



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: T. H.
bytem Ch.
zastoupen advokátem Mgr. Ondřejem Cibákem
sídlem Na Florenci 1332/23, 110 00 Praha 1

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

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

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

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 peněžitě 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 vycházel z 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 dovodil, že pojem „*vlastní příjem manželky ve zdaňovacím období*“ znamená úhrn všech příjmů, na které manželce vznikl ve zdaňovacím období nárok.
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 přisvědčil názoru žalobce, zpochybnil by tím svou mnohaletou praxi, a není vyloučeno, že by tím otevřel dveře řadě dalších soudních sporů. 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 GFŘ 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). 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 Podnikatel.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 (dvojí 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 dvojí postih daňového subjektu: 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 GŘ 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 peněžité pomoci v mateřství. Tehdejší Pokyn GFŘ D-6, který hovořil o „*úhrnu všech vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období*“, srozumitelně vyložil přiřazení dávky peněžité 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 řešení otázky, 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 námítky, 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 efektivity 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 peněžitě 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 nejednoznačnost zákonného ustanovení odstranil.

V.

První a druhé rozhodnutí krajského soudu

28. Rozsudkem ze dne 20. 9. 2019 soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Na základě podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 11. 6. 2020, č. j. 1 Afs 375/2019-37 (dále též jen „*první zrušující rozsudek*“), a věc vrátil k dalšímu řízení.
29. Nejvyšší správní soud shledal, že příjem je pouze příjem skutečně využitelný (faktický,

reálný), nikoliv zdánlivý. Za příjem nelze bez dalšího považovat nárok na tento příjem, který je svou povahou toliko zdánlivým (fiktivním) příjmem, dokud se neprojeví reálným navýšením majetku (výplatou dávky peněžité pomoci v mateřství). Nejvyšší správní soud uzavřel, že v projednávané věci byla peněžitá pomoc v mateřství za prosinec 2012 vyplacena v lednu 2013, a byla tak (reálným) příjmem manželky žalobce dle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2013.

30. V rozsudku ze dne 24. 11. 2020 se zdejší soud zaměřil zejména na otázku legitimního očekávání žalobce, přičemž napadené rozhodnutí opětovně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný proti rozsudku brojil kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 5. 2021, č. j. 1 Afs 12/2021-35 (dále jen „*druhý zrušující rozsudek*“) rozsudek zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení. Shledal totiž úvahu soudu o legitimním očekávání na straně žalobce nesprávnou.

VI.

Vyjádření účastníků po vydání prvního zrušujícího rozsudku

31. Žalobce vyjádřil nesouhlas s argumentací Nejvyššího správního soudu v prvním zrušujícím rozsudku, zejména ve vztahu k jím tvrzené jednoznačnosti právní úpravy. Dále setrval na tom, že soud se bude muset mimo otázky legitimního očekávání zabývat i dalšími žalobními námitkami. Zdůraznil, že legitimní očekávání žalobce bylo založeno především na základě veřejně publikovaného prohlášení JUDr. M. a potvrzení vydaného OSSZ Cheb. V neposlední řadě toto legitimní očekávání bylo založeno také samotným výkladem právním úpravy.

VII.

Vyjádření účastníků při jednání

32. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních, zástupce žalobce akcentoval svůj nesouhlas s argumentací Nejvyššího správního soudu obsaženou ve zrušujících rozsudcích. Upozornil na ústavněprávní dimenzi projednávané věci.

VIII.

Posouzení věci soudem

33. 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.
34. Soud byl vázán právními názory vyslovenými ve zrušujících rozsudcích Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s.ř.s.).

IX.

Rozhodnutí soudu

35. Žaloba není důvodná.
36. Ve vztahu k žalobcově polemice ohledně toho, do jakého zdaňovacího období spadal příjem jeho manželky v podobě dávky peněžité pomoci v mateřství, vyjevil Nejvyšší správní soud zcela jednoznačný závěr shrnutý v bodě 29 výše, jímž je zdejší soud vázán.
37. Soud se tudíž dále zabýval tou argumentací, která se zakládala na legitimním očekávání

žalobce. Žalobce se již v rámci daňové kontroly a i dále při doměření daně odvolával na potvrzení vydaná příslušnou okresní správou sociálního zabezpečení a na vyjádření mluvčí (paní JUDr. M.). Na těchto argumentech postavil i odůvodnění té části žalobních bodů, na něž se soud nyní soustředí.

38. K pojmu legitimního očekávání se vyjádřil Nejvyšší správní soud kupříkladu v rozsudku ze dne 27. 4. 2017, č. j. 4 As 86/2016-38: *Ideovým základem konceptu ochrany legitimního očekávání je přesvědčení, že ti, kdo jednají v oprávněné důvěře v existující právo, resp. v právo, jak se jim s přihlédnutím k okolnostem a dobré víře obsahově jeví, by neměli být zklamáni ve svých očekáváním, že v souladu s právem jednají a že jejich jednání také právo demokratického právního státu nakonec poskytne svou ochranu. V nejtýpější podobě se ochrana legitimního očekávání, ve vazbě na ochranu právní jistoty, v oboru správního práva upíná k vázanosti správy vlastní ustálenou správní praxí, ustáleným výkladem procesních i hmotných právních pravidel, veřejně deklarovanou politikou v mezích správního uvážení, interní výkladovou či aplikační směrnici, anebo k závaznosti konkrétního a kvalifikovaného ujištění o právu či procesním postupu, poskytnutého orgánem veřejné moci adresátu jeho správy. [...] Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, otázka vzniku legitimního očekávání „[...] je zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní [tzn., zda mu soud má poskytnout ochranu] vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností.“ Nejde ovšem jen o otázku skutkovou zjišťovanou v procesu dokazování, ale též o otázku právní. Přiznání ochrany legitimnímu očekávání musí předcházet obezřetné vážení všech právem chráněných zájmů, které jsou ve hře, a při končeném „účtování“ musí soud pečlivě poměřovat legitimní očekávání a míru jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem, který by s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem mohl a měl nad imperativem ochrany legitimního očekávání převážet.*
39. V případě příslušných potvrzení vydaných okresní správou sociálního zabezpečení nemohlo žalobci vzniknout legitimní očekávání stran postupu správců daně, neboť provádění sociálního zabezpečení představuje zcela odlišnou větev veřejné správy. Okresní správa sociálního zabezpečení v potvrzeních pouze vyznačila – s přihlédnutím ke kalendářním rokům, kdy nároky vznikly – období trvání nároku a datum výplaty jednotlivých dávek peněžité pomoci v mateřství společně s jednotlivými činiteli sloužícími k výpočtu konkrétní dávky (její měsíční výše). Oproti tomu správce daně muselo vzhledem k výše uvedené fakticitě příjmu zajímat toliko datum vyplacení předmětných částek. Vydáním potvrzení okresní správa sociálního zabezpečení nijak nevykládala sporné ustanovení zákona o daních z příjmů.
40. Situace, kdy Pokyn č. 6 (platný v době podání daňového přiznání) dávku peněžité pomoci v mateřství výslovně nepřirazoval k určitému zdaňovacímu období – jak je ostatně mezi účastníky nesporné, rovněž nehovoří ve prospěch žalobce, neboť absence jednoznačného vyjádření nemůže založit dobrou víru žalobce v ten výklad, který sám zastává – srov. bod 33 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 343/2019-49.
41. Ve svém předcházejícím rozsudku soud nicméně shledal, že u žalobce vzniklo legitimní očekávání stran postupu finanční správy na základě vyjádření JUDr. M. pro server Podnikatel.cz, přičemž důvod pro vznik legitimního očekávání soud spatřoval jednak v pozici mluvčí, jež s sebou nese určitou autoritu, jednak ve skutečnosti, že výklad uvedený v předmětném článku nebyl výslovně upřesněn ani odvolán.
42. Nejvyšší správní soud však ve druhém zrušujícím rozsudku došel k odlišnému závěru, když uzavřel, že „že „obecně však nelze bez dalšího „překonat“ text zákona (a případně i

správní praxi), který platí pro všechny stejně (bez rozdílu vzdělání), toliko s odkazem na neoficiální vyjádření tiskové mluvčí na webových stránkách, které taktéž nejsou oficiálními stránkami správního orgánu, jenž reprezentuje, a které nadto nebylo správním orgánem oficiálně prezentováno (daňový subjekt se k informaci dobral vlastní aktivitou a nebylo mu předestřeno správním orgánem). Taková vyjádření rozhodně nepřispívají k objektivní informovanosti veřejnosti, mohou být dokonce matoucí, ale na straně druhé bez dalšího nemohou demonstrovat dlouhodobou a ustálenou správní praxi finanční správy, která by zakládala legitimní očekávání adresátů daňových povinností.“ S ohledem na kategorický závěr kasačního soudu o tom, že okolnosti, z nichž zdejší soud dovodil legitimní očekávání žalobce, nejsou bez dalšího způsobilé jej založit, jiné skutečnosti ve prospěch tvrzeného legitimního očekávání nesvědčí, lze uzavřít, že v nyní projednávané věci k jeho vzniku nedošlo.

43. Soud tudíž shrnuje, že žalovaný zahrnul příjem žalobcovy manželky do správného zdaňovacího období, jednal tedy v souladu se zákonem, a spoléhání se žalobce na opačný výklad, jenž vyvozoval z potvrzení vydaných příslušnou okresní správou sociálního zabezpečení a z vyjádření mluvčí (paní JUDr. M.) na webových stránkách, nelze zastřešit principem legitimního očekávání.
44. S ohledem na shora uvedené soud žalobu pro nedůvodnost zamítl (§ 78 odst. 1 s.ř.s.).

X.

Odůvodnění neprovedení důkazů

45. Soud neprovedl žalobcem navrhovaný výslech mluvčí JUDr. M., neboť pro posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby bylo rozhodující její veřejné prohlášení – výklad prezentovaný v článku na serveru Podnikatel.cz, který byl při jednání k důkazu proveden. Důkaz Pokynem č. 6 a Pokynem č. 22 soud neprovedl, neboť citace jejich relevantních částí je součástí písemných podání účastníků, navíc mezi stranami bylo nesporné, že na nich legitimní očekávání žalobce vzhledem k obsahu založeno býti nemohlo.

XI.

Náklady řízení

46. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovaný se nicméně práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal, a proto mu žádná náhrada nákladů řízení nenáleží.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je kasační stížnost nepřípustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. V tomto případě musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 31. 8. 2021

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu