

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Ing. I. B.**, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, se sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného č. j. 32848/14/5200-10421-709494 ze dne 12. 12. 2014, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 10/2015 - 23 ze dne 26. 1. 2017,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 1. 2017, č. j. 22 Af 10/2015 - 23, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územního pracoviště Ostrava II (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 5. 2014 č. j. 2104524/14/3202-24802-803670, (dále jen „platební výměr“), byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 125 070 Kč, tj. o částku 13 404 Kč vyšší, než žalobce uvedl ve svém daňovém přiznání, neboť správce daně dospěl k závěru, že žalobce nesplnil podmínku pro uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě stanovenou § 35ca zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 12. 2014, č. j. 32848/14/5200-10421-709494 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobce a platební výměr potvrdil.

[3] Žalobce napadl posledně uvedené rozhodnutí u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 26. 1. 2017, č. j. 22 Af 10/2015 - 23 (dále též „napadený rozsudek“), žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Za rozhodující otázku považoval výklad pojmu „dílčí základ daně“ obsažený v ustanovení § 35ca ZDP (podle něhož daňový poplatník nemůže uplatnit daňové zvýhodnění, uplatnil-li u dílčího základu daně podle § 7 nebo podle § 9 ZDP výdaje tzv. paušálem, je-li součet takto stanovených dílčích základů vyšší než 50 % celkového základu daně), a to ve vztahu k příjmům podle § 7 odst. 1 téhož zákona. Vycházel ze znění § 5 odst. 2 ZDP a dospěl k závěru, že pojem dílčí základ daně se váže ke konkrétnímu druhu příjmu, přičemž ustanovení § 7 odst. 1 ZDP upravuje několik druhů příjmů. Ve vztahu k posuzovanému případu považuje interpretaci, podle které by se měly druhy příjmů rozlišovat toliko podle nadpisů §§ 6 až 10 ZDP za nepřípustně zužující. Při aplikaci § 7 odst. 7 a § 35ca ZDP je tedy nutno jednotlivé druhy příjmů dle § 7 odst. 1 písm. a) až d) ZDP vnímat jako dílčí základy daně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opírá o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[5] Podle stěžovatele je třeba na dílčí základ daně podle § 7 ZDP nahlížet jako na jeden celek, když podle odst. 3 téhož ustanovení jsou základem daně (dílčím základem daně) příjmy uvedené v odst. 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odst. 6. Z dikce zákona je zcela zřejmé, že dílčím základem daně jsou všechny příjmy dle § 7 odst. 1 a 2 ZDP, vyjma příjmů podle odst. 6 téhož ustanovení. I z ustanovení § 5 ZDP vyplývá, že dílčí základ daně je třeba vztahovat k druhu příjmů dle § 6 až 10 ZDP, tzn. k celému ustanovení. Tomu odpovídá i systematika zákona. Tento výklad není ani v rozporu se smyslem a účelem zákona, neboť i z důvodové zprávy k zákonu č. 500/2012 Sb., kterým bylo ustanovení § 35ca vloženo do ZDP, vyplývá, že při výpočtu (podle posledně uvedeného ustanovení) se má s rozdílem příjmů a výdajů podle § 7 nakládat jako s jediným celkem, dílčím základem daně, přestože je do jisté míry vnitřně strukturován.

[6] S výkladem krajského soudu stěžovatel zásadně nesouhlasí a odkazuje na opačné závěry vyslovené Krajským soudem v Praze v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 46 Af 20/2015 – 33. Podáním kasační stížnosti tudíž sleduje též zajištění jednoty rozhodování správních soudů.

[7] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku a vzhledem k častým novelizacím a z toho plynoucí chaotičnosti zákona považuje za správné, že krajský soud nepoužil systematický výklad stejně jako stěžovatel.

[8] Dále žalobce upozorňuje na ústavněprávní aspekt věci, když podle něj interpretace zastávaná stěžovatelem porušuje princip rovného zacházení ve vztahu k daňovým poplatníkům. Odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2016. sp. zn. Pl. ÚS 18/15, podle kterého nelze rozumně zdůvodnit, aby rozdíl příjmu ve výši několika korun vedl

k daňovému rozdílu ve výši až několika desítek tisíc korun. Rozdíl v daném případě demonstruje hypotetickým příkladem, kdy by jiný poplatník i žalobce měli stejné příjmy z účasti ve veřejné obchodní společnosti a příjmy ze živnostenského podnikání (ve výši 1 Kč), přičemž žalobce uplatní ve vztahu k příjmům ze živnostenského podnikání paušální výdaje a druhý poplatník nikoliv. Takové nerovné zacházení není ústavně akceptovatelné. Žalobce neshledává rozumný důvod, aby uplatnění výdajů procentem v zanedbatelném množství mělo vést k tak zásadním rozdílům.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost žalovaného je důvodná.

[11] Předně považuje Nejvyšší správní soud za vhodné shrnout podstatné skutkové okolnosti daného případu. Žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, v němž vyčíslil příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP (ze živnostenského podnikání) ve výši 779 210 Kč a podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP (z podílu společníka veřejné obchodní společnosti) ve výši 819 777 Kč. Pouze u příjmů ze živnostenského podnikání uplatnil výdaje určené procentem (60 % - tj. 467 526 Kč). Zároveň v daňovém přiznání uplatnil daňové zvýhodnění na vyživované dítě, přičemž správní orgány dospěly k závěru, že žalobce nesplňuje podmínky pro uplatnění uvedeného zvýhodnění.

[12] Podle § 35ca ZDP *[u]platní-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.

[13] Podstatou daného sporu je otázka, zda za situace, kdy daňový poplatník využil paušální určení výdajů pouze u některých příjmů podle § 7 ZDP, má být ve smyslu § 35ca písm. b) ZDP považována za dílčí základ daně pouze část příjmů, u nichž byly uplatněny paušální výdaje, nebo všechny příjmy podle § 7 odst. 1 a 2 ZDP. Krajský soud zvolil první z uvedených variant, avšak Nejvyšší správní soud se s ním neztotožňuje.

[14] Podle § 3 ZDP „[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).“

[15] Ustanovení § 5 odst. 1 ZDP stanoví, že *[z]ákladem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak*; a odst. 2 téhož ustanovení, že *[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.*

[16] Podle § 7 odst. 1 ZDP *[p]říjmy z podnikání jsou*
a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
b) příjmy ze živnosti,
c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů,
d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.
Dle § 7 odst. 3 věty první ZDP [*z]ákladem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy uvedené v odstavcích 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odstavci 6.*

[17] Výkladem shora citovaných ustanovení ZDP, resp. totožnou otázkou, která je rozhodnou pro nyní posuzovanou věc, se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku (kterým byl potvrzen rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2017, č. j. 46 Af 20/2015 – 33, odkazovaný stěžovatelem) ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 43/2017 – 25. V něm dostatečně a přesvědčivě vyložil, že pojmy základ daně a dílčí základ daně jsou vymezeny v § 5 odst. 1 a 2 ZDP ve vztahu k příjmům; druhy příjmů, které jsou předmětem daně, stanoví § 3 ZDP. Dílčí základ daně je spojen s konkrétním druhem příjmu dle § 6 - §10 ZDP. Má-li poplatních více druhů příjmů (resp. příjmy z více aktivit, druhů činností, dle výčtu v § 3 ZDP), je základem daně součet dílčích základů daně z nich. Oproti tomu § 7 odst. 3 ZDP nemluví o dílčích základech daně podle jednotlivých odstavců, nýbrž o jednom „dílčím základu daně“ pro příjmy upravené v celém § 7ZDP. Uzavřel proto, že *„[n]elze 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“.*

[18] Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje na odůvodnění posledně citovaného rozhodnutí, s nímž se zcela ztotožňuje a neshledává důvody pro to, aby se od vysloveného názoru jakkoliv odchýlil.

[19] Ani ústavněprávní rovina, kterou argumentuje žalobce, nemůže na shora uvedených závěrech nic změnit. Přijatý výklad neporušuje zásadu rovného zacházení. Předně je třeba podotknou, že rozdíl ve výši daně není způsoben nepatrným rozdílem ve výši příjmu (i v hypotetickém případu, na němž se žalobce snaží demonstrovat rozdíly způsobené zpochybňovaným výkladem, jsou příjmy obou subjektů stejné), nýbrž způsobem určení výdajů, který si daňový subjekt může zvolit dle vlastního uvážení. Pokud si daňový subjekt zvolí paušální výši výdajů ze zanedbatelné částky (v příkladu

předestřeném žalobcem z částky 1 Kč), a tím se připraví o možnost uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované dítě ve výši 13 404 Kč, zatímco jiný daňový poplatník tuto možnost má, neboť si za stejných podmínek nezvolil paušální určení výdajů, musí jít takto nevhodně provedená optimalizace k tíži daňového poplatníka. Nejedná se v žádném případě o svévolné rozlišování daňových subjektů se stejnou výší příjmů, nýbrž o odůvodněný postup opřený o volbu učiněnou daňovým subjektem v souladu se zákonem. Je na každém daňovém subjektu, aby zvážil, zda se mu tento, byť i ve vztahu k příjmům z podnikání pouze částečný, způsob určení výdajů vyplatí za cenu ztráty možnosti uplatnit daňová zvýhodnění.

[20] Konečně Nejvyšší správní soud již ve shora citovaném rozsudku poznamenal: *„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."*

[21] Ve věci řešené Ústavním soudem v odkazovaném nálezu ze dne 28. 6. 2016., sp. zn. Pl. ÚS 18/15, šlo o rozlišování jednotlivých skupin důchodců, které vyplývalo přímo ze zákona (jednalo se o zdanění celého vyplaceného důchodu v případě, kdy součet dalších příjmů pracujícího důchodce přesáhl hranici 840 000 Kč, zatímco u ostatních důchodců byl důchod až do výše 356 400 Kč od daně osvobozen), nezávisle na jejich vůli.

[22] Nelze odhlédnou ani od skutkových okolností daného případu. U žalobce se nejednalo o nepatrnou výši příjmů z podnikání (resp. samostatné činnosti), nýbrž téměř o polovinu všech jeho příjmů, když příjmy ze živnostenského podnikání, u kterých zvolil paušální určení výdajů, činily 779 210 Kč a příjmy z podílu společníka veřejné obchodní společnosti, u nichž paušální výdaje uplatnit nemohl, činily 819 777 Kč. U žalobce tak došlo k paušálnímu určení výdajů ve výši 467 526 Kč. Ztrátu možnosti uplatnit daňové zvýhodnění ve výši 13 404 Kč proto nelze považovat za nedůvodné nerovné zacházení. Naopak Nejvyššímu správnímu soudu se jeví problematická spíše situace, kdy by (s ohledem na výklad zastávaný žalobcem a krajským soudem), daňový subjekt s příjmem pouze ze živnostenského podnikání ve stejné výši jako žalobce nebyl oprávněn uplatnit daňové zvýhodnění, zatímco žalobce, který dosáhl navíc i příjmu z podílu ve veřejné obchodní společnosti, jež přesahuje výši příjmů z živnostenského podnikání, by daňové zvýhodnění uplatnit mohl. Takový výklad zákona by jistě nebyl spravedlivý.

[23] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené uzavírá, že neshledal ústavně nekonformním výklad zaujatý ve své dřívější judikatuře, a proto se ho i nadále přidržel a přisvědčil názoru zastávanému stěžovatelem.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s.

ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud v dalším řízení rozhodne o důvodnosti žaloby na základě příslušných ustanovení zákona tak, jak je vyložil Nejvyšší správní soud.

[25] Krajský soud posléze v novém rozhodnutí o návrhu ve věci samé rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. ledna 2018

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu