



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Kateřiny Bednařikové v právní věci žalobce **MUDr. J.K.**, bytem X, zastoupeného Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem se sídlem tř. Národní svobody 33, Písek, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím ze dne 6. 9. 2016, č. j. 38827/16/5200-10421-709063,

t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou doručenou dne 7. 11. 2016 Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) se žalobce domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2016, č. j. 38827/16/5200-10421-709063 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jimiž bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2014, č. j. 2077116/15/2208-50522-307270, ze dne 21. 12. 2015 (dále jen „platební výměr“), vydanému Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, územní pracoviště Písek (dále jen „správce daně „) a tento platební výměr byl potvrzen.

Žalobce předně namítá, že částka ve výši 2 088 999,- Kč nepředstavovala příjem žalobce, ale společný příjem žalobce a jeho manželky ve smyslu § 13 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) dosažený za rok 2014. Podíl žalobce na tomto společném příjmu byl ve výši 1 985 249,- Kč a podíl spolupracující manželky byl ve výši 103 750,- Kč. Podle žalobce je dána právní domněnka společných příjmů, které si hlavní daňový subjekt a spolupracující osoba rozdělí a každý zvlášť následně zpracuje a podá vlastní daňové přiznání. Spolupracující osoba není nadána volbou uplatnění výdajů a jediná zákonem stanovená podmínka spočívá v tom, že výše podílu na společných příjmech a výdajích musí být stejná. Žalobce odvozuje, že postup podle § 13 je předřazen ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů.

Dle žalobce je tak tvrzení žalovaného o tom, že bylo správně aplikováno ustanovení § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů ve vztahu k výdajům, neboť příjem ve výši 2 088 999,- Kč je příjmem pouze žalobce a nejedná se o společný příjem manželů, v rozporu s textem zákona. Tvrzení, že podnikatelské oprávnění je vázáno jen na osobu hlavní, je dle žalobce irelevantní.

Žalobce konstatuje, že byl dodržen formulář i struktura elektronického podání daňového přiznání, a proto jeho výklad příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů nemůže být v rozporu.

Žalobce vyjádřil nesouhlas se závěrem žalovaného, že rozdělení příjmů bylo ze strany žalobce nesprávné, neboť s žalobcem nebylo vedeno žádné řízení ohledně nesprávně převedeného podílu.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a setrvává na svém právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí. Žalovaný konstatuje, že žalobce ke svým příjmům dosaženým ze samostatné činnosti uplatňuje výdaje podle § 7 zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 13 neuvádí žádný příjem manžela a manželky, nýbrž upravuje způsob rozdělení příjmů dosažených při samostatné činnosti provozované za spolupráce druhého z manželů a výdajů vynaložených na dosažení takových příjmů. Příjmy, které žalobce vykázal v daňovém přiznání za rok 2014, plynuly z jeho samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů, a to z provozování soukromé praxe dětského lékaře. Manželka tutéž praxi vykonávat nemůže, neboť není lékařka a může tak být pouze spolupracující osobou ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů. Žalobce si tudíž měl uplatnit výdaje nejvýše do částky 800 000,- Kč, jak uvádí zákon o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni podání daňového přiznání v § 7 odst. 7 písm. c) a následně bylo možno rozdělit příjmy a výdaje na spolupracující osobu podle § 13 zákona o daních z příjmů.

K námitce dodržení formuláře a struktury elektronického podání žalovaný konstatoval, že si žalobce musel být vědom upozornění na závažné chyby, které přesto umožní odeslání elektronického podání, ale povedou ve většině případů k postupu k odstranění pochybností.

Ze spisů finančních orgánů vyplynuly se zřetelem k uplatněným žalobním bodům následující podstatné skutečnosti.

Dne 24. 6. 2015 podal žalobce prostřednictvím daňového poradce správci daně daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, kde uvedl příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 2 088 999,- Kč a způsob uplatňování výdajů si žalobce zvolil procentem z příjmů ve výši 40 % z příjmů. Při takto

zvoleném způsobu si žalobce uplatnil výdaje ve výši 835 600,- Kč. Dále žalobce část příjmů ve výši 103 750,- Kč a část výdajů ve výši 41 500,- Kč rozdělil na spolupracující osobu, svoji manželku. Správci daně vznikly pochybnosti stran uplatněných výdajů, neboť § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů umožňuje uplatnit výdaje ve výši 40 % z příjmů, nejvýše však do částky 800 000,- Kč. V této souvislosti správce daně nabyl také pochybnosti ve vztahu k uplatněným výdajům, které žalobce rozdělil na spolupracující osobu.

Výzvou č. j. 1878511/15/2208-50522-307270 ze dne 23. 10. 2015 správce daně žalobce vyzval k odstranění výše uvedených pochybností. Na výzvu bylo reagováno podáním ze dne 13. 11. 2015, v němž žalobce uvedl, že při zpracování daňového přiznání vycházel z § 13 zákona o daních z příjmů, ve kterém nenalezl oporu pro závěr, že se rozdělují příjmy hlavní osoby a že jen hlavní osoba převádí část svých příjmů na osobu spolupracující. Z těchto důvodů žalobce neuzil restrikcí dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Pochybnosti o správnosti uplatněných výdajů ve výši 835 600,- Kč a s tím související pochybnosti o rozdělených výdajích na spolupracující osobu žalobce podáním neodstranil, o čemž byl žalobce srozuměn ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 25. 11. 2015, č. j. 2011266/15/2208-50522-307270, jehož přílohou byl úřední záznam č. j. 2005976/15/2208-50522-307270.

Dne 10. 12. 2015 bylo správci daně doručeno podání žalobce, ve kterém se vyjádřil k úřednímu záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností k přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2014. Žalobce setrval na svém tvrzení, že částka 2 088 999,- Kč není pouze příjmem žalobce, ale jedná se o společný příjem manželů, když po rozdělení připadá na každého z nich menší než zákonný limit. Podle žalobce je tak nesprávná úvaha o nadřazenosti § 7 před § 13 zákona o daních z příjmů.

Dne 21. 12. 2015 byl vydán platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, jehož přílohou byl úřední záznam č. j. 2078937/15/2208-50522-307270. V odůvodnění platebního výměru je shrnut skutkový průběh a úvahy správce daně, které jej vedly k úpravě konečné daně z příjmů fyzických osob na částku 167 113,- Kč namísto žalobcem tvrzené daně ve výši 159 673,- Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce dne 20. 1. 2016 prostřednictvím daňového poradce odvolání, v němž shledal nesprávnou aplikaci zákona o daních z příjmů ze strany správce daně, když bez řádného odůvodnění byl celkový příjem ve výši 2 088 999,- Kč uveden jako příjem jediného subjektu, žalobce.

O odvolání bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím. Žalovaný zde konstatoval, že meritum věci spočívalo v posouzení příjmů a výdajů žalobce. Ten provozoval samostatnou činnost ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, a to soukromou praxi dětského lékaře. Manželka žalobce, na kterou byla část příjmů a výdajů rozdělena, je spolupracující osobou ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů. Žalobce měl možnost uplatnit výdaje do maximální výše 800 000,- Kč a následně příjmy a výdaje rozdělit v souladu s § 13 zákona o daních z příjmů. Příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů dosáhl pouze žalobce, který má příslušné oprávnění k provozování soukromé dětské ambulance. Jedná se tak o příjmy žalobce (hlavního podnikatele), které byly získány jeho samostatnou činností, k nim může žalobce uplatnit výdaje v souladu se zákonem o daních z příjmů a teprve následně se rozhodne, zda využije možnosti rozdělit příjmy a výdaje na spolupracující osobu ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů. Nejedná se o společný příjem manželů, neboť oprávnění k provozování samostatné činnosti náleží pouze žalobci a jeho manželka tak může být pouze spolupracující osobou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že správce daně postupoval v souladu s §

5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když aplikoval § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů ve vztahu k výdajům žalobce.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci při jednání konaném dne ... a shledal, že žaloba není důvodná.

Stěžejní žalobní námitka spočívá ve tvrzení, že žalobcův příjem, uvedený v daňovém přiznání ve výši 2 088 999,- Kč, představuje společný příjem manželů, a proto je nesprávná aplikace ustanovení § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 458/2011 ze strany správce daně. Zmíněné ustanovení uvádí, že *neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši 40 % z příjmů z jiného podnikání než ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a než z živnostenského podnikání nebo z příjmů podle odstavce 2 písm. a), s výjimkou příjmů podle odstavce 6, anebo z příjmů z jiné samostatné činnosti; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000,- Kč.*

Žalobce má za to, že celkový příjem ve výši 2 088 999,- Kč je společný příjem žalobce a jeho manželky a o společných příjmech existuje právní domněnka dána zákonem § 13 zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 458/2011 Sb. proto, že se příjmy dosažené při samostatné činnosti rozdělují na spolupracující osoby tak, aby jejich podíl na společných příjmech a výdajích činil v úhrnu nejvýše 30 %). Podle žalobce je postup podle § 13 zákona o daních z příjmů předrazen ustanovení § 7 téhož zákona a společné příjmy ve výši 2 088 999,- Kč byly správně rozděleny na podíl žalobce ve výši 1 985 249,- Kč a podíl spolupracující manželky ve výši 103 750,- Kč.

Z ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů účinného pro předmětné zdaňovací období vyplývá, že rozdělení příjmů mezi spolupracující osoby se týká příjmů ze samostatné činnosti, které jsou definovány v § 7 téhož zákona. Ustanovení § 13 tak obsahově vymezuje druh příjmů a umožňuje přerozdělit příjmy ze samostatné činnosti a stanovuje rovněž procentuální poměr přerozdělení a jeho maximální výši, kterou nelze za uvedených podmínek překročit. Z toho vyplývá, že příjmy ze spolupráce uplatněné podle § 13 zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze samostatné činnosti spadající pod ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Výdaje vztahující se k těmto příjmům nejsou spolupracující osobou určovány, neboť jejich výše je závislá na poměru přerozdělení příjmů zvoleném hlavním poplatníkem (hlavním daňovým subjektem). Spolupracující osoba si tedy nemůže uplatňovat výdaje v procentuální výši z příjmů hlavního podnikatele, neboť se pouze podílí na jeho příjmech a výdajích a na jím zvoleném způsobu uplatnění výdajů.

Žalovaný správně posoudil charakter příjmů a výdajů žalobce jako tzv. hlavního daňového subjektu. Příjmy a výdaje manželky žalobce, které na ni byly rozděleny ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů, jako na spolupracující osobu, je třeba odvodit od příjmů a výdajů jejího manžela, tedy od žalobce (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 84/2012 – 39 nebo 1 Afs 154/2006 – 63, oba rozsudky dostupné na www.nssoud.cz). Žalobce provozuje soukromou praxi dětského lékaře jako osoba podnikající dle jiných zákonů, než živnostenského zákona a zákona o zemědělství. Příjmy žalobce jsou tak příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, podle kterého je

příjem ze samostatné činnosti příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b). Tuto skupinu tvoří poplatníci vykonávající svou činnost podle zvláštního zákona, jako např. lékaři, architekti, advokáti, insolvenční správci, daňoví poradci, notáři, auditoři, apod. Tuto samostatnou činnost může vykonávat jen osoba s příslušným oprávněním podle zvláštního zákona. Na druhou stranu nic nebrání tomu, aby se manžel nebo manželka takového poplatníka podílela na příjmech a výdajích na jejich dosažení, zajištění a udržení při samostatné činnosti v pozici spolupracujícího manžela či manželky, jako tomu bylo v nyní posuzovaném případě. Příjmy dosažené při samostatné činnosti za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují způsobem stanoveným zákonem. Zákon o daních z příjmů dává daňovým subjektům možnost volby, zda využijí možnosti příjmy a výdaje rozdělit ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů, nebo zda příjmy nerozdělí. Jinými slovy spolupracujícím manželům je ze zákona dána možnost volby pouze v tom, zda spolupráci přiznají či nikoliv. Pokud manželé spolupráci přiznají a daňově ji uplatní, musí využít postupu podle § 13 zákona o daních z příjmu. Nutno konstatovat, že zákon o daních z příjmů nikde neupravuje pojem „společný příjem manželů“, pouze ve svém § 13 upravuje způsob rozdělení příjmů dosažených při samostatné činnosti provozované za spolupráce druhého manžela.

Žalobce jako poplatník v daňovém přiznání v řádku 101 (příjmy podle § 7 zákona) uvedl celkový příjem za rok 2014 ve výši 2 088 999,- Kč. Jedná se o celkovou výši příjmů, které žalobce nabyl ze samostatné činnosti a kterou je jako poplatník povinen uvést v daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že částka přesáhla zákonnou hranici zdanitelného příjmu 2 000 000,- Kč, pro kterou může být uplatněna výše paušálních výdajů 40 %, maximálně však do výše 800 000,- Kč, byl žalobce povinen zohlednit zákonnou restrikcí § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů účinného pro rozhodné zdaňovací období a uplatnit tak výdaje související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů ze samostatné činnosti v maximální výši 800 000,- Kč. Žalobce si proto mohl uplatnit výdaje maximálně 800 000,-Kč a následně pak rozdělit příjmy a výdaje na spolupracující osobu.

Paušální výdaje představují fiktivní daňově účinné výdaje, určené procentem ze zdanitelných příjmů. Pokud tedy žalobce neuplatnil daňové výdaje jako výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, může zvolit způsob uplatnění výdajů formou paušálních daňově účinných výdajů. Je pouze na poplatníkovi, zda využije možnosti uplatnit výdajový paušál, neuplatnil-li výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V druhém případě podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů je dána poplatníkovi možnost uplatnit výdaje v zákonem stanovené procentní výši s určitými omezeními, které musí poplatník respektovat.

Žalobce na spolupracující manželku vykázal v daňovém přiznání částku 103 750,- Kč, tedy 4, 97 % příjmů žalobce v souladu s § 13 zákona o daních z příjmů. U spolupracující manželky musí být výše příjmů a výdajů stejná, proto je i podíl na společných výdajích 4, 97 % - tedy 39 760,- Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce dosáhl příjmů vyšších než 2 000 000,- Kč a neuplatnil výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, mohl uplatnit výdaje nejvýše do částky 800 000,- Kč, jak ukládá § 7 odst. 7 c) zákona o daních z příjmů.

K námitce žalobce, že byl dodržen formát i struktura daňového přiznání soud poukazuje na to, že žalobce využil elektronický formulář na portálu finanční správy, který, i

když upozorní daňový subjekt na závažné chyby, umožňuje odeslat daňové přiznání. Je pouze na žalobci, jakou formu daňového přiznání zvolí.

Krajský soud uzavřel, že správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem, když žalobce vyzval k odstranění pochybností a když následně v platebním výměru stanovil daňovou povinnost žalobce, při jejímž výpočtu byla zohledněna restrikce § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. Krajský soud neshledal porušení právních předpisů ze strany finančních orgánů. Napadené rozhodnutí je ve svém odůvodnění dostatečně podrobné, komplexní a zcela přezkoumatelné. Výklad zastávaný žalobcem nemá oporu v jím uváděných zákonných ustanoveních a nelze k němu přikročit ani s ohledem na zásadu *in dubio mitius*. Žalobní body krajský soud posoudil jako nedůvodné.

Vzhledem k výše uvedeným důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 1. listopadu 2017

Předsedkyně senátu:
Mgr. Helena Nutilová v. r.

Za správnost vyhotovení :
P. J.