



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **PhDr. Ing. Z. K.**, zastoupený Mgr. Dominikou Kanickou, advokátkou se sídlem Chebská 73/48, Karlovy Vary, 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 27. 4. 2020, č. j. 30 Af 10/2018 – 133,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 4. 2020, č. j. 30 Af 10/2018 – 133, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 11. 2017, č. j. 48640/17/5200-10421-709052, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 7. 4. 2017, č. j. 455347/17/2401-50521-402451. Posledně uvedeným rozhodnutím doměřil správce daně žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 24 840 Kč a zároveň dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanovil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené částky ve výši 4 968 Kč. Správce daně neuznal žalobci slevu na manželku podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (tedy do 30. 6. 2017; dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), jelikož úhrn jejich vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období roku 2013 přesáhl částku 68 000 Kč.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „*krajský soud*“), který rozsudkem ze dne 27. 4. 2020, č. j. 30 Af 10/2018 – 133, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud zrušovací výrok odůvodnil tím, že žalovaný vydal své rozhodnutí v rozporu se zákonem, jelikož nesprávně vyložil § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Následkem tohoto výkladu žalovaný považoval za rozhodné až faktické vyplacení podpory v nezaměstnanosti v lednu roku 2013, na které ovšem manželce žalobce vznikl nárok již v prosinci roku 2012. Proto dle žalovaného došlo k přesáhnutí limitu manželčinych příjmů za zdaňovací období roku 2013, a žalobce nemohl uplatňovat slevu na manželku dle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Z těchto důvodů žalovaný aproboval postup správce daně, který žalobci doměřil daň a zároveň mu stanovil povinnost uhradit penále.

[4] Krajský soud oproti tomu vycházel zejména ze svého předchozího rozsudku, v němž se zabýval obdobnou skutkovou situací (viz rozsudek ze dne 20. 9. 2019, č. j. 57 Af 16/2018 - 129). Stejně jako v uvedeném rozsudku argumentoval tím, že pokud zákon operuje s příjmem „*za zdaňovací období*“, pak odkazuje na časový úsek, kdy **vznikl nárok na daný příjem**. Jinými slovy příjem, který je sice fakticky vyplacen v lednu, avšak nárok na něj vznikl již v prosinci (tj. v předchozím zdaňovacím období), je nutno považovat právě za příjem za prosinec. Svoje úvahy dále krajský soud podložil i odkazem na § 141 odst. 1 a 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, který podle jeho názoru tento výklad podporuje.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podává žalovaný (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[6] Stěžovatel nejprve rekapituluje vývoj věci a relevantní právní úpravu. Odkazuje na § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ze kterého vyplývá, že slevu na manželku lze poskytnout při kumulativním splnění tří hmotněprávních podmínek, totiž že (1) z právního hlediska se musí jednat o manželku; (2) manželka musí žít s daňovým subjektem ve společné domácnosti; a (3) vlastní příjem manželky nesmí za zdaňovací období přesáhnout 68 000 Kč. Ohledně splnění prvních dvou podmínek uplatnění slevy na manželku není mezi účastníky sporu; jádrem sporu je právě splnění podmínky třetí.

[7] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně hodnotil otázku celkových příjmů manželky, jestliže měl za to, že v dané věci je směrodatný vznik **nároku** na určitou platbu, nikoliv až její faktická **výplata**. Stěžovatel s tímto názorem krajského soudu nesouhlasí a má za to, že krajský soud se dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky; jeho nesprávné závěry vycházejí právě z chybné interpretace § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Dle stěžovatele je třeba zohlednit až skutečně dosažené příjmy, ne však pouhý nárok na jejich výplatu.

[8] Stěžovatel zdůrazňuje, že získání zákonné daňové výhody na druhého z manželů je spojováno s výživou této osoby. Uplatněním nároku podle § 35ba odst. 1 písm. b)

pokračování

zákona o daních z příjmů požaduje daňový subjekt po státu určitou úlevu ze své daňové povinnosti. Proto se zjišťuje skutečně dosažený příjem jeho manžela v konkrétním zdaňovacím období, tj. v tomto případě v kalendářním roce, za které je nárok uplatňován. Podle stěžovatele naopak není relevantní příjem, na který pouze vznikl nárok, ale vyplacen byl v některém z následujících zdaňovacích období. Rozhodující je okamžik skutečného přijetí předmětné dávky či jiného plnění a nezáleží na tom, za jaké období náleží či kdy nárok vznikl. Krajský soud proto pochybil, pokud se domníval, že je rozhodující právě okamžik vzniku nároku na výplatu daného příjmu. Závěrem stěžovatel cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 1 Afs 375/2019 - 37, který byl podle něj vydán ve skutkově obdobné věci a potvrdil správnost výše předestřené argumentace.

[9] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Krajský soud podle něj správně vyhodnotil, že v případě, v němž lze analogicky užít dva instituty, je nutné použít ten, který je pro žalobce (daňový subjekt) příznivější. V opačném případě by se jednalo o nepřipustnou analogii k jeho tíži. Zároveň žalobce uvádí, že v danou dobu neexistoval žádný podklad, ať už v zákonné či podzákonné formě, který by přesně vymezoval, jaké příjmy jsou – terminologií § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů – „*vlastními příjmy*“ a jak je vykládat pro účely daňových zákonů.

[10] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele jedná pověřená osoba s příslušným právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je posouzení oprávnění žalobce k uplatnění slevy na dani na manželku v daňovém priznání k dani z příjmu fyzických osob **za rok 2013**, jestliže manželka získala **nárok** na výplatu částky, která v součtu s ostatními příjmy za daný rok přesáhla zákonný limit pro uplatněnou slevu, již v předcházejícím roce 2012, avšak **fakticky jí tato částka byla zaplacená** právě v roce 2013 (konkrétně v lednu tohoto roku).

[13] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že správce daně vydal dodatečný platební výměr na základě vyhodnocení příjmů manželky žalobce za zdaňovací období roku 2013. Dospěl přitom k závěru, že dávku podpory v nezaměstnanosti v částce 10 926 Kč, která jí byla vyplacena v lednu 2013, je nutno zahrnout do příjmů manželky za zdaňovací období roku 2013, nikoli za zdaňovací období roku 2012. Je totiž rozhodné, kdy byla dávka podpory v nezaměstnanosti **skutečně vyplacena a ne kdy vznikl pouhý nárok na tuto dávku** (přitom nebylo sporné, že tento nárok vznikl již v prosinci roku 2012).

[14] Správce daně ve svém rozhodování postupoval v souladu s výkladem řešené otázky v Pokynu GŘ D-22, který byl vydán ve Finančním zpravodaji č. 3/2015 dne 26. 3. 2015. V tomto pokynu se uvádí následující: *„Do vlastního příjmu manželky 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 ve zdaňovacím období, ve kterém jsou vyplaceny.“* Krajský soud dospěl ke stanovisku opačnému.

[15] Nejvyšší správní soud se již v minulosti zabýval problematikou interpretace § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. V rozsudku č. j. 1 Afs 375/2019 – 37 (dostupném na www.nssoud.cz), na který odkázal stěžovatel v kasační stížnosti, se zdejší soud ztotožnil s výše uvedeným výkladem orgánů finanční správy, neboť uvedl, že „[s]těžovatel (jímž bylo v judikované věci též Odvolací finanční ředitelství – pozn. soudu) tedy správně poznamenává, že příjmem je pouze příjem skutečně využitelný (faktický, reálný), nikoliv zdánlivý (...). Hovoří-li zákon o příjmu, nelze za něj bez dalšího považovat nárok na tento příjem, který je svou povahou toliko zdánlivým (fiktivním) příjmem, dokud se neprojeví reálným navýšením majetku žalobce (...). Jde-li o výklad daňového sousloví 'za zdaňovací období' (...), je tím myšleno vymezení délky časového úseku, ve kterém daňový subjekt reálně příjmy obdržel (dosáhl). Předložka 'za' v § 35ba odst. 1 písm. b) neurčuje, co je to příjem (nerozlišuje mezi nárokem a reálným příjmem – nedefinuje příjem), ale toliko jej časově konkretizuje do zdaňovacího období (...). Výše uvedené zcela odpovídá smyslu a účelu 'slevy na manžela', tedy jak správně uvádí stěžovatel, zajištění výživy manžela (s nízkými příjmy). Je totiž faktický rozdíl mezi osobou (manželem s nízkými příjmy), která reálně obdrží příjem přesahující 68 000 Kč, a osobou, které toliko vznikl nárok na výplatu příjmu přesahujícího výše uvedenou hranici, příjem však neobdržela. (...) Nárok na příjem tedy bez dalšího neplní smysl a účel (materiální a ekonomickou funkci příjmu) slevy na manžela dle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.“

[16] Nyní rozhodující senát Nejvyššího správního soudu se s výše uvedeným stanoviskem plně ztotožňuje a nevidí žádný důvod k tomu, aby se od něho v nynějším případě odchýlil. Ostatně rozsudkem č. j. 1 Afs 375/2019 – 37 kasační soud zrušil pro nezákonnost právě rozsudek krajského soudu č. j. 57 Af 16/2018 – 129, z jehož závěrů výslovně vycházel krajský soud v nyní napadeném rozsudku (viz odstavec [4] výše). Z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu plyne, že rozhodující pro určení celkové výše příjmu manželky v rozhodném zdaňovacím období je právě okamžik skutečného přijetí peněžního plnění (zde dávky podpory v nezaměstnanosti) či jiného příjmu, a naopak není relevantní, v jakém období nárok na takové plnění vznikl. Jinak řečeno, podstatné je, kdy manželka fakticky nabyla peněžní prostředky a mohla tedy s nimi dále nakládat. Teprve v takové situaci se bude jednat o prokazatelný příjem v daném zdaňovacím období.

[17] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud nesprávně vyložil § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, pokud se domníval, že v posuzované věci je rozhodujícím okamžikem pro posouzení uplatnění daňové slevy na manželku již vznik

pokračování

jejího nároku na dávku podpory v nezaměstnanosti v prosinci 2012. Z tohoto závěru poté nesprávně dovedl nezákonnost rozhodnutí stěžovatele.

[18] Pro úplnost zdejší soud dodává, že krajský soud vzhledem k jím spatřovanému zrušovacímu důvodu v zásadě již nevypořádal další žalobní body směřující k nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele a obsahující zejména argumentaci ohledně (a) nesprávné aplikace pokynů GFŘ D-6 a D-22, (b) principu co nejpříznivějšího výkladu zákona ve prospěch daňového subjektu, je-li možná jeho různá interpretace, a (c) okolností podání daňového přiznání. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku nijak nepředjímá vypořádání těchto žalobních námitek žalobce, které musí nejprve řádně posoudit krajský soud.

[19] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1, části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[20] Krajský soud bude při posouzení důvodnosti žaloby vycházet z interpretace § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, jak byla provedena ve výše citované judikatuře tohoto soudu. Zohlední tedy, že do příjmů manželky žalobce za dané zdaňovací období se započítávají všechny příjmy, které jí byly v tomto období reálně vyplaceny, a to bez ohledu na to, kdy na ně vznikl právní nárok. V dalším řízení také krajský soud posoudí zbývající žalobní body, jak jsou nastíněny v odstavci [18] výše.

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 4. března 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu