



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Mgr. M. K.**, zast. Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem, se sídlem Velké náměstí 116/7, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2018, č. j. 43140/18/5200-10421-705721, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 2. 2020, č. j. 51 Af 15/2018 – 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 12. 2. 2018, č. j. 244803/18/2208-50521-304735 a č. j. 246107/18/2208-50521-304735, kterými byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 270 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 54 Kč a za zdaňovací období roku 2015 doměřena daň ve výši 630 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 126 Kč.

[2] V odůvodnění rozhodnutí žalovaný ke zdaňovacímu období roku 2014 poukázal na závěry rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, který zamítl žalobu manžela žalobkyně (rozsudek ze dne 1. 11. 2017, č. j. 50 Af 27/2016 - 26) týkající se stejných

zdaňovacích období. Žalobkyně byla výdělečně činná jako spolupracující osoba svého manžela.

[3] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu, v níž namítla nezákonnost dodatečných platebních výměrů. Zdůraznila nesouhlas především s tezemi, na kterých je napadené rozhodnutí postaveno, respektive, které byly v dodatečných platebních výměrech promítnuty. Prvou tezí je tvrzení, že osoba „hlavní“ rozděluje příjmy, kterých dosáhla, a to jednostranně na osobu spolupracující. Takový náhled staví osobu spolupracující do podřízeného postavení až vazalství. Dle žalobkyně tak v tiskopise „H“ měly být správně uvedeny údaje o osobě, jejíž příjmy a výdaje jsou rozdělovány, což odpovídá vůli obou stran. Druhou tezí, se kterou žalobkyně nesouhlasila, je promítnutí vzájemné dohody na v budoucnu změněný stav. Pokud manželé uzavřou dohodu, že manželka vykáže konkrétní částku přerozděleného základu daně, lze takovou dohodu jednoduchou matematickou trojčlenkou vyčíslit a zapsat do daňového přiznání. Pozdější úprava daňového základu je pak vyloučena. Zjistí-li se následně, že správná výše daňových příjmů nebo výdajů je jiná, změní se u spolupracující osoby vykázaná výše příjmů nebo výdajů tak, aby nově přerozdělený základ byl opět ve stejné výši. Žalovaný učinil z žalobkyně daňovou ručitelku. Na osobu spolupracující nelze klást ty samé nároky, jako na osobu hlavní a ani ji nelze činit odpovědnou za řádné vykázaní celkových dosažených příjmů nebo výdajů. Jedinou částku, kterou je osoba spolupracující schopna relevantně posoudit, je převáděný dílčí základ, a to jen v absolutním vyjádření. Žalobkyně takovou dohodu uzavřela, a proto jí neměl správce daně měnit.

[4] Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 19. 6. 2019, č. j. 51 Af 15/2018 – 30, žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 1. 2020, č. j. 4 Afs 313/2019 – 49, tento rozsudek krajského soudu zrušil, neboť dospěl k závěru, že krajský soud měl shledat v omluvě opožděného příchodu zástupce žalobkyně na jednání z důvodu dopravní nehody důležitý důvod pro odročení jednání. Pokud tak neučinil, závažným způsobem porušil právo žalobkyně na účast při jednání soudu.

[5] Žalobkyně žalobu rozvedla podáním předloženým u ústního jednání u krajského soudu konaného dne 26. 2. 2020, v němž uvedla, že rozhodování a rozdělení příjmů a výdajů není jednostranným rozhodnutím jedné či druhé osoby, ale musí přesně odpovídat dohodě, která byla mezi nimi uzavřena. Žalobkyně dále popsala dva možné způsoby, jakým poplatníci mezi sebe příjmy a výdaje mohou rozdělit, a uvedla, že pokud byly splněny podmínky stanovené v § 13 odst. 1 až 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), nelze tento způsob označit za nezákonný či chybný.

[6] Krajský soud ve věci následně znovu rozhodl a v záhlaví uvedeném rozsudkem žalobu zamítl. Námitku žalobkyně, týkající se tiskopisu „H“ vyhodnotil krajský soud jako nedůvodnou. Konstatoval, že je třeba vycházet z konkrétního označení tiskopisu „H“ k dani z příjmů fyzických osob. Označení tohoto tiskopisu odpovídá znění zákona, které stanoví jednoznačně vztah spolupracujících osob, který není rovnocenný, neboť spolupracující osoba se pouze podílí na příjmech a výdajích osoby hlavní.

pokračování

[7] Krajský soud navázal, že žalovaný názorně vysvětlil s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 50 Af 27/2016, že příjmy a výdaje žalobkyně, jako spolupracující osoby, které na ni byly rozděleny ve smyslu § 13 ZDP, je třeba odvodit od příjmů a výdajů jejího manžela. Spolupracující osoba si tudíž nemůže určit výši výdajů, které bude uplatňovat, neboť se pouze podílí na příjmech a výdajích hlavního podnikatele. Podle ustanovení § 13 odst. 2 ZDP musí být u spolupracující osoby výše podílů příjmů a výdajů stejná, a tudíž nelze přistoupit na domněnku žalobkyně, kterou uvedla v polemice s prvou tezí žalovaného. Je zcela nepochybné, že osoba samostatně výdělečně činná se se spolupracující osobou musí dohodnout. Dohoda však musí odpovídat zákonu.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, v níž žalobkyně tvrdila, že nesouhlasí s postupem daňových orgánů, které nezajistily správné promítnutí dohody spolupracujících osob na v budoucnu změněný stav. Uvedl, že žalobkyně a její manžel využili zákonného institutu rozdělení příjmů a výdajů ze samostatné činnosti, nicméně při rozdělování příjmů a výdajů nepostupovali tak, jak ukládá relevantní právní úprava. V roce 2014 neprovedl MUDr. J. K. před rozdělením výdajů na žalobkyni jako spolupracující osobu úpravu výdajů podle ustanovení § 7 odst. 7 písm. c) ZDP na maximálně možnou částku paušálních výdajů ve výši 800.000 Kč, což mělo vliv na výši rozdělovaných výdajů na žalobkyni. Správce daně proto nejprve upravil výdaje u hlavní osoby MUDr. J. K. a poté provedl přepočít výdajů rozdělovaných na žalobkyni tak, aby výdaje byly rozděleny ve stejném poměru jako příjmy (4,97 %). V roce 2015 MUDr. J. K. rozdělil na žalobkyni pouze příjmy a nerozdělil na ni žádné výdaje, ačkoliv z § 13 odst. 2 ZDP vyplývá, že u spolupracujících osob musí být výše podílu na příjmech a výdajích stejná. Žalobkyně ve svém daňovém přiznání uvedla tyto příjmy, jako by se jednalo o příjmy dosažené v rámci její samostatné činnosti, a výdaje vyčíslila ve výši 40 % těchto příjmů, což odpovídá způsobu uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů. Správce daně proto provedl přepočít výdajů, které měly být rozděleny na spolupracující osobu, vycházel ze součtu příjmů uvedených v daňovém přiznání hlavní osoby MUDr. J. K. a příjmů rozdělených na žalobkyni a výši výdajů vypočítal v poměru, v jakém byly příjmy rozděleny na žalobkyni (4,79 %). Tento postup soud vyhodnotil jako správný a odpovídající zákonu. Na základě výše uvedeného krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že se postupem žalovaného dostala do postavení daňové ručitelky svého druhu.

[9] Situace, která byla žalobkyní v žalobě popsána, nemá podle krajského soudu oporu v zákoně. Daňové orgány nekladly na spolupracující osoby tytéž nároky, jako na osobu hlavní. Požadovaly pouze správné vyplnění údajů v daňovém přiznání týkajícím se osoby spolupracující. Názor žalobkyně, že správce daně neměl měnit dílčí základ daně s ohledem na uzavřenou dohodu s osobou hlavní, není správný. Jestliže totiž byly zjištěny nesprávnosti právě u osoby hlavní, které měly vliv na údaje, které uvedla žalobkyně jako osoba spolupracující, bylo zcela na místě, že byla správcem daně vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud chybné údaje žalobkyně sama neopravila, bylo povinností správce daně žalobkyni doměřit daňovou povinnost z moci úřední.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla výše uvedený rozsudek krajského soudu kasační stížností. Uvedla, že je třeba vycházet z toho, že výsledek postupu podle § 13 ZDP nesmí být v rozporu s dohodou, kterou uzavřely osoba hlavní (OH) a osoba spolupracující (OS). OH a OS jsou si vzájemně rovny, tj. OH nemůže jednostranně rozdělit/převést jinou část příjmů/výdajů či dílčího daňového základu, než odpovídá oboustranně odsouhlasené dohodě. OS není ručitelem správnosti vykázaných příjmů a výdajů, přičemž je hodnotami celkových příjmů a výdajů, které OH vykáže, přímo vázána. Zákonu neodporuje taková dohoda, která rozděluje dílčí základ, nikoli nejprve příjmy a výdaje. Za klíčovou stěžovatelka označila otázku, zda došlo-li k rozdělení příjmů na OS, pozdější změna původně vykázaných ekonomických hodnot za toto zdaňovací období u OH vyvolá vždy změnu daňového základu u OS. Možný je i takový výklad § 13 ZDP, jenž připouští dohodu stran určující podíl OS - tj. to co jí podle dohody ze zisku náleží (její daňový základ), jako konkrétní číslo. Takovéto rozdělení podle stěžovatelky plně respektuje všechny podmínky dle ZDP a především pak odpovídá vůli stran. Stěžovatelka krajskému soudu vytknula, že nevyložil, v čem spočívá údajná nesprávnost/nezákonnost v uzavření dohody o konkrétní částce, která bude jako pevná část (dílčí základ daně) OS v jejím daňovém přiznání uvedena (a příjmy a výdaje se dopočtou). Stěžovatelka v této souvislosti uvedla, že nemohla ovlivnit hodnoty, které její manžel do svého daňového přiznání uvede, a trvá na tom, že její dílčí základ daně podle § 7 ZDP neměl být měněn. Z tohoto důvodu považuje rozhodnutí žalovaného i kasační stížností napadený rozsudek za nezákonné. V této souvislosti stěžovatelka zmínila, že změna vykázaných údajů OH vyvolává změnu její daňové povinnosti, což je znakem ručitelství. Pro úplnost stěžovatelka zmínila, že srovnání její věci a rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 154/2004 a 1 Afs 84/2012 není příléhavé.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, jakož i na vyjádření k žalobě. Podle žalovaného ze znění § 13 odst. 1 a 3 ZDP vyplývá, že jsou to příjmy a tomu odpovídající výdaje, které si může spolupracující osoba uplatnit, nikoli dílčí základ daně v jeho absolutním vyjádření. Námitku stěžovatelky, že změna příjmů a výdajů manžela se jí netýká, nepovažuje žalovaný za důvodnou, neboť při akceptování výkladu stěžovatelky by mohla nastat i situace, kdy by příjmy manžela nedosahovaly výše, aby byla splněna podmínka § 13 odst. 3 ZDP, že podíl příjmů a výdajů připadajících na manžela nesmí být vyšší než 50 %. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatelky, že krajský soud do svého rozhodování zahrnul i dřívější soudní spory jejího manžela, které nejsou pro rozhodování v její věci podstatné. Upozornil, že závěr, že příjmy i výdaje OS jsou odvozovány od příjmů OH, vyplývá z rozsudku NSS ze dne 20. 12. 2012, sp. zn. 1 Afs 84/2012. Dále zmínil, že OS si s ohledem na § 13 ZDP nemůže určit výši výdajů, které bude uplatňovat, neboť se pouze podílí na příjmech a výdajích hlavního podnikatele a na jím zvoleném způsobu uplatnění výdajů. Námitka stěžovatelky, že jedinou částkou, kterou je OS vázána, je převáděný dílčí základ, tak je zcela nedůvodná, jelikož tato částka se odvíjí od výše příjmů OH. Při využití optimalizace podle § 13 ZDP je nutno rozdělovat příjmy a výdaje, nikoli dílčí základ daně, jak se domnívá stěžovatelka. Stěžovatelkou uváděný příklad na tomto závěru nemůže nic změnit.

pokračování

[12] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného krajského soudu i žalovanému vytknula, že nepřihlíží k obsahu dohody, která musí být uzavřena mezi OH a OS a která upravuje rozdělení příjmů a výdajů.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podle § 13 odst. 1 ZDP, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2015, 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 rozděleny mezi poplatníka a s ním spolupracující osoby, kterými se rozumí mimo jiné spolupracující manžel. Podle odst. 2 téhož ustanovení musí být u spolupracujících osob výše podílu na příjmech a výdajích stejná. Pro zdaňovací období roku 2014 se obsahově shodná právní úprava nacházela v § 13 ZDP, který nebyl rozčleněn na odstavce.

[16] Podle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2014, *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.* Pro zdaňovací období roku 2015 byla tato zákonná úprava posunuta do písm. d) téhož ustanovení.

[17] K východisku stěžovatelky, že výsledek postupu podle § 13 ZDP nesmí být v rozporu s dohodou, kterou uzavřely osoba hlavní (OH) a osoba spolupracující (OS) Nejvyšší správní soud konstatuje, že tuto dohodu a v ní vyjádřenou vůli daňových subjektů nelze § 13 ZDP nadřazovat, ale tato dohoda mezi OH a OS musí být v souladu s tímto ustanovením. K vzájemnému postavení OH a OS se Nejvyšší správní soud již výstižně vyjádřil v rozsudku 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, č. 795/2006 Sb. NSS, v němž uvedl, že *přestože 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, má spolupracující osoba stejná procesní práva a povinnosti jako hlavní daňový subjekt sám.* Stěžovatelce lze přisvědčit potud, že OS je hodnotami celkových příjmů a výdajů, které OH vykáže, přímo vázána. Daňová povinnost stěžovatelky tedy byla spjata s daňovou povinností jejího manžela. Za rozhodující pro správné posouzení věci Nejvyšší správní soud považuje, že § 13 ZDP jasně stanoví, že se rozdělují příjmy a výdaje. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na usnesení rozšířeného

senátu zdejšího soudu ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 – 33, v jehož bodě 18 konstatoval, 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).*“

[18] Na stěžovatelku tedy bylo možné rozdělit z manželových příjmů a výdajů zákonem uvedené podíly. Žádný jiný způsob rozdělení příjmů dosažených při samostatné činnosti není možný. Argumentace stěžovatelky, že zákonu neodporuje taková dohoda, která prvořadě rozděluje dílčí základ, nikoli nejprve příjmy a výdaje, tudíž neobstojí. Z toho, že daňová povinnost OS se odvíjí od poměru příjmů a výdajů zjištěných u OH, vyplývá, že změna vykázaných příjmů a výdajů u OH má bezprostřední vliv na daňovou povinnost OS. Hodnoty uvedené OH tudíž mají vliv na dílčí základ daně OS, a stěžovatelce proto nelze přisvědčit, že její dílčí základ daně podle § 7 ZDP neměl být měněn. Tato skutečnost je důsledkem provázanosti daňových povinností OS s daňovou povinností OH, nikoli znak ručitelství, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Pokud tedy v roce 2014 MUDr. J. K. jakožto OH před rozdělením výdajů na žalobkyni jako spolupracující osobu neprovedl úpravu výdajů podle ustanovení § 7 odst. 7 písm. c) ZDP na maximálně možnou částku paušálních výdajů ve výši 800.000 Kč, měla následná úprava výdajů u manžela stěžovatelky podle tohoto ustanovení ZDP vliv také na výši výdajů rozdělovaných na stěžovatelku a bylo nutné provést přepočet těchto výdajů také u stěžovatelky, aby byly její příjmy a výdaje ve stejném poměru jako u OH.

[19] K argumentaci stěžovatelky, že je možný výklad § 13 ZDP, připouštějící dohodu stran určující podíl OS na základu daně jako konkrétní číslo, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, neboť podle § 13 odst. 2 ZDP musí být u spolupracujících osob výše podílu na příjmech a výdajích stejná. Příjmy či výdaje tedy nelze rozdělovat mezi OH a OS zcela volně. Podíl na příjmu převedených na OS na celkových příjmech musí být stejný jako podíl takto převedených výdajů na celkových výdajích. Není tudíž možné postupovat tak, jak to učinila stěžovatelka v uvedených zdaňovacích obdobích, kdy částka výdajů uplatněná stěžovatelkou jakožto OS vůči celkovým výdajům OH neodpovídala procentnímu podílu převedených příjmů na celkových příjmech OH (podíl výdajů uplatněný stěžovatelkou byl vyšší než podíl na příjmech). Stěžovatelce tedy nelze přisvědčit, že takovéto rozdělení plně respektuje všechny podmínky dle ZDP. Ustanovením § 13 odst. 2 ZDP argumentoval rovněž krajský soud, a neobstojí tak ani námitka stěžovatelky, že krajský soud nevyložil, v čem spočívá údajná nesprávnost/nezákonnost v uzavření dohody o konkrétní částce, která bude jako pevná část OS v jejím daňovém přiznání uvedena. Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud vystihl podstatu věci, své závěry řádně, srozumitelně, logicky a přehledně zdůvodnil.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[20] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud ji tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

pokračování

[21] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů 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 30. září 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu