



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Aleše Sabola v právní věci

žalobkyně: **MUDr. M. P.**, IČO: X
bytem X

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2018, č. j. 55931/18/5200-10422-711473

takto:

- I.** Žaloba se **zamítá**.
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) ze dne 20. 6. 2018, č. j. 5367384/18/2010-53523-108381 (dále jen „**platební výměr**“). Platebním výměrem byla žalobkyni za zdaňovací období 2017 vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 155 865 Kč, daňová ztráta 0 Kč a daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“) ve výši 0 Kč.
- Žalobkyně podala u správce daně řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017 (dále jen „**daňové přiznání**“). V daňovém přiznání vykazala na řádku č. 37 – *Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů* částku 1 066 984

Kč. Na řádku č. 101 – *Příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů* uvedla částku 2 278 306 Kč, k níž uplatnila výdaje procentem z příjmů v sazbě 40 % dle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů ve výši 911 322 Kč, které uvedla na řádku č. 102 – *Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů*. Dále na řádku č. 107 – *Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), kterou rozděluje na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona o daních z příjmů* uvedla částku 500 000 Kč, na řádku č. 108 – *Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), kterou rozděluje na spolupracující osobu podle § 13 zákona o daních z příjmů*, částku 200 000 Kč a na řádku č. 113 – *Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů* částku 1 066 984 Kč. Žalobkyně v daňovém přiznání uvedla na řádku č. 74 – *Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona o daních z příjmů* částku 142 830 Kč.

3. Správce daně zjistil, že žalobkyně na řádku č. 102 vykazala výdaje vyšší, než je umožněno v § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů (podle uvedeného ustanovení si může poplatník uplatnit výdaje pouze do výše 800 000 Kč), v platebním výměru proto stanovil výdaje ve správné výši, tj. v částce 800 000 Kč.

II. Napadené rozhodnutí (rozhodnutí žalovaného)

4. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a přdestřel právní základ případu. Následně se pak zabýval výkladem, zda limit výdajů v částce 800 000 Kč dle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů je nutno dodržet před rozdělením na spolupracující osobu nebo až po rozdělení. Uzavřel, že žalobkyně nepostupovala v souladu s § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť uplatnila výdaje o 111 322 Kč vyšší [vykázané výdaje 911 322 Kč snižené o maximální výdaje dle § 7 odst. 7 písm. d), tj. 800 000 Kč]. Chybně stanovená část výdajů pak byla přenesena do daňového přiznání spolupracujícího manžela Ing. F. P., CSc. Daňová povinnost spolupracujícího manžela se odvíjí od příjmů a výdajů zjištěných u poplatníka, který je v určitém podílu rozděluje, proto je možné stanovit podíl příjmů a výdajů na spolupracujícího manžela až podle zjištěné výše příjmů a výdajů ze samostatné činnosti poplatníka. Omezení výše výdajů stanovených procentem z příjmů dle podmínky v § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí poplatník posuzovat před rozdělením příjmů a výdajů na spolupracující osobu, teprve takto stanovené výdaje v zákonném limitu se rozdělí v daném podílu. Z povahy věci totiž § 13 navazuje na § 7 zákona o daních z příjmů, což znamená, že poplatník s příjmy ze samostatné činnosti nejdříve postupuje dle § 7, tj. rozhoduje se, zda uplatní skutečně vynaložené výdaje, nebo uplatní výdaje procentem z příjmů, přičemž u výdajů procentem je povinen dodržet stanovený výpočet a výdajový limit, tj. nejen stanovené procento z příjmů, ale zároveň i maximální částku výdajů. Až po vymezení příjmů ze samostatné činnosti a stanovení souvisejících výdajů má poplatník volbu, zda využije zákonné možnosti příjmy a výdaje rozdělit způsobem dle § 13, či příjmy a výdaje nerozdělovat.
5. K námitce nedostatečného odůvodnění platebního výměru žalovaný uvedl, že správce daně své závěry opřel o § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů a jeho závěry korespondují s celkovou konstrukcí zákona. Stejný názor, tj. že daňová povinnost spolupracující osoby se odvíjí od poplatníka, který příjmy a výdaje ze samostatné činnosti dosáhl, vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, č. 795/2006 Sb. NSS. Postup správce daně a jím použité pojmy „*hlavní daňový subjekt*“ a „*přerozdělování*“ bylo zcela v souladu se zákonem a citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu.
6. Žalovaný odmítl, že by došlo k znevýhodnění oproti jiným poplatníkům, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů, neboť všichni poplatníci, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů, jsou povinni řídit se stanovenými maximálními částkami těchto výdajů, a to bez ohledu, zda následně využijí institutu spolupracující osoby. Pokud příjem poplatníka přesáhne hranici 2 000 000 Kč, je nutné uplatnit pouze maximální částku výdajů dle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, tj. 800 000 Kč, čímž se musí opět řídit všichni poplatníci, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů.

Ani z důvodové zprávy zákonodárce nevyplývají žádné výjimky, což by v situaci, jakou zastává žalobkyně, nastalo, neboť by vyplynul hraniční příjem vyšší než 2 000 000 Kč a naopak by byli znevýhodnění poplatníci, kteří by institut spolupracující osoby nevyužili či nemohli využít.

7. K namítanému odlišnému právnímu názoru Komory daňových poradců a možnému dvojímu výkladu zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že Koordinační výbor je pracovní skupina, v níž se setkávají zástupci Komory daňových poradců a Generálního finančního ředitelství s cílem projednat příspěvky předložené daňovými poradci ke konfrontaci se stanovisky Generálního finančního ředitelství. Závěry přijatými Generálním finančním ředitelstvím jsou finanční orgány povinny se řídit, závěry Koordinačního výboru však nemají sílu právního předpisu, jehož výklad navíc může v konkrétní situaci poskytnout pouze příslušný soud. Žalovaný k tomu ještě uvedl, že závěr Koordinačního výboru byl uzavřen s rozporem, nemůže proto představovat interpretační variantu.

III. Žaloba

8. Žalobkyně s odkazem na znění § 7 odst. 7 písm. d) a § 13 zákona o daních z příjmů uvedla, že správce daně a žalovaný nesprávně postupují tak, že „hlavní daňový subjekt“, který není zákonem definován, má nejdříve provést testování výdajů dle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů a teprve poté přidělit část příjmů na spolupracující osobu, která již žádné testování výše výdajů neprovádí. Následně každý ze spolupracujících osob za sebe jakožto plátce daně samostatně zpracovává a odevzdává daňové přiznání. Podle žalobkyně totiž spolupracující osoby nejprve mezi sebe rozdělí ve shodném poměru dosažené příjmy a výdaje, a následně, každý z nich samostatně zpracovává a odevzdává daňové přiznání s tím, že každý z nich samostatně testuje dodržení limitu výdajů dle § 7 odst. 7 písm. d).
9. Žalobkyně dále namítala, že platební výměr není řádně odůvodněn, neboť odůvodnění se sice odvolává na § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, odkaz však není dostatečně adresný, neboť chybí konkrétní uvedení části zákona, o který správce daně opřel závěr, že omezení paušálních výdajů se má posuzovat před rozdělením příjmů a výdajů na spolupracující osobu. Zákon o daních z příjmů neobsahuje ustanovení, které by upravovalo, zda v případě zdanění příjmů spolupracujících manželů se limit paušálních výdajů dle § 7 odst. 7 písm. d) uplatní před anebo po rozdělení příjmů mezi spolupracující manžele. Limit výdajů je stanoven na poplatníka, nikoli pro toho z manželů, který provádí fakturaci.
10. K aplikaci právního základu uvedené žalovaným v napadeném rozhodnutí namítla žalobkyně, že zákon o daních z příjmů neuvádí, že by se daňová povinnost spolupracujícího manžela odvíjela od příjmů a výdajů zjištěných u daňového poplatníka. To platí i pro úvahu žalovaného postavenou na pozici „hlavního daňového subjektu“ a jím uplatňovaný postup výpočtu daně spolupracujících osob. Postup finančních orgánů byl podle žalobkyně v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 43/2017 - 25, jakož i s pokynem D-22 Generálního finančního ředitelství, podle kterého jsou příjmy spolupracujících manželů považovány za příjem ze samostatné činnosti; nelze proto obhájit názor, že samostatnou činnost vykonává pouze jeden ze spolupracujících manželů.
11. Finanční orgány podle žalobkyně nevycházely ze znění zákona o daních z příjmů, ale z pokynů pro vyplnění přílohy č. 1 tiskopisu č. 25 5405 MFin 5405 vzor č. 23, která pro ř. 101 – *Příjmy podle § 7 zákona* uvádí: „do řádku uveďte úhrn příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 zákona). ... Na tomto ř. 101 neuvádějte Váš podíl na příjmech osoby samostatně činné podle § 13 zákona, který máte jako spolupracující osoba (uveďte na ř. 109).“ a pro ř. 102 – *Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona* uvádí: „do řádku vyplňte úhrn výdajů souvisejících s příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 zákona) ovlivňujících základ daně z příjmu fyzických osob podle zákona k 31. 12. 2017. ... Neuplatňujete-li výdaje v prokázané výši, uveďte výdaje uplatněné procentem z příjmů

(§ 7 odst. 7 zákona) Na tomto ř. 102 neuvádějte Váš podíl na výdajích osoby samostatně činné podle § 13 zákona, který máte jako spolupracující osoba (uvedte na ř. 110).“ Žalobkyně upozornila, že postup výpočtu daně dle pokynů k příloze č. 1 se obsahově liší od znění § 7 zákona o daních z příjmů. Postup finančních orgánů je potom takový, že nevyměřují daň podle zákona, nýbrž podle pokynů k příloze č. 1. Žalobkyně připomněla, že podle Listiny základních práv a svobod lze daně ukládat jen na základě zákona (pozn. zjevně myšlen čl. 11 odst. 5), nikoli podle metodiky pro vyplnění daňového přiznání.

12. Žalobkyně dále poukázala na to, že pokud objem příjmů za spolupracující osoby přesáhne zákonem stanovenou mez, uplatnění limitu výdajů před rozdělením příjmů mezi spolupracující osoby vede k vyššímu daňovému zatížení spolupracujících osob, ve srovnání s ostatními daňovými poplatníky. To žalobkyně doložila modelovým výpočtem. Limit výdajů se proto musí uplatnit až po rozdělení příjmů ze společné činnosti a daňové zatížení spolupracujících manželů je potom na úrovni ostatních daňových poplatníků, kteří samostatnou činnost provádějí bez součinnosti s další osobou.
13. Žalobkyní uplatněný postup vyložila Komora daňových poradců při jednání Koordinačního výboru s Generálním finančním ředitelstvím dne 20. 2. 2013, přičemž stanovisko Komory daňových poradců lze považovat za dostatečně kvalifikovaný výklad § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tento výklad nadto dokládá existenci dvou možných výkladů zákona, což by měly finanční orgány respektovat a postupovat podle právní zásady „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“.
14. Závěrem proto žalobkyně s ohledem na výše uvedené navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve svém vyjádření k námitce žalobkyně ohledně rozdělení příjmů a výdajů mezi spolupracující manžele uvedl, že v § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů bylo pro předmětné zdaňovací období stanoveno, že neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, může uplatnit výdaje ve výši 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, nejvýše však do částky 800 000 Kč. Žalobkyně uplatnila výdaje 911 322 Kč, tj. o 111 322 Kč vyšší, než bylo možné, v důsledku čehož nesprávně vypočetla daňovou povinnost. Správce daně proto postupoval správně, když žalobkyni na řádce č. 102 přílohy č. 1 k daňovému přiznání stanovil výdaje pouze 800 000 Kč. Žalovaný konstatoval, že rozdělení příjmů a výdajů mezi poplatníka a spolupracujícího manžela se týká příjmů a výdajů dosažených při samostatné činnosti, tj. příjmů a výdajů definovaných v § 7.
16. Ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů pak navazuje na § 7, což znamená, že poplatník, který má příjmy ze samostatné činnosti, nejdříve postupuje dle § 7, tj. rozhodne, zda uplatní skutečně vynaložené výdaje, nebo zda uplatní výdaje procentem z příjmů, přičemž u výdajů uplatněných procentem je povinen dodržet stanovený výpočet a výdajový limit. Po stanovení příjmů ze samostatné činnosti dle § 7 odst. 1 a 2 a souvisejících výdajů má poplatník volbu, zda využije zákonné možnosti příjmy a výdaje rozdělit způsobem dle § 13 zákona o daních z příjmů i na spolupracujícího manžela, zásadní však je, že daňová povinnost spolupracujícího manžela se zcela odvíjí od příjmů a výdajů zjištěných u poplatníka, který je v určitém podílu rozděluje. Omezení výše výdajů stanovených procentem z příjmů musí žalobkyně posuzovat před rozdělením příjmů a výdajů na spolupracujícího manžela, teprve stanovené výdaje v zákonném limitu rozdělit v daném podílu, kdy tento postup koresponduje s celkovou konstrukcí zákona o daních z příjmů. Nelze dodržet pouze stanovené procento z příjmů a nikoli maximální limit dle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů a po dalších krocích se vracet k dodržení limitu.

17. Žalovaný k námitce nedostatečného odůvodnění platebního výměru uvedl, že správce daně platební výměr řádně odůvodnil, kdy odkázal na § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, vysvětlil, že žalobkyně nerespektovala maximální výši výdajů, které lze podle uvedeného ustanovení uplatnit maximálně v částce 800 000 Kč, v důsledku čehož nesprávně stanovila výši své daňové povinnosti.
18. Žalovaný nesouhlasil s námitkou, že postupem správce daně a žalovaného došlo ke znevýhodnění žalobkyně oproti jiným poplatníkům, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů, neboť všichni poplatníci, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů, jsou povinni řídit se stanovenými maximálními částkami těchto výdajů, a to bez ohledu, zda následně využijí institutu spolupracující osoby či nikoli. Žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 11. 2017, č. j. 50 Af 27/2016 - 26, podle něhož „(z)ákon 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 příjmů. Žalobce si proto mohl uplatnit výdaje maximálně 800 000 Kč a následně pak rozdělit příjmy a výdaje na spolupracující osobu.“.
19. K tvrzenému zásahu do vlastnického práva žalobkyně podle čl. 11 Listiny žalovaný uvedl, že daňová povinnost byla stanovena v souladu se zákonem. Zopakoval, že jednotlivé druhy příjmů a souvisejících výdajů spolupracující osoby se posuzují zvlášť, maximální částka u výdajů procentem z příjmů se sleduje pouze u vlastních individuálních výdajů spolupracující osoby, na přidělené výdaje spolupracující osoby se již limity dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů nevztahují. To zcela koresponduje i s přílohou č. 1 daňového přiznání.
20. K námitce dvojího výkladu zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že v zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 20. 2. 2013 se jedná o právní názor, který byl uzavřen s rozporem, neboť Generální finanční ředitelství s ním nesouhlasilo. Výklad předkládaný žalobkyní nerespektuje systematiku a provázanost ustanovení zákona o daních z příjmů. Dále k tomuto doplnil, že zásadu *in dubio pro mitius* je nutné uplatnit v případě, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy, nikoli pokud existuje jakákoliv interpretace právní normy. Žalovaný konstatoval, že v dané věci proti sobě nestálo několik srovnatelných výkladových alternativ, pro aplikaci uvedené zásady tudíž nebyl dán prostor.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady napadeného rozhodnutí, ke kterým by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud u napadeného rozhodnutí neshledal.
22. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, protože s tímto postupem účastníci řízení souhlasili. Soud také ve věci neshledal potřebu provádět dokazování, neboť všechny pro posouzení věci rozhodné podklady se nacházejí ve správním spise, jímž se ve správním soudnictví zpravidla nedokazuje – soud z něj vychází.
23. Podstatou nyní projednávané věci je posouzení mezi stranami sporné částky výdajů uplatněných žalobkyní procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, konkrétně pak posouzení ohledně výkladu zákona, zda limit stanovený v předmětném ustanovení je nutno dodržet před rozdělením na spolupracující osobu nebo až po tomto rozdělení. Rozpor v právním výkladu ohledně vztahu § 7 a § 13 zákona o daních z příjmů mezi žalobkyní a žalovaným je stěžejní žalobní

námitkou. Žalobkyně dovozuje, že postup podle § 13 zákona o daních z příjmů je předřazen § 7 zákona o daních z příjmů, zatímco žalovaný je opačného názoru, tedy že poplatník má postupovat dle § 7 zákona o daních z příjmů a teprve následně může příjmy a výdaje stanovené podle § 7 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů rozdělit způsobem dle § 13 zákona o daních z příjmů i na spolupracujícího manžela.

24. Soud předesílá, že případem žalobkyně a prakticky totožnými námitkami se již zdejší soud zabýval ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2016. Ve svém rozsudku ze dne 21. 12. 2020, č. j. 9 Af 34/2018 - 72, s jehož závěry se nyní rozhodující senát ztotožňuje a v dalším z něj vychází, námitkám žalobkyně nevyhověl a přisvědčil názoru finančních orgánů.
25. Dílčí základ daně pro podnikající fyzické osoby je upraven v § 7 zákona o daních z příjmů, podle kterého je základem daně podnikatele jako osoby samostatně výdělečně činné rozdíl mezi příjmy a výdaji z podnikání. Zákonná úprava umožňuje stanovit výdaje tzv. zákonným výdajovým paušálem (tj. procentem z příjmů) nebo skutečně prokazatelnými výdaji. Žalobkyně zvolila možnost zákonného výdajového paušálu podle § 7 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.
26. Podle tohoto ustanovení pro zdaňovací období roku 2017 platilo (srov. čl. II. bodem 1. zákona č. 170/2017 Sb.), že v případě, neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odstavce 6; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky **800 000 Kč**.
27. Žalobkyně si zároveň zvolila postup podle § 13 zákona o daních z příjmů, podle kterého své příjmy ze samostatné činnosti a výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení rozdělila mezi ní a s ní spolupracujícího manžela.
28. Podle § 13 odst. 1 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 mimo jiné spolupracující manžel. Podle odst. 3 pak v případě, je-li spolupracující osobou pouze manžel, platí, že příjmy a výdaje se rozdělují tak, aby podíl příjmů a výdajů připadající na manžela nečinil více než 50 % a částka, o kterou příjmy převyšují výdaje, činila za zdaňovací období nejvýše 540 000 Kč a za každý započatý kalendářní měsíc spolupráce nejvýše 45 000 Kč.
29. Ke smyslu zdanění spolupracujících osob se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 - 33, č. 3203/2015 Sb. NSS, v němž vyšel ze srovnání § 13 a § 13a zákona o daních z příjmů, upravujícího tehdy společné zdanění manželů a uvedl: „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 rozdělují 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.).“
30. Ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů tak umožňuje přerozdělit příjmy a výdaje ze samostatné činnosti mezi spolupracující osoby a upravuje rovněž procentuální poměr přerozdělení, resp. jeho maximální výši, kterou nelze za uvedených podmínek překročit – daňová povinnost spolupracující osoby je ovšem zcela odvislá od daňové povinnosti „hlavního daňového subjektu“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2010, č. j. 2 Afs 127/2009 - 68). Užití pojmu „hlavního daňového subjektu“ je přitom v tomto případě zcela přiléhavé. K vzájemnému postavení hlavní

a spolupracující osoby se ostatně Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, č. 795/2006 Sb. NSS, v němž uvedl, že „*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*“ (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 84/2012 - 39, či rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 11. 2017, č. j. 50 Af 27/2016 - 26).

31. V daném případě se tak příjmy i výdaje spolupracujícího manžela odvozovaly od příjmů a výdajů žalobkyně, která se nacházela v pozici hlavního daňového subjektu. Pro posouzení věci proto bylo rozhodné toliko určení příjmů a výdajů žalobkyně, jež jsou dány § 7 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení jednak vymezuje dílčí základ daně ze samostatné činnosti, přičemž stanovuje, že příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pro což se použijí ustanovení § 23 až 33 (§ 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů). Nedojde-li ke stanovení základu daně skutečně prokazatelnými výdaji, může se tak stát tzv. zákonným výdajovým paušálem (procentem z příjmů) podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
32. Ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů je přitom svou povahou ustanovením prioritním, neboť před stanovením daňového vztahu mezi poplatníkem a spolupracující osobou podle § 13 téhož zákona, nejprve upravuje stanovení příjmů a výdajů (dílního základu daně) ze samostatné činnosti hlavního poplatníka. Jinými slovy řečeno, z § 13 zákona o daních z příjmů vyplývá vlastně jen tolik, že příjmy a výdaje je nutné rozdělit v určitém zvoleném poměru – samotnou výši příjmů a výdajů je ovšem nutné zjistit z úpravy v § 7 zákona o daních z příjmů, přičemž spolupracující osoby pak pouze pasivně přejímají zjištěné příjmy a výdaje. Tomu nasvědčuje i systematika zákona, vycházející nejprve z úpravy stanovení dílního základu daně (§ 7) a následně z konkretizace, jak v případě spolupracujících osob příjmy a výdaje rozdělit.
33. Z uvedeného vyplývá, že příjmy a výdaje hlavního daňového subjektu je nejprve nutné zjistit podle § 7 zákona o daních z příjmů a teprve následně je rozdělit mezi něj a spolupracující osoby podle § 13 tohoto zákona. Pokud se přitom týče stanovení výdajů, pak skutečnost, že je nejdříve potřeba zjistit výdaje hlavního poplatníka a ty až následně rozdělit mezi spolupracující osoby, dopadá jak na případy, v nichž hlavní poplatník uplatňuje skutečně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tak na případy, pokud uplatňuje výdaje zákonným paušálem. Jestliže totiž spolupracující osoba samostatně neuplatňuje skutečně vynaložené výdaje (jí příslušející část se odvíjí od výdajů vynaložených hlavním poplatníkem), nevidí soud důvod, aby mohla sama uplatňovat paušální výdaje. V situaci, kdy výdaje vztahující se k příjmům ze samostatné činnosti nejsou určovány spolupracující osobou, neboť jejich výše je závislá na poměru přerozdělení příjmů a výdajů zvoleném hlavním poplatníkem (viz výše), podílí se spolupracující osoba na jeho příjmech a stejně tak na jím zvoleném způsobu uplatnění výdajů – i zde se příslušející část výdajů odvíjí od výše výdajů zjištěných u hlavního poplatníka.
34. Volba mezi skutečnými, resp. prokázanými výdaji a výdaji vycházejícími z určitého procenta dosaženého příjmu je speciálním institutem a představuje výjimku ze standardního postupu pro zjištění daňového základu (je na volbě poplatníka, jaký způsob zvolí). Pokud ovšem poplatník neuplatní daňové výdaje jako výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, musí respektovat limity uvedené v § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jestliže si tedy žalobkyně zvolila uplatnění výdajů zákonným paušálem, byla povinna respektovat limit 800 000 Kč, jenž nemohla překročit. Tento limit bylo přitom nutné s ohledem na výše uvedené uplatnit již při zjišťování příjmů a výdajů podle § 7 zákona o daních z příjmů, tj. ještě před jejich rozdělením mezi hlavní a spolupracující osobu podle § 13 téhož zákona. K totožnému závěru ostatně dospěl již Krajský soud v Českých Budějovicích v citovaném rozsudku č. j. 50 Af 27/2016 - 26 a tento závěr byl nepřímým potvrzen i recentním rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 4 Afs 112/2020 - 45, v němž se kasační soud zabýval případem navazujícím na

posledně uvedený rozsudek krajského soudu (dopadem krácení výdajů při překročení zákonného limitu u osoby hlavní na postavení osoby spolupracující).

35. Odkaz žalobkyně na to, že příjmy spolupracujících manželů jsou i dle pokynu D-22 Generálního finančního ředitelství považovány za příjem ze samostatné činnosti nestojí proti názoru žalovaného, že jde o příjem ze samostatné činnosti ve smyslu § 7. V daném případě šlo o příjem ze samostatné činnosti žalobkyně, který byl přerozdělen na spolupracující osobu, která se na tomto příjmu rovněž podílela, přičemž o rozdělení výdajů předmětný pokyn výslovně neuvádí ničeho. K nyní posuzované otázce se výslovně nevyjadřoval ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 43/2017 - 25, citovaný žalobkyní, odkaz na něj lze proto označit za nepřiléhavý; jím uváděné závěry nejsou s názorem soudu předestřeným výše v žádném rozporu.
36. Lze proto uzavřít, že vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně dosáhla příjmů vyšších než 2 000 000 Kč a neuplatnila skutečně vynaložené výdaje, mohla uplatnit výdaje nejvýše do částky 800 000 Kč, jak ukládá § 7 odst. 7 d) zákona a daních z příjmů. Správce daně tak postupoval správně, když žalobkyní tvrzené údaje upravil a vydal platební výměr, jímž vyměřil žalobkyni za zdaňovací období 2017 daň z příjmů fyzických osob ve výši 155 865 Kč, daňová ztráta 0 Kč a daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši 0 Kč.
37. Důvodnou soud neshledal ani námitku žalobkyně, že platební výměr není řádně zdůvodněn. Z platebního výměru zcela konkrétně a srozumitelně vyplývají důvody navýšení daně z příjmů žalobkyni za zdaňovací období 2017, spočívající v tom, že žalobkyně vykázala výdaje vyšší, než je umožněno v § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů. Správce daně uvedl, že příjmy a výdaje se přerozdělují na spolupracujícího manžela až po zjištění příjmů a výdajů hlavního daňového subjektu, což znamená, že výše paušálních výdajů se má posuzovat před rozdělením příjmů a výdajů na spolupracující osobu dle § 7 odst. 7. Správce daně výslovně uvedl, že tyto chyby ovlivnily výši samotné daně. Správce daně proto v platebním výměru stanovil výdaje ve správné výši, tj. v částce 800 000 Kč, což je z odůvodnění platebního výměru zcela znatelné. Námitka žalobkyně, že žalovaný kvalifikovaně nevyvrátil její odvolací námitky, pak vyplývá pouze z jejího nesouhlasu s právním výkladem zastávaným žalovaným, a to i přesto, že ten nepoukázal (ani nemohl) na konkrétní ustanovení, jež by jeho závěry doslovně potvrzovalo. Finanční orgány zde vyšly z racionálního a systematického výkladu zákona o daních z příjmů (vztahu § 7 a 13 tohoto zákona), který soud výše aproboval. To také znamená, že finanční orgány nevycházely primárně z pokynů pro vyplnění tiskopisu pro účely daňového tvrzení, ale z obsahu zákona, který pokyny k vyplnění jen respektují. Jelikož byla daň uložena na základě zákona, nelze hovořit ani o porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.
38. K námitkám žalobkyně, že v pochybnostech je třeba postupovat v její prospěch a aplikovat pro ni výklad příznivější, žalovaný přiléhavě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011 - 109, podle něhož má uplatnění zásady *in dubio pro mitius* místo pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy, zásadu ovšem nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli interpretaci právní normy bylo možné zohlednit jakožto dvojí výklad. Žalovaný vykládal jím zastávaný výklad konstantně v rámci celého daňového řízení, s nímž se ztotožnil i zdejší soud. O zásadních pochybnostech svědčících ve prospěch žalobkyně zde proto nelze hovořit.
39. K zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 20. 2. 2013 soud nejprve obecně uvádí, že závěry Koordinačního výboru jistě mohou být specifickým a významným zdrojem informací o výkladu daňových předpisů (a případně i zakládat legitimní očekávání daňových subjektů o určitém postupu Finanční správy), takový význam mají ovšem tehdy, jestliže jde skutečně o závěry, s nimiž se Finanční správa ztotožní. V situaci, kdy byl závěr Komory daňových poradců, jehož se žalobkyně dovolává, ze strany Generálního finančního

ředitelství odmítnut (závěr byl uzavřen s rozporem), jedná se o pouhé vyjádření právního názoru Komory daňových poradců, který nemá vůči finančním orgánům větší relevanci, mimo váhu své přesvědčivosti. V každém případě se jedná o právní výklad zákona, jenž není pro finanční orgány, tím méně pro soud, závazný. Soud je v tomto případě toho názoru, že finanční orgány svůj právní názor, od stanoviska Komory daňových poradců odlišný, náležitě odůvodnily a pohybovaly se přitom zcela v intencích platné zákonné úpravy.

40. Co se týče žalobkyní tvrzeného znevýhodnění oproti jiným poplatníkům, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů, soud této žalobní námitce nepřisvědčil. Jak již bylo vyloženo výše, pokud příjem poplatníka přesáhne hranici 2 000 000 Kč, je i v takovém případě nutné uplatnit maximální částku výdajů stanovenou v § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, tj. 800 000 Kč. Maximální možnou částkou výdajů se musí řídit všichni poplatníci, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů. Aplikací výkladu, jež zastává žalobkyně, by naopak byli znevýhodnění poplatníci, kteří by institut přerozdělení výdajů na spolupracující osoby nevyužili či nemohli využít. Při volbě způsobu uplatnění paušálních výdajů je na každém, aby tento způsob uplatnění výdajů a stanovení základu daně nejprve zvážil, neboť nemusí jít vždy o neoptimálnější řešení.

VI. Závěr a náklady řízení

41. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
42. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Praha 27. ledna 2021

Mgr. Martin Lachmann v. r.

předseda senátu