



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Mgr. M. S.**, zastoupená Mgr. Michalem Balcarem, advokátem se sídlem Říční 456/10, Praha 1, proti žalovanému: **Ministerstvo práce a sociálních věcí**, se sídlem Na Poříčním právu 376/1, Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2015, č. j. MPSV-UM/6513/15/9S-KHK, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 5. 2016, č. j. 29 Ad 13/2015 - 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 2. 4. 2015, č. j. 73714/15/NA, Úřad práce České republiky – krajská pobočka v Hradci Králové (dále též „úřad práce“) snížil žalobkyni dávku státní sociální podpory -příspěvek na bydlení z 1.977 Kč na 829 Kč měsíčně ode dne 1. 1. 2015 do 30. 6. 2015, přičemž pro každé kalendářní čtvrtletí je nutno doložit příjmy společně posuzovaných osob a náklady na bydlení. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl v záhlaví popsáním rozhodnutím a potvrdil rozhodnutí prvostupňového správního orgánu.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který ji napadeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, kterou opírá o § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem. Podle ní jsou, navzdory jí známé výkladové praxi správních orgánů, výdaje vynaložené zaměstnancem na dopravu z místa bydliště do místa výkonu práce výdaji vynaloženými na dosažení příjmů ze závislé činnosti. Pokud zákon umožňuje, aby si tyto náklady na dopravu odečítaly osoby samostatně výdělečně činné, musí být totéž možné v případě osob, které pobírají příjmy ze závislé činnosti.

[4] Pokud by se vycházelo z předpokladu, že pojem „výdaje vynaložené na dosažení příjmů“ obsažený v § 5 zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře (dále jen „zákon o státní sociální podpoře“) nemá být vykládán za užití zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), lze uzavřít, že § 5 odst. 1 písm. a) zákona o státní sociální podpoře nečiní rozdíl mezi výdaji na dosažení příjmů ze závislé činnosti a výdaji na dosažení příjmů ze samostatně výdělečné činnosti. Pokud by měl tento pojem být vykládán za použití zákona o daních z příjmů, je třeba zkoumat, zda jsou výdaje na cestu mezi místem bydliště a místem ekonomické činnosti uvedeny v demonstrativním výčtu obsaženém v § 24 či v § 25 zákona o daních z příjmů. Tyto výdaje zde uvedeny nejsou, stěžovatelka však má za to, že je lze podřadit pod běžně se vyskytující výdaje, na které pamatuje § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka si je vědoma praxe správních orgánů, včetně daňových, které od příjmů ze samostatně výdělečné činnosti odečítají náklady na dopravu z místa bydliště do místa ekonomické činnosti a od příjmů ze závislé činnosti nikoliv. Opora v zákoně však pro takový rozdílný přístup neexistuje a ten je tak v rozporu s § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“) a § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[5] Stěžovatelka dále namítá, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 6. 2002, sp. zn. 38 Ca 292/2001, na který v napadeném rozsudku odkázal krajský soud, posuzoval otázku, zda si může zaměstnavatel od svých příjmů odečíst náklady na zajištění dopravy svých zaměstnanců z jejich místa bydliště na jejich pracoviště. Došel-li soud k závěru, že zaměstnavatel si tyto náklady odečíst nemůže, neznamená to, že by si je pro daňové účely nemohli odečíst od svých příjmů zaměstnanci, ba právě naopak. Citovaný judikát tak nemá s projednávanou věcí mnoho společného. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 12. 2002, sp. zn. 15 Ca 226/2001, se týká výdajů na pracovní cesty podle tehdy účinného § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů; o pracovní cestě však nelze hovořit v případě dopravy z místa bydliště do místa ekonomické činnosti. Stěžovatelka dovozuje, že § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů nezakládá právo osob samostatně výdělečně činných odečíst při výpočtu daně od příjmu výdaje na dopravu z místa bydliště do místa jejich ekonomické činnosti. Toto právo lze totiž dovodit ze samotné povahy demonstrativního výčtu v § 24 zákona o daních z příjmů, a to jak u osob samostatně výdělečně činných, tak u osob pobírajících příjem ze závislé činnosti.

[6] Vzhledem ke shora popsaným důvodům stěžovatelka navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný Nejvyššímu správnímu soudu sdělil, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Definice příjmu v § 5 zákona o státní sociální podpoře je provázána s úpravou dle zákona o daních z příjmů. Pokud zde není jednoznačně uvedeno, co se rozumí výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů, má žalovaný za to, že je třeba použít příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů. Pak je nutno konstatovat, že výdaje zaměstnance na cestu do zaměstnání a zpět nejsou daňově uznatelným výdajem, neboť jde o výdaj soukromého charakteru. Tento výklad je aplikován jednotně jak v oblasti daňového práva, tak v oblasti státní sociální podpory.

[8] Žalovaný dále poukázal na § 68 odst. 3 písm. a) zákona o státní sociální podpoře, podle kterého se příjem ze závislé činnosti ve smyslu § 5 odst. 1 písm. a) bod 1. tohoto zákona prokazuje potvrzením, nikoli prohlášením. Při stanovení výše dávky se příjem potvrzený zaměstnavatelem v dokladu o výši příjmu již nepřepočítává. Část věty § 5 odst. 1 písm. a) zákona o státní sociální podpoře začínající „a to po odpočtu výdajů vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení, (...)“ logicky navazuje na vymezení příjmů v bodech 1. - 4. a je tedy obsahově zahrnuto v potvrzení zaměstnavatele. Zákon o státní sociální podpoře nepředpokládá prokázání dalších výdajů prohlášením. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

III.a) Shrnutí předchozích řízení

[11] Nejvyšší správní soud z předloženého správního a soudního spisu zjistil následující skutečnosti. Dne 6. 11. 2014 podala stěžovatelka žádost o příspěvek na bydlení. Rozhodnutím ze dne 9. 12. 2014, č. j. 263652/14/NA, úřad práce rozhodl o poskytnutí příspěvku na bydlení ve výši 1.977 Kč měsíčně od 1. 10. 2014 do 30. 6. 2015, přičemž pro každé kalendářní čtvrtletí je nutno doložit příjmy společně posuzovaných osob a náklady na bydlení. V návaznosti na toto rozhodnutí proto stěžovatelka dne 26. 1. 2015 zaslala úřadu práce „Ohlášení změn ve skutečnostech rozhodných pro výši příspěvku na bydlení“, jehož přílohu mimo jiné tvořil Doklad o výši příjmu manžela stěžovatelky vydaný jeho zaměstnavatelem – Městem Trutnov za 4. čtvrtletí roku 2014 (příjem ve výši 75.977 Kč) a Prohlášení o výdajích na dosažení příjmů ze závislé činnosti, ve kterém manžel stěžovatelky prohlásil, že tyto výdaje ve 4. kalendářním čtvrtletí roku 2014 dosáhly výše 5.328 Kč. K tomuto prohlášení přiložil kopie 96 jednoduchých jízdenek na vlak Náchod – Trutnov, Trutnov - Náchod (každá za 50 Kč) a jednu týdenní jízdenku Náchod – Trutnov za 528 Kč. Úřad práce následně dne 2. 4. 2015 vydal rozhodnutí č. j. 73714/15/NA, kterým rozhodl o snížení výše příspěvku na bydlení na 829 Kč měsíčně ode dne 1. 1. 2015 do 30. 6. 2015, přičemž pro každé kalendářní čtvrtletí je nutno doložit příjmy společně posuzovaných osob a náklady na bydlení.

[12] V odůvodnění svého rozhodnutí úřad práce uvedl, že zákon o státní sociální podpoře ukládá povinnost pokládat za rozhodný příjem pro účely stanovení nároku na dávku státní sociální podpory tzv. čistý příjem. V § 5 tohoto zákona je uvedeno, co lze z těchto příjmů odpočítat a jiné částky příjmů započitatelných pro účely státní sociální podpory tak odečíst nelze. Úřad práce proto výdaje na dopravu do zaměstnání ve výši 5.328 Kč při posouzení rozhodných příjmů pro posuzování dávek státní sociální podpory nezohlednil a stanovil výši příspěvku na bydlení tak, jak je výše uvedeno. Nutno též dodat, že úřad práce výdaje stěžovatelčina manžela na dopravu do zaměstnání (dokládané jízdenkami na vlak) odmítl zohlednit též v prvním rozhodnutí ve věci stěžovatelky ze dne 9. 12. 2014.

[13] Proti rozhodnutí o snížení dávky státní sociální podpory podala stěžovatelka odvolání, ve kterém namítala, že úřad práce nesprávně postupoval při výpočtu rozhodného příjmu rodiny, neboť od doloženého příjmu manžela stěžovatelky neodpočítal výdaje na dosažení uvedeného příjmu spočívající v jízdě do zaměstnání a zpět. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání potvrdil názor úřadu práce, že jiné částky, než jsou uvedené v § 5 zákona o státní sociální podpoře, od příjmů pro účely stanovení rozhodného příjmu odečíst nelze. Zákon v § 68 jednoznačně vymezuje způsob, jakým se jednotlivé příjmy prokazují – v případě příjmu zaměstnance, u kterého je rozhodným obdobím kalendářní čtvrtletí, se za takový doklad považuje potvrzení (§ 68 odst. 3 písm. a) ve spojení s § 5 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o státní sociální podpoře). Výdaje na cestu do zaměstnání a zpět jsou soukromým výdajem zaměstnance a je na vůli zaměstnavatele, zda smluvně upraví poskytování úhrad jízdného.

[14] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatelka namítala, že výše příspěvku na bydlení byla vypočtena nesprávně, neboť úřad práce opomenul v rozporu se zákonem od příjmů ze závislé činnosti provést odpočet výdajů vynaložených na dosažení těchto příjmů, tedy odpočet uplatňovaného a prokazaného jízdného. Krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že u tzv. testované dávky, příspěvku na bydlení, není možné její výši vázat na náklady soukromého charakteru. Soud současně odkázal na svá předchozí rozhodnutí ve věcech žalobkyně.

III.b) Vypořádání kasačních námitek

[15] Jak vyplývá ze shora uvedeného, v nyní projednávané věci je sporná toliko jedna otázka, a to zda od příjmu vymezeného v § 5 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o státní sociální podpoře, jehož výše byla doložena potvrzením od zaměstnavatele ve smyslu § 68 odst. 3 písm. a) téhož zákona, lze dále odpočíst další výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, v tomto konkrétním případě pak výdaj na dopravu z místa bydliště zaměstnance do místa výkonu zaměstnání, a teprve takový příjem má být považován za příjem pro účely stanovení příjmu rozhodného pro přiznání dávky státní sociální podpory.

[16] Podle § 5 odst. 1 písm. a) se za příjem pro účely stanovení rozhodného příjmu považují

a) z příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny, tyto příjmy:

1. příjmy ze závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, s výjimkou částky, která se považuje za příjem z důvodu bezplatného používání motorového vozidla pro služební účely podle zákona o daních z příjmů a s výjimkou částky odpovídající příjmu, kterého dosáhlo nezaopatřené dítě za měsíce červenec a srpen, a to v rozsahu stanoveném v odstavci 8,

2. příjmy ze samostatné činnosti podle zákona o daních z příjmů, a jde-li o uvedené příjmy podléhající dani z příjmů stanovené paušální částkou, předpokládaný příjem, nejméně však částka stanovená v odstavci 7; pokud podnikání nebo jinou výdělečnou činnost vykonávalo nezaopatřené dítě v měsících červenci a srpnu, nepovažuje se za příjem částka ve výši a za podmínek stanovených v odstavci 8,

3. příjmy z nájmu podle zákona o daních z příjmů,

4. ostatní příjmy podle zákona o daních z příjmů, s výjimkou výher v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách a výher z reklamních soutěží a slosování, cen z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a cen ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže, nebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže anebo příjmu z jednorázové náhrady práv s povahou opakovaného plnění na základě ujednání mezi poškozeným a pojistitelem,

a to po odpočtu výdajů vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení, přičemž jde-li o příjmy podléhající dani z příjmů stanovenou paušální částkou, považují se za výdaje vynaložené na jeho dosažení, zajištění a udržení předpokládané výdaje, po odpočtu dalších výdajů, odpočítávaných z takových příjmů podle zákona o daních z příjmů, po odpočtu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, pokud nebyly pojistné a příspěvek zahrnuty do těchto výdajů, a po odpočtu daně z příjmů připadající na tyto příjmy.

[17] Podle § 68 odst. 3 písm. a) zákona o státní sociální podpoře, je-li rozhodným obdobím, za které se zjišťuje rozhodný příjem, kalendářní čtvrtletí (jak tomu bylo v případě stěžovatelky), považuje se za doklad, kterým se prokazují příjmy uvedené v § 5 odst. 1 písm. a) č. 1, potvrzení.

[18] V první řadě je třeba uvést (a v tomto se kasační soud shoduje se žalovaným, krajským soudem i stěžovatelkou), že § 5 odst. 1 zákona o státní sociální podpoře a pojmy v něm obsažené je nutno vykládat souladně se zákonem o daních z příjmů. Alternativní argumentaci stěžovatelky o autonomním výkladu pojmu „výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů“ nelze přijmout, neboť sám zákon o státní sociální podpoře v dotčeném § 5 na zákon o daních z příjmů několikrát odkazuje a používá jeho právní pojmy (příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů apod.). Těžko si lze představit takovou interpretaci, kdy by tyto totožně nazvané právní instituty byly vykládány odlišně v rámci zákona o státní sociální podpoře a v rámci zákona o daních z příjmů. Takový přístup by byl zcela v rozporu s principem jednoty právního řádu a právní jistoty.

[19] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že na „výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů“ obsažené v § 5 odst. 1 písm. a) zákona o státní sociální podpoře je třeba nahlížet stejně jako na výdaje totožně označené v zákoně o daních z příjmů. Stěžovatelka v průběhu celého řízení namítá, že výdaje na cestu do zaměstnání jejího manžela měly být odpočteny od příjmu ze závislé činnosti; že tedy s těmito výdaji měly správní orgány (a krajský soud) nakládat jako s výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[20] Tato argumentace je nesprávná, neboť § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze v případě příjmů ze závislé činnosti aplikovat.

[21] Zákon o státní sociální podpoře v § 5 odst. 1 konstruuje příjem pro účely stanovení rozhodného příjmu stejně, jako je konstruován základ daně v zákoně o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 1 a 2 uvádí, jaké výdaje (náklady) je možno uplatnit oproti příjmům. Toto ustanovení je nutno vidět v těsné spojitosti s § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak. Právě pro případ příjmů ze závislé činnosti stanoví § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů odlišný způsob stanovení základu daně [jde o stanovení tzv. super hrubé mzdy - základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel (...)]. Zákon tedy při stanovení základu (dílčího základu) daně u příjmů ze závislé činnosti nepočítá s možností odečítání výdajů od příjmů. Naopak § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů uvádí, že základem daně (dílčím základem daně) z příjmů ze samostatné činnosti jsou příjmy uvedené v odstavcích 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odstavci 6. Tyto příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou příjmů uvedených v odstavci 1 písm. d). Pro zjištění základu daně (dílčího základu daně) se použijí ustanovení § 23 až 33. Na tomto místě tedy zákon odkazuje mj. i na svůj § 24, který se však zjevně dotýká pouze výdajů uplatnitelných oproti příjmům ze samostatné činnosti (případně příjmům z nájmu dle § 9 a ostatním příjmům dle § 10 zákona o daních z příjmů) a nikoli příjmů z činnosti závislé. Argument stěžovatelky, že v jejím případě bylo nutno aplikovat právě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, proto není správný.

[22] Obdobný závěr vyplývá též z judikatury [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2009, č. j. 5 Afs 108/2008 – 48, podle kterého „skupina osob s příjmy z podnikání a jiných samostatně výdělečných činností (terminologií nyní účinného zákona o daních z příjmů „s příjmy ze samostatné činnosti“, pozn. soudu) má ve srovnání se zaměstnanci oprávnění odečítat od základu daně za podmínek stanovených v ustanovení § 24 výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, odečítat od základu daně daňovou ztrátu (§ 34) stejně jako stanovit daň za splnění zákonných podmínek paušální částkou]. Podpořit jej lze též závěry z odborné literatury (srov. např. Pelc, V. Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 152 – zde v komentáři k § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů autor uvádí, že u příjmů ze závislé činnosti „poplatníci nemají možnost daňových výdajů jako poplatníci s příjmy charakterizovanými v § 7-10).

[23] Uvedenou argumentaci doplňuje samotné znění § 5 odst. 1 písm. a) zákona o státní sociální podpoře, který v bodech 1. – 4. vyjmenovává příjmy pro účely stanovení rozhodného příjmu. Ty však do stanovování rozhodného příjmu nevstupují ve své hrubé podobě, ale až po odečtení výdajů uvedených v poslední části tohoto ustanovení, tedy výdajů na jejich dosažení, zajištění a udržení, předpokládaných výdajů (v případě příjmů zdaňovaných paušální částkou), další výdaje podle zákona o daních z příjmů, pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na veřejné zdravotní pojištění a daně z příjmů. Z jazykového výkladu uvedeného ustanovení lze tedy

jasně dovodit, že příjmy vyjmenované v bodech 1. – 4. dotčeného ustanovení jsou prokazovány již po odečtení všech výše vyjmenovaných položek; alinea § 5 odst. 1 písm. a) tedy popisuje určitou „kvalitu“ příjmů uvedených v tomto ustanovení.

[24] Příjmy ze závislé činnosti jsou pak pro účely stanovení rozhodného příjmu prokazovány předložením potvrzení o výši příjmu od zaměstnavatele osoby vykonávající závislou činnost (§ 68 zákona o státní sociální podpoře). V tomto potvrzení je uvedena výše příjmů, ale to již po odpočtu shora popsaných pojistných a příspěvků a daně z příjmů; jde tedy již o tzv. „čistý“ příjem, u něhož již zaměstnanec po předložení potvrzení neprovádí žádné další odpočty, neboť ty už byly provedeny zaměstnavatelem a nadto jakékoli další změny v tomto „čistém“ příjmu by měly dopady na výši již zaplacených pojistných, příspěvků a daní. I z tohoto důvodu proto soud nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že od výše příjmu ze závislé činnosti prokázané potvrzením zaměstnavatele je možno dále odpočítávat výdaje na cestu zaměstnance do místa výkonu zaměstnání.

[25] Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že není důvodné činit rozdíly u možnosti odpočtu výdajů na cestu do zaměstnání v případě osob vykonávajících závislou činnost a osob samostatně výdělečně činných. Správní orgány, potažmo orgány finanční správy musí postupovat tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (stěžovatelka zde odkazuje na § 2 odst. 4 správního řádu, § 8 odst. 2 daňového řádu a čl. 4 odst. 3 a odst. 4 Listiny základních práv a svobod). Nejvyšší správní soud se s těmito závěry stěžovatelky ztotožňuje, avšak má za to, že v případě odpočtu výdajů na cestu z místa bydliště do místa výkonu zaměstnání, resp. místa, kde je vykonávána podnikatelská činnost, není mezi zaměstnanci a osobami samostatně výdělečně činnými žádný rozdíl. Jak zaměstnanci, tak osoby samostatně výdělečně činné si nemohou od svých příjmů náklady na tuto cestu odpočítávat.

[26] Stěžovatelka poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 12. 2002, sp. zn. 15 Ca 226/2001, podle něž zákon o daních z příjmů neumožňuje od příjmů fyzických osob ze závislé činnosti odečítat výdaje na jízdné do místa pracoviště; naopak toto oprávnění zákon přiznává osobám, které tyto výdaje vynaloží na dosažení, zajištění a udržení příjmů ze samostatné činnosti. Tento závěr Krajského soudu v Ústí nad Labem však není správný, neboť, jak konstatuje i sama stěžovatelka, vycházel z § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů, který se ovšem netýká každodenní cesty do a z místa výkonu práce, ale pracovních cest, tedy časově omezeného vyslání k výkonu práce mimo místo výkonu práce. Co se týče nákladů na pracovní cesty, ty skutečně mohou v případě osob samostatně výdělečně činných vystupovat jako daňově účinný výdaj, u výdajů na každodenní dojíždění do místa výkonu práce to neplatí. Tyto náklady nelze pod § 24 odst. 2 písm. k) podřadit a nespádají ani pod pojem výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jde o soukromé výdaje, které nesouvisí s výkonem práce a nemají přímou souvislost s příjmy ze samostatné činnosti. Na rozdíl od shora zmíněných výdajů na pracovní cesty jde totiž o výdaj vynaložený mimo výkon podnikatelské (samostatné) činnosti, *de facto* před nebo po jejím zahájení a není u něj proto možno shledat naplnění jednoho ze základních definičních znaků „výdaje snižujícího daňový základ“, tedy souvislost se získáním zdanitelných příjmů. Je věcí každého zaměstnance i osoby samostatně výdělečně činné, jakým způsobem si zajišťují dopravu do zaměstnání (místa výkonu práce), tedy své osobní záležitosti před a po výkonu práce (samostatné činnosti).

Závěr, že výdaje na jízdné zaměstnanců do místa výkonu práce (výdaje na kupony MHD) nemůže podnikající fyzická osoba uplatnit jako daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá též z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. 7 Afs 20/2005 – 97. Byť se zde jednalo o daňovou povinnost fyzické osoby jako zaměstnavatele a výdajů na jízdné jejích zaměstnanců do místa výkonu práce, lze závěry soudu učiněné ve vztahu k povaze výdajů na jízdné do práce vztáhnout též na tyto výdaje, které vynaloží na svou cestu přímo tato fyzická osoba, neboť svou povahou jde z daňového hlediska stále o stejný typ výdajů.

[27] K otázce výdajů na jízdné do zaměstnání v souvislosti s poskytováním příspěvku na bydlení Nejvyšší správní soud ještě doplňuje následující: Podle § 1 zákona o státní sociální podpoře se státní sociální podpora ve stanovených případech poskytuje v závislosti na výši příjmu (jde tedy o tzv. testované dávky), což je i případ příspěvku na bydlení. Stanovení podmínek pro splnění nároku pro poskytnutí státní dávky a její výše je plně v rukou zákonodárce, nikoliv moci soudní. Je na vůli zákonodárce, jakým způsobem stanoví rozsah a vymezí podmínky státní sociální podpory. Výše příjmu žadatele je zde legitimním kritériem, jímž je stanoven okruh osob splňujících podmínky nároku na tuto dávku. Příspěvek na bydlení je dávkou, jejímž účelem je poskytnout rodinám finanční pomoc na úhradu nákladů na bydlení (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2008, č. j. 4 Ads 72/2008 – 78). Právě náklady na bydlení jsou porovnávány s rozhodným příjmem rodiny (vynásobeným koeficientem 0,3, resp. 0,35 pro Prahu). Zákonodárce stanovil princip výpočtu dávky tak, že nedoplácí příjemcům dávky celý rozdíl mezi částkou skutečných nákladů na bydlení a výše uvedenou poměrnou částí rozhodného příjmu rodiny, nýbrž pracuje s tzv. normativními náklady na bydlení (náklady stanovené tabulkově v závislosti na různých kritériích).

[28] Přistoupil-li by soud na argumentaci stěžovatelky a přikázal-li by kromě nákladů na bydlení správnímu orgánu zohledňovat i další soukromé výdaje rodiny (zde výdaje na cestu do zaměstnání manžela stěžovatelky), jednal by v rozporu s účelem zákona o státní sociální podpoře, neboť by prostřednictvím příspěvku na bydlení docházelo k pokrytí výdajů na jízdné, ačkoli zákon řeší přiznáním této dávky situaci rodin, které vynakládají na úhradu nákladů na bydlení více než 30% (35%) svého rozhodného příjmu. I z tohoto důvodu je argumentace stěžovatelky nepřipadná. Závěr, že celková majetková situace žadatele o dávku není pro účely státní sociální podpory rozhodující, vyplývá též z odborné literatury (srov. např. *Tröster, P. a kol.* Právo sociálního zabezpečení. 6. podstatně přepracované a aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 185). V této souvislosti je nutno zdůraznit, že, ačkoli v případě příspěvku na bydlení toto zákon zapovídá, další výdaje rodiny mohou být předmětem zájmu správních orgánů například v případě dávek pomoci v hmotné nouzi, u nichž příslušné orgány hodnotí „celkové majetkové a sociální poměry“ (srov. § 2 a § 15 zákona č. 111/2006 Sb., o pomoci v hmotné nouzi) žadatelů, a zde by částka výdajů na cestu do zaměstnání mohla být zohledněna, neboť ovlivňuje celkovou majetkovou situaci žadatele. Obdobně postupují i soudy v případě zjišťování majetkových poměrů pro osvobození od soudních poplatků (srov. § 36 odst. 3 s. ř. s., § 30 odst. 1 a 2, § 130 odst. 1 o. s. ř.). Ochrana sociálního statusu při takovém zhoršení majetkových poměrů rodiny, které by vedlo k hmotné nouzi, je tedy zajištěna prostřednictvím jiných dávek.

[29] Vzhledem ke shora uvedenému lze tedy uzavřít, že v případě příjmů uvedených v § 5 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o státní sociální podpoře jde o příjmy ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů, tedy o příjmy ze závislé činnosti. Od takových příjmů nelze odpočítávat výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení, neboť takový postup zákon o daních z příjmů neumožňuje. Příjem rozhodný pro přiznání dávky státní sociální podpory ve smyslu § 5 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o státní sociální podpoře prokázaný potvrzením o výši příjmu od zaměstnavatele podle § 68 odst. 3 písm. a) tohoto zákona je tedy příjmem, jehož výše již není dále nijak upravována (pomocí odpočtů výdajů). Část § 5 odst. 1 písm. a) zákona o státní sociální podpoře začínající „a to po odpočtu výdajů vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení, (...)“ až do konce písmene a) tohoto odstavce je proto nutno vykládat tak, že se jedná o upřesnění kvality příjmů uvedených v bodech 1. – 4. tohoto ustanovení, tedy že jde o příjmy, které jsou již od zde uvedených výdajů, pojistných, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a daně z příjmů „očistěny“. Výše příjmu, která je následně uvedena v potvrzení či prohlášení podle § 68 zákona o státní sociální podpoře je pak výší konečnou.

[30] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal důvodnou námitku nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení. Byť mohl krajský soud v odůvodnění svého rozsudku přinést propracovanější argumentaci, nespokojit se toliko se stručnými odkazy na závěry obsažené v rozsudcích téhož soudu v jiných, byť obdobných věcech stěžovatelky a zabývat se podrobněji (ne)možností aplikace § 24 zákona o daních z příjmů na případ stěžovatelky, jeho závěr o tom, že žalovaný nepochybil, pokud náklady na dopravu manžela stěžovatelky do zaměstnání ve výši 5.328 Kč jako odpočitatelný výdaj nezohlednil, považuje Nejvyšší správní soud za správný.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[31] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž kasační soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl podle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. kasační stížnost jako nedůvodnou.

[32] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu jejich náhradu soud nepřiznal.

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

V Brně dne 14. června 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu