



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **P. K.**
zastoupený advokátkou Mgr. Katarínou Janiskovou
sídlem Purkyňova 648/125, 612 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2018, č. j. 7127/18/5200-10424-709063,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 22. 6. 2017, č. j. 3183681/17/3005-51524-702179, kterými správce daně podle zákona č. 586/1992

Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (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 žalobci za zdaňovací období 2016 daň z příjmů fyzických osob ve výši 52 800 Kč.

2. Správce daně tak učinil na základě skutečnosti, že žalobce nebyl schopen vyvrátit pochybnosti, které správci daně vznikly v rámci vyměřovacího řízení k vyměření daně z příjmů fyzických osob, vztahující se k žalobcem 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.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v první řadě argumentuje tím, že formulář, tedy tiskopis daňového přiznání, nedefinuje pojem „úhrn“. S ohledem na tuto skutečnost lze „úhrn výdajů“ vykládat různými způsoby, přičemž tato skutečnost nemůže jít k tíži žalobce. Závěry žalovaného, který k interpretaci pojmu „úhrn“ používá systematický výklad, přitom nemohou být správné, neboť systematický výklad nemůže být v rozporu s výkladem jazykovým. Žalobce tak správně k výpočtu základu daně použil pro výpočet výdajů paušální částku 80 % z příjmů, jelikož jeho nepřevedené příjmy nepřesahovaly částku 1 600 000 Kč. Závěr žalovaného, že formulář daňového přiznání odpovídá dani z příjmů fyzických osob, resp. jednotlivé řádky odpovídají platnému znění zákona o dani z příjmů, je namíste pouze potud, že obsahově zákonu odpovídá, to však neznamená, že je zcela správný a úplný, přebírá-li neurčitost či neúplnost obsaženou již v dikci zákona.
5. Dále pak žalobce tvrdí, že pokud žalovaný odůvodňuje své rozhodnutí za použití pojmů „hlavní podnikatel“ a „spolupracující osoba“ a konstatuje, že spolupracující osoba nemá vlastní příjmy, ale pouze příjmy odvozené, je dle žalobce 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.
6. Dle žalobce sice není povinností spolupracující osoby dle § 7 odst. 8 zákona o daních z příjmů vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek, 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, tak bude spolupracující osoba, která si chce uplatnit výdaje dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů povinna tyto záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vést. Tento postup přitom dle žalobce ničemu nebrání. Žalobce rovněž tvrdí, že § 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 žalobce.

7. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že ačkoliv žalovaný používá v napadeném rozhodnutí pojmy „hlavní daňový subjekt“ a „hlavní podnikatel“, nejsou tyto pojmy součástí zákona o daních z příjmů, daňového řádu ani pokynů k příloze č. 1 daňového přiznání. S ohledem na tyto skutečnosti nelze po žalobci spravedlivě požadovat, aby tyto pojmy znal, stejně jako nelze připustit, aby tyto pojmy byly užívány k tíži daňového subjektu. Nadto žalobce tvrdí, 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.
8. Konečně k žalobcem v odvolání užití analogii ke zdanění sdružení žalobce uvádí, že měl na mysli společnost ve smyslu § 2716 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), to však nemění nic na situaci, že situace zdanění takové společnosti a žalobce se spolupracující osobou lze připodobnit, neboť žalobce a spolupracující osoba mezi sebou měli uzavřenou ústní smlouvu o společném podnikání, kde sice pouze žalobce oplývá živnostenským oprávněním, nicméně spolupracující osoba toto oprávnění mít nemusí, jelikož se odvozuje od samotného žalobce.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v první řadě odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a dále uvádí, že již ze samotné systematiky přílohy č. 1 k daňovému přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 nepochybně vyplývá, že na řádku 101 daňový subjekt uvádí příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů před jejich rozdělením na spolupracující osobu ve smyslu § 13 téhož zákona, stejně jako tomu je v případě uvádění výdajů na řádku 102. Části těchto příjmů a výdajů rozdělené na spolupracující osobu se pak uvádí na řádcích 107 a 108 příslušného tiskopisu. Této koncepci odpovídá i vzorec pro výpočet dílčího základu daně z příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce však vzorec pro výpočet dílčího základu daně nerespektoval, neboť ten neodpovídal jeho účelovému výkladu zákona o daních z příjmů, a pokusil se tak obejít zákonnou restrikcí výdajů uplatněných procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
10. Žalovaný nadále trvá na tom, že pro výpočet příjmů a výdajů rozdělených na spolupracující osobu je nezbytné nejprve zjistit příjmy a výdaje hlavního daňového subjektu, přičemž toto tvrzení opírá 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 zákonná 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.
11. Námitka žalobce, že nezná pojmy „hlavní daňový subjekt“ a „hlavní podnikatel“ není z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí relevantní. Přesto se však jedná o judikaturou správních soudů frekventovaně užívané pojmy, 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

zákonu o daních z příjmů. Konečně k žalobcem tvrzené analogii mezi zdaněním společníků dle § 12 zákona o daních z příjmů a spolupracujících osob dle § 13 téhož zákona nelze vztah analogie spatřovat, neboť dopadají na odlišné situace.

12. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvádí, 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 více objasnil. Dále žalobce uvádí, že v daňovém přiznání uvedl celkové příjmy a výdaje sebe jako hlavního daňového subjektu, od kterých odečetl ty, které připadají na spolupracující osobu. Žalovaný se přitom nevypořádal se skutečností, že ani zákon o daních z příjmů, ani příslušný tiskopis neuvádí, 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 žalobce personifikuje tuto část příjmů a nevztahuje ji k předmětu, ale k osobě. Žalobce tvrdí, že z jazykového výkladu zákona o daních z příjmů je zjevné, že tento zákon umožňuje nepovažovat část příjmů a výdajů z podnikání za příjmy a výdaje hlavního daňového subjektu.

IV. Posouzení věci soudem

13. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
14. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce 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.
15. Podle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že „[p]říjmem 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.“ Dle § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů platí, že „[z]ákladem 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.“ Podle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů platí, že „[n]euplatní-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.“ Podle § 13 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů platí, že „[p]říjmy a výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení při samostatné činnosti s výjimkou podílu společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti mohou být rozděleny mezi poplatníka a s ním spolupracující osoby, kterými se rozumí spolupracující manžel.“

16. Žalobce svou argumentaci zakládá 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 žalobce 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 žalobce neodpovídá ani jím obhajovanému jazykovému výkladu tohoto ustanovení. Z § 13 odst. 1 totiž dle krajského soudu zcela 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 podnikající 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.
17. 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, když by za jiných okolností ani „hlavní daňový subjekt“ nebyl oprávněn paušální částkou dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů výdaje k dosažení příjmů vypočítat. 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 totiž soud na právní konstrukci, vyjádřenou žalobcem, že si spolupracující osoba může „chtít uplatnit výdaje dle ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů“ bylo by možno *ad absurdum* dojít k závěru, že taková spolupracující osoba si nemusí v daňovém přiznání uplatnit výdaje žádné, neboť jí žádné výdaje v souvislosti se získáváním příjmu nevznikly, což by bylo v přímém rozporu s § 13 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Stejně tak by bylo možno dojít k závěru, že by si 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.
18. Stejným způsobem se k rozdělování příjmů a výdajů mezi spolupracující osobu a „hlavního podnikatele“ vyjadřuje i ustálená judikatura správních soudů. Krajský soud v Českých Budějovicích například v rozsudku ze dne 19. 6. 2019, č. j. 51 Af 15/2018-30, uvedl, že „[p]říjmy 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.“ Nejvyšší správní soud se k této problematice již taktéž vyjadřoval v rozsudku ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004-63, dle kterého „...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...“ či v rozsudku ze dne 13. 11. 2008, č. j. 5 Afs 128/2006-93, podle kterého „[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.“

19. Dle krajského soudu z relevantní právní úpravy ani z ustálené judikatury nevyplývají jakékoliv nejasnosti, které by dávaly závdavek k bonifikaci žalobce 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 povinen daňový subjekt přiznat, se tak řadí veškeré příjmy ze všech činností, které spadají pod výše uvedený § 7 odst. 1 písm. a) až d), 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 takto uplatnitelných výdajů pro jednotlivé typy příjmů ze samostatné činnosti zákonem nastavena. Každá daňová optimalizace má své meze, a může proto vést pouze k legitimnímu, tj. zákonem aprobovanému snížení daně (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 204/2014-31), přičemž krajský soud shledal, že v nyní projednávané věci je způsob přerozdělení příjmů a výdajů žalobcem na spolupracující osobu dle § 13 zákona o daních z příjmů již za hranicí této legitimní daňové optimalizace, neboť by jejím prostřednictvím došlo k stanovení výdajů k zajištění příjmů paušální částkou v rozporu s § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
20. Ostatní námitky žalobce, 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 žalobce a spolupracující osoby ke zdanění osob ve společnosti dle § 12 zákona o daních z příjmů pak krajský soud považuje za nerelevantní, neboť na výkladu rozdělování příjmů a výdajů na spolupracující osobu dle § 13 odst. 1 zákona o daních z příjmu tyto námitky nemohou ničeho změnit.

V. Závěr a náklady řízení

21. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
22. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci ve věci úspěch neměli (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. listopadu 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu