



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **Bc. D. K.**, narozený X,
bytem X,
zastoupen Ing. Romanem Landgráfem, daňovým poradcem,
sídlem Klenov 33, 378 21 Pluhův Žďár,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2023, č. j. 28497/23/5200-10423-711333,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2023, č. j. 28497/23/5200-10423-711333, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 1. 2022, č. j. 100537/22/2514-50522-505695, kterým byla podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobci doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2018 ve výši 24 840 Kč a penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 4 968 Kč. Důvodem doměření daně byla správcem daně neuznaná sleva na dani na manželku žalobce ve výši 24 840 Kč uplatněná žalobcem v jeho řádném daňovém přiznání.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud zrušil též výše zmíněný dodatečný platební výměr správce daně a žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

3. Žalobce v úvodu žaloby stručně shrnul podstatu sporu. Uvedl, že je spornou otázka, zda žalobce byl oprávněn uplatnit slevu na manželku, přičemž správce daně a žalovaný tvrdí, že nikoli, neboť podle jejich názoru manželka žalobce měla vlastní příjmy vyšší než 68 000 Kč, přičemž pro posouzení rozhodné hranice 68 000 Kč stanovené v § 35ba odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2023 (dále jen „ZDP“) je dle názoru daňových orgánů podstatná výše hrubých příjmů manželky žalobce bez odečtení výdajů. Žalobce naproti tomu v daňovém řízení tvrdil, že pro vznik nároku na slevu na manželku je rozhodná výše příjmů manželky po odečtení výdajů vynaložených na jejich dosažení, tedy čistých příjmů, přičemž čisté příjmy měla manželka žalobce za zdaňovací období roku 2018 pouze ve výši 1 536 Kč. Proto žalobce v řádném daňovém přiznání za rok 2018 uplatnil slevu na manželku.
4. Žalobce konstatoval, že v případě jeho manželky se jednalo výlučně o příjmy z prodeje cenných papírů, a to podílových listů pořízených u Československé obchodní banky. Dle žalobce vycházel žalovaný nesprávně z hrubého příjmu manželky z prodeje cenných papírů, což byl součet tržeb z prodaných cenných papírů za rok 2018 přiznaných manželkou v jejím daňovém přiznání jako ostatní příjem dle § 10 ZDP, přičemž se jednalo o částku 1 101 536 Kč. Žalobce upozornil, že v případě jeho manželky se jednalo o nákup podílových listů v celkové výši 1 100 000 Kč, přičemž všechny tyto podílové listy nakoupila manželka postupně v roce 2018, a v témže roce všechny tyto podílové listy postupně prodala (celkem 9 prodejů) za cenu 1 101 536 Kč, z čehož vyplývá čistý příjem manželky ve výši 1 536 Kč.
5. Dle žalobce je uznávanou metodou výkladu právních norem výklad zákona podle smyslu a účelu, a to zejména ve spolupráci s výkladovou figurou rozumného zákonodárce. V právní normě uvedené v § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP chtěl dle názoru žalobce (presumovatelně rozumný) zákonodárce, veden zjevně sociálním motivem obdobně jako v případě vyživovaných dětí v § 35c zákona o daních z příjmů, normovat, že je možno uplatnit slevu na takovou manželku, která nemá dostatečný vlastní příjem; tedy na takovou manželku, která je odkázána existenčně na příjmy manžela, tj. fakticky vyživována manželem; obdobně jako figura „vyživované dítě“ v § 35c zákona o daních z příjmů. Při aplikaci tohoto smyslu a účelu této normy se dle žalobce zjevně musí dojít k závěru, že ve zmíněném ustanovení použité sousloví *vlastní příjem* znamená příjem po odečtení výdajů vynaložených na jeho dosažení. Jedině tak totiž lze dle žalobce naplnit výše zmíněný smysl a účel této normy, protože teprve po odečtení vynaložených výdajů lze odpovědět na otázku, kterou zjevně zákonodárce považoval za významnou pro naplnění účelu této normy, do jaké míry je manželka finančně soběstačná, protože zjevně pro svoji osobní potřebu může použít pouze ty finanční prostředky, které jí zbydou po uhrazení výdajů na dosažení příjmů.
6. Rozumný zákonodárce dle žalobce jistě nechtěl znevýhodňovat určitý způsob spoření peněz. Pokud by totiž manželka stejné finanční prostředky vložila na termínový vklad do banky, měla by zjevně pouze příjmy v podobě úroků (kapitálové příjmy dle § 8 ZDP), které by zjevně měla nižší než 68 000 Kč, a správce daně by v tomto případě ani nenapadlo pochybovat o oprávněnosti slevy dle § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP. Přitom i správci daně je dle žalobce zřejmě známa skutečnost (sociální fakt), že mnoho bankovních domů nabízí vůči spořicímu účtu alternativní způsob ukládání a zhodnocování finančních prostředků v Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podobě různých forem účasti na kapitálovém trhu. Tak tomu bylo i v tomto konkrétním případě, jak mohl správce daně seznat z přílohy k daňovému přiznání manželky obsahující nákupy a prodeje podílových listů v roce 2018. Dle žalobce je správce daně podle § 8 odst. 3 daňového řádu povinen zohledňovat skutečný obsah bez ohledu na formu (zásada přednosti obsahu před formou), tedy by v posuzovaném případě měl zohlednit, že se jedná o jeden z mnoha formálních způsobů jak fakticky spořit peníze, a že tudíž není správný takový závěr, resp. takový výklad textu zákona, který by právě tuto zásadu přednosti obsahu před formou pominul, což v daném případě znamená, že by pouze s ohledem na rozdílné formy spoření (spořicí účet oproti účtu s cennými papíry) docházelo k jiným daňově relevantním závěrům. Takový „rozdělující“ výklad by byl dle žalobce v rozporu se zásadou materiální pravdy a rovnosti.

7. Žalobce dále uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentoval, že je nutno posuzovat hrubý příjem manželky žalobce, a to s odkazem na Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vydaný Generálním finančním ředitelstvím dne 6. 2. 2015, č. j. 5606/15/7100-10 (dále jen Pokyn GFŘ D-22). K tomu žalobce namítl, že Pokyn GFŘ D-22 není zákonem ani závazným výkladem, a proto odkaz žalovaného na něj nemá pro řešení dané právní otázky žádnou relevanci.
8. Z napadeného rozhodnutí lze mít dle žalobce za to, že se daňové orgány pokouší svůj názor, ohledně nutnosti posuzovat hrubé příjmy manželky žalobce, opírat o skutečnost, že v ZDP není uvedeno, že se jedná o příjmy snížené o výdaje, a proto se do vlastního příjmu zahrnují příjmy v hrubé výši. S takovým výkladem však žalobce nesouhlasí. Osobám zasvěceným do praxe a teorie českého daňového práva je dle žalobce známo, že ZDP od svého vzniku v roce 1992 významně trpí tím, že pojem *příjem* není přesně definován a nepoužívá se důsledně v jednom jediném významu. A právě i v otázce zde důležité, tj. zda se jedná o příjmy *brutto* nebo *netto*, je dle žalobce tato nedůslednost dlouhodobě zjevná. Při zohlednění tohoto objektivního prostředí pak není jakýkoliv textuální argument dostatečně silný. Proto dle žalobce ani výše uvedený textuální argument (v zákoně není uvedeno ...) správce daně neobstojí. Navíc dle žalobce z judikatury českých soudů plyne, že se nelze spokojit s čistě textuálním výkladem, k čemuž žalobce odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 4. 4. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 5/05, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008-45.
9. Dle žalobce se žalovaný v napadeném rozhodnutí zaštiťuje rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 1 Afs 375/2019-37, přičemž zjevně akcentuje zejména to, že se ve zmíněném rozsudku uvádí, že *„za příjem podléhající předmětné dani je nutno pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné.“* Dle žalobce za navýšení majetku manželky, za její skutečný a využitelný příjem, je možno považovat právě a jen částku 1 536 Kč představující čistý příjem manželky.
10. Žalobce dále namítl, že doměření daně dodatečnými platebními výměry správce daně bylo nezákonné z důvodu absence daňové kontroly. Z § 143 daňového řádu dle žalobce plyne, že daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. V posuzované věci nebylo podáno dodatečné daňové přiznání, a proto bylo možné doměřit daň pouze z moci úřední, a to buď na základě výsledku daňové kontroly, nebo v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového přiznání. Dle žalobce Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

je zřejmé, že daňová kontrola neproběhla, pročez bylo možné doměřit daň jen z důvodu nevyhovění výzvě k podání dodatečného daňového přiznání, přičemž v takovém případě bylo možné dle § 145 daňového řádu stanovit daň pouze dle pomůcek, nikoliv dokazováním. V posuzované věci však byla stanovena daň dokazováním, jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobce uzavřel, že k doměření daně v napadeném rozhodnutí nedošlo ani na základě výsledků daňové kontroly, ani podle pomůcek, pročez je napadené rozhodnutí i z tohoto důvodu nezákonné.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě s tím, že veškeré námitky žalobce považuje za nedůvodné. Žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí s tím, že v něm jsou vypořádány žalobní námitky, neboť stejné námitky uplatnil žalobce již v odvolacím řízení.
12. K žalobní námitce, že pojem *vlastní příjem manžela* musí být vykládán nikoliv jako hrubý příjem, ale jako příjem, od kterého se odečtou vynaložené náklady, žalovaný uvedl, že takový způsob výpočtu odpovídá způsobu stanovení základu daně podle § 5 odst. 1 ZDP. Pojem základ daně, však nelze ztotožnit s pojmem *vlastní příjem manžela*, neboť § 35ba ZDP hovoří pouze o *vlastním příjmu*, kterým je jednoznačně myšlen příjem bez zohlednění jakýchkoliv výdajů.
13. K žalobní námitce, že dle pravidla rozumného zákonodárce by zákonodárce nechtěl znevýhodňovat určitý způsob spoření, žalovaný uvedl, že každá fyzická osoba se může svobodně rozhodnout, jakým způsobem se svým majetkem, potažmo finančními prostředky naloží. Je na každém poplatníkovi, zda si svůj majetek, byť v podobě cenných papírů, ponechá či s ním bude jakýmkoliv způsobem dále obchodovat. V daném případě bylo na rozhodnutí manželky žalobce, jak se svým majetkem naloží, a to i s důsledky danými zákony České republiky. Zmíněný rozdíl ve výši příjmů přiznaných dle ZDP při obchodování s cennými papíry a výši příjmů v případě různých forem spoření je v daném případě dle žalovaného irelevantní.
14. K žalobní námitce nezákonného vyměření daně dokazováním bez daňové kontroly žalovaný uvedl, že má za to, že postupoval v souladu s § 143 odst. 1 daňového řádu, dle kterého daň může být doměřena na základě podání daňového subjektu, formou dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování nebo i z moci úřední. Správce daně vydal dne 1. 12. 2021 výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, č. j. 2357662/21/2514-50522-505695, a stanovil žalobci lhůtu pro jeho podání. Žalobce na tuto výzvu reagoval nesouhlasným přípisem dne 20. 12. 2021. Dle žalovaného z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014-31, plyne závěr, že nesouhlasný přípis může být dle svého obsahu posouzen jako dodatečné daňové tvrzení na daň ve výši 0 Kč. Je tedy dle žalovaného nerozhodné, jakým způsobem žalobce zareagoval, rozhodné však je, že zareagoval. A taková reakce žalobce měla být dle žalovaného dále správcem daně rozporována postupy dle § 85 nebo § 89 daňového řádu. V daném případě správce daně měl konkrétní pochybnosti o správnosti tvrzeného řádného daňového přiznání žalobce z údajů zjištěných z vyhledávací činnosti, avšak místo zahájení postupu k odstranění pochybností, vydal dodatečný platební výměr. Došlo tak dle žalovaného k nesprávnému procesnímu postupu správce daně. Tato procesní vada však byla žalovaným napravena v odvolacím řízení, když dne 20. 4. 2023 žalovaný zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Na výše uvedenou výzvu reagoval dle žalovaného zmocněnec žalobce písemností ze dne 29. 5. 2023, kde vyjádřil svůj Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nesouhlas. Žalovaný posléze seznámil žalobce s výsledkem provedeného dokazování, a to písemností ze dne 20. 7. 2023, a následně vydal napadené rozhodnutí.

Replika žalobce

15. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného replikou, ve které zdůraznil, že celou věc je třeba posuzovat podle zákona a podle prokázaných skutků, a nikoli podle Pokynu GŘ D-22. Dále žalobce jinými slovy opakoval svou argumentaci ze žaloby.

Posouzení věci soudem

16. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
17. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
18. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Dle § 5 odst. 1 ZDP „základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.“
20. Dle § 18 odst. 1 ZDP „předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.“
21. Dle § 35ba odst. 1 písm. b) části před středníkem ZDP „poplatníkům uvedeným v § 2 se daň vypočtená podle § 16, případně snižena podle § 35, § 35a nebo § 35b za zdaňovací období snižuje o slevu na manžela 24 840 Kč na manžela žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč.“
22. Soud konstatuje, že mezi účastníky byl nesporný skutkový stav v tom směru, že manželka žalobce měla ve zdaňovacím období roku 2018 příjem pouze z prodeje cenných papírů. Jednalo se o podílové listy v celkové nákupní ceně 1 100 000 Kč, které nakoupila manželka žalobce postupně v roce 2018, a v témže roce všechny tyto podílové listy postupně prodala (celkem 9 prodejů) za cenu 1 101 536 Kč. Příjem ve výši 1 101 536 Kč vykázala manželka žalobce jako ostatní příjem dle § 10 ZDP ve svém řádném daňovém přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2018. Meritem sporu mezi účastníky tak bylo pouze právní posouzení výkladu § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP v tom směru, zda v případě vlastního příjmu manželky ve smyslu daného ustanovení je třeba pracovat s hrubým příjmem z prodeje cenných papírů

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ve výši 1 101 536 Kč, anebo s čistým příjmem 1 536 Kč zohledňujícím výdaj spočívající v nákupní ceně podílových listů. Na vyložení pojmu *vlastní příjem* pak záviselo posouzení, zda příjem manželky nepřekročil hranici 68 000 Kč významnou z hlediska nároku žalobce na slevu na dani na manželku.

23. Soud souhlasí s právním posouzením žalovaného na stranách 5 a 6 napadeného rozhodnutí, že způsob výpočtu vlastních příjmů manželky, jak ho uvádí žalobce (příjem po odečtení výdajů), odpovídá způsobu stanovení základu daně podle § 5 odst. 1 ZDP. Pojem *základ daně* však nelze ztotožnit s pojmem *vlastní příjem* manžela/manželky, neboť § 35ba ZDP hovoří pouze o vlastním příjmu, kterým je jednoznačně myšlen příjem bez zohlednění jakýchkoliv výdajů. Jaké příjmy jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a co se rozumí příjmem, je uvedeno v § 3 odst. 1 a 2 ZDP, a které příjmy jsou ve smyslu tohoto zákona považovány za ostatní příjmy, tedy příjmy z úplatného převodu cenného papíru, je uvedeno v § 10 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP. Pro výpočet vlastních příjmů manželky je pak důležitá výše příjmů, resp. hrubých příjmů, které měla vyživovaná manželka v daném zdaňovacím období, bez ohledu na to, do jaké kategorie příjmů (ve smyslu § 3 odst. 1 ZDP) se zahrnují.
24. V žalobní námitce žalobce zdůrazňoval nezbytnost výkladu podle smyslu a účelu § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP zakotvujícího slevu na dani na manželku s tím, že rozumný zákonodárce veden sociálním motivem chtěl upravit slevu na manželku tím způsobem, aby nárok na slevu na dani byl dán v takových případech, kdy se jedná o manželku, jež nemá dostatečný vlastní příjem, a je tak existenčně odkázána na pomoc manžela. K uvedené žalobní námitce soud uvádí, že souhlasí se žalobcem, že tato sleva na dani byla zavedena do právní úpravy ze sociálních důvodů, kdy se jedná o určitou finanční pomoc poplatníkovi, jehož manželka v daném roce nemá dostatečný vlastní příjem, pročez v důsledku uplatněné slevy poplatník ušetří na dani v daném roce 24 840 Kč. Nemusí se však nutně jednat o manželku, která je existenčně odkázána na pomoc poplatníka uplatňujícího slevu na dani na manželku. Lze si představit situaci, o které se, byť v jiné souvislosti, zmiňoval i žalobce v žalobě, že například manželka má na spořicímu účtu či termínovaném vkladu úročeném 5 % p. a. uložen 1 000 000 Kč, přičemž jí za kalendářní rok bude připsán na účet úrok ve výši 50 000 Kč. Tento připsaný úrok by byl příjmem z kapitálového majetku dle § 8 ZDP, přičemž by nepřekračoval hranici 68 000 Kč v kalendářním roce, a tudíž by poplatník mohl uplatnit nárok na slevu na dani na manželku, byť by manželka měla dostatečný majetek (peníze na účtu ve výši 1 000 000 Kč), ze kterého by se mohla sama živit, aniž by byla odkázána na poplatníka. Z uvedeného je zřejmé, že nelze vysledovat v úpravě slevy na dani na manželku v § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP nějaký jednoznačný a přesně definovatelný smysl, neboť sleva na dani na manželku je poskytována i v případech, kdy se nemusí nutně jednat o manželku odkázanou výživou na svého manžela uplatňujícího slevu na dani. Byť jistě sleva na dani směřuje k podpoře poplatníka, jehož manželka nemá v daném roce dostatečný vlastní příjem, nelze z tohoto záměru zákonodárce s přihlédnutím k obsahu daného zákonného ustanovení vyvozovat nějaké absolutní závěry ohledně rovnosti různých forem spoření finančních prostředků či finanční soběstačnosti manželky jakožto kritéria pro získání/nezískání slevy na manželku, jak to činil žalobce, a čímž se bude soud zabývat v další části tohoto rozsudku.
25. Žalobce argumentoval v žalobě, že teprve po odečtení vynaložených výdajů lze odpovědět na otázku, kterou dle jeho názoru zákonodárce považoval za významnou pro naplnění účelu slevy na dani na manželku, a to do jaké míry je manželka finančně soběstačná, když dle žalobce manželka pro svoji osobní potřebu může použít pouze ty finanční prostředky, které jí zbydou po uhrazení výdajů na dosažení příjmů. K uvedené argumentaci soud uvádí, že již

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v předchozím odstavci odůvodnění tohoto rozsudku dovodil, že soběstačnost manželky či její existenční závislost na poplatníkovi není rozhodujícím kritériem pro posouzení nároku na slevu na dani na manželku, jelikož i manželka, která má na účtu značné finanční prostředky a není odkázána na pomoc poplatníka (manžela), nemusí mít dostatečný vlastní příjem v kalendářním roce, pročež má poplatník nárok na slevu na dani na manželku. Soud proto se zmíněnou argumentací žalobce nesouhlasí.

26. K žalobní námitce, že rozumný zákonodárce nechtěl znevýhodňovat určitý způsob spoření peněz, kdy žalobce upozornil, že pokud by jeho manželka místo nákupu a prodeje podílových listů měla peníze na spořicí účet či termínovaném vkladu, neměla by vlastní příjem přesahující 68 000 Kč, a žalobce by tak mohl uplatnit slevu na dani na manželku, soud uvádí, že nesouhlasí se žalobcem, že by právní úprava § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP zakotvující slevu na dani na manželku znevýhodňovala určitý způsob spoření peněz. Právní úprava je nastavena tím způsobem, že v případě prodeje cenných papírů se jedná o ostatní příjem dle § 10 ZDP, přičemž zdaňován je příjem z prodeje po odečtení výdajů za nákup cenných papírů. Naproti tomu v případě peněz uložených například na spořicí účtu je i v případě, že je vybrána z účtu vysoká částka (například 1 000 000 Kč, považován za příjem jen připsaný úrok za kalendářní rok. Tato rozdílnost právní úpravy je dána tím, že v případě peněz uložených na spořicí účtu se jedná stále o peníze, které obvykle v minulosti byly již zdaněny daní z příjmů. Naproti tomu u obchodování s cennými papíry se nejedná o klasické spoření, nýbrž spíše o určitou formu investice, kdy za peníze jsou nakupovány cenné papíry. V takových případech „transformace“ peněz na cenné papíry pak již právní úprava počítá se zdaněním při prodeji cenných papírů tím způsobem, že se daní příjem z prodeje cenných papírů snížený o výdaj na jejich pořízení. Takovéto nastavení pravidel se jeví soudu logické a nelze ho považovat za znevýhodnění určitého způsobu spoření finančních prostředků.
27. K žalobní námitce, že daňové orgány pominuly zásadu přednosti obsahu před formou, když při rozdílných formách spoření (spořicí účet oproti účtu s cennými papíry) dospěly k rozdílným daňovým důsledkům, čímž dle žalobce porušily § 8 odst. 3 daňového řádu, dle kterého musí daňové orgány vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, soud uvádí, že nedošlo k porušení § 8 odst. 3 daňového řádu. Skutečnost, že daňové orgány, a rovněž i nyní soud, dospěly k závěru o různých daňových důsledcích spoření peněz na spořicí účtu oproti obchodování s cennými papíry, je důsledkem toho, že se v obou případech jedná o rozdílné druhy příjmů, jak soud vyložil již výše. Tato právní úprava byla žalobci i jeho manželce předem známa, a žalobce s manželkou mohli a měli uvážit rozdílné daňové konsekvence.
28. K žalobní námitce, ve které žalobce nesouhlasil s aplikací Pokynu GFŘ D-22 v projednávané věci s tím, že zmíněný pokyn není zákonem ani závazným výkladem, soud uvádí, že na straně 49 daného pokynu se k výkladu § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP uvádí: „*Vlastními příjmy manželky (manžela) se rozumí úhrn všech vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období nesnížených o daňové výdaje (hrubý příjem) včetně příjmů, které podléhají srážkové dani nebo jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob nebo nejsou předmětem této daně.*“ Citovaný výklad vychází z chápání vlastního příjmu manželky jakožto hrubého příjmu bez odečtení nutných výdajů, což je plně v souladu s výše prezentovaným názorem soudu. Žalobci lze přisvědčit, že pokyny GFŘ nejsou obecně závazné. Na druhé straně pokyny ministerstev a ústředních orgánů státní správy jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev a ústředních orgánů státní správy nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své správní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

závaznými právními předpisy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010-63). Soud neshledal, že by výklad § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP v Pokynu GŘ D-22 ohledně nutnosti brát v úvahu hrubý příjem manželky poplatníka byl v rozporu s právními předpisy, jelikož i soud dospěl ke stejnému závěru. Proto soud nepovažuje žalobní námitku za důvodnou.

29. K žalobní námitce, že pojem příjem není v ZDP přesně definován a nepoužívá se důsledně v jednom jediném významu, soud uvádí, že koncepce ZDP je taková, že za příjmy jsou považovány hrubé příjmy, od kterých se odečtou vynaložené výdaje, přičemž výsledek představuje základ daně (srov. zejména § 3 a § 5 ZDP). Sám ZDP nedefinuje a terminologicky, až na jedinou výjimku, nepoužívá pojmy *hrubý příjem* a *čistý příjem*. Pouze v § 23 odst. 11 ZDP v souvislosti se stanovením daně podle pomůcek jsou zmíněny *hrubé příjmy* srovnatelných poplatníků pro určení základu daně poplatníkovi, jemuž je daň z příjmů stanovována dle pomůcek. S přihlédnutím k popsané koncepci ZDP nemá soud žádnou pochybnost o tom, že vlastními příjmy manželky v § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP jsou míněny právě hrubé příjmy bez odpočtu výdajů. Ostatně sám žalobce sice uváděl v žalobě, že ZDP při používání pojmu příjem nedůsledně rozlišuje mezi hrubým a čistým příjmem, avšak žádný konkrétní případ této nedůslednosti neuvedl.
30. K žalobní námitce, že ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 1 Afs 375/2019-37, nebyl hrubý příjem manželky z prodeje cenných papírů skutečný, nýbrž jen zdánlivý, protože nebylo možné s takovým hrubým příjmem manželky žalobce počítat jako s jejím vlastním příjmem překračujícím hranici 68 000 Kč zakotvenou v § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP, soud uvádí, že žalobcem zmíněný rozsudek skutečně klade důraz na skutečnost, že při posouzení vlastních příjmů manželky se posuzuje skutečný a reálně využitelný příjem, nikoli příjem zdánlivý. Ke zmíněnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v situaci, kdy posuzoval, zda vlastní příjem manželky, spočívající v peněžité pomoci v mateřství, na kterou vznikl nárok v jednom kalendářním roce, ale fakticky byla vyplacena až v následujícím kalendářním roce, má být zohledněn jako vlastní příjem manželky již v roce, ve kterém na tento příjem vznikl nárok, nebo až v následujícím roce, kdy byl vyplacen. V takové situaci kladl Nejvyšší správní soud důraz na skutečnost, že rozhodující je až okamžik výplaty příjmu, nikoli vznik nároku. Zmíněný judikát však řešil zcela odlišnou situaci, a není proto příliš přílehlavý posuzované věci. Nicméně dle názoru soudu v případě vlastního příjmu manželky žalobce se jednalo o peníze získané prodejem cenných papírů v roce 2018, kdy v témže roce získala manželka žalobce peníze z prodeje cenných papírů, a jednalo se tak o její skutečný a reálně využitelný finanční příjem získaný prodejem části svého majetku. Tudíž i ve smyslu zmíněného judikátu bylo třeba vycházet z celkové ceny získané prodejem cenných papírů.
31. K žalobní námitce, že napadené rozhodnutí i prvostupňový dodatečný platební výměr představují nezákonná rozhodnutí z důvodu absence daňové kontroly, soud uvádí, že obsahově stejnou námitku uplatnil žalobce již ve svém odvolání, přičemž žalovaný se jí řádně zabýval na stranách 7 až 9 napadeného rozhodnutí. Na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí však žalobce v žalobě vůbec nereaguje, když pouze opakuje totéž, co již uvedl ve svém odvolání. Soud proto vycházel z toho, že žalobce setrval na své argumentaci uplatněné již v odvolání. Žalobce spatřoval potřebu daňové kontroly při stanovení daně dokazováním s ohledem na § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu.
32. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu platí, že „*k doměření daně z moci úřední může dojít pouze a) na základě výsledku daňové kontroly, nebo*
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

b) v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení.“

33. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že „pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“
34. Soud souhlasí se závěry žalovaného učiněnými při vypořádání daně námitky v napadeném rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že pokud existuje důvodný předpoklad doměření daně, tedy v případě, kdy správce daně získal důkazy nasvědčující tomu, že bude daň doměřena, správce daně je povinen zásadně postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, což v tomto případě správce daně učinil. Dále žalovaný správně upozornil na přednost výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publikované pod č. 3566/2017 ve Sbírce rozhodnutí NSS. Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že žalobce reagoval na výzvu nesouhlasným přípisem ze dne 20. 12. 2021, ze kterého vyplývalo, že považuje za správné stanovení daně dle jeho řádného daňového přiznání (se zohledněním uplatněné slevy na dani na manželku) a nevidí důvod k doměření daně. Soud je ve shodě se žalovaným, že v takovém případě nebylo možné stanovit daň dle pomůcek, jelikož nesouhlasný přípis byl dle svého obsahu dodatečným daňovým tvrzením na daň ve výši 0 Kč (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014-31).
35. Soud konstatuje, že dodatečným stanovením daně dle § 145 odst. 2 ve spojení s § 143 odst. 3 daňového řádu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu. Jedná se o judikaturu z doby, kdy ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu sice mělo poněkud odlišnou formulaci, avšak obsahově bylo prakticky shodné s výše citovanou úpravou. Důvodem formulační změny § 143 odst. 3 daňového řádu bylo dle důvodové zprávy k novelizujícímu zákonu č. 283/2020 Sb., účinnému od 1. 1. 2021, zpřesnění tohoto ustanovení, aby bylo jednoznačně uvedeno, že lze doměřit daň z moci úřední nejen na základě provedené daňové kontroly. Proto je zmíněná judikatura použitelná i v posuzované věci.
36. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, dospěl k závěru, že „nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání, a tento nesouhlas správcí daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně I. stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek (§ 145 odst. 2 daňového řádu).“ Soud se ztotožňuje s citovaným judikátem, na který ostatně poukazoval i žalobce v žalobě. V poměrech posuzované věci soud konstatuje, že citovaným názorem Nejvyššího správního soudu se finanční orgány řídily, když přistoupily ke stanovení daně dokazováním. Citované závěry Nejvyššího správního soudu se přitom týkaly výkladu a aplikace § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu, tj. možnosti stanovit daň na základě pomůcek, kdy bylo konstatováno, že nesouhlas daňového subjektu s obsahem, resp. s důvody výzvy, neopravňuje správce daně k doměření daně dle pomůcek, nýbrž má daň stanovit na základě dokazování. V § 145 odst. 2 daňového řádu, ani v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu přitom není konstatováno, že v případě podání dodatečného daňového tvrzení (a to včetně takového tvrzení v materiálním slova smyslu – tvrzená daň 0 Kč) musí být za všech okolností provedena automaticky daňová kontrola (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2018, č. j. 6 Afs 349/2017-31).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

37. V rozsudku ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018-33, řešil Nejvyšší správní soud otázku, zda mohl správce daně z moci úřední doměřit DPH na základě dokazování mimo daňovou kontrolu. Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*je chybný závěr krajského soudu, podle kterého správce daně již tím, že doměřil DPH dokazováním mimo daňovou kontrolu, zatížil řízení procesní vadou, která měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí a kterou nenapravil ani v odvolacím řízení stěžovatel* (Odvolací finanční ředitelství, pozn. soudu), *který postup správce daně aproboval. Krajský soud měl naopak konkrétně posoudit, zda správce daně při doměření DPH dokazováním mimo daňovou kontrolu, což v souladu se zákonem a judikaturou učinit mohl, dostatečně šetřil procesní práva žalobkyně či nikoliv, a případně zda bylo potenciální pochybení správce daně napraveno v rámci odvolacího řízení.*“ Soud se ztotožňuje s citovaným judikátem a v poměrech posuzované věci konstatuje, že žalovaný na straně 8 napadeného rozhodnutí popsal svůj procesní postup. Konstatoval, že správce daně měl konkrétní pochybnosti o správnosti tvrzeného řádného daňového přiznání žalobce z údajů zjištěných z vyhledávací činnosti, avšak místo zahájení postupu k odstranění pochybností, vydal dodatečný platební výměr, čímž došlo k nesprávnému procesnímu postupu správce daně. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že vzhledem k tomu, že správce daně v daném případě nevedl řádně dokazování tak, aby vytvořil prostor pro uplatňování procesních práv daňového subjektu (žalobce), respektive aby bylo zachováno zákonné právo daňového subjektu vyjádřit se ke zjištění správce daně, předložit důkazní prostředky či návrhy, kterými by pochybnosti správce daně odstranil, zatížil daňové řízení procesní vadou. Žalovaný pokračoval v napadeném rozhodnutí, že tato procesní vada mohla být napravena v rámci odvolacího řízení. Konstatoval, že proto dne 20. 4. 2023 zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně podle § 115 ve spojení s § 92 odst. 4 a § 32 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvedl, že na výše uvedenou výzvu reagoval zmocněnec žalobce písemností ze dne 29. 5. 2023 a že žalovaný následně dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobce s výsledkem provedeného dokazování, a to písemností ze dne 20. 7. 2023.
38. K procesnímu postupu žalovaného popsanému v předchozím odstavci soud uvádí, že postupem žalovaného byla šetřena práva žalobce, který měl možnost seznámit se s postojem žalovaného a reagovat na výsledek dokazování. Ostatně žalobce v žalobě nevznnesl žádné konkrétní námitky vůči popsanému procesnímu postupu žalovaného.
39. Soud konstatuje, že v posuzované věci žalobce podal daňové tvrzení na daň ve výši 0 Kč, čímž vyhověl výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení. Zároveň je nesporné, že ve věci neproběhla daňová kontrola. Z uvedeného je zřejmé, že nebylo možné stanovit daň z moci úřední ve smyslu § 143 odst. 3 daňového řádu, jelikož nebyly splněny podmínky pro rozhodnutí z moci úřední.
40. Soud připomíná, že dle § 145 odst. 3 daňového řádu „*výzva k podání daňového tvrzení nezahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení z moci úřední.*“ Podle § 145 odst. 4 daňového řádu „*nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty.*“
41. V posuzované věci, jak již bylo uvedeno výše, žalobce reagoval na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení nesouhlasným přípisem, ze kterého se podávalo dodatečné tvrzení na daň ve výši 0 Kč. Zmíněným přípisem žalobce došlo k zahájení doměřovacího řízení na základě dodatečného daňového tvrzení žalobce. V takovém případě byla následně stanovena daň nikoli z moci úřední, nýbrž na základě dodatečného daňového tvrzení žalobce na daň ve výši 0 Kč. Skutečnost, že správce daně a žalovaný, na rozdíl od žalobce, dospěli Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

k jinému výsledku daňové povinnosti žalobce, nic nemění na závěru, že se jednalo o stanovení daně na základě dodatečného daňového tvrzení. Ke stejnému závěru dospívá i odborná literatura. V publikaci *Daňový řád, Praktický komentář*, autora Mgr. Tomáše Rozehnal, Ph.D., 2. vydání, 5/2021, nakladatelství Wolters Kluwer, dostupné v tištěné verzi i v právním systému ASPI se k § 143 daňového řádu uvádí: „*Daň je možno dle § 143 odst. 1 doměřit dvěma způsoby. Na základě daňového tvrzení (dodatečné vyúčtování, dodatečné daňové přiznání) nebo z moci úřední. Daň stanovená na základě tvrzení je i daň, která byla stanovena odlišně, než daňový subjekt v tvrzení uváděl (typicky po provedených kontrolních postupech dle § 85 a § 89). Musí se však jednat o daň stanovenou dokazováním.*“ Soud konstatuje, že v posuzované věci byla daň stanovena právě na základě dodatečného tvrzení žalobce na daň ve výši 0 Kč, přičemž se však daňové orgány neztotožnily s názorem žalobce, že mu nemá být daň z příjmů doměřena, což však nic nemění na povaze rozhodnutí daňových orgánů.

42. K žalobní námitce absence daňové kontroly soud dále uvádí, že z námitky není zřejmé, jakým způsobem se absence daňové kontroly dotkla práv žalobce. Dle názoru soudu by případná daňová kontrola u žalobce, provedená pouze z důvodu odlišného právního názoru správce daně a žalobce na vznik nároku na slevu na dani na manželku při nesporných skutkových zjištěních, byla v posuzované věci zcela nemístná a zbytečně invazivní ve vztahu k dotčení práv žalobce. I z tohoto důvodu považuje soud za správný postup daňových orgánů, které stanovily daň dokazováním. Soud proto neshledal důvodnou žalobní námitku absence daňové kontroly.
43. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 24. července 2024

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.