



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **Ing. R. N.**, zastoupená Mgr. Ing. Petrem Nevolou, advokátem se sídlem Revoluční 724/7, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2017, č. j. 46 Af 20/2015 - 33,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

[1] Platebním výměrem Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště Praha-západ (dále jen „finanční úřad“), ze dne 15. 8. 2014, č. j. 3477820/14/2102-24802-203828, byla žalobkyni vyměřena za zdaňovací období roku 2013 daň z příjmů fyzických osob ve výši 55 335 Kč, přičemž daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jí byl stanoven v nulové výši, přestože žalobkyně uplatnila zvýhodnění na vyživované dítě ve výši 13 404 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 2. 2015, č. j. 5573/15/5200-10421-709494. Žalovaný uvedl, že dílčí

základ daně podle § 7 zákona o daních z příjmů je tvořen součtem příjmů podle § 7 odst. 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odst. 6, a pokud tento dílčí základ daně tvoří více než 50 % celkového základu daně, jako tomu bylo u žalobkyně, pak není splněna podmínka pro uplatnění daňového zvýhodnění podle § 35ca zákona o daních z příjmů, a to i přesto, že jen menší část příjmů žalobkyně podle § 7 tvořily příjmy, u nichž uplatnila výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Většinu příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů tvořily příjmy spolupracujících osob rozdělené podle § 13 téhož zákona.

[2] Obdobně byla platebním výměrem finančního úřadu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2233001/15/2102-51522-203828, žalobkyni vyměřena za zdaňovací období roku 2014 daň z příjmů fyzických osob ve výši 29 310 Kč, přičemž jí opět nebyl přiznán daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný z obdobných důvodů jako ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za rok 2013 rozhodnutím ze dne 18. 9. 2015, č. j. 31241/15/5200-10421-709494.

II.

[3] Žalobkyně napadla obě rozhodnutí žalovaného žalobami. Krajský soud v Praze řízení o obou žalobách spojil ke společnému řízení a zamítl je rozsudkem ze dne 19. 1. 2017, napadeným nyní posuzovanou kasační stížností.

[4] Krajský soud připomněl, že podle § 13 věty první zákona o daních z příjmů se rozdělení příjmů mezi spolupracující osoby týká příjmů dosažených při samostatné činnosti, tj. příjmů blíže definovaných v § 7 zákona o daních z příjmů. Zákon přitom v § 13 neuvádí, že by takto přerozdělované příjmy a výdaje tvořily zvláštní základ daně, pouze vymezuje druh příjmů a situace, za nichž lze takové přerozdělení uskutečnit, přičemž stanovuje možný poměr přerozdělení a jeho maximální výši. Ustanovení § 13 tedy nezakotvuje dílčí základ daně odlišný od dílčího základu daně výslovně upraveného v § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Tudíž i příjmy ze spolupráce uplatněné za podmínek § 13 zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze samostatné činnosti spadající pod § 7 zákona o daních z příjmů, třebaže výdaje vztahující se k těmto příjmům nejsou spolupracující osobou nijak určovány, neboť jejich výše je plně závislá na tom, jakým způsobem je uplatnila hlavní podnikající osoba.

[5] Skutečnost, že určité příjmy vytvářejí dílčí daňový základ, přitom zákon o daních z příjmů zmiňuje výslovně. Ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů stanoví samostatný výpočet, přičemž požaduje porovnání celkového základu daně a dílčích základů daně, u nichž byly výdaje uplatněny procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Rozdíl mezi příjmy a výdaji přerozdělenými na spolupracující osobu takto zákon o daních z příjmů neoznačuje, takže § 7 zákona o daních z příjmů stanoví ve vztahu k příjmům ze samostatné činnosti jediný dílčí základ daně pro veškeré zdanitelné příjmy spadající pod tento paragraf, včetně příjmů ze samostatné činnosti přerozdělených na spolupracující osobu. Proto je třeba při aplikaci § 35ca zákona o daních z příjmů nakládat s rozdílem příjmů a výdajů podle § 7 jako s jediným celkem, třebaže je do jisté míry vnitřně strukturován i z hlediska způsobu určení výdajů k jednotlivým druhům příjmů. V situaci, kdy žalobkyně v obou zdaňovacích obdobích měla pouze příjmy podle §

pokračování

7 zákona o daních z příjmů, byl u ní dán pouze jediný dílčí základ daně rovný celkovému daňovému základu. Jestliže přitom uplatnila k příjmům ze samostatné činnosti, byť i jen zčásti, výdaje procentem podle § 7 odst. 7, pak celý dílčí daňový základ podle § 7 byl „*dílčím základem, u kterého byly výdaje tímto způsobem uplatněny*“, a vylučoval možnost uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě. Součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, tak představoval 100 % celkového daňového základu, což mělo za následek zánik oprávnění uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované dítě.

[6] Pro aplikaci zásady *in dubio mitius*, které se žalobkyně dovolávala, nebyl podle krajského soudu prostor, neboť alternativní výklad není přípustný a nemůže konkurovat výkladu zastávanému žalovaným. Žalovaný správně poukázal na § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který pojem dílčí základ daně výslovně definuje. Z hlediska § 35ca zákona o daních z příjmů tudíž není rozhodující, ve vztahu ke kterým příjmům byly výdaje stanoveny procentem z příjmů; rozhodné je, ve vztahu ke kterým dílčím základům daně využil poplatník výdajový paušál.

III.

[7] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Stěžovatelka zdůraznila, že příjmy spolupracující osoby vůbec nejsou příjmy ve smyslu § 7 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, neboť spolupracující osoba sama nepodniká a příjem spolupracující osoby nelze pokládat za příjem ze samostatné činnosti, ale za příjem ze spolupráce s osobou, která dosahuje příjmů ze své samostatné činnosti. Příjem spolupracující osoby tudíž není součástí dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů, ostatně i její výdaje se pouze rozdělují od hlavní osoby, jak plyne z § 13 zákona o daních z příjmů. Jde tedy o jakési příjmy *sui generis*, které se v důsledku své povahy zdaňují u spolupracující osoby obdobně jako příjmy ze samostatné činnosti, formálně je však nelze zařadit mezi příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů. Krajskému soudu stěžovatelka vytkla, že na jedné straně zahrnul příjmy spolupracující osoby pod dílčí základ daně, přestože tyto příjmy evidentně nespadají u spolupracující osoby pod žádnou z kategorií v § 7 odst. 1 či 2 zákona o daních z příjmů. Učinil tak přitom jen proto, že rozdělení „*se týká příjmů dosažených při samostatné činnosti*“, což ovšem platí pouze u hlavní osoby. Na straně druhé však krajský soud vůbec nezohlednil zvláštní povahu těchto příjmů a zvláštní způsob určení základu daně z nich, ačkoliv výslovně uznal jejich specifický charakter.

[9] Vzhledem k samostatnému způsobu určení výdajů vztahujících se k rozdělovaným příjmům je třeba tento druh příjmů posuzovat odděleně od ostatních příjmů, ať už zdaňovaných přímo podle § 7 zákona o daních z příjmů nebo obdobně podle téhož ustanovení. Přínejmenším z důvodu odlišného způsobu určení výdajů k příjmům ze spolupráce oproti příjmům podle § 7 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů musí tyto přerozdělené příjmy, snížené o přerozdělené výdaje, tvořit zvláštní mezikrok při stanovení jak celkového základu daně, tak dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů, takže tyto příjmy nelze zahrnout do testu podle § 35ca zákona o daních z příjmů. Nelze do

něj totiž zahrnout příjmy, které byly spolupracujícím poplatníkem toliko pasivně převzaty od hlavní osoby a u kterých poplatník z povahy věci nemohl uplatnit výdaje procentem.

[10] Krajský soud navíc zákon o daních z příjmů vyložil formalisticky a zcela opomenul použití logického a teleologického výkladu a důvodovou zprávu k novele tohoto zákona zákonem č. 500/2012 Sb. Podle této důvodové zprávy má do testu vstupovat součet základů daně s využitím paušálů, čímž měl zákonodárce nepochybně na mysli základy daně, u kterých byly výdaje uplatněny procentem z příjmů. Účelem § 35ca zákona o daních z příjmů jistě není odejmout možnost uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě v situaci, kdy poplatník má například jen příjmy ze spolupráce.

[11] Stěžovatelka proto uzavřela, že zákon o daních z příjmů lze vyložit buď tak, že v rámci příjmů podle jeho § 7 věcně existují dva samostatné dílčí daňové základy: jeden ze samostatné činnosti poplatníka a druhý ze spolupráce, jakkoli v § 13 zákona o daních z příjmů není výslovně uvedeno, že tyto příjmy tvoří dílčí základ daně. Anebo jej lze vyložit tak, že příjmy ze spolupráce nejsou součástí dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů, ale tvoří dílčí základ daně samy o sobě, neboť je nelze podřadit pod vymezení dle § 7 odst. 1 ani 2 zákona o daních z příjmů, ale současně z povahy příjmů odvozené od hlavní osoby plyne, že je nutno je zdaňovat obdobně jako příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, s výjimkami uvedenými v jeho § 13. Oba tyto výklady vedou k závěru, že příjmy ze spolupráce nevstupují do testu podle § 35ca zákona o daních z příjmů.

[12] S ohledem na výše uvedené stěžovatelka navrhla zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení mu věci k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil souhlas s odůvodněním rozsudku krajského soudu. Setrval na názoru, že dílčí základ daně podle § 7 zákona o daních z příjmů je vymezen jako součet příjmů podle jeho odst. 1 a odst. 2, s výjimkou podle odst. 6. Stěžovatelka sama na řádce č. 113 přílohy k daňovým přiznáním vypočetla dílčí základ daně z příjmů fyzických osob celkově podle § 7 zákona o daních z příjmů a zahrнула do něj jak příjmy, ke kterým uplatnila výdaje procentem z příjmů, tak část příjmů a výdajů, které na ni připadly jako na osobu spolupracující. Bylo přitom na ní a na poplatníku, vůči němuž vystupovala jako spolupracující osoba, zda je pro ně optimální své příjmy takto rozdělovat, nebo zda by pro stěžovatelku bylo příznivější toto rozdělení nevyužít a dosáhnout na daňové zvýhodnění, které je nyní předmětem sporu. Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[16] Nejprve je třeba připomenout rozhodující skutkové okolnosti. Stěžovatelka podala prostřednictvím zástupce daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob, přičemž v příloze č. 1 k daňovému přiznání na řádku 113 vypočetla dílčí základ daně z příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 566 000 Kč (za rok 2013), resp. 370 760 Kč (za rok 2014) tvořený jednak příjmy z činnosti v oblasti informačních technologií ve výši 65 000 Kč (za rok 2013), resp. 326 900 Kč (za rok 2014), k nimž podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů uplatnila výdaje ve výši 60 % z příjmů, a jednak částí příjmů ve výši 776 770 Kč (za rok 2013), resp. 378 585 Kč (za rok 2014) a související částí výdajů ve výši 236 770 Kč (za rok 2013), resp. 138 585 Kč (za rok 2014), které připadly na žalobkyni jako na osobu spolupracující podle § 13 zákona o daních z příjmů. V obou případech uplatnila podle § 35c zákona o daních z příjmů daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě za celý rok ve výši 13 404 Kč.

[17] Jak bylo vyloženo výše, toto daňové zvýhodnění jí nebylo přiznáno z důvodů vyjádřených v § 35ca zákona o daních z příjmů:

„Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže

a) snížit daň podle § 35ba odst. 1 písm. b),

b) uplatnit daňové zvýhodnění.“

[18] Pojmy základ daně a dílčí základ daně jsou vymezeny v § 5 odst. 1 a 2 téhož zákona:

„(1) Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.

(2) U poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až 10, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s použitím ustanovení odstavce 1.“

[19] Mezi stěžovatelkou a krajským soudem není spor o základní nastavení testu podle § 35ca zákona o daních z příjmů, tedy o to, že podle něj nemůže daňové zvýhodnění, o něž stěžovatelka usilovala, uplatnit ten, u něž je součet dílčích základů daně, u nichž uplatnil výdaje procentuálně určeným paušálem, vyšší než 50 % celkového základu daně. Spor je pouze o to, zda v případě stěžovatelky tento „dílčí základ daně“ tvoří pouze její vlastní příjmy z činnosti v oblasti informačních technologií, u něž tento paušál uplatnila, nebo jej tvoří součet těchto příjmů a příjmů, které na ni připadly jako na osobu spolupracující podle § 13 zákona o daních z příjmů, tedy celá částka uvedená v příloze č. 1 k daňovému přiznání na řádku 113.

[20] Klíčové je tedy vyložit pojem „dílčí základ daně“. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že použití zákonem definovaného pojmu „dílčí základ daně“ má za následek potřebu respektovat jeho legislativní vymezení, tedy klást zvýšený důraz na jeho výslovné zakotvení v textu právního předpisu. V zákoně o daních z příjmů přitom obsah pojmu „dílčí základ daně“ jasně plyne z výčtu obsaženého v § 3, podle něž

„[p]ředmětem daně z příjmů fyzických osob jsou

a) příjmy ze závislé činnosti (§ 6),

b) příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),

- c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- d) příjmy z nájmu (§ 9),
- e) ostatní příjmy (§ 10).“

[21] Skutečnost, že každá tato položka, tedy každé zde vyjmenované ustanovení upravující jednotlivý druh příjmů zakládá u poplatníka „dílčí základ daně“, je potvrzena ve výše citovaném § 5, který v odst. 1 mluví o druzích „jednotlivých příjmů podle § 6 až 10“, v odst. 2 pak spojuje termín „dílčí základ daně“ s jednotlivými druhy „příjmů uvedených v § 6 až 10“. Ve vztahu k příjmům podle § 7 zákona o daních z příjmů pak jeho odst. 3 určuje, že „[z]ákladem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy uvedené v odstavcích 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odstavci 6.“ Nemluví tedy například o „dílčích základech daně“ podle jednotlivých odstavců, nýbrž o jednom „dílčím základu daně“ pro příjmy upravené celým § 7. Stejně s tímto pojmem pracuje i Nejvyšší správní soud, když například rozlišuje „dílčí základ daně podle § 7“ od dílčích základů daně podle dalších ustanovení zákona o daních z příjmů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2016, č. j. 4 Afs 109/2016 - 26, publ. pod č. 3472/2016 Sb. NSS). Odchylka nastává pouze tam, kde s tím zákon výslovně počítá, jak správně připomněl krajský soud, který si byl vědom toho, že dílčích základů daně je více než oněch pět základních, vyjmenovaných v § 3 zákona o daních z příjmů, neboť základy daně z kapitálových příjmů a z ostatních příjmů jsou s ohledem na výslovnou právní úpravu složeny z několika dílčích daňových základů. Základ daně z příjmů ze samostatné činnosti však součtem více dílčích základů daně není, představuje jediný dílčí základ daně definovaný v § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů jako souhrn příjmů podle jeho odst. 1 a 2.

[22] Ke stejnému závěru dospívá i komentářová literatura: „Dílčími příjmy jsou jednotlivé druhy příjmů, tedy příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti (dříve z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti), příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a tzv. ostatní příjmy. Ustanovení vymezuje dílčí základy daně v případě, že poplatníkovi plynou ve zdaňovacím období souběžně různé druhy příjmů tvořící tak jednotlivé dílčí základy daně. Základ daně, někdy se používá označení obecný základ daně, tvoří součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů. (...) Zákon o daních z příjmů formuluje dílčí základ daně proto, že s různými příjmy různě daňově zachází - existuje rozličná možnost uplatnění daňově účinných výdajů, daňové ztráty, započtení sražené daně na celkovou daňovou povinnost. Dílčím základem daně tak jsou příjmy vymezené pro fyzické osoby v předmětu daně z příjmů fyzických osob - vymezené pro daňové účely v § 3 odst. 1 DPřij, tedy příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a tzv. ostatní příjmy.“ (Pelc, Vladimír: § 5 [Základ daně a daňová ztráta]. In: Pelc, Vladimír. Zákon o daních z příjmů. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 124).

[23] Stěžovatelka uplatnila proti názoru krajského soudu a žalovaného, že veškeré příjmy, které byly uvedeny v příloze č. 1 k jejím daňovým přiznáním na řádce 113, tvoří jeden dílčí základ daně, dva protiargumenty.

[24] Prvním je tvrzení, že v rámci příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů existují dva samostatné dílčí daňové základy, jeden ze samostatné činnosti poplatníka a druhý ze spolupráce ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů. Tento názor je jasně popřen právě uvedenými citacemi, z nichž vyplývá, že každý druh příjmu spadající pod jedno

pokračování

z ustanovení § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů tvoří jeden dílčí základ daně. Ani dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu tento názor nijak nezpochybnila, naopak z něj s určitou samozřejmostí vychází (viz např. jeho rozsudek ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS, či ze dne 14. 5. 2014, č. j. 1 Afs 37/2014 - 46). Význam tohoto pojmu správně vyložil v napadeném rozsudku krajský soud, když zdůraznil, že „skutečnost, že určité příjmy vytvářejí dílčí daňový základ, zákon o daních z příjmů zmiňuje výslovně, jak je patrné z ustanovení uvedených ve výčtu shora. Zákonodárce v těchto případech zpravidla výslovně do textu vkládá text „jsou základem daně (dílčím základem daně)“, jen v menšině případů, jež lze přičíst legislativně technické nedůslednosti spíše než vědomému záměru odlišného zacházení (...). To také souvisí s celkovou konstrukcí zákona o daních z příjmů, který není ve svém jádru ničím jiným, než legislativním popisem matematického vzorce, pomocí něž se stanoví výše daně. Dílčí základ daně je v tomto strukturovaném vzorci jedním z dílčích mezivýsledků, jejichž součet v konečném důsledku tvoří celkový základ daně. Konstatováním, že určité příjmy vytvářejí po odečtení případných výdajů (dílčí) základ daně, tak zákonodárce definuje jednotlivé dílčí kroky tohoto výpočtu. (...) Potud má tedy použití zákonem definovaného pojmu „dílčí základ daně“ za následek potřebu respektovat jeho legislativní vymezení, tj. klást zvýšený důraz na jeho výslovné zakotvení v textu právního předpisu. Rozdíl mezi příjmy a výdaji přerozdělenými na spolupracující osobu takto zákon o daních z příjmů neoznačuje (...)“

[25] Nelze tedy přijmout názor, že uvnitř příjmů, které u konkrétního daňového poplatníka spadají pod § 7 zákona o daních z příjmů, se skrývá několik samostatných dílčích základů daně. Z toho poté plyne, že pokud daňový poplatník uplatní výdaje procentuálně určeným paušálem u jakékoli části příjmů spadajících pod § 7 zákona o daních z příjmů, je třeba veškeré příjmy spadající pod toto ustanovení pokládat za „dílčí základ daně, u kterého byly výdaje tímto způsobem uplatněny“, ve smyslu § 35ca zákona o daních z příjmů.

[26] Druhý stěžovatelčin protiargument je založen na tvrzení, že příjmy ze spolupráce nejsou součástí dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů, ale tvoří dílčí základ daně samy o sobě, a to v důsledku toho, že tyto příjmy nelze podřadit pod vymezení dle § 7 odst. 1 ani odst. 2 zákona o daních z příjmů, ale současně z povahy příjmů odvozené od hlavní osoby plyne, že je nutno je zdaňovat obdobně jako příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů. Jinak řečeno, že představují příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů ve vztahu k hlavní osobě, a proto jsou tak zdaňovány, ovšem zároveň nemají povahu příjmů podle § 7 ve vztahu k osobě spolupracující. Tento argument je ovšem v rozporu se smyslem zdanění spolupracujících osob, jak byl vyjádřen v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 - 33, publ. pod č. 3203/2015 Sb. NSS, kde soud vyšel ze srovnání § 13 a § 13a zákona o daních z příjmů, upravujícího tehdy společné zdanění manželů: „Z uvedené komparace obou ustanovení je zjevné, že u spolupracujících osob podle § 13 ZDP se předpokládá, že **spolupracující osoba se přímo podílí (spolupracuje) na činnosti daňového subjektu**, proto se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení v daném poměru rozděluje na podíly mezi daňovým subjektem a spolupracujícím manželem (manželkou). Jde tedy o stanovení podílu spolupracujících osob – manželů na společném podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (viz důvodová zpráva k novele ZDP provedené zákonem č. 259/1994 Sb.).“

Ze zvýrazněné části citace je zjevné, že pokud je příjem podléhající rozdělení podle § 13 zákona o daních z příjmů příjmem podle § 7 téhož zákona, má tuto povahu jak ve vztahu k hlavní osobě, tak k osobě spolupracující, neboť ta se na této činnosti „přímo podílí“, jde tedy o její příjem z její „samostatné činnosti“, na níž se podílí spolu s osobou hlavní. Z pohledu daňového práva tedy nelze souhlasit se stěžovatelčím tvrzením, že spolupracující osoba vůbec nepodniká a příjem spolupracující osoby nelze pokládat za příjem ze samostatné činnosti, ale za příjem ze spolupráce s osobou, která dosahuje příjmů ze své samostatné činnosti. Ani tento druhý alternativní stěžovatelčin výklad proto neobstojí.

[27] Stěžovatelka argumentuje i teleologickým výkladem. Může se opravdu zdát přísným, že v případě, jako je ten stěžovatelčin, může dojít k tomu, že je zbavena možnosti uplatnit daňové zvýhodnění jen proto, že celý její dílčí daňový základ podle § 7 zákona o daních z příjmů je z pohledu jeho § 35ca „kontaminován“ tím, že ve vztahu k jeho menší části uplatnila daňové výdaje procentuálně vyjádřeným paušálem. K tomu ovšem krajský soud správně podotkl, že nepřiznání daného daňového zvýhodnění je důsledkem volby režimu zdanění, pro nějž se stěžovatelka rozhodla v situaci, kdy v obou zdaňovacích obdobích měla pouze příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, takže u ní existoval pouze jediný dílčí základ daně shodný svou výší s celkovým daňovým základem.

[28] Krajský soud se vypořádal i s argumentem úmyslu zákonodárce, když citoval důvodovou zprávu k vládnímu návrhu zákona publikovaného pod č. 500/2012 Sb., jímž bylo ustanovení § 35ca vloženo do zákona o daních z příjmů: *„Osoby využívající výdajové paušály dále nebudou moci uplatňovat daňové zvýhodnění na vyživované dítě a na manžela či manželku bez vlastních příjmů, pokud budou mít příjmy pouze z podnikatelské a jiné výdělečné činnosti. V případě souběhu příjmů z více druhů činností bude nárok na daňové úlevy zachován, pokud součet základů daně s využitím paušálu bude nižší než 50 % celkového základu daně.“* K vlastnímu textu navrhovaného § 35ca důvodová zpráva uváděla: *„Navrhuje se, aby poplatníci, kteří uplatní výdaje paušálem podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4, nemohli za určitých podmínek uplatnit slevu na dani na manželku (manžela) a daňové zvýhodnění na vyživované dítě. Podmínkou, aby poplatník mohl tuto slevu a daňové zvýhodnění uplatnit, je, aby součet jeho dílčích základů, u kterých neuplatňuje výdaje paušálním způsobem (tj. i u dílčích základů daně podle § 7 nebo § 9, pokud u nich neuplatňuje výdaje paušálním způsobem), přesahoval 50 % jeho celkového základu.“* I důvodová zpráva tedy vychází ze spojení „dílčí základ daně, u kterého poplatník uplatňuje výdaje paušálním způsobem“. Přitom kdyby zákonodárce chtěl dosáhnout výsledku, o nějž stěžovatelka usiluje, nic mu nebránilo, aby místo o dílčím základu daně mluvil o „příjmu“, u kterého poplatník uplatňuje výdaje paušálním způsobem, čímž by byla vytvořena vazba ne k celému dílčímu základu daně podle § 7, ale pouze k té části příjmu, ve vztahu k níž daňový poplatník tuto formu uplatnění výdajů použil. Zákonodárce tak však neučinil a ani z důvodové zprávy nevyplývá, že by tak učinit chtěl.

[29] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační

pokračování

stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. dubna 2017

Mgr. David Hipšr
předseda senátu