu při dodržování zásady předvídatelnosti správního rozhodování takový postup přičíst k tíži. Správce daně je povinen postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Pro výpočet solidárního zvýšení daně jsou v § 16a zák. o daních z příjmů stanovena jednoznačná kritéria, která nemohou být modifikována prostým návodem k vyplnění daňového přiznání. Ze zásady předvídatelnosti rozhodování správních orgánů plyne požadavek jednotného a racionálního rozhodování. Nepostupoval-li daňový subjekt při výpočtu daně podle předmětného zákona a vypočetl tak daň v nesprávné výši, nelze za porušení zásady předvídatelnosti správního rozhodování považovat případ, kdy správce daně při vyměření této daně aplikuje ustanovení, která vycházejí ze zákona. Z těchto důvodů vyhodnotil žalovaný odvolání žalobce proti vydanému platebnímu výměru správce daně za nedůvodné.

II. Žaloba

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, ve které tvrdil, že předmětem sporu je otázka aplikace zákona o daních z příjmů týkající se solidárního zvýšení daně podle § 16a. Žalovaný na rozdíl od žalobce zastává názor, že při výpočtu solidárního zvýšení daně v případě dosažení ztráty podle § 7, je dílčí základ daně z tohoto zdroje příjmů nulový. Žalobce se naopak domnívá, že se při výpočtu zohlední i daňová ztráta z dílčího základu daně podle § 7.

Žalobce tvrdil, že v § 16a zákona o daních z příjmů se hovoří o dílčím základu daně podle § 7 ZDP, který je samostatně definován v § 7 odst. 3 jako příjmy z tohoto zdroje příjmů snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Pro zjištění základu daně se dále použijí ustanovení § 23 až 33. Toto ustanovení je speciálním ustanovením pro zjištění základu (dílčího základu) daně, v němž je připuštěné dosažení kladného i záporného dílčího základu daně podle § 7, přičemž § 16a žádná omezení při uplatnění daňové ztráty z dílčího základu daně podle § 7 nestanoví. Nelze přitom právě pro speciálnost ustanovení § 7 odst. 3 (ve vazbě pouze na § 23 až 33) použít ustanovení § 5 odst. 1 až 3, protože právě v § 5 odst. 1 se stanoví prioritě řešení zakotveného u jednotlivých zdrojů příjmů, tedy i příjmů podle § 7.

Žalovaný sice ve svém rozhodnutí souhlasí, že ustanovení § 7 odst. 3 ZDP je speciálním ustanovením k § 5 odst. 1 ZDP, ale pouze ve smyslu rozsahu výdajů, které je možné uplatnit k vykázaným příjmům podle § 7 odst. 1 a 2 a cituje pak část ustanovení § 7 odst. 3 ZDP: „...*příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou příjmů uvedených v odstavci 1 písm. d).*“. Žalovaný následně uvádí, že ustanovení § 7 odst. 3 ZDP tedy upravuje pouze rozdílnou konstrukci dílčího základu daně, která se v § 7 týká společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti. Takový výklad ZDP se ovšem jeví jako nelogický, tedy i neudržitelný. Ustanovení § 7 odst. 3 ZDP jednak řeší nejen dílčí základ daně u společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti, ale i obecnou konstrukci dílčího základu daně, kdy se příjmy snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Znění § 7 odst. 3 ZDP však rovněž samo o sobě vymezuje postup při výpočtu dílčího základu daně podle § 7 (příjmy snížené o vyjmenované výdaje, a to bez omezení), tedy může nabývat jak kladného čísla, tak čísla záporného a závěry žalovaného, že ztráta nespadá do dílčího základu daně, se tak jeví jako liché. Preferování ustanovení § 5 odst. 3 ZDP daňovou správou není v tomto kontextu na místě. Toto ustanovení pouze definuje, že při přesahu výdajů nad příjmy podle § 7 je rozdíl ztrátou, tedy v podstatě jen určuje, jaký pojem se pro tento případ bude dále používat. Rozhodující pro žalovaný případ je však vazba § 5 odst. 1 ZDP, kde se obecně definuje základ daně jako kladný rozdíl příjmů a výdajů, pokud však není v § 6 až 10 stanoveno jinak, právě na speciální ustanovení § 7 odst. 3. Z uvedeného je možné uzavřít, že dílčím základem daně podle § 7 je jak kladný rozdíl příjmů a výdajů, tak i rozdíl záporný, tedy daňová ztráta. Proto je výklad žalovaného, kdy daňovou ztrátu podle § 7 transformuje na nulu, nesprávný a odporuje citovaným ustanovením zákona o daních z příjmů.

Žalovaný připouští a tím i potvrzuje námitku daňového subjektu, že v době zpracování daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob dne 5.3.2014 byl v aplikaci EPO Finanční správy nastaven způsob stanovení základu daně pro výpočet solidárního zvýšení daně se zohledněním ztráty podle § 7 a takto zakotvený výpočet nešlo ani nijak obejít. Zároveň však tvrdí, že od 17.2.2014 byla na webových stránkách Finanční správy zveřejněna informace o nemožnosti kompenzace příjmů ze závislé činnosti a ztráty podle § 7. Žalovaný současně namítá, že při správě daní musí správce daně postupovat v souladu s daňovými zákony a proto ani případné chybné nastavení aplikace EPO nemůže daňový subjekt vyvinut z takto chybně stanovené výše daně. Tímto postojem je tak daňovým subjektům pro přímé zpracování daňových přiznání nebo kontrolu jejich správnosti přímo vnucena aplikace EPO, neboť v případě, že podání odporuje jejímu nastavení, nebude možné jej vůbec podat nebo bude podkladem pro zahájení postupu k odstranění pochybností. Pokud však nastavení aplikace EPO daňová správa následně změní, jsou následky takto vzniklých nesrovnalostí přičítány k tíži daňových subjektů. Žalobce tím u žalovaného postrádá sdělení, které variantě se při souběhu dvou výkladů má daňový subjekt přiklonit. Pro daňový subjekt je logické se přiklonit na variantu právního názoru daňové správy

promítajícího se v konstrukci výpočtu solidárního zvýšení daně v aplikaci EPO, kterou spravuje daňová správa. Takto definovaná správní praxe by se pro daňovou správu měla považovat za závaznou, neboť odpovídala liteře zákona nebo minimálně nebyla zákonem jednoznačně vyloučená.

Na podporu svých závěrů žalovaný používá i citaci z důvodové zprávy k zákonu č. 500/2012 Sb., který mimo jiné zavedl solidární zvýšení daně. Navrhovatel zákona v důvodové zprávě uvádí, že *„Daň se bude zvyšovat, pokud v příslušném zdaňovacím období součet příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně ze závislé činnosti a funkčních požitků – tj. příjem hrubý, nikoliv „superhrubá mzda“ a dílčího základu daně z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti – tj. čistý příjem z podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, přesáhne v tomto zdaňovacím období 48 násobek průměrné mzdy podle zákona č. 589/1992 Sb.“*. Žalovaný pak u pojmu „čistý příjem z podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti“ vylučuje ztrátu. K této argumentaci žalobce uváděl, že uvedený právní názor žalovaného neodpovídá realitě. Pojem čistý příjem není v ZDP vůbec definován ani používán a rovněž tak není tento pojem používán ani mezi odbornou veřejností. Nelze jej tedy vykládat jako posvěcení vyloučení užití ztráty při výpočtu solidárního zvýšení daně. Naopak záměr navrhovatele zákona je zjevný z kontextu důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., když tato novela již pro zdaňovací období roku 2014 jednoznačně umožňuje kompenzací dílčího základu daně podle § 6 s dílčím základem daně v podobě ztráty podle § 7.

Důvodová zpráva přitom uvádí: *„... Navrhuje se, aby v případě, kdy na straně poplatníka budou příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona např. činit 2 mil. Kč s tím, že u příjmů ze samostatné činnosti vykáže daňovou ztrátu 1,5 mil. Kč, mohl daňovou ztrátu započíst s příjmy ze závislé činnosti, tj. výsledná částka by činila 0,5 mil. Kč, a z toho důvodu by se na poplatníka solidární zvýšení daně nevztahovalo. Tato úprava reflektuje původní záměr, tj. solidární zvýšení daně u těch poplatníků, jejichž příjmy přesahují zákonem stanovený limit. V případech, kdy dochází ke kombinaci základu daně podle § 6 a daňové ztráty, objektivně poplatník tak vysokých příjmů nedosahuje, a to právě z důvodů nutnosti vykrytí daňové ztráty.“*

Z citace jednoznačně vyplývá, že již od samého počátku zakotvení solidárního zvýšení daně (zdaňovací období roku 2013), bylo úmyslem navrhovatele dílčí základ daně podle § 7 v případě ztráty při výpočtu solidárního zvýšení daně zohlednit. Současně je i logicky vysvětleno, že při daňové ztrátě podle § 7 se musí tato ztráta od příjmů § 6 odečíst, protože poplatník objektivně část příjmů podle § 6 musí vynaložit k vykrytí daňové ztráty. Novelizované znění § 16a doplněné pro užití od zdaňovacího období roku 2014 o odstavec 3 lze tedy z pohledu uvedeného považovat jen za zpřesnění znění § 16a účinného pro zdaňovací období roku 2013.

Obdobně se žalovaný choval i při stanovisku k odvolacímu bodu, který namítal, že v *Pokynech k vyplnění příznán í k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013* byl výpočet solidárního zvýšení daně na ř. 59 odvozován od součtu hodnot na ř. 31 a 37 sníženého o 48násobek průměrné mzdy. Ř. 37 přitom podle *Pokynů* dosahuje kladné i záporné hodnoty, protože se na něj přenesl údaj z ř. 113 Přílohy č. 1 DAP. I v tomto případě žalovaný absurdně tvrdí, že *Pokyny* jsou pouze návodem k vyplnění tiskopisu daňového příznání a nenahrazují metodický výklad ZDP.

Podle žalobce v situaci, kdy i sama daňová správa měnila své výklady, resp. ve stejné době byly současně uplatňovány nejméně dva výklady stejného ustanovení zákona, je namístě aplikace

zásady *in dubio pro libertate*. Je třeba odmítnout, aby se nejasným nebo nejednoznačným ustanovením zákona o daních z příjmů v důsledku přisuzoval význam pro daňový subjekt méně výhodný.

Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby napadené rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně bylo soudem zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení, a aby žalovaný nahradil žalobce náklady řízení ve specifikovaném rozsahu.

III.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě argumentoval zcela shodně jako v přezkoumávaném rozhodnutí a navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými byly výroky rozhodnutí řádně napadeny (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

Předmětem projednávané žaloby byla zákonnost aplikace zák. o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve vazbě na solidární zvýšení této daně podle § 16a. Žalobce tvrdil, že žalovaný u žalobce při výpočtu solidárního zvýšení daně již ve zdaňovacím období 2013 nesprávně nezohlednil daňovou ztrátu z dílčího základu daně podle § 7 cit. zákona.

Pro potřeby posouzení důvodnosti žaloby soud vycházel z obsahu správního spisu, ze kterého bylo zjištěno, že žalobce s použitím aplikace EPO podal dne 17.3.2014 Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013. V tomto daňovém přiznání ve **2. oddílu - Dílčí základ daně, základ daně a ztráta** na řádce 31 uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů v částce 1.796.932,- Kč. Na řádce 37 uvedl dílčí základ daně nebo ztrátu podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 ZDP v hodnotě: -576.621,- Kč. **Ve 4.oddílu – Daň celkem, ztráta** na řádce 59 přiznal daň podle § 16 ZDP ve výši 380.955,- Kč a na řádce 59 solidární zvýšení daně podle § 16a ZDP nevyplnil. Správce daně v rámci vyměření daňové povinnosti na řádce 59 daňového přiznání doplnil solidární zvýšení daně podle § 16a z.d.p. ve výši 38.815,- Kč, čímž na řádce 60 opravil výši daně na částku 419.770,- Kč. V odůvodnění předmětného platebního výměru, pak správce daně uváděl, že žalobce ve svém daňovém přiznání na řádce č. 59 solidární zvýšení daně podle § 16a citovaného zákona neuvedl. Správce daně dále konstatoval, že žalobce v daňovém přiznání uvedl příjmy podle § 6 zák. o daních z příjmů ve výši 1.796.932,- Kč a dílčí základ daně podle § 7 zák. o daních z příjmů ve výši 0,00 Kč, neboť v daňovém přiznání je uvedena ztráta. Správce daně pak vycházel z rozdílu mezi součtem příjmů podle § 6 a dílčím základem daně podle § 7, tj. částkou 1.796.932,- Kč a 48násobkem průměrné mzdy, tj.

částkou 1.242.432,- Kč, což představuje částku 544.500,- Kč. Solidární zvýšení 7% z částky 554.500,- Kč, pak představuje částku 38.815,- Kč.

Při posuzování důvodnosti žalobního tvrzení vycházel soud z ust. § 16a odst. 1 a 2 zák. o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31.12.2014.

Podle § 16a odst. 1 cit. zákona při výpočtu podle § 16 se daň zvýší o solidární zvýšení daně. Podle § 16a odst. 2 cit. zákona solidární zvýšení daně činní 7% z kladného rozdílu mezi:

- a) součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 v příslušném zdaňovacím období a
- b) 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.

Ustanovení § 16a zák. o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. bylo s účinností od 31.12.2014 novelou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. rozšířeno o odstavec třetí, podle kterého, *vykáže-li poplatník u příjmů ze samostatné činnosti daňovou ztrátu, lze o ni pro účel odst. 2 písm. a) cit. zákona snížit příjmy zahrnované do dílčího základu daně podle § 6.*

Při výkladu ust. § 16a zák. o daních z příjmů ve znění účinném k 31.12.2014 žalovaný vycházel z právního názoru, že *dílčí základ daně* musí představovat číslo kladné a pojem *ztráta* představuje číslo záporné. Žalovaný připustil, že ust. § 7 odst. 3 cit. zákona sice jednoznačně neurčuje, že dílčí základ daně musí být kladné hodnoty, ale zdůraznil, že zákonná ustanovení nelze vykládat pouze podle obsahu jejich textu metodou jazykového výkladu, ale je nezbytné tato ustanovení vykládat především podle jejich účelu a smyslu. Ust. § 7 odst. 3 cit. zákona není možné vytrhávat z kontextu ostatních zákonných ustanovení, to konkrétně ust. § 5 odst. 1 a 3 z.d.p. upravujícího základ daně a daňovou ztrátu.

Oproti tomuto právnímu názoru žalovaného žalobce, rovněž vycházejí ze znění ust. § 7 odst. 3 zák. o daních z příjmů, tvrdil, že tímto ustanovením zákonodárce vymezil postup při výpočtu dílčího základu daně podle § 7 zohledněním příjmů snížených o vyjmenované výdaje, ale bez omezení, čímž dílčí základ daně může nabývat jak kladného, tak záporného čísla. Podle žalobce dílčím základem daně podle § 7 je kladný rozdíl příjmů a výdajů, tak i rozdíl záporný, tedy daňová ztráta.

Tento diametrálně odlišný právní názor přivedl žalobce k tomu, že v předmětném daňovém priznání za zdaňovací období 2013 vykázal dílčí základ daně nebo ztrátu z podnikání a z jiné výdělečné činnosti podle § 7 ZDP na řádku 37 hodnotou zápornou – 576.621,- Kč. Oproti tomu správce daně kalkuloval s tím, že tato hodnota dílčího základu daně představuje hodnotu 0,00 Kč. Tento postup správce daně však vyjádřil v odůvodnění předmětného platebního výměru nepřesně, když konstatoval, že žalobce v daňovém priznání uvedl dílčí základ daně podle § 7 zák. o daních z příjmů ve výši 0,00 Kč. Tento údaj však žalobce v daňovém priznání sám neuváděl a jedná se pouze o vyjádření názoru správce daně, jaká hodnota dílčího základu daně podle § 7 ZDP měla být na řádku 37 předmětného daňového priznání uváděna.

Při konstrukci výkladu ust. § 7 zák. o daních z příjmů, kdy žalovaný dospěl k závěru, že dílčí základ daně může představovat pouze kladnou hodnotu a že za dílčí základ daně nelze považovat daňovým subjektem vykázanou ztrátu v hodnotě záporné, vycházel žalovaný z autentického výkladu předmětné normy, který byl prezentován autorem právní normy a byl vyjádřen v důvodové zprávě k zák. č. 500/2012 Sb., kterým do zákona o daních z příjmů byl zaveden institut solidárního zvýšení daně. Oponentní výklad téže normy opíral žalobce o doslovné znění ust. § 7 odst. 3 zák. o daních z příjmů a o další doprovodné argumenty zahrnující též záměr zákonodárce při konstrukci solidárního zvýšení daně z příjmů promítnutý do důvodové zprávy k zák. č. 267/2014 Sb., kterým od 31.12.2014 bylo ust. § 16a odst. 1 a 2 doplněno o odst. 3 umožňující již od zdaňovacího období 2014 zohlednění vykázané ztráty při výpočtu solidárního zvýšení daně.

Protichůdné závěry plynoucí z aplikace ust. § 16a zák. o daních z příjmů v návaznosti na výklad ust. § 7 zák. o daních z příjmů při stanovení dílčího základu daně, soud hodnotí jako existenci dvou výkladů, které se jeví jako možné a srovnatelně přesvědčivé. V této souvislosti soud vycházel z dosavadní rozhodovací praxe správních soudů, Nejvyššího správního soudu a zejména pak soudu Ústavního, ze které vyplývá, že soudní praxe zaznamenává případy, kdy vlivem abstraktnosti právní normy a jazykového vyjádření její dispozice dochází k víceznačností a tím k situaci, kdy je nezbytné se přiklonit k jednomu ze dvou možných výkladů normy. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je pak třeba volit ten, který buď vůbec, nebo co nejméně zasahuje do konkrétního základního práva či svobody. Tento princip *in dubio pro libertate* plyne přímo z ústavního pořádku a je promítnut do čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR nebo do čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod. Na základě této zásady nelze nejasným a nejednoznačným ustanovením zákona přisuzovat význam pro daňový subjekt méně výhodný (dle Nálezu Ústavního soudu z 19.3.2007, sp. zn. I.ÚS 643/06 dostupném na www.nalus.usoud.cz). Ústavní soud dále setrvává na stanovisku, že veřejná moc nemůže využívat nejasnost právní úpravy, kterou sama vyvolala a za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje. Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona, tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobody. V případě vzniklých pochybností je nezbytné postupovat mírněji s aplikací zásady *in dubio pro mitius* (Ústavní soud v Nálezu ze dne 29.11.2007, sp. zn. III.ÚS 319/07 dostupném na www.nalus.usoud.cz). Obdobně Nejvyšší správní soud zastává názor, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti, či nepřesnosti nebo mezery v zákoně, umožňuje vícero srovnatelně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější. Konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné a z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoliv nepřesvědčivé a vedou přitom k odlišným závěrům, je nutno dát z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby a to přes to, že se v daném případě nepochybně jedná o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomických funkcím daně z přidané hodnoty, daňový subjekt neodůvodněně zvýhodňující oproti jiným plátcům DPH (Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16.10.2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006, dostupném na www.nssoud.cz).

Reálnost, přesvědčivost a zejména možnost výkladu hmotných ustanovení zákona o daních z příjmů umožňující solidární zvýšení daně podle § 16a zák. o daních z příjmů, který zastává žalobce dokládá nejen doslovné znění zákona o daních z příjmů ve znění ke 31.12.2014, ale rovněž i postoj samotné Finanční správy ČR, která ještě v průběhu počátku února 2014 nabízela veřejnosti aplikaci EPO s nastavením způsobu stanovení základu daně pro výpočet solidárního zvýšení daně tak, že zohlednění ztráty podle § 7 zák. o daních z příjmů bylo akceptováno. Je přitom notoricky známou skutečností, že aplikace *EPO – elektronická podání pro finanční správu*, je dostupná na daňovém portálu Finanční správy ČR, např. na adrese www.daneelektronicky.cz. Tato aplikace umožňuje činit daňová podání, vyplnit daňové přiznání k dani z příjmů bez chyb i uživatelům, kteří nejsou zvyklí zběžně komunikovat elektronicky. Tato aplikace nabízí rozsáhlé nápovědy, výběry z číselníků, kontroly údajů, včetně spolehlivého průvodce celým daňovým přiznáním (citace údajů publikovaných na webových stránkách 27. února 2014 dostupná na <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-elektronicky/danovy-portal>).

Oproti tomu žalovaným zdůrazňovaný autentický výklad ust. § 7 ZDP pocházející od autora samotné právní normy, vyjádřený v důvodové zprávě k zák. č. 500/2012 Sb., přitom ztrácí na přesvědčivosti při jeho porovnání s obsahem důvodové zprávy k zák. 267/2014 Sb., kterým byl k ust. § 16a doplněn o odst. 3 právě umožňující poplatníkovi v případě, že vykáže u příjmů ze samostatné činnosti ztrátu, zohlednit ji při výpočtu solidárního zvýšení daně. Tato důvodová zpráva tak upřesňuje původní záměr zákonodárce, konstruovat solidární zvýšení daně u těch poplatníků, jejichž příjmy přesahují zákonem nad stanovený limit. V případě, kdy dochází ke kombinaci základu daně, podle § 6 a daňové ztráty, poplatník tak vysokých příjmů nedosahuje a to právě z důvodu nutnosti vykrytí daňové ztráty. I tato argumentace autora právní normy dokládá reálnost a možnost výkladu užitého žalobcem při posuzování zákonných podmínek pro výpočet solidárního zvýšení daně z příjmů.

Soud shledal žalobu důvodnou, neboť rozhodnutí žalovaného trpí nezákonností v důsledku nesprávné aplikace ust. § 16a zák. o daních z příjmů ve znění účinném do 31.12.2012. Soud rozhodnutí žalovaného postupem podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro nezákonnost a ve shodě s § 78 odst. 4 s.ř.s. současně vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a přiznává žalobci, který v řízení dosáhl procesního úspěchu náhradu nákladů řízení. Tato náhrada je představována uhrazeným soudním poplatkem ve výši 3.000,- Kč a zákonnou výší odměny za právní zastoupení podložené vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb ve znění účinném k 1.7.2014. Náhrada nákladů za dva úkony služby právní pomoci zahrnující jeden úkon za přípravu a převzetí zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a/ advokátního tarifu) a jeden úkonem za sepsání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. d/ advokátního tarifu), každý úkon po 3 100,- Kč a dva režijní paušály, každý po 300,- Kč, představuje celkovou částku 9.800,- Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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 nejblíže 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 a 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.

V Plzni dne 31. března 2016

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková