



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **Ing. I.B.**, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem v Prostějově, Sádky 1605/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.12.2014 č.j. 32848/14/5200-10421-709494, ve věci vyměření daně z příjmů,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12.12.2014 č.j. 32848/14/5200-10421-709494 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem v Prostějově, Sádky 1605/2.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.12.2014 č.j. 32848/14/5200-10421-709494, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Ostrava II., ze dne 28.5.2014 č.j. 2104524/14/3202-24802-803270, jímž byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013.

Žalobce v podané žalobě namítl nesprávnost interpretace ust. § 35ca zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP) žalovaným i správním orgánem I. stupně. Žalobce upřesnil, že ve zdaňovacím období r. 2013 měl 2 druhy příjmů, a to příjmy podle ust. § 7 odst. 1 písm. b) ZDP a dále příjmy podle ust. § 7 odst. 1 písm. d) ZDP, přitom pouze z příjmů ze živnosti byly uplatněny výdaje

procentem podle ust. § 7 odst. 7 písm. b) ZDP. Žalobce zdůraznil, že výdaje procentem byly koncipovány jako podpora drobného podnikání, jelikož zaváděly zjednodušený způsob výpočtu výdajů. Vybraným daňovým subjektům tak bylo umožněno těžit z této daňově administrativní podpory, kdy u takto stanovených výdajů platila fikce, že obsahují všechny výdaje daňového subjektu. Žalobce dále poukázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, v platném znění (dále jen zákon č. 500/2012 Sb.), jímž nabylo účinnosti k 1.1.2013 ust. § 35ca ZDP s tím, že teleologický výklad tohoto ust. nepřiznává slevu na dani a daňové zvýhodnění těm subjektům, které uplatňují výdaje procentem, přičemž výše příjmů s takto uplatněnými výdaji přesahuje celkový základ daně. Podle žalobce je nutno za tímto účelem rozlišovat mezi jednotlivými příjmy podle ust. § 7 ZDP, a to obzvláště za situace, kdy možnost uplatnění výdajů procentem u některých příjmů není zákonem vůbec připuštěna. Evidoval-li žalobce dva druhy příjmů podle ust. § 7 ZDP a pouze u jednoho z nich byly údaje uplatňovány procentem, bylo nutno pouze tyto příjmy zohlednit v testu dle ust. § 35ca ZDP. Postup žalovaného, který pro účely testu aplikoval veškeré příjmy podle ust. § 7 ZDP je nutno označit za nesprávný. Jeho postup se opíral o formalistický výklad zákona, který bylo možno vykládat dvěma způsoby. Postup žalovaného tak byl rovněž v rozporu se zásadou *in dubio pro libertate*. Formalistický výklad zákona žalovaným spočívá v tom, že dílčí základ daně podle ust. § 7 je pouze jeden, kdy tento se skládá z jednotlivých druhů příjmů. Žalovaný však ignoruje skutečnost, že ZDP na mnoha místech ve vztahu k jednotlivým druhům příjmů hovoří o dílčím základu daně. Konkrétně v ust. § 7 odst. 4 ZDP upravujícím dílčí základ daně společníka veřejné obchodní společnosti. Je-li dílčí základ daně podle § 7 ZDP pouze jeden, pak by společníku veřejné obchodní společnosti majícímu i další příjmy podle ust. § 7 ZDP nebylo možno tyto ostatní příjmy zdaňovat. Jeho dílčí základ daně příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti by totiž podle ust. § 7 odst. 4 výslovně zahrnoval pouze příjmy z titulu jeho účasti na veřejné obchodní společnosti, což žalobce považuje za absurdní. Správce daně ani žalovaný přitom u žalobce nijak nezapochybovali, že by jeho příjmy podle ust. § 7 odst. 1 písm. b) neměly dani podléhat. Žalobce zdůraznil, že zákon nelze vykládat pouze formalisticky, zejména pak zákony daňové, které trpí mnohými nejasnostmi a nedokonalostmi, což však dle názoru Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) nemůže být daňovému subjektu nijak kladeno k tíži (viz např. rozsudek NSS ze dne 14.7.2005 sp. zn. 2As 49/2004). Žalovaný pochybil, jestliže v rámci testu dle ust. § 35ca ZDP mezi dílčí základ daně uplatňující výdaje procentem zahrnul také dílčí základ daně dle ust. § 7 odst. 1 písm. d) ZDP. Z tohoto důvodu je nutno jeho rozhodnutí považovat za nezákonné.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že nesouhlasí s právním názorem žalobce a napadené rozhodnutí nepovažuje za nezákonné. Ve věci bylo postupováno v souladu s platnou právní úpravou. Při stanovení dílčího základu daně správce daně vycházel především z dikce ust. § 7 odst. 3 ZDP, podle kterého základem daně, resp. dílčím základem daně jsou příjmy uvedené v odst. 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odst. 6. Žalovaný setrvává na svém názoru, že ZDP definuje dílčí základ daně dle ust. § 7 jako celek. S tím koresponduje také řádek č. 37 daňového přiznání, který hovoří o dílčím základu daně podle ust. § 7 ZDP. V tomto duchu je nutno vykládat také ust. § 35ca ZDP. V daném případě žalobce vykázal na řádku č. 37 daňového přiznání jako dílčí základ daně podle ust. § 7 ZDP částku ve výši 1.131.461 Kč a v řádku č. 42 celkový základ daně ve výši 1.131.461 Kč. Z toho důvodu také správce daně

v mezích ust. § 35ca ZDP posoudil uplatněné daňové zvýhodnění žalobce jako neoprávněné, protože nebyly splněny zákonné požadavky pro jeho uplatnění. Žalovaný připustil, že zásada *in dubio pro libertate* má nepochybně své uplatnění i při správě daní, nicméně její použití nepřichází v daném případě v úvahu, protože žádné pochybnosti ve věci nejsou dány. Správce daně v souladu se zásadou zákonnosti byl povinen postupovat v souladu s § 35ca ZDP. Žalobcem namítaný formalistický výklad ust. § 35ca ZDP má svou oporu v dalších ustanoveních ZDP (§ 7 odst. 3) a v systematické ZDP. Tento výklad je také podložen správní praxí. Žalovaný odkázal na názor Generálního finančního ředitelství formulovaný v zápisu z jednání koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 26.6.2013. Závěrem žalovaný shrnul, že podmínka pro uplatnění daňového zvýhodnění splněna nebyla, protože dílčí základ daně podle § 7 ZDP v daném případě činil více než 50% z celkového základu daně. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na právním názoru vyjádřeném v podané žalobě.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce podal dne 28.3.2014 u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj jakožto správce daně I. stupně (dále jen správce daně) přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2013. V řádku č. 37 (dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 ZDP) uvedl žalobce částku 1.131.461 Kč. Stejnou částku uvedl také v řádku č. 42 (základ daně). V řádku č. 72 (daňové zvýhodnění na vyživované dítě) je uvedena částka 13.404 Kč a v řádku č. 113 daňového přiznání (dílčí základ daně ze příjmů podle § 7) uvedl rovněž částku 1.131.461 Kč. Správce daně rozhodnutím ze dne 28.5.2014 č.j. 2104524/14/3202-24802-803670 vydal platební výměr, jímž žalobci vyměřil daň ve výši 125.070 Kč. V odůvodnění rozhodnutí správce daně uvedl, že žalobce uplatnil neoprávněně nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě ve výši 13.404 Kč, neboť nesplnil podmínku pro jeho uplatnění stanovenou § 35ca ZDP. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, jež odůvodnil stejnou právní argumentací, jako následně podanou správní žalobu. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Podle ust. § 5 odst. 2 ZDP u poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6-10, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s použitím ust. odst. 1.

Podle ust. § 7 odst. 1 ZDP příjmy 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.

Podle ust. § 7 odst. 3 věty první ZDP základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy uvedené v odst. 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odst. 6.

Podle ust. § 7 odst. 7 písm. b) ZDP neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje s výjimkou uloženou v § 11 nebo 12 ve výši 60% z příjmů podle odst. 1 písm. b), s výjimkou příjmů ze živností řemeslných.

Podle ust. § 35ca písm. b) ZDP uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50% celkového základu daně, nemůže uplatnit daňové zvýhodnění.

Při posouzení nastíněné právní otázky považuje krajský soud za zásadní znění ust. § 5 odst. 2 ZDP, které mimo jiné určuje, co je dílčím základem daně. O dílčím základu daně lze uvažovat v případech, kdy poplatník v posuzovaném zdaňovacím období plynou souběžně dva, případně více druhů příjmů. Každý z těchto příjmů pak tvoří dílčí základ daně, přičemž celkový základ daně z příjmů pak tvoří součet těchto dílčích základů daně. Druhy příjmů jsou vymezeny ust. § 6-10 ZDP jako příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy. Nelze odhlédnout od skutečnosti, že příjmy ze samostatné činnosti vymezené § 7 ZDP jsou v odst. 1 a 2 tohoto ust. dále specifikovány podle jednotlivých druhů samostatné činnosti. Již ze samotného výčtu uvedeného v § 7 odst. 1 písm. a) – d) ZDP je zřejmé, že každá tato samostatná činnost je zcela specifická. Nelze přitom vyloučit, že daňový poplatník bude mít souběžně příjmy z vícero těchto samostatných činností. Podle ust. § 7 odst. 7 ZDP může poplatník uplatnit výdaje paušálně procentem ve vztahu k příjmům podle ust. odst. 1 písm. a) a b), odst. 1 písm. b) pokud jde o jiné životnosti než řemeslné a odst. 1 písm. c). Z obsahu ust. § 7, případně jiného zákonného ustanovení nelze dovodit, že by žalobce mohl uplatnit pouze jedinou z možností, které nabízí § 7 odst. 7 písm. a), b), c) ve vztahu k příjmům podle ust. § 7 odst. 1 písm. a), b), c). Omezení, které se však týká toliko možnosti uplatnit daňové zvýhodnění, upravuje § 35ca ZDP tím, že stanoví podmínku, že je-li součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, vyšší než 50% celkového základu daně, nemůže poplatník uplatnit daňové zvýhodnění.

V posuzované věci žalobci jako daňovému poplatníkovi plynuly v posuzovaném zdaňovacím období příjmy z podnikání, a to příjmy ze živnosti (§ 7 odst. 1 písm. b) ZDP) a příjmy z podnikání v podobě podílu společníka veřejné obchodní společnosti (§ 7 odst. 1 písm. d) ZDP). Žalobce tedy ve smyslu ust. § 7 odst. 7 měl možnost uplatnit výdaje procentem toliko ve vztahu k příjmům ze živnosti, což také učinil ve smyslu ust. § 7 písm. b) ZDP. Z uvedeného druhu podnikání měl žalobce příjmy ve výši 779.210 Kč. Uplatněné výdaje ve výši 60% představovaly částku 467.526 Kč. Dalším zdrojem příjmů žalobce byly příjmy z podílu společníka veřejné obchodní společnosti ve výši 819.777 Kč. Součet obou těchto druhů příjmů tvořil u žalobce základ daně ve výši 1.598.987 Kč. Odečtením výdajů určených procentem, tj. 467.520 Kč dospěl žalobce k výpočtu základu daně ve výši 1.113.146 Kč. V tomto výpočtu není mezi účastníky řízení sporu. Rozdílný je výklad pojmu dílčí základ daně ve vztahu k příjmům podle § 7 odst. 1 ZDP. Zatímco žalobce je toho

názoru, že příjmy z podnikání vymezeného v odst. 1 písm. a) - d) představují každý sám o sobě dílčí základ daně, podle žalovaného je druhem příjmů příjem z podnikání jako celek a další rozlišení již není možné. Svůj právní názor žalovaný opírá především o ust. § 7 odst. 3 ZDP, který určuje, že základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy uvedené v odst. 1 a 2.

Krajský soud právní názor žalovaného nesdílí. Jak již bylo shora nastíněno, považuje krajský soud za zásadní pro posouzení věci právní úpravu obsaženou v § 5 odst. 2 ZDP určující, co je dílčím základem daně. Z tohoto ust. lze jednoznačně dovodit, že pojem dílčí základ daně se váže ke konkrétnímu druhu příjmu. Ust. § 5 odst. 2 ZDP přitom odkazuje na ust. §§ 6-10 ZDP, která druhy jednotlivých příjmů vymezují. Je zcela nepochybné, že základní členění druhů příjmů je seznatelné z označení §§ 6-10, tj. z jejich nadpisů, které představují určitou základní systematiku druhů příjmů. Zároveň však jsou v rámci tohoto základního určení mnohé z těchto druhů příjmů dále členěny na „poddruhy“, které lépe vystihují specifika konkrétních příjmových zdrojů. Tímto způsobem upravená systematika příjmů ve svém celku představuje komplexní přehled druhů příjmů, které správě daní podléhají. Rozlišování druhů příjmů toliko podle nadpisů §§ 6-10 ZDP, jak činí žalovaný, je sice v souladu se základním vymezením druhů příjmů, nelze je však používat automaticky ve všech oblastech správy daní. V některých případech, jako je právě posuzovaná věc, by byl takový výklad vycházející z doslovného znění § 5 odst. 2 ZDP nepřipustně zužujícím, neboť by ve svém důsledku vedl k nerespektování účelu a smyslu zákona.

Krajský soud v této souvislosti poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 17.2.1997, sp. zn. PlÚs33/97, v němž Ústavní soud vyslovil, že *jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.* Krajský soud ve své úvaze vycházel také z ust. § 7 odst. 7 ZDP, neboť z něj ani z jiného zákonného ustanovení nevyplývá, že by poplatník mohl uplatnit ve vztahu k příjmům z podnikání podle odst. 1 pouze jednu z možností, která se nabízí. Vycházíme-li ze smyslu a účelu ust. § 7 odst. 7 ZDP, nelze při aplikaci ust. § 35ca ZDP, tj. při posuzování splnění podmínek pro uplatnění daňového zvýhodnění vycházet toliko formálně z formulářové podoby daňového přiznání. Má-li poplatník jeden druh příjmu (ve smyslu nadpisů §§ 6-10 ZDP), a to příjmy z podnikání, bude se základ daně dle řádku č. 45 daňového přiznání (pokud nebude uplatněna ztráta) a dílčí základ daně dle řádku č. 37, příp. 113 vždy rovnat bez ohledu na to, že poplatník má v rámci tohoto druhu příjmu, tj. z podnikání, příjmy z různých způsobů podnikání ve smyslu ust. § 7 odst. 1 písm. a) – d) ZDP. Při aplikaci ust. § 7 odst. 7 a § 35ca ZDP je proto nutno jednotlivé druhy příjmů dle ust. § 7 odst. 1 písm. a)-d) ZDP vnímat jako dílčí základy daně. Lze tedy souhlasit s žalobcem, že právní názor žalovaného je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy obsažené v § 7 odst. 7 ZDP a taková správní praxe ve svém důsledku oslabuje, případně znemožňuje efektivní užívání označeného ustanovení daňovými poplatníky.

Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.), v němž

je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobci, který měl ve věci úspěch vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 3 úkony právní služby při zastupování po 3.100 Kč a 3x režijní paušál po 300 Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náklady právního zastoupení, které činí 10.200 Kč byly zvýšeny podle ust. § 35 odst. 8 s.ř.s. o částku odpovídající dani, kterou je advokát povinen zaplatit podle zvláštního právního předpisu, tj. na částku 12.342 Kč. Celkově činí náklady řízení 15.342 Kč.

Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 26. ledna 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu