



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **I. K.**, zast. Mgr. Katarínou Janiskovou, advokátkou, se sídlem Purkyňova 648/125, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2018, č. j. 7133/18/5200-10424-709063, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2020, č. j. 30 Af 41/2018-50,

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.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 23. 6. 2017, č. j. 3186599/17/3005-51524-702179, vyměřil žalobkyni na základě postupu k odstranění pochybností daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 36.870 Kč podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud předeslal, že obsahově totožnou žalobu podanou manželem žalobkyně panem Pavlem Králíkem, jakožto „hlavním daňovým subjektem“ s živnostenským oprávněním, jehož spolupracující osobou je žalobkyně, zamítl rozsudkem ze dne 27. 11. 2019, č. j. 29 Af 44/2018-51, a v nyní projednávané věci nemá důvod se od svých dřívějších závěrů odchylovat. Podle krajského soudu z § 13 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že se na spolupracující osobu přerozdělují jak příjmy, tak i výdaje daňového subjektu, který v dané situaci vystupuje jako tzv. „hlavní podnikatel“. Ten také určuje, jaký podíl příjmů a výdajů se rozdělí na spolupracující osobu. Z toho důvodu musí tedy nejprve své celkové příjmy a výdaje řádně zjistit.

[5] Postup uplatněný žalobkyní, při němž daňový subjekt nejprve převede na spolupracující osobu příjmy a následně jak „hlavní daňový subjekt“, tak i spolupracující osoba k takto rozděleným příjmům paušálně stanoví výdaje k jejich dosažení, označil krajský soud za nepřipustný. Výdaje spolupracující osoby se musí odvíjet od výdajů „hlavního daňového subjektu“, tedy od celkových skutečných výdajů či od výdajů určených podle celkových příjmů „hlavního daňového subjektu“ paušální částkou. Krajský soud dodal, že z relevantní právní úpravy ani z ustálení judikatury (zejména rozsudků Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 6. 2019, č. j. 51 Af 15/2018-30, Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004-63, či ze dne 13. 11. 2008, č. j. 5 Afs 128/2006-93) nevyplývají žádné nejasnosti týkající se výkladu aplikovaných ustanovení veřejného práva.

[6] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku spočívající v porušení zásady zdrženlivosti zakotvené v § 5 odst. 3 daňového řádu. V projednávané věci totiž byla právní úprava jednoznačná a umožňovala správním orgánům pouze jediný možný postup a nepřipouštěla dvojí výklad. Krajský soud proto nepřisvědčil ani námitce, že správní orgány vyložily neurčité právní pojmy a ustanovení zákona k tíži žalobkyně. Krajský soud neshledal relevantními ani žalobní námitky týkající se výkladu pojmů „hlavní daňový subjekt“ a „hlavní podnikatel“, ani námitky vztahující se k přirovnání zdanění žalobce a spolupracující osoby ke zdanění osob podle § 12 zákona o daních z příjmů (společné příjmy a výdaje). Závěry k těmto otázkám totiž nemohly ničeho změnit na tom, jakým způsobem se rozdělují příjmy a výdaje na spolupracující osobu podle § 13 odst. 1 téhož zákona.

III.

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud dostatečně nevypořádal žalobní argumentaci a nevysvětlil své právní závěry. Krajský soud podle stěžovatelky zejména neuvedl, co konkrétně vyvodil z odkazované ustálené rozhodovací praxe správních soudů ve vztahu k projednávané otázce. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004-63, citovaný v napadeném rozsudku, stěžovatelka nepovažuje za přílehlavý, neboť se zabýval jinou právní otázkou a ke stanovení výše příjmů a výdajů pro „hlavního podnikatele“ a spolupracující osobu se nevyjádřil.

pokračování

[9] Dále stěžovatelka namítá nesprávný výklad § 13 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 7 téhož zákona. Krajský soud se podle stěžovatelky nevypořádal se skutečností, že podle § 7 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů je u komanditních a veřejných obchodních společností postup zcela opačný, než jaký dovozuje v nynější věci, a nevysvětlil přitom, proč je situace u spolupracující osoby odlišná. Stěžovatelka zdůrazňuje, že institut spolupracující osoby je důsledkem toho, že podnikateli s jeho podnikatelskou činností nějaká osoba pomáhá natolik, že je nutné jí „připsat“ část příjmů z této činnosti. Spolupracující osoba se tak stává poplatníkem daně z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti, přičemž to je právě poplatník, kdo uplatňuje výdaje, a to ať už skutečně vynaložené nebo v paušální výši [§ 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů]. Je to právě poplatník, který musí uvést své příjmy a své výdaje a posléze z nich určit svou daňovou povinnost v daňovém přiznání. Ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů ostatně ani neumožňuje uplatnit výdaje za poplatníka žádné jiné osobě. Zjištění výdajů podle stěžovatelky nespočívá v jejich uplatnění, ale ve zjištění skutečné výše. Je na poplatníkovi, aby následně tyto zjištěné výdaje v daňovém přiznání uplatnil, a to buď jako výdaje skutečné nebo jako tzv. výdajový paušál. Až v tomto okamžiku se podle stěžovatelky na uplatněné výdaje aplikuje omezení v podobě maximální částky, ve které lze skutečně či paušální výdaje uplatnit.

[10] Stěžovatelka má za to, že „hlavní podnikatel“ nijak nepochybil, neboť své příjmy a výdaje nejdříve zjistil a následně rozdělil, jak požadoval krajský soud v napadeném rozsudku. K jejich uplatnění pak došlo až při podání daňového přiznání, které oba subjekty podávají samy, a tudíž i samy uplatňují výdaje. Pokud jejich část výdajů nepřesahuje maximální zákonné omezení, není důvod, aby jim pak v tomto stanovoval omezení správce daně nebo soud. Stěžovatelka poukazuje na to, že její názor podporuje i skutečnost, že postup, který zvolila, se uplatní i při stanovení dalších povinných plateb, jako je sociální či zdravotní pojištění. Ani tímto argumentem se krajský soud nezabýval, čímž založil nezákonnost napadeného rozsudku.

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se krajský soud přezkoumatelným a logicky uceleným způsobem zabýval rozhodnou právní otázkou, ke které směřovala veškerá žalobní argumentace, tedy k tomu, jakým způsobem dochází k výpočtu příjmů a výdajů ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů a k jejich následnému rozdělení na spolupracující osobu podle § 13 téhož zákona. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004-63, považuje žalovaný za přílehlavý na projednávanou věc, neboť v něm soud konstatoval, že se daňová povinnost spolupracující osoby zcela odvíjí od příjmů a výdajů zjištěných u „hlavního daňového subjektu“.

[12] K námitce nesprávného výkladu § 13 ve spojení s § 7 zákona o daních z příjmů žalovaný podotýká, že podle § 13 odst. 1 se na spolupracující osobu přerozdělují jak příjmy, tak i výdaje „hlavního daňového subjektu“, který musí nejprve výši příjmů a výdajů řádně zjistit, aby je mohl následně přerozdělit na spolupracující osobu v určené výši. Zákonná restrikce maximální výše výdajů uplatněných procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů se tak uplatní ve vztahu k celkové hodnotě

výdajů tohoto „hlavního daňového subjektu“ podle § 7 zákona o daních z příjmů před jejich rozdělením na spolupracující osobu podle § 13 téhož zákona. Ke stížnostní argumentaci ohledně významu spojení „výdaje zjištěné u hlavního daňového subjektu“ žalovaný uvádí, že tím jsou myšleny výdaje ve výši deklarované hlavním daňovým subjektem v daňovém přiznání, neboť až na základě toho správce daně zjišťuje, jaká je výše výdajů uplatněných daňovým subjektem, resp. jaký způsob uplatnění výdajů daňový subjekt zvolil.

[13] V souvislosti s námitkou, podle níž se krajský soud nevypořádal s otázkou postupu podle § 7 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů v případě komplementáře komanditní společnosti a společníka veřejné obchodní společnosti, žalovaný upozorňuje na to, že stěžovatelka tuto otázkou neučinila předmětem své žaloby, nadto ani nesouvisí s nyní posuzovaným případem. Na závěr svého vyjádření žalovaný odkázal na rozsudky vydané krajským soudem a Nejvyšším správním soudem ve věci manžela stěžovatelky, v nichž byla řešena totožná právní otázka.

V.

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

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Jedná se totiž o vadu tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatelka sama nenamítla. Pokud by uvedený nedostatek napadený rozsudek vykazoval, bylo by to zjevně překážkou jeho přezkumu z dalších v kasační stížnosti uplatněných důvodů.

[17] Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Nepřezkoumatelnost rozsudku rovněž nekonstituuje ani nenaplnění subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážka, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

pokračování

[18] Vytýká-li stěžovatelka krajskému soudu nedostatečné vysvětlení závěrů, které vyvodil z judikatury správních soudů, na niž v napadeném rozsudku odkázal, nelze jí dát za pravdu. Krajský soud dostatečně vyložil, že v dané věci použitá ustanovení zákona o daních z příjmů nepřipouští jiný výklad než ten, který uplatnily správními orgány, a vysvětlil také, proč není možné za správný považovat postup, který zvolila stěžovatelka se svým manželem z pozic spolupracující osoby a „hlavního daňového subjektu“. Tyto úvahy, v nichž vypořádal stěžovatelčiny námitky, pak doplnil odkazem na judikaturu správních soudů, v nichž byla hodnocena obdobná právní otázka jako v nynější věci. Odkazy na tuto judikaturu však krajský soud pouze podpořil závěry, které v dané věci přijal, aniž citacemi z odkazovaných rozsudků nahrazoval svoje samostatné úvahy.

[19] S namítanou nepřiléhavostí rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 154/2004-63, z něhož krajský soud v napadeném rozsudku také citoval, kasační soud taktéž nesouhlasí. Byť lze stěžovatelce přisvědčit v tom, že uvedený rozsudek se zabýval jinou spornou otázkou, než která je předmětem nynějšího řízení, přesto byly v tomto případě použitelné obecné právní závěry, které také kasační soud v odkazovaném rozsudku vyslovil v souvislosti s výkladem § 13 zákona o daních z příjmů a postavením spolupracující osoby.

[20] Namítá-li stěžovatelka, že se krajský soud nevypořádal s tím, že podle § 7 odst. 4 a odst. 5 zákona o daních z příjmů je postup pro stanovení základu daně společníků veřejné obchodní společnosti či komplementáře komanditní společnosti stanoven opačně, než je tomu u spolupracující osoby, je třeba poukázat na to, že je tato námitka uplatňována poprvé až v kasační stížnosti, třebaže mohla být vznesena již v dřívějším řízení. Obdobně to platí i ve vztahu k námitce o tom, že se postup obdobný tomu zvolenému stěžovatelkou používá i u jiných povinných plateb, jako je pojistné na sociální zabezpečení či na zdravotní pojištění. I ta zaznívá poprvé až v kasační stížnosti. Jelikož stěžovatelce nic nebránilo tyto námitky uplatnit již v žalobě, nelze je nyní hodnotit jinak než jako nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Jelikož se jimi dosud nezabýval krajský soud, neboť je žalobkyně v žalobě nevznesla, nemůže se jimi nyní zabývat jako první ani Nejvyšší správní soud.

[21] Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že krajský soud správně identifikoval spornou otázku, výstižně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a přdestřel relevantní a ucelené právní závěry, které také dostatečně odůvodnil a doplnil odkazy na přílehlavou judikaturu správních soudů. Napadený rozsudek obsahuje dostatek důvodů podporujících jeho výrok, je srozumitelně a logicky odůvodněn a nesestává pouze z negace argumentů uplatněných stěžovatelkou. Skutečnost, že se stěžovatelka se závěry uvedenými v napadeném rozsudku neztotožňuje, nezakládá jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016-37).

[22] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a neshledal ani jinou vadu řízení před

krajským soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost jím vydaného rozsudku, dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn.

[23] Nejvyšší správní soud se proto zabýval námitkou o nesprávném výkladu § 13 ve spojení s § 7 zákona o daních z příjmů ze strany krajského soudu, která je podřaditelná pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[24] Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné předeslat, že se již v rozsudku ze dne 22. 11. 2021, č. j. 4 Afs 490/2019-34, zabýval kasační stížností manžela stěžovatelky Ing. Pavla Králíka podanou proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2019, č. j. 29 Af 44/2018-51 (jehož se dovolával krajský soud v napadeném rozsudku), která byla téměř totožná s kasační stížností podanou v nyní projednávané věci. V obou případech byla nastolena i totožná sporná právní otázka, jakým způsobem dochází k rozdělení příjmů a výdajů ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů na „hlavní daňový subjekt“ a spolupracující osobu podle § 13 téhož zákona, resp. zda se omezení obsažené v § 7 odst. 7 pro maximální výši paušálně uplatněných výdajů vztahuje na celkové zjištěné výdaje „hlavního daňového subjektu“ či zvláště na jednotlivé podíly výdajů spolupracující osoby a „hlavního daňového subjektu“. Vzhledem k tomu, že v nyní projednávané věci je skutkový i právní základ obou věcí v podstatě totožný, nemá Nejvyšší správní soud důvod se odchýlit od svých dříve vyslovených závěrů a v dalším z nich proto vychází.

[25] Podle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů, *příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je a) příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, b) příjem ze živnostenského podnikání, c) příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění, d) podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku. Podle odst. 3 téhož ustanovení, 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. Podle § 7 odst. 7 písm. a) téhož zákona pak platí, 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.*

[26] Podle § 13 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, *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 spolupracující manžel. Podle odstavce 2 téhož ustanovení, u spolupracujících osob musí být výše podílu na příjmech a výdajích stejná. Příjmy a výdaje se rozdělují tak, aby a) podíl příjmů a výdajů připadající na spolupracující osoby nečinil v úhrnu více než 30 % a b) částka, o kterou příjmy převyšují výdaje, činila 1. za zdaňovací období nejvýše 180000 Kč a 2. za každý započatý kalendářní měsíc spolupráce nejvýše 15000 Kč. A dále podle odst. 3 téhož ustanovení v případě, že je spolupracující osobou pouze manžel, se příjmy a výdaje rozdělují tak, aby a) podíl příjmů a výdajů připadající na manžela nečinil více než 50 % a b) částka, o kterou příjmy převyšují*

pokračování

výdaje, činila 1. za zdaňovací období nejvýše 540000 Kč a 2. za každý započatý kalendářní měsíc spolupráce nejvýše 45000 Kč.

[27] Jak již Nejvyšší správní soud předeslal výše, totožnou právní otázkou (pouze ve vztahu k „hlavnímu daňovému subjektu“ - manželovi stěžovatelky, což však nemá na posouzení nynější věci žádný vliv) se zabýval ve svém rozsudku č. j. 4 Afs 490/2019-34. V něm k výkladu § 13 ve spojení s § 7 zákona o daních z příjmů aplikovaném na skutkově identickou situaci uvedl, že „se problematikou daňové povinnosti spolupracující osoby ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů již mnohokrát zabýval a opakovaně vyjádřil, že daňová povinnost spolupracující osoby (kterou mohou být pouze spolupracující manžel/manželka, spolupracující osoba žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti nebo člen rodiny zúčastněný na provozu rodinného závodu – viz § 13 odst. 1 zákona o daních z příjmů), je úzce spjata s daňovou povinností tzv. „hlavního daňového subjektu“, kterým je zde stěžovatel. Na spolupracující osobu lze rozdělit z příjmů a výdajů „hlavního daňového subjektu“ pouze zákonem uvedené podíly těchto veličin (viz § 13 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Přitom však vždy platí (srov. cit. § 13 odst. 2 zákona o daních z příjmů), že u spolupracujících osob musí být výše podílu na příjmech a výdajích stejná. Již z toho je zřejmé, že je správný závěr přijatý krajským soudem, podle něž je v případě spolupracující osoby třeba nejprve stanovit výši příjmů a výdajů „hlavního daňového subjektu“, z něj poté podle pravidel vyplývajících z § 13 zákona o daních z příjmů stanovit podíl na příjmech a výdajích spolupracující osoby a následně stanovit vlastní daňovou povinnost spolupracující osoby.

Stěžovateli lze sice přisvědčit v tom, že spolupracující osobě nelze v rámci daňového řízení upřít právo na její samostatné procesní postavení, včetně možnosti uplatňovat všechna práva přiznaná procesní úpravou „hlavnímu daňovému subjektu“, nic to však nemění na základním faktu, že daňová povinnost spolupracující osoby je zcela závislá na výsledku (dodatečně) vyměřené daně „hlavního daňového subjektu“ (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2008, č. j. 5 Afs 128/2006 – 93, nebo ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 84/2012 – 39). V souladu s § 13 zákona o daních z příjmů tudíž také platí, že daňová povinnost této spolupracující osoby se zcela odvíjí od poměru příjmů a výdajů zjištěných u hlavního daňového subjektu (srov. již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 154/2004 – 63).“

[28] S ohledem na výše uvedené je námitka nesprávného výkladu § 13 ve spojení s § 7 zákona o daních z příjmů nedůvodná. Krajský soud nepochybil, když neshledal postup zvolený stěžovatelkou za správný, nýbrž dal za pravdu daňovým orgánům v tom, že není možné nejprve rozdělit příjmy ze živnostenského podnikání „hlavního daňového subjektu“ na spolupracující osobu podle § 13 zákona o daních z příjmů a následně uplatnit pro obě takto rozdělené části příjmů paušální částku výdajů ve výši 80 % z dosažených příjmů podle § 7 odst. 7 písm. a) téhož zákona až do zákonného limitu v rozsahu 1.600.000 Kč.

[29] Podle výše citovaného § 13 odst. 1 zákona o daních z příjmů, se mezi „hlavní daňový subjekt“ a spolupracující osobu rozdělují jak příjmy, tak i výdaje. Aby k tomuto přerozdělení vůbec mohlo dojít, je třeba, aby „hlavní daňový subjekt“ nejprve řádně zjistil své příjmy a výdaje a stanovil podíl, na základě kterého k rozdělení příjmů a výdajů dojde. Nelze tedy přistoupit na výklad zastávaný stěžovatelkou, podle něž se rozdělují mezi „hlavní daňový subjekt“ a spolupracující osobu pouze příjmy a následně každý subjekt

zvlášť zjistí a uplatní výdaje. Takový výklad je v rozporu s ustanoveními zákona o daních z příjmů použitými v dané věci.

[30] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené nepřisvědčuje závěrům stěžovatelky, že postupovala v souladu s § 13 a § 7 zákona o daních z příjmů, neboť podle jejího názoru „hlavní daňový subjekt“ své příjmy i své výdaje ze své daňové evidence zjistil a poté rozdělil a k jejich uplatnění následně došlo až při podání daňového přiznání, které „hlavní daňový subjekt“ i spolupracující osoba podávají sami, a tudíž sami také uplatňují výdaje. Z postupu zvoleného stěžovatelkou je totiž zřejmé, že „hlavní daňový subjekt“ před rozdělením příjmů a výdajů podle § 13 zákona o daních z příjmů žádné výdaje nezjistil a na spolupracující osobu nepřerozdělil. Na stěžovatelku byly přerozděleny pouze příjmy, na základě kterých pak sama uplatnila výdaje ve výši 80% z převedených příjmů ve smyslu § 7 odst. 7 písm. a) téhož zákona. Jak již výše uvedeno, tento postup je v rozporu se zákonem. K tomu správně dospěl i krajský soud v napadeném rozsudku.

[31] Výdaje spolupracující osoby se musí stejně jako příjmy odvíjet od výdajů a příjmů „hlavního daňového subjektu“ a současně podíl příjmů a výdajů u spolupracující osoby musí být stejný [§ 13 odst. 2 zákona o daních z příjmů]. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012-33, v jehož bodě 18 vyslovil, 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 rozdělují na podíly mezi daňovým subjektem a spolupracujícím manželem (manželkou).*“ Krajskému soudu tedy nelze ve vztahu k výkladu předmětných ustanovení a jejich aplikaci na projednávaný případ nic vytknout.

[32] Pokud stěžovatelka závěrem své kasační stížnosti nadnáší akademickou otázku, k čemu vlastně je takové rozdělení příjmů a výdajů mezi „hlavní daňový subjekt a spolupracující osobu, nelze-li aplikovaná ustanovení vyložit tak, jak si stěžovatelka představuje, Nejvyšší správní soud nad rámec potřebného uvádí, že jeho úkolem není v řízení o kasační stížnosti ospravedlňovat či obhajovat význam platné právní úpravy. Je ostatně na volbě samotné stěžovatelky a jejího manžela, zda institut spolupracující osoby využijí a příjmy a výdaje ze samostatné činnosti mezi sebe rozdělí či nikoliv (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2007, č. j. 8 Afs 64/2005-66).

[33] Přesto Nejvyšší správní soud k tomuto stěžovatelčině povzdechu, který nelze považovat za samostatnou kasační námitku, zdůrazňuje, že smyslem institutu spolupracující osoby jistě není umožnit daňovým subjektům obcházet limitní částky pro paušální výdaje. Smysl a mnohé výhody tohoto institutu, které jsou v souladu se zákonem, spočívají v možnosti pracovní spolupráce mezi manželi v rámci podnikání jednoho z nich, tedy v možnosti spolupracující osoby podílet na výdělečné činnosti, k jejímuž výkonu sama nemá živnostenské oprávnění, pokud tímto oprávněním disponuje „hlavní daňový subjekt“. Při správném rozdělení příjmů a výdajů mezi „hlavní daňový subjekt“ a spolupracující osobu lze rovněž dosáhnout optimalizace zdanění příjmů ze samostatné činnosti (například v souvislosti s progresivním zdaněním) či optimalizace odvodů na sociální a zdravotní pojištění manželů. Vždy je však věcí každého jednotlivého daňového

pokračování

subjektu, aby zvážil, zda mu právě takto zvolený způsob rozdělení příjmů a výdajů, je-li užit v souladu se zákonem, umožní využít v jeho konkrétní situaci výhody, jež tento institut s sebou přináší.

[34] S ohledem na vše shora uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal naplněným ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

VI.

[35] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. října 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu