ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce **Ing. J. R., CSc.,** zastoupeného advokátkou JUDr. Janou Karáskovou, se sídlem Tererova 1355/4, Praha 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 9. 2003, sp. zn. 28 Ca 534/2001,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze. Napadeným rozsudkem městský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2001, č. j. FŘ-8325/11/01. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 25. 7. 2000, č. j. 123452/00/008514/5034.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje (byť ne výslovně) důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť se domnívá, že městský soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku. Za situace, kdy ustanovení § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů údajně umožňuje dvojí výklad, totiž soud tento dualismus nepřipustil, aniž se vyrovnal s argumentací stěžovatele.

Stěžovatel tvrdí, že v daném případě bylo prokázáno, že k dosažení příjmů stěžovatelem došlo za spolupráce jeho manželky ve smyslu věty prvé § 13. Jestliže však městský soud dovodil, že dikce „v ostatních případech“, obsažená ve 2. větě citovaného ustanovení, jednoznačně vymezuje, že v případě, kdy poplatník použije pro výpočet příjmu § 13, musí postupovat buď podle věty prvé nebo podle věty druhé, stěžovatel s tímto výkladem nesouhlasí. Zmíněná dikce „v ostatních případech“ totiž není vylučovací, nýbrž souřadná, a v daném případě rozšiřuje skutkové podstaty, obsažené ve větě první. V souzené věci došlo u stěžovatele k dosažení příjmů za spolupráce jeho manželky (věta první) a dále i za spolupráce se synem (věta druhá) a mělo být proto postupováno nejprve podle věty prvé a následně i podle věty druhé citovaného ustanovení. Poplatník je totiž držitelem podnikatelského oprávnění, je skutečným příjemcem příjmů i nositelem rozhodnutí o jejich rozdělení na spolupracující manželku a spolupracující osoby. Spolupráce manželky s ostatními osobami se může týkat oblastí, které s dosažením příjmů ani s poplatníkem nesouvisí, a proto nemůže podmiňovat postup podle předmětného zákonného ustanovení. Stěžovatel namítá, že v citovaném ustanovení jsou použity pojmy „druhý z manželů“, „spolupracující manžel“, z čehož vyplývá, že pokud je druhý manžel spolupracující, musí být prvním manželem poplatník. Navíc použitý pojem „v domácnosti s poplatníkem“ údajně nemá žádný vztah k výkladu pojmu „spolupráce manželky“.

Stěžovatel proto navrhuje napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušit jako nezákonný.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k interpretaci ustanovení § 13 zákona č. 586/1992 Sb. uvádí, že první věta řeší situaci, kdy spolupracující osobou je pouze manželka či manžel. Druhá věta tohoto ustanovení se na spolupracujícího manžela vztahuje tehdy, pokud s daňovým subjektem spolupracuje ještě další osoba či osoby, které s ním žijí v domácnosti. V daném případě probíhala v roce 1999 spolupráce manželky a syna a proto na tyto osoby je možno rozdělit pouze 30% příjmů a výdajů, nikoliv 50%, jak učinil stěžovatel. Pokud by totiž zákon umožňoval na spolupracujícího manžela podle věty prvé rozdělit 50% příjmů a výdajů a současně na ostatní osoby podle věty druhé 30%, mohl by poplatník v celkovém úhrnu rozdělit až 80% příjmů a výdajů. Žalovaný se proto zcela ztotožňuje s interpretací, provedenou v napadeném rozsudku městským soudem, a výklad stěžovatele označuje za nelogický.

Z předmětného soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud především zjistil, že Finanční úřad pro Prahu 8 shora citovaným platebním výměrem stěžovateli vyměřil rozdíl mezi vyměřenou daní a daní vypočtenou ve výši 311 276 Kč, způsobený tím, že podle ustanovení § 13 zákona č. 586/1992 Sb. v případě spolupráce manžela a ostatních osob žijících v domácnosti se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti rozdělují na spolupracující osoby tak, aby jejich podíl na společných příjmech a výdajích činil v úhrnu nejvýše 30%, přičemž u spolupracujících osob musí být výše podílu na společných příjmech a výdajích stejná a částka připadající v úhrnu na spolupracující osoby, o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 180 000 Kč. Toto však stěžovatel nerespektoval, když na spolupracující manželku a syna převedl v celkovém úhrnu téměř 50% příjmů a výdajů, a to v nestejné výši.

Žalovaný v odůvodnění výše uvedeného rozhodnutí, kterým zamítl odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 8, vycházel z toho, že ustanovení § 13 zákona č. 586/1992 Sb. řeší v první větě situaci, kdy je spolupracující osobou pouze občan, a ve druhé větě případy, kdy je spolupráce vykonávána manželem a dalšími osobami,

tzn. musí platit obě podmínky současně. Jelikož v daném případě probíhala v roce 1999 spolupráce stěžovatele s manželkou i synem, bylo možno na tyto osoby rozdělit v úhrnu maximálně 30% příjmů a výdajů. Žalovaný proto dospěl k závěru, že citované ustanovení § 13 neumožňuje dvojí výklad a je jednoznačné.

Městský soud v Praze sice akceptoval názor, že pokud je právní předpis v oblasti veřejného práva neurčitý či nesrozumitelný a umožňuje tak dvojí výklad, je nutné zvolit výklad příznivější pro občana. V daném případě nicméně dvojí výklad ustanovení § 13 zákona č. 586/1992 Sb. možný není. Toto ustanovení totiž upravuje dvě skutkové podstaty: pokud jsou příjmy dosažené za spolupráce druhého z manželů, vztahuje se na tento případ věta prvá; ostatní případy spolupráce jsou regulovány větou druhou. Zákon tak neumožňuje postupovat buď podle věty prvé nebo podle věty druhé. V souzené věci se jednalo o spolupráci manželky a ostatních osob žijících v domácnosti dle věty druhé a pod pojmem „manžel“ je jednoznačně míněn spolupracující manžel a nikoliv poplatník.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatňuje kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že podstata kasační stížnosti spočívá v interpretaci ustanovení § 13 zákona č. 586/1992 Sb. a z tohoto důvodu považuje za vhodné toto ustanovení pro přehlednost nejprve citovat:

„*Výpočet příjmů spolupracujících osob*

Příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2] provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela (manželku) nečinil více než 50 %; přitom částka připadající na spolupracujícího manžela (manželku), o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 540 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 45 000 Kč za každý i započatý měsíc této spolupráce. V ostatních případech spolupráce manžela (manželky) a ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem, popřípadě za spolupráce jen ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem, se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti rozdělují na spolupracující osoby tak, aby jejich podíl na společných příjmech a výdajích činil v úhrnu nejvýše 30 %; přitom částka připadající v úhrnu na spolupracující osoby, o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 180 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 15 000 Kč za každý i započatý měsíc spolupráce. U spolupracujícího manžela (manželky) a dalších spolupracujících osob musí být přitom výše podílu na společných příjmech a výdajích stejná. Příjmy a výdaje nelze rozdělovat na děti až do ukončení jejich povinné školní docházky a na děti a manžela (manželku), pokud jsou uplatňovány jako osoby vyživované (§ 15).“

Nejvyšší správní soud především – v obecné rovině – souhlasí s názorem, že jedním ze základních požadavků na právní předpisy musí být jejich srozumitelnost, jednoznačnost a předvídatelnost následků, které mohou vyvolat, a v tomto směru pro stručnost odkazuje na obecně známou konstantní judikaturu Evropského soudu pro lidská práva a Ústavního soudu. Smyslem právní reglementace společenských vztahů je totiž stanovit práva a povinnosti subjektů práva a již z této povahy věci musí být zmíněné atributy naplňovány. Uvedené platí o to více v oblasti práva veřejného, kde základním principem (vyjádřeným v čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) je, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon

stanoví. V oblasti daňového řízení, kde se státní moc projevuje velmi výrazným způsobem, je tedy nezbytné, aby vymezení práv a povinností daňových subjektů bylo zcela jednoznačné a zabránilo se tak potencionálnímu riziku libovůle ze strany správních orgánů.

Podstata námitek stěžovatele v souzené věci, které byly uplatněny již v předchozím řízení a s nimiž se správní orgány i městský soud řádně vypořádaly, spočívá v tvrzení, že ustanovení § 13 zákona č. 586/1992 Sb. umožňuje dvojí způsob výkladu, přičemž správce daně zvolil výklad pro stěžovatele méně příznivý. Nejvyšší správní soud se s touto stěžejní a prakticky jedinou stížnostní námitkou neztotožňuje, neboť názor o možném dvojím výkladu citovaného ustanovení, kdy jeden výklad je pro daňového poplatníka příznivější a druhý příznivý méně a je proto mezi nimi možno volit ten správný, nepovažuje za odpovídající znění a smyslu tohoto ustanovení a v konečném důsledku odporuje i zmíněným ústavním principům. Z dikce předmětného ustanovení totiž vyplývá, že obě věty se vztahují na odlišné skutkové situace, kdy daňový poplatník nemá možnost volby mezi nimi podle toho, který výpočet příjmů se mu bude jevit výhodnější. Celý problém se tak ve skutečnosti jeví jako prostá subsumpce konkrétních skutkových okolností pod jeden ze dvou regulovaných případů a následný postup při výpočtu příjmů spolupracujících osob podle této úpravy, nikoliv jako možnost uvážení daňového poplatníka a jeho volba jednoho ze dvou alternativních řešení.

První věta § 13 zákona č. 586/1992 Sb. pamatuje na případy činnosti provozované (výhradně) za spolupráce druhého z manželů. To znamená, že ke spolupráci dochází toliko mezi poplatníkem a jeho manželem. Druhá věta pamatuje na případ odlišný (viz uvození „v ostatních případech“), kdy spolupracují poplatník, jeho manžel a ostatní osoby žijící s poplatníkem ve společné domácnosti, případně spolupracuje daňový poplatník jen s ostatními osobami žijícími s ním ve společné domácnosti. Dikce „ostatní případy“ se zjevně vymezuje vůči postupu podle první věty, tzn. zákon vylučuje při postupu podle druhé věty výhradní spolupráci daňového poplatníka s manželem. Zároveň však tato druhá věta používá termín „manžel (manželka)“, což v kontextu prvé věty nemůže znamenat nic jiného než manžel (manželka) daňového poplatníka. Jakýkoliv jiný výklad by zákonné dikci odporoval, neboť použití pojmu manžel by postrádalo jakýkoliv smysl. Přitom Nejvyšší správní soud vychází z toho, že při interpretaci zákonů je nutno primárně vycházet z předpokladu racionálního zákonodárce, kdy gramatické znění zákonů má racionální podstatu a musí být vykládáno v jeho celkovém kontextu a v souladu s účelem zákona.

Nelze se tedy ztotožnit s názorem stěžovatele, že pojem „v ostatních případech“ nemá být chápán jako vylučovací, nýbrž jako souřadný. Z kontextu tohoto ustanovení je totiž zřejmé, že ostatními případy spolupráce nejsou míněny jiné formy spolupráce, nýbrž spolupráce prováděná jiným okruhem osob. Citované ustanovení tak upravuje dvě možné výchozí skutkové situace výpočtu příjmů spolupracujících osob, ke kterým může dojít. Pro tento závěr svědčí logická interpretace předmětného zákonného ustanovení, kdy první věta pracuje s termínem „spolupracující manžel“ a druhá věta hovoří o „spolupráci manžela a ostatních osob“. Je totiž zřejmé, že pokud by se druhá věta týkala spolupráce poplatníka toliko s ostatními osobami a nikoliv i s manželem, nemělo by jakýkoliv důvod označení tohoto poplatníka jako manžela, přičemž by nastala zjevně absurdní situace, kdy v jedné větě zákonného ustanovení by stejná osoba byla označena jednou jako manžel a jednou jako poplatník. Úvaha o spolupráci manžela poplatníka s ostatními osobami žijícími ve společné domácnosti pak jde zcela mimo rámec této zákonné úpravy, kde primárním účelem zákona je výpočet daně poplatníka a nikoliv dalších osob.

Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že způsob interpretace citovaného ustanovení provedený městským soudem v napadeném rozsudku je v souladu s jeho gramatickým zněním a v konečném důsledku i s jeho smyslem a že výklad nabídnutý stěžovatelem je nutno považovat za contra legem.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal existenci v kasační stížností namítaného důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 18. 3. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu