



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. ve věci

žalobce: **Ing. I. B.**
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12.12.2014 č.j. 32848/14/5200-10421-709494,
ve věci daně z příjmů**

takto:

- I.** Žaloba se **zamítá**.
- II.** Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. 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.
2. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 daňové 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 ustanovení nepřiznává slevu na dani a daňové zvýhodnění těm subjektům, které uplatňují výdaje procentem, přičemž výše příjmů s takto uplatněnými výdaji přesahuje $\frac{1}{2}$ celkového základu 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 výdaje 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 ZDP 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 ZDP 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) ZDP 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.

3. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje

má svou oporu v dalších ustanoveních ZDP (§ 7 odst. 3) a v systematice 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.

4. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na právním názoru vyjádřeném v podané žalobě.
5. Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 26.1.2017, č.j. 22 Af 10/2015-21 tak, že napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 10.1.2018, č.j. 6 Afs 73/2017-27, který nabyl právní moci dne 22.1.2018. Věc byla současně vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS ve zrušujícím rozsudku.
6. Krajský soud v dalším řízení 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.).
7. 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.
8. 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.
9. 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.
10. 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.
11. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje

12. 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.
13. Při posouzení věci krajský soud vycházel z rozsudku NSS ze dne 27.4.2017 č.j. 7 Afs 43/2017-25, v němž NSS 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 poplatník 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 § 7 ZDP. 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“.
14. Jak již vyslovil NSS ve zrušujícím rozsudku, v této posuzované věci nebyly shledány důvody, pro které by se měl soud od citovaného názoru jakkoliv odchýlit.
15. Jak vyložil NSS ve zrušujícím rozsudku (bod [19]) uvedeným výkladem není porušena ani ústavně právní rovina, kterou argumentuje žalobce, neboť přijatý výklad neporušuje zásadu rovného zacházení. NSS dále podotkl, že rozdíl ve výši daně není způsoben nepatrným rozdílem ve výši příjmu (i v hypotetickém případě, 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 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.
16. Na základě uvedeného krajský soud shodně s NSS uzavírá, že žalobcovy příjmy z podnikání tvořily téměř polovinu všech jeho příjmů, když příjmy z živnostenského podnikání, u nichž paušální výdaje činily 779 210 Kč a příjmy z podílu společníka veřejné obchodní společnosti, u nichž paušální výdaje uplatnit nemohl, činily 819 777 Kč. Uplatněné paušální výdaje pak dosáhly výše 467 526 Kč. Z uvedeného poměru pak nelze dovodit, že by ztráta možnosti uplatnit daňové zvýhodnění ve výši 13 404 Kč mohla představovat nedůvodné nerovné zacházení.
17. Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ ust. § 78 odst. 1 s.ř.s.).
18. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

19. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí nejsou přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 15. března 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu