



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **PhDr. Ing. Z. K.**
bytem K. V.
zastoupen advokátkou Mgr. Dominikou Kanickou
sídlem Chebská 73/48, 360 06 Karlovy Vary

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2017, č. j. 48640/17/5200-10421-709052,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2017, č. j. 48640/17/ 5200-10421-709052 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 7. 4. 2017, č. j. 455347/17/2401-50521-402451. Tímto prvoinstančním rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013 byla žalobci doměřena daň ve výši 24.840 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4.968 Kč. Předmětná částka doměřené daně odpovídala výši slevy na dani, kterou žalobce uplatnil na svoji manželku podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“).

II.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě podrobně shrnul dosavadní průběh řízení, přičemž důraz kladl na okolnosti podání opravného a dodatečného daňového přiznání. Byl přesvědčen, že při vydání dodatečného platebního výměru za zdaňovací období 2013 i při rozhodování o odvolání žalobce proti němu byl prvoinstančním orgánem i žalovaným nesprávně aplikován metodický pokyn č. D-22 Generálního finančního ředitelství. Na dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013 uvedený pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-22 nebylo možno použít, neboť jeho první použití bylo výslovně GŘŘ dovoleno až na zdaňovací období počínající rokem 2014. Pro zdaňovací období 2013 a předchozí se uplatňoval metodický pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6, který bylo možné poprvé použít na zdaňovací období 2011.
3. Dle pokynu č. D-6 se považovaly za příjmy vyplacené nebo obdržené ve zdaňovacím období i dávky vyplacené poplatníkovi nebo obdržené poplatníkem nejdéle do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy. Tehdejší mluvčí Ministerstva financí ČR JUDr. Jaroslava Musilová ve svém uveřejněném prohlášení pro čtenáře serveru Podnikatel.cz potvrdila postoj Ministerstva financí předestřený pokynem č. D-6, a sice že se „*dávky (nemocenské, **podpora v nezaměstnanosti** atd.) vyplacené poplatníkovi nebo obdržené poplatníkem nejdéle do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy, považují za příjmy vyplacené nebo obdržené v tomto zdaňovacím období*“.
4. Dle pokynu Generálního finančního ředitelství č. D-6 se podpora v nezaměstnanosti vyplácená za prosinec 2012 započítávala do zdaňovacího období 2012, a tedy podpora v nezaměstnanosti vyplácená manželce žalobce za leden až červenec 2013, za zdaňovací období 2013, činila částku ve výši 57.996 Kč, čímž byly splněny podmínky pro uplatnění slevy na manželku. Žalobce se dále odvolával v opravném prostředku na ust. § 53 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve kterém je uvedeno, že podpora v zaměstnanosti a podpora při rekvalifikaci jsou splatné po nabytí právní moci rozhodnutí pozadu za měsíční období, a to nejpozději v následujícím kalendářním měsíci. I z tohoto ustanovení žalobce dovodil, že příjmy vyplacené jeho manželce se vztahují k období 1. 12. 2012 – 31. 7. 2013 a nikoliv k období, kdy byly připsány na účet.
5. V důsledku nesprávného úředního postupu byla žalobci nezákonně doměřena daň ve výši 24.840 Kč a penále z doměřené daně ve výši 4.968 Kč. Správce daně nesprávně neuznal žalobci slevu na manželku dle ust. [§ 35ba] odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, jelikož dle jeho názoru byl úhrn jejích vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období

2013 v částce ve výši 68.922 Kč, a tedy přesáhl limitní částku ve výši 68.000 Kč.

6. I v případě možných odlišných výkladů příslušného ustanovení zákona (§ 35ba zákona o dani z příjmů) měl podle přesvědčení žalobce výklad metodického pokynu GFŘ č. D-6 provedený Ministerstvem financí přednost, když Ministerstvo financí České republiky je ústředním orgánem státní správy, tj. orgánem nadřízeným Generálnímu finančnímu ředitelství, žalovanému a finančním úřadům. Stejně tak při existenci několika různých výkladů ustanovení zákona je nutné použít pro daňový subjekt výklad nejpriznivější, neboť není jeho vinou, že existuje neshoda příslušných institucí ve výkladu daňových zákonů.
7. Ve prospěch žalobce dále hovořila právní zásada, že věc je řešena dle právních předpisů, vyhlášek, nařízení, pokynů a instrukcí platných a účinných v době, kdy předmětná věc nastala. Tedy i z tohoto hlediska došlo ze strany správních orgánů k nesprávné aplikaci metodického pokynu, a tedy přijetí nesprávného rozhodnutí ve věci. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr zrušil a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasil. K okolnostem podání dodatečného daňového přiznání, k němuž mělo dle žalobce dojít pod nátlakem, uvedl, že i kdyby došlo k výměně opravného daňového přiznání za dodatečné DAP, přičemž v obou těchto přiznáních si žalobce totožně uplatnil slevu na dani na manželku, pak by tato skutečnost neměla vliv na posouzení nároku na uplatnění slevy na manželku, neboť by došlo pouze ke změně typu podaného daňového přiznání, nikoliv ke změně údajů žalobcem uplatněných již v opravném daňovém přiznání. Z tohoto hlediska nebylo podstatné, zda byla předmětná sleva uplatněna žalobcem v rámci opravného daňového přiznání nebo dodatečného.
9. Dále žalovaný setrval na tom, že 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. Vlastní příjmy manželky dosáhly v lednu a v únoru 2013 částek 10.926 Kč, v březnu a v dubnu 2013 částek 8.405 Kč, v květnu až srpnu 2013 částek 7.565 Kč, v úhrnu tedy 68.922 Kč, čímž nebyla splněna podmínka pro nárok na uplatnění předmětné slevy (vlastní příjem nepřesahující 68.000 Kč za zdaňovací období).
10. Pokud šlo o námitku žalobce, že byly nesprávně aplikovány metodické pokyny, žalovaný podotkl, že tuto námitku žalobce neuvedl ve svém odvolání, ale až v žalobě. Podle žalovaného nebylo možno akceptovat námitku žalobce, že měl být aplikován pokyn č. D-6, neboť ten otázkou ohledně zahrnutí příjmů vyplacených v lednu daného roku do vlastních příjmů manžela (manželky) v tom kterém zdaňovacím období vůbec neupravoval. Žalobce se tedy opíral především o prohlášení tehdejší tiskové mluvčí Ministerstva financí.
11. Žalovaný upozornil na sdělení Generálního finančního ředitelství, že vyjádření tiskové

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

mluvčí Ministerstva financí bylo odlišné od toho, které zastává finanční správa. Výše uvedený pokyn č. D-22 byl vydán k zamezení výkladových rozdílů a výslovně v něm v čl. IV. k § 35ba odst. 1 písm. b) bylo uvedeno, že: „*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, ošetřovné, 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.*“ Nelze proto vytýkat správci daně, ani žalovanému, že se přiklonili k ustálenému výkladu, byť formálně byl upraven v pokynu č. D-22 v roce 2015. Žalovaný považoval tuto námitku za nedůvodnou a s ohledem na vše výše uvedené navrhl zamítnutí žaloby.

IV.

Replika

12. V podané replice se žalobce opětovně vyjádřil k okolnostem podání opravného daňového přiznání a vyjádřil své obavy z poskytnutí opravného daňového přiznání správci daně, aby nebylo zlikvidováno či zneužito proti němu. Dále nebylo vysvětleno, jak je možné, že správce daně shledal bez vad jak dodatečné daňové přiznání žalobce, tak opravné daňové přiznání za rok 2013, a vrátil proto v roce 2014 přeplatek na dani z příjmů ve výši 24.480 Kč žalobci na jeho účet.
13. Žalobce byl přesvědčen, že dle ust. § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů slevu na svou manželku žijící s ním ve společné domácnosti ve svém opravném daňovém přiznání za období 2013 (vč. příloh) podaném dne 13. 3. 2014 u správce daně uplatnil správně, když jeho výpočet příjmu manželky za zdaňovací období plně korespondoval s ustanovením § 53 odst. 2 zákona o zaměstnanosti. Přehled vyplacené podpory v nezaměstnanosti uvedený v „Potvrzení o době vedení v evidenci uchazečů o zaměstnání a o poskytování podpory v nezaměstnanosti a podpory při rekvalifikaci“ vystavený úřadem práce dne 23. 7. 2014 jasně stanovil, že podpora v nezaměstnanosti byla manželce žalobce poskytována v době od 1. 12. 2012 do 31. 7. 2013.
14. Žalobce byl dále přesvědčen, že při neexistenci obecně závazného předpisu pro určení období, do kterého vlastní příjem manželky dle ust. § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů započítat, tedy zda patří do období, kdy byly poplatníkovi prostředky „připsány“ na účet, nebo do období, za které náleží (což zákon o daních z příjmů, ani v té době platný pokyn GFŘ č. D-6 neřešily), nezbývalo daňovému poplatníkovi než se řídit právním názorem (výkladem) Ministerstva financí ČR, který pregnantně vyjádřila jeho tisková mluvčí Jaroslava Musilová. Pokud nyní žalovaný k věci sdělil, že stanovisko GFŘ je odlišné od toho, které zastávalo Ministerstvo financí ČR, jednalo se o novou skutečnost, kterou poplatník (žalobce) v roce 2014 těžko mohl dovozovat či předvídat.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

V.

První rozhodnutí krajského soudu

15. Rozsudkem ze dne 27. 4. 2020, č. j. 30 Af 10/2018-133, soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Na základě podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil svým rozsudkem ze dne 4. 3. 2022, č. j. 3 Afs 184/2020-37 (dále též jen „*zrušující rozsudek*“).
16. Nejvyšší správní soud s odkazem na svou dřívější judikaturu shledal, že příjmem 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. Nejvyšší správní soud uzavřel, že rozhodující pro určení celkové výše příjmu manželky v rozhodném zdaňovacím období je okamžik skutečného přijetí peněžního plnění – podpory v nezaměstnanosti.

VI.

Ústní jednání

17. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých dosavadních argumentech. Žalobce nesouhlasil se závěry Nejvyššího správního soudu. Trval na tom, že při svém postupu důvěřoval vyjádření JUDr. Musilové pro server Podnikatel.cz, přičemž měl za to, že se tímto vyjádřením řídily i pracovnice správce daně, které vypracovaly dodatečné daňové přiznání a které žalobci posléze poukázaly částku odpovídající slevě na manželku.
18. Soud při jednání neprovedl navrhovaný důkaz Pokynem č. D-22, daňovým přiznáním, platebními výměry a zprávou o daňové kontrole, neboť je považoval za nadbytečné. Nadbytečnost tkvěla ve skutečnosti, že obsah jmenovaných listin byl ve zprostředkované podobě součástí prvoinstančního a napadeného rozhodnutí, přezkoumávaných soudem.

VII.

Posouzení věci soudem

19. 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.
20. Soud byl vázán právními názory vyslovenými ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s.ř.s.).

VIII.

Rozhodnutí soudu

21. Soud shledal žalobu nedůvodnou.
22. Ve vztahu k žalobcově polemice ohledně toho, do jakého zdaňovacího období spadal příjem jeho manželky v podobě podpory v nezaměstnanosti, vyjevil Nejvyšší správní soud zcela jednoznačný závěr shrnutý v bodě 16 výše, jímž je soud vázán.
23. Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že podpora v nezaměstnanosti za prosinec 2012 **byla žalobcově manželce vyplacena až v lednu 2013**. Účastníci se nicméně neshodli na důsledcích této skutečnosti z pohledu ustanovení upravujícího slevu na manželku. Jak

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

ovšem uvedl Nejvyšší správní soud, právě výplata byla rozhodná pro přiřazení příjmu manželky ke zdaňovacímu období a k následnému poměrování skutečně obdrženého příjmu s limitem vlastního příjmu manželky, nastaveným v § 35ba zákona o daních z příjmů. Ustanovení zákona o zaměstnanosti nemají na uvedené žádný vliv, neboť splatnost podpory v nezaměstnanosti a období, za něž náleží, nejsou ve světle závěrů Nejvyššího správního soudu směrodatné.

24. Žalobce se dále v žalobě obsáhle vymezoval proti použití pokynu č. D-22 na jeho případ, nicméně soud ve spisu žalovaného a spisu správce daně neobjevil jediný odkaz na jmenovaný pokyn. Správní orgány provedly autonomní výklad zákonného ustanovení a ten byl v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu.
25. S ohledem na Nejvyšším správním soudem shledanou jednoznačnost právní úpravy pak nebylo namístě aplikovat „změkčující“ výklad ve prospěch daňového subjektu (srov. bod 43 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 1 Afs 375/2019-37). Zdejší soud tento závěr kasačního soudu samozřejmě v plném rozsahu respektuje, podotýká však, že se mu jeví značně rigidní, fakticky vylučující aplikaci zásady v pochybnostech mírněji (*in dubio mitius, resp. in dubio contra fiscum*). Kdy jindy se zamýšlet nad nejednoznačností právní úpravy, než v případě, v němž výklad žalobce se jeví jako zcela racionální, je navíc ve shodě s veřejně dostupnými podklady (vyjádření JUDr. Musilové pro server Podnikatel.cz), a zároveň byl podpořen i rozhodnutím senátu krajského soudu? Při tomto stavu právní úpravy, kdy i zcela jednoduchý úkon, kterým by uplatnění slevy na manželku mělo jistě být, je zdrojem rozdílných názorů nejen uvnitř finanční správy, ale i mezi jednotlivými instancemi soudů, se jeví senátu 57 závěr o jednoznačnosti právní úpravy obsažený ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu jako nepřiměřeně tvrdý vůči žalobci, který evidentně nejednal ve zlé víře s úmyslem záměrně se vyhnout plnění svých daňových povinností. S ohledem na to, že daný rozsudek se týká zcela totožných skutkových okolností, jako jsou v nyní posuzované věci, nehledal však zdejší soud prostor, jak se od závěrů kasačního soudu odklonit.
26. K následujícím námitkám lze uvést, že „dodatečné“ zařazení příjmů vyplacených nebo obdržených do 31 dnů po skončení zdaňovacího období do tohoto zdaňovacího období se týkalo a týká pouze příjmů ze závislé činnosti (srov. § 5 odst. 4 zákona o daních z příjmů).
27. Situace, kdy pokyn č. D-6 (platný v době podání daňového přiznání) podporu v nezaměstnanosti výslovně nepřirazoval k určitému zdaňovacímu období, rovněž nehovořila 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.
28. Judikatura Nejvyššího správního soudu již také reagovala na existenci vyjádření JUDr. Musilové pro server Podnikatel.cz, o něž se dle svých vlastních slov žalobce opíral. Závěr, ke kterému Nejvyšší správní soud dospěl, je shrnut v bodě 40 rozsudku ze dne 21. 5. 2021, č. j. 1 Afs 12/2021-35, takto: „*Nejvyšší správní soud si je vědom problémů, které daňovým subjektům mohou činit stále se měnící a na „písmena bohaté“ daňové předpisy (obzvláště zákon o daních z příjmů). 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.“ Z citovaného vyplývá, že uveřejněné vyjádření JUDr. Musilové nebylo dostatečným podkladem pro to, aby žalobci mohlo vzniknout legitimní očekávání, že tam uvedený výklad, s nímž se žalobce ztotožnil, je zároveň výkladem, který bude zastávat finanční správa ve věci příjmů jeho manželky.

29. Konečně lze uzavřít, že rozhodnutí správce daně bylo důsledkem zjištění vzešlých z daňové kontroly, proti které žalobce ničeho nenamítal. Úkony správce daně po celou dobu směřovaly ke zjištění důležité hmotněprávní okolnosti (výše dosaženého příjmu manželky), která už byla fixována s ohledem na plynutí času. Opravné a dodatečné daňové přiznání, provedená k důkazu při jednání, nemohla založit jakékoli legitimní očekávání žalobce, neboť v obou daňových přiznáních byla zaznamenaná totožná sleva na manželku, a právě její uplatnění bylo v projednávané věci rozhodující. Jinými slovy, dodatečné daňové přiznání údajně zpracované správcem daně respektovalo záměr žalobce uplatnit slevu na manželku, vyjádřený v jeho opravném daňovém přiznání.
30. Soud tudíž shrnuje, že na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jež je pro zdejší soud závazné, a na základě rozhodnutí v obdobné právní věci musel soud nezbytně dojít k závěru, že žalovaný zahrnul příjem žalobcovy manželky do správného zdaňovacího období, jednal tedy v souladu se zákonem.
31. S ohledem na shora uvedené soud žalobu pro nedůvodnost zamítl (§ 78 odst. 1 s.ř.s.).

IX.

Náklady řízení

32. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem 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 lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být 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 28. června 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.