



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **Ing. M. K.**, zast. Ing. Michalem Štěpánkem, daňovým poradcem, se sídlem Rudolfovská 202/88, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2016, č. j. 57 Af 3/2015 – 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 12. 2014, č. j. 33511/14/5200-10423-708571, zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 13. 6. 2014, č. j. 1271270/14/2305-05300-400479, který postupem podle § 147 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“), 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.

[2] Krajský soud v Plzni na podkladě žaloby podané žalobcem rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Předmětem sporu byla otázka, zda je při výpočtu solidárního zvýšení daně podle § 16a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) možné daňovou ztrátu vzniklou při výkonu samostatné činnosti považovat za dílčí základ daně podle § 7 odst. 3 ZDP. Žalobce namítal, že ustanovení § 7 odst. 3 ZDP je zvláštním ustanovením ve vztahu ke zjištění základu daně, v němž je přípustné dosažení jak kladného, tak záporného dílčího základu daně. V době zpracování daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob dne 5. 3. 2014 byl navíc v aplikaci Elektronická podání pro finanční správu („EPO“) nastaven způsob stanovení základu daně pro výpočet solidárního zvýšení daně se zohledněním ztráty podle § 7 a takto zakotvený výpočet nešlo ani nijak obejít. Žalobce svůj závěr podpořil také citací důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., který možnost uplatnění ztráty ze samostatné činnosti proti příjmům ze závislé činnosti ve vztahu k výpočtu výše solidárního zdanění do ZDP výslovně včlenil. Podle důvodové zprávy měla tato novela reflektovat původní záměr zákonodárce.

[3] Krajský soud shledal, že při výkladu ustanovení § 16a ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 žalovaný vycházel z právního názoru, podle něhož dílčí základ daně musí představovat číslo kladné a pojem ztráta číslo záporné. Žalovaný připustil, že ustanovení § 7 odst. 3 ZDP sice jednoznačně nestanoví, 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. Ustanovení § 7 odst. 3 ZDP není možné vytrhávat z kontextu ostatních zákonných ustanovení, a to konkrétně § 5 odst. 1 a 3 ZDP upravujícího základ daně a daňovou ztrátu. Žalobce oproti tomuto právnímu názoru, rovněž vycházející ze znění § 7 odst. 3 ZDP, 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.

[4] Podle krajského soudu se v posuzovaném případě jednalo o střet dvou výkladů, které se jeví jako možné a srovnatelně přesvědčivé. S ohledem na zásady *in dubio pro libertate* a *in dubio pro mitius* se krajský soud přiklonil k výkladu zastávanému žalobcem, jelikož 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. Krajský soud proto rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení, neboť rozhodnutí žalovaného trpí nezákonností v důsledku nesprávné aplikace ustanovení § 16a ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[5] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) proti rozsudku krajského soudu brojí kasační stížností, v níž namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[6] Stěžovatel rozporuje závěr krajského soudu, podle něhož jsou výklady zastávané stěžovatelem a žalobcem srovnatelně přesvědčivé. Podle stěžovatele je s přihlédnutím k ustanovením § 5 odst. 1 a 3 ZDP a § 7 odst. 3 ZDP zřejmé, že pro účely výpočtu solidárního zvýšení daně nemůže být za dílčí základ daně podle § 7 ZDP považována daňová ztráta.

[7] Podle § 5 odst. 1 ZDP je základem daně z příjmů fyzických osob částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi této daně ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až § 10 ZDP není stanoveno jinak. V § 5 odst. 2 ZDP je pak uvedeno, že u poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až § 10 ZDP, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s použitím ustanovení § 5 odst. 1 ZDP. Na základě § 5 odst. 3 ZDP dále platí, že pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy uvedené v § 7 a § 9 ZDP, je rozdíl ztrátou. O daňovou ztrátu upravenou podle § 23 ZDP se sníží úhrn dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až § 10 ZDP s použitím § 5 odst. 1 ZDP. Z výše uvedeného je podle stěžovatele zřejmé, že ZDP striktně odlišuje pojem „základ daně“ (resp. „dílčí základ daně“) od pojmu „daňová ztráta“, přičemž pojem „základ daně“ a „dílčí základ daně“ představují číslo kladné, zatímco pojem „daňová ztráta“ představuje číslo záporné.

[8] Ustanovení § 7 odst. 3 ZDP potom uvádí, že základem daně (dílčím základem daně) 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), přičemž pro zjištění dílčího základu daně se použijí ustanovení § 23 až § 33 ZDP. Ustanovení § 7 odst. 3 ZDP tedy je speciálním ustanovením k § 5 odst. 1 ZDP, nikoliv však v tom smyslu, že by dílčí základ daně mohl nabývat záporné hodnoty. Ustanovení § 7 odst. 3 ZDP pouze upřesňuje dílčí základ daně tím, že omezuje rozsah výdajů, které je možno uplatnit k vykázaným příjmům dle § 7 odst. 1 a 2 ZDP. Přestože tedy § 7 odst. 3 ZDP výslovně neuvádí, že dílčí základ daně musí být kladné číslo, je nutné s přihlédnutím k § 5 odst. 1 a 3 ZDP dospět k závěru, že dílčí základ daně dle § 7 ZDP představuje kladnou hodnotu. Z uvedených důvodů nebylo možné za dílčí základ daně považovat účastníkem řízení vykázanou ztrátu.

[9] Pokud jde o aplikaci EPO, jedná se dle stěžovatele pouze o pomůcku pro vyplnění daňového přiznání, která nemůže zbavit daňový subjekt odpovědnosti za vyčíslení daně podle § 135 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že žalobce jakožto daňový subjekt byl schopný v aplikaci EPO vyplnit daňové přiznání tak, že údaje, které uvedl na jednotlivých řádcích daňového přiznání, mu umožnily při výpočtu solidárního zvýšení daně z příjmů fyzických osob zohlednit jeho daňovou ztrátu, nesvědčí o zákonnosti jeho postupu. Stran aplikace ustanovení § 16a ZDP za zdaňovací období 2013 zveřejnila Finanční správa České republiky na svých internetových stránkách dne 17. 2. 2014 článek, který informoval o nemožnosti kompenzace příjmů ze závislé činnosti a ztráty z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

[10] Stěžovatel dále uvádí, že novelizace ustanovení § 16a ZDP s účinností od 1. 1. 2015, která kompenzaci ztráty z podnikání umožňuje, je pro posuzovanou věc irelevantní, jelikož v rozhodné době toto pravidlo zákonná úprava neobsahovala. Na tom nic nemění ani fakt, že důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb. uvádí, že novelizace reflektuje původní záměr zákonodárce. Zcela nová úprava nemůže být vnímána jako zpřesnění dosavadního pravidla, jelikož ZDP obsahuje jednoznačnou definici pojmů „dílčí základ daně“ a „daňová ztráta“, které jsou neslučitelné s výkladem zastávaným stěžovatelem a krajským soudem. Ze všech výše uvedených důvodů tedy stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatel v kasační stížnosti pouze opakuje argumenty prezentované v řízení před krajským soudem. Výklad zákona podle žalobce nemůže vést k absurdním závěrům, které dovozuje stěžovatel. Pokud by nebylo možné kompenzovat příjmy ze závislé činnosti ztrátou z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, vedlo by to k situacím, kdy by i při nulových výsledných příjmech v důsledku ztráty z podnikání byl daňový subjekt nucen uplatnit solidární zvýšení daně. Žalobce dále odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 500/2012 Sb., kterým bylo solidární zdanění do ZDP zavedeno, podle níž jsou předmětem solidárního zvýšení daně „nadlimitní příjmy“ ze závislé činnosti a funkčních požitků a z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Podle žalobce je zřejmé, že „nadlimitními příjmy“ se rozumí přesah úhrnu příjmů ze závislé činnosti a z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti přes stanovenou hranici.

[12] Žalobce odmítá také přenesení veškeré odpovědnosti za vyplnění daňového přiznání na daňový subjekt v situaci, kdy v aplikaci EPO v době vyplnění sporného daňového přiznání Finanční správa České republiky na svých internetových stránkách vybízela k použití této aplikace jako pomůcky k řádnému vyplnění daňového přiznání. Nakonec žalobce opětovně odkazuje na novelizaci § 16a ZDP, umožňující započtení ztráty ze samostatné činnosti proti příjmům ze závislé činnosti, která podle důvodové zprávy odráží původní záměr zákonodárce. Žalobce tedy navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen zaměstnancem s právníkem vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Pro posouzení věci byla rozhodující otázka, zda ustanovení § 16a odst. 2 písm. a) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 bylo možné vykládat takovým způsobem, který by umožnil daňovému subjektu při určení výše solidárního zvýšení daně snížit příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP o daňovou ztrátu ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP. Stěžovatel namítá, že pojem „dílčí základ daně“ užitý v ustanovení § 16a odst. 2 písm. a)

pokračování

s ohledem na systematiku ZDP nemůže vyjadřovat zápornou hodnotu, jelikož pro tento stav používá zákon pojem „ztráta“. Z ustanovení § 16a odst. 2 písm. a) ZDP tedy nelze dovozovat možnost snížit pro účely stanovení výše solidárního zvýšení daně příjmy ze závislé činnosti o ztrátu vzniklou ze samostatné činnosti.

[16] Podle § 5 odst. 1 ZDP 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.“* Ustanovení § 7 odst. 3 ZDP potom stanoví, že: *„Základem daně (dílčím základem daně) 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.“* Ustanovení § 7 odst. 3 ZDP tedy představuje zvláštní ustanovení ve vztahu k § 5 odst. 1 ZDP, které na rozdíl od obecného pravidla v § 5 odst. 1 ZDP nedefinuje příslušný základ daně jako částku, o kterou příjmy přesahují výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

[17] Vedle základu daně však ZDP definuje jako samostatný institut také daňovou ztrátu. Podle ustanovení § 5 odst. 3 ZDP: *„Pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy uvedené v § 7 a 9, je rozdíl ztrátou. O ztrátu upravenou podle § 23 (dále jen "daňová ztráta") se sníží úhrn dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až 10 s použitím ustanovení odstavce 1. Tuto daňovou ztrátu nebo její část, kterou nelze uplatnit při zdanění příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, lze odečíst od úhrnu dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až 10 v následujících zdaňovacích obdobích podle § 34.“* Ačkoliv lze tedy ustanovení § 7 odst. 3 ZDP vykládat způsobem, který nevylučuje vznik záporného dílčího základu daně, tj. situace, kdy výdaje vynaložené na dosažení příjmů ze samostatné činnosti tyto příjmy přesáhnou, zákon tento stav označuje za daňovou ztrátu.

[18] Dílčí základ daně a daňová ztráta mají přitom v systematicce ZDP odlišnou funkci. Ustanovení § 5 odst. 2 ZDP upravuje postup zjištění základu daně v případě existence více dílčích základů, kdy základ daně je výsledkem součtu dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů. Ustanovení § 5 odst. 3 ZDP potom upravuje zvláštní pravidla postupu, při existenci ztráty v určitém druhu příjmu, podle kterých odečtení daňové ztráty od základu daně podléhá omezením. V případě příjmů ze samostatné činnosti ustanovení § 7 odst. 12 ZDP nadto výslovně odlišuje dílčí základ daně a daňovou ztrátu: *„Pokud poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) nebo b) uplatní jako účetní období hospodářský rok, je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou rozdíl mezi příjmy a výdaji za ukončený hospodářský rok.“* S ohledem na jazykový a systematický výklad dotčených ustanovení tedy považuje Nejvyšší správní soud za nesporné, že ZDP rozlišuje pojmy „dílčí základ daně“ a „daňová ztráta“, přičemž pro pojem „dílčí základ daně“ zákon nepředpokládá zápornou hodnotu. Potud lze tedy souhlasit s argumentací stěžovatele.

[19] Při výkladu ustanovení § 16a odst. 1 ZDP však Nejvyšší správní soud nemohl setrvat u jazykového a systematického výkladu pojmu „dílčí základ daně“. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, soud při výkladu zákonných ustanovení musí přihlížet mimo jiné k jejich účelu a historii jejich vzniku: *„Soud přitom*

není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci.“ Takto postupoval Nejvyšší správní soud také v posuzovaném případě. Otázka, zda lze při výpočtu solidárního zvýšení daně podle § 16a ZDP započíst daňovou ztrátu ze samostatné činnosti proti ziskům ze závislé činnosti, totiž nutně směřuje k účelu a smyslu institutu solidárního zdanění.

[20] Solidární zvýšení daně bylo do ZDP zavedeno zákonem č. 500/2012 Sb. s účinností od 1. 1. 2013. V důvodové zprávě k tomuto zákonu se k institutu solidárního zvýšení daně uvádí: *„Pro roky 2013 až 2015 se navrhuje u poplatníků, kteří mají příjmy nad stropy sociálního pojištění zavést solidární zvýšení daně ve výši 7 % z nadlimitního příjmu, tj. příjmů dosažovaných ze závislé činnosti a funkčních požitků a z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud přesáhnou 48násobek průměrné mzdy. V daném případě se nejedná o zavedení dalšího daňového pásma pro daň z příjmů fyzických osob“.* Účelem zavedení institutu solidárního zvýšení daně bylo podle důvodové zprávy snižování strukturálního schodku státního rozpočtu České republiky stejně jako v případě dalších opatření, která byla předmětem tohoto zákona. Zákon o daních z příjmů v § 16a odst. 2, ve znění zákona č. 500/2012 Sb., formuluje tento institut tak, že solidární zvýšení daně činí 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“.*

[21] Důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb. vymezuje předmět solidárního zvýšení daně jako „nadlimitní příjem“, tj. příjem přesahující určitou hranici, která je zákonem určena jako 48 násobek průměrné mzdy. „Příjem“ v tomto kontextu představuje součet příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 v příslušném zdaňovacím období. Z citované pasáže důvodové zprávy nelze jednoznačně rozeznat úmysl zákonodárce ve vztahu k posuzované otázce. Důvodová zpráva však zde hovoří o nadlimitním příjmu jako úhrnu dále vyjmenovaných příjmů, přičemž z uvedeného neplyne žádná preference příjmu ze závislé činnosti jako příjmu směřodatného pro stanovení daně i v případě ztrát plynoucích z jiné samostatné výdělečné činnosti. Takový výklad by neúměrně zatěžoval všechny daňové subjekty, které by navzdory vysokým příjmům ze závislé činnosti kvůli ztrátám ze samostatné výdělečné činnosti nadlimitních příjmů ve skutečnosti nedosahovaly. Takový výklad by byl zároveň v rozporu s účelem solidárního zvýšení daně, kterým je zvýšení daňové povinnosti právě těch subjektů, které nadlimitních příjmů dosahují.

[22] Tento závěr podporuje také novelizace ZDP zákonem č. 267/2014 Sb., která možnost snížit příjmy zahrnované do dílčího základu daně podle § 6 ZDP o daňovou ztrátu ze samostatné činnosti výslovně umožnil prostřednictvím nového ustanovení § 16a odst. 3, podle něhož: *„Vykáže-li poplatník u příjmů ze samostatné činnosti daňovou ztrátu, lze o ni pro účely odstavce 2 písm. a) snížit příjmy zahrnované do dílčího základu daně podle § 6“.* Podle důvodové zprávy přitom byl takový postup původním záměrem zákonodárce: *„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*

pokračování

nutnosti vykrytí daňové ztráty“. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že na základě teleologického a historického výkladu ustanovení § 16a ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 lze toto ustanovení vykládat způsobem, který umožňuje započtení ztráty ze samostatné činnosti proti příjmům ze závislé činnosti.

[23] Pro tento závěr, a nikoli proti němu, jak se domnívá stěžovatel, svědčí i ustanovení čl. II bod 15 zákona č. 267/2014 Sb., který umožňuje použít možnosti zohlednění ztráty z příjmů podle § 7 ZDP i pro zdaňovací období roku 2014, tj. retroaktivně, protože tato novela nabyla účinnosti až 1. 1. 2015. Krajský soud správně přihlédl i k mezi stranami nesporné skutečnosti, že žalobce při vyplnění daňového přiznání postupoval zcela v souladu s Pokyny pro vyplnění přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, kde se uvádí, že řádek 37 daňového přiznání (dílní základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti) může být kladné či záporné číslo a že řádek 59 (solidární zvýšení daně) představuje 7% z kladného rozdílu mezi součtem hodnot na ř. 31 a 37 a 48 násobkem průměrné mzdy, jakož i k tomu, že tento výpočet provedl žalobce s použitím systému EPO provozovanému finanční správou a jí doporučenému pro zpracování a podání daňového přiznání. Stěžovatel sice správně uvádí, že Pokyny pro vyplnění přiznání nenahrazují zákonnou úpravu, pokud však zákon umožňuje dvojí výklad, je třeba zohlednit též dobrou víru daňových subjektů, které postupovaly v souladu s oficiálními pokyny finanční správy, resp. i pomocí jí provozovaných elektronických aplikací. Pokud se stěžovatel dovolává informace o postupu při výpočtu solidárního zvýšení daně, která měla být dle jeho tvrzení zveřejněna na webových stránkách finanční správy dne 17. 2. 2014, pak je třeba konstatovat, že stěžovatel nenavrhл provedení důkazu touto informací v řízení před krajským soudem, ačkoli tak učinit mohl. Krajský soud pak z této informace nemohl vycházet, neboť se jednalo o nedoložené tvrzení stěžovatele, které nebylo možné ověřit z obsahu správního spisu, ani se nejednalo o skutečnost mezi účastníky nespornou, respektive skutečnost obecně známou či skutečnost soudu známou z úřední činnosti, kterou není třeba před soudem prokazovat (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2009, č. j. 1 As 30/2009 – 70).

[24] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle kterého v posuzovaném případě dochází ke střetu dvou výkladů dosažených na základě použití odlišných výkladových metod. Řešením takového střetu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155: „*V konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli nepřesvědčivé, a přitom vedou k odlišným závěrům, nutno vzhledem k okolnosti, že se jedná o výklad norem daňového práva hmotného, zakládajících povinnost soukromé osoby poskytnout státu plnění bez protiplnění, dát z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby, a to přesto, že se v daném případě nepochybně jedná o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím daně z přidané hodnoty a stěžovatele neodůvodněně zvýhodňující oproti jiným plátcům DPH.*“

[25] Tato východiska je nutné aplikovat také v posuzovaném případě. Přestože výklad zastávaný stěžovatelem odpovídá gramatickému a systematickému výkladu předmětných ustanovení, výklad zastávaný žalobcem je vzhledem k teleologickým a historickým

východiskům třeba považovat za srovnatelně přesvědčivý. Pokud lze podle výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu dát přednost výkladu svědčícímu soukromé osobě i v případě, kdy takový výklad jde proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím daně, tím spíše lze v posuzovaném případě dát přednost výkladu, který odpovídá účelu předmětného ustanovení a zároveň šetří ústavní principy právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace.

[26] Uvedený závěr vychází také z judikatury Ústavního soudu, jelikož podle nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06: „*v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny a viz i stanovisko menšiny Pléna NSS in usnesení ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. in 215/2004 Sb. NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem*“. Tento postulát vychází z objektivně daného slabšího postavení soukromoprávního subjektu, vůči němuž orgán veřejné moci vystupuje ve vrchnostenském postavení a lze proto na pravidla jeho chování klást přísnější omezení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 – 85).

[27] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal pochybení v postupu krajského soudu v posuzované věci. Krajský soud postupoval správně, pokud v konfliktu dvou srovnatelně přesvědčivých výkladů zákona upřednostnil výklad svědčící žalobci jakožto soukromé osobě.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[28] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[29] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, podle § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. mu tak nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci vznikly náklady spojené se zastoupením specializovaným daňovým poradcem (§ 35 odst. 2 s. ř. s.), spočívající v jednom úkonu právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti). Náklady tedy činí částka 3.100 Kč (§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve spojení s § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.) a částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 3.400 Kč. Tato částka se zvyšuje o zákonnou sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 21% (714 Kč), neboť soud zjistil z veřejné databáze Ministerstva financí, že zástupce stěžovatele je registrován jako plátce této daně (výše odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce – daňového poradce – včetně zvýšení o DPH se stanoví stejným způsobem jako u advokáta, srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2013, č. j. 5 Afs 62/2011 – 120, nebo ze dne 14. 6. 2013, č. j. 5 Afs 63/2012 – 57). Stěžovateli proto bylo uloženo zaplatit žalobci částku celkem 4.114 Kč na náhradu nákladů řízení v přiměřené

pokračování

lhůtě k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 18. srpna 2016

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu