



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobkyně: **I. K.**
zastoupené advokátkou Mgr. Katarínou Janiskovou
sídlem Purkyňova 648/125, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2018, č. j. 7133/18/5200-10424-709063

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí - platební výměr Finančního úřadu

pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 6. 2017, č. j. 3186599/17/3005-51524-702179, kterým správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil žalobkyni za zdaňovací období 2016 daň z příjmů fyzických osob ve výši 36 870 Kč.

2. Správce daně tak učinil na základě skutečnosti, že žalobkyně nebyla schopna vyvrátit pochybnosti, které správci daně vznikly v rámci vyměřovacího řízení k vyměření daně z příjmů fyzických osob, vztahující se k žalobkyní stanovenému základu daně v souvislosti s rozdělením příjmů a výdajů na spolupracující osobu ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů (sdělené výzvou k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu ze dne 3. 5. 2017, č. j. 2175351/17/3005-51524-709179).

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně předně argumentovala tím, že formulář, tedy tiskopis daňového přiznání, nedefinuje pojem „úhrn“. S ohledem na tuto skutečnost lze „úhrn výdajů“ vykládat různými způsoby, přičemž tato skutečnost nemohla jít k tíži žalobkyně. Závěry žalovaného, který k interpretaci pojmu „úhrn“ použil systematický výklad, nemohly být správné, neboť systematický výklad nemůže být v rozporu s výkladem jazykovým. Žalobkyně tak byla přesvědčena, že hlavní podnikatel (její manžel) správně k výpočtu základu daně použil pro výpočet výdajů paušální částku 80 % z příjmů, jelikož jeho nepřevedené příjmy nepřesahovaly částku 1 600 000 Kč. Formulář daňového přiznání dle žalobkyně sice odpovídá dani z příjmů fyzických osob, resp. jednotlivé řádky odpovídají platnému znění zákona o dani z příjmů, to však neznamenalo, že je zcela správný a úplný, přebírá-li neurčitost či neúplnost obsaženou již v dikci zákona.
4. Argumentoval-li žalovaný tím, že spolupracující osoba nemá vlastní příjmy, ale pouze příjmy odvozené, bylo dle žalobkyně zjevné, že tato skutečnost nebrání zdanění takových „cizích“ příjmů, a je tedy otázkou, nakolik se o „cizí“ příjmy skutečně jedná. Pokud totiž příjmy spolupracujících osob jsou natolik samostatné, aby byly samostatně daněny, je otázkou, zda je skutečně lze vnímat ve vztahu k hlavnímu podnikateli „jen“ jako příjmy odvozené. Opačný závěr by musel nutně vést k dvojímu výkladu příjmů spolupracující osoby, což by zamezovalo existenci právní jistoty v této věci.
5. Dle žalobkyně sice nebylo její povinností vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek dle § 7 odst. 8 zákona o daních z příjmů, avšak lze mít za to, že pokud se již v daňovém přiznání uvedou příjmy a výdaje rozdělené mezi osobou s živnostenským oprávněním a spolupracující osobou, bude spolupracující osoba povinna tyto záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vést. Žalobkyně rovněž tvrdila, že z § 35ca zákona o daních z příjmů nevyplývá, že by k rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu mělo dojít až po předešlém zjištění příjmů a výdajů osoby s živnostenským oprávněním.
6. Žalobkyně rovněž poukázala na skutečnost, že žalovaný použil v napadeném rozhodnutí pojmy „hlavní daňový subjekt“ a „hlavní podnikatel“, které nejsou součástí zákona o daních z příjmů, daňového řádu ani pokynů k příloze č. 1 daňového přiznání. Nebylo tedy

možné po žalobkyni spravedlivě požadovat, aby tyto pojmy znala a aby tyto pojmy byly užívány k tíži daňového subjektu. Nadto žalobkyně tvrdila, že ze zákona ani z pokynů k příloze č. 1 daňového přiznání nevyplývá, že by v řádku č. 101 a 102 příslušného formuláře bylo nutno uvést ještě nerozdělené příjmy a výdaje na spolupracující osobu. Žalobkyně trvala na připodobnění zdanění společnosti ve smyslu § 2716 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších přepisů, neboť žalobkyně a její manžel mezi sebou měli uzavřenou ústní smlouvu o společném podnikání, kde žalobkyně jako spolupracující osoba živnostenské oprávnění mít nemusí, jelikož se odvozuje od samotného hlavního podnikatele.

7. Závěrem žalobkyně namítala porušení § 5 odst. 3 daňového řádu, čl. 2 odst. 3, odst. 4 a čl. 2 odst. 3, odst. 4 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2, odst. 3 a čl. 11 odst. 5 Listina základních práv a svobod, neboť byly k tíži žalobkyně vyloženy výše zmíněné neurčité pojmy, jakož ustanovení zákona, která připouštějí vícero významů. S ohledem na uvedené žalobkyně navrhla, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný s námitkami žalobkyně nesouhlasil. Ve svém vyjádření nejprve odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a správní spis. Žalovaný trval na tom, že pro výpočet příjmů a výdajů rozdělených na spolupracující osobu je nezbytné nejprve zjistit příjmy a výdaje hlavního daňového subjektu. Tento svůj závěr žalovaný opíral o jazykový a systematický výklad, který akceptují také správní soudy. Spolupracující osoba si nemůže uplatňovat výdaje v procentuální výši z příjmů hlavního daňového subjektu, neboť se pouze podílí na jeho příjmech a výdajích a na jím zvoleném způsobu uplatnění výdajů. Dle žalovaného tak ze zákona zcela jednoznačně vyplývá, že restrikce dle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů se uplatní ve vztahu k celkovým příjmům hlavního daňového subjektu dle § 7 zákona o daních z příjmů před jejich rozdělením na spolupracující osobu dle § 13 zákona o daních z příjmů. Tomu odpovídá rovněž systematika přílohy č. 1 k daňovému přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 na řádcích 101, 102, 107 a 108 příslušného tiskopisu i vzorec pro výpočet dílčího základu daně z příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů.
9. Námitka žalobkyně, že nezná pojmy „hlavní daňový subjekt“ a „hlavní podnikatel“, nebyla dle žalovaného z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí relevantní. Přesto se jedná o pojmy frekventovaně užívané judikaturou správních soudů, které označují daňového poplatníka, jehož příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů a k nim uplatněné výdaje jsou následně částečně rozděleny na spolupracující osobu ve smyslu § 13 téhož zákona. Žalovaný odmítl žalobkyní tvrzenou analogii mezi zdaněním společníků dle § 12 zákona o daních z příjmů a spolupracujících osob dle § 13 téhož zákona, neboť tato ustanovení dopadají na odlišné situace. Závěrem proto navrhl, aby krajský soud podanou žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

10. Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž uvedla, že žalovaný svá tvrzení v napadeném rozhodnutí podporuje s odkazem na „samotnou systematiku“ či

„samotnou logiku věci“, aniž by tuto systematiku či logiku ve svém vyjádření blíže objasnil. Dle názoru žalobkyně ani zákon o daních z příjmů, ani příslušný tiskopis neuvádějí, že v řádcích 101 a 102 tohoto tiskopisu mají být uvedeny celkové příjmy a výdaje z podnikání, ale naopak, příjmy hlavního daňového subjektu, tj. příjmy a výdaje vázané na hlavní daňový subjekt. Zákon dle žalobkyně personifikuje tuto část příjmů a nevztahuje ji k předmětu, ale k osobě. Žalobkyně doplnila, že z jazykového výkladu je zřejmé, že zákon o daních z příjmů nepovažuje část příjmů a výdajů z podnikání za příjmy a výdaje hlavního daňového subjektu.

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasili, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
12. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobkyně se závěry žalovaného o tom, jakým způsobem dochází k výpočtu příjmů a výdajů a jejich následnému rozdělení na spolupracující osobu při přiznání daně z příjmů ze samostatné činnosti dle § 7, ve spojení s § 13 zákona o daních z příjmů.
14. Podle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjem ze živnostenského podnikání, příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění, podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku*. Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy uvedené v odstavcích 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odstavci 6. Tyto příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou příjmů uvedených v odstavci 1 písm. d). Pro zjištění základu daně (dílčího základu daně) se použijí ustanovení § 23 až § 33 (§ 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů).
15. Ustanovení § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů upravuje, že *neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč*.

16. Příjmy a výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení při samostatné činnosti s výjimkou podílu společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti mohou být dle § 13 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů rozděleny mezi poplatníka a s ním spolupracující osoby, kterými se rozumí spolupracující manžel.
17. Předně krajský soud uvádí, že rozsudkem ze dne 27. 11. 2019, č. j. 29 Af 44/2018 - 51, zdejší soud zamítl žalobu téměř totožného obsahu podanou manželem žalobkyně P. K., tj. osobou s živnostenským oprávněním, jehož spolupracující osobou je žalobkyně. Předmětem dané věci byl shodně s nyní souzenou věcí rovněž způsob výpočtu příjmů a výdajů a jejich následného rozdělení na spolupracující osobu při přiznání daně z příjmů ze samostatné činnosti dle § 7, ve spojení s § 13 zákona o daních z příjmů. Krajský soud nemá ani v nyní projednávané věci důvod se od závěrů vyslovených v předmětném rozhodnutí zdejšího krajského soudu odchýlit.
18. Žalobkyně svou argumentaci vystavěla na tvrzení, že ze zákonné úpravy nevyplývá, že by nebylo možné nejprve rozdělit příjmy ze živnostenského podnikání na spolupracující osobu dle § 13 zákona o daních z příjmů a následně uplatnit pro obě takto rozdělené části příjmů manžela žalobkyně (osoby s živnostenským oprávněním) paušální částku výdajů ve výši 80 % z dosažených příjmů dle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. K tomu krajský soud uvádí, že takový výklad § 13 odst. 1 zákona o daních z příjmů neodpovídá ani žalobkyni obhajovanému jazykovému výkladu tohoto ustanovení. Z § 13 odst. 1 totiž dle krajského soudu jednoznačně vyplývá, že na spolupracující osobu se podle tohoto ustanovení přerozdělují jak příjmy, tak výdaje daňového subjektu, který v této situaci vystupuje jako „hlavní podnikatel“. Právě tento „hlavní podnikatel“ tak určuje, kolik příjmů a výdajů se rozdělí na spolupracující osobu, a chce-li „hlavní podnikatel“ určit, kolik příjmů a výdajů rozdělí na spolupracující osobu, musí nejprve příjmy a výdaje řádně zjistit, namísto toho, aby nejprve část příjmů přerozdělil na spolupracující osobu, a až následně zjišťoval výdaje, dosažené k zajištění těchto příjmů.
19. Není tedy možný postup, při němž daňový subjekt nejprve převede na spolupracující osobu příjmy, a následně jak „hlavní daňový subjekt“, tak spolupracující osoba k takto rozděleným příjmům paušálně stanoví výdaje k jejich dosažení. Výdaje spolupracující osoby se musí, stejně jako příjmy, odvíjet od výdajů „hlavního daňového subjektu“, a to od celkových skutečných výdajů či od výdajů určených podle celkových příjmů „hlavního daňového subjektu“ paušální částkou. Přistoupil-li by krajský soud na právní konstrukci vyjádřenou žalobkyní, že si spolupracující osoba může „*chtít uplatnit výdaje dle ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů*“ bylo by možno *ad absurdum* dospět k závěru, že taková spolupracující osoba si nemusí v daňovém přiznání uplatnit výdaje žádné, neboť jí žádné výdaje v souvislosti se získáváním příjmů nevznikly, což by bylo v přímém rozporu s § 13 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Stejně tak by bylo možno dospět k závěru, že by spolupracující osoba mohla svobodně určit jiný způsob výpočtu výdajů vynaložených k zajištění příjmů, než jaký zvolil „hlavní daňový subjekt“, což by kromě rozporu se zákonem mohlo ve výsledku také znamenat, že by výše výdajů uplatněná těmito spolupracujícími osobami nemusela výsledně odpovídat skutečným výdajům vynaloženým „hlavním podnikatelem“ k zajištění příjmů.
20. V souladu s výše uvedeným se k rozdělování příjmů a výdajů mezi spolupracující osobu a „hlavního podnikatele“ vyjádřila také judikatura správních soudů. Krajský soud

v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 19. 6. 2019, č. j. 51 Af 15/2018 - 30, konstatoval, že „příjmy a výdaje žalobkyně, které na ni byly rozděleny ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů jako na spolupracující osobu, bylo proto třeba odvodit od příjmů a výdajů jejího manžela J.K. Touto záležitostí se zabýval již Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku sp. zn. 50 Af 27/2016, který navazoval na rozsudky NSS č. j. 1 Afs 154/2004 - 63 a č. j. 1 Afs 84/2012 - 39“ (pozn. krajského soudu: citovaný rozsudek byl sice zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2020, č. j. 4 Afs 313/2019 - 42, avšak „toliko“ z toho důvodu, že krajský soud zatížil řízení vadou, jež v daném případě mohla mít za následek jeho nezákonné rozhodnutí o věci samé; námitkami směřujícími do merita věci se Nejvyšší správní soud nezabýval). Také Nejvyšší správní soud se k této problematice opakovaně vyjadřoval, a to v rozsudku ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, v němž uzavřel, že „(...) se daňová povinnost spolupracující osoby podle § 13 zákona ČNR č. 586/1992 Sb.,

o daních z příjmů, zcela odvíjí od poměru příjmů a výdajů zjištěných u hlavního daňového subjektu (...)“. V rozsudku ze dne 13. 11. 2008, č. j. 5 Afs 128/2006 - 93, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „v daném případě se tak příjmy i výdaje stěžovatelky (podle shora uvedeného ustanovení) odvozovaly od příjmů a výdajů jejího manžela, který se nacházel v pozici ‚hlavního daňového subjektu‘, zatímco stěžovatelka v pozici spolupracující manželky“.

21. Dle krajského soudu tak z relevantní právní úpravy, ani z ustálené judikatury nevyplývají jakékoliv nejasnosti, které by zavdávaly možnou bonifikaci žalobkyně z důvodu více možných výkladů ustanovení veřejného práva. Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti je dán veškerými příjmy, spadajícími pod § 7 odst. 1 písm. a) až d) zákona o daních z příjmů, sníženými o výdaje, prokazatelně vynaložené k zajištění těchto příjmů. Ani § 5 zákona o daních z příjmů, ani § 7 či § 13 odst. 1 tohoto zákona přitom s pojmem „úhrn“ nepracují, s výjimkou určení základu daně jako úhrnu dílčích základů daně dle § 5 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Do příjmů, které je daňový subjekt povinen přiznat, se tak řadí veškeré příjmy ze všech činností, které spadají pod výše uvedený § 7 odst. 1 písm. a) až d) zákona, a má-li daňový subjekt zájem uplatnit si výdaje k zajištění těchto příjmů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nesmí takto vykázané výdaje přesáhnout částku, která je jako maximální výše uplatnitelných výdajů pro jednotlivé typy příjmů ze samostatné činnosti zákonem nastavena.
22. Každá daňová optimalizace má své meze, a může proto vést pouze k legitimnímu (tj. zákonem aprobovanému) snížení daně (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 204/2014 - 31). Krajský soud ovšem shledal, že v nyní projednávané věci byl způsob přerozdělení příjmů a výdajů manžela žalobkyně na spolupracující osobu (žalobkyni) dle § 13 zákona o daních z příjmů již za hranici této legitimní daňové optimalizace, neboť jejím prostřednictvím by došlo ke stanovení výdajů k zajištění příjmů paušální částkou v rozporu s § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
23. Na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani žalobkyni zmiňovaný § 5 odst. 3 daňového řádu, resp. v něm zakotvená zásada zdrženlivosti. Podle uvedeného ustanovení správce

daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Citovaná zásada tedy orgánům finanční správy ukládá, aby postupovaly v rámci právní úpravy pokud možno zdrženlivě a volily ze zákonných možností ty, které daňový subjekt co nejméně zatíží. V nyní projednávané věci ovšem, jak krajský soud zdůvodnil již výše, je právní úprava jednoznačná a umožňuje správci daně (potažmo žalovanému) pouze jediný možný postup. Namítala-li tedy žalobkyně s odkazem na Ústavu ČR a Listinu základních práv a svobod, že v daném případě byly neurčité pojmy a ustanovení zákona vyloženy k její tíži, nelze žalobkyni v této souvislosti přisvědčit. V dané věci je dle krajského soudu právní úprava jednoznačná a nepřipouští dvojí výklad.

24. Námitky žalobkyně, vztahující se k výkladu pojmů „hlavní daňový subjekt“ a „hlavní podnikatel“ a k její nutnosti znát výklad těchto pojmů, a vztahující se k přirovnání zdanění žalobkyně jako spolupracující osoby jejího manžela ke zdanění osob ve společnosti dle § 12 zákona o daních z příjmů krajský soud rovněž považuje za nedůvodné, neboť na výkladu rozdělování příjmů a výdajů na spolupracující osobu dle § 13 odst. 1 zákona o daních z příjmu tyto námitky nemohou ničeho změnit.

VI. Závěr a náklady řízení

25. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
26. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobkyně, která neměla ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. duben 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu