



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyně JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně: **MUDr. M. P.**
bytem X

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2018, č. j. 18868/18/5200-10421-711070,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 24. 4. 2018, č. j. 18868/18/5200-10421-711070 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 11. 2017, č. j. 8005771/17/2010-53523-108381 (dále jen „platební výměr“), jímž byla žalobkyni za zdaňovací období 2016 vyměřena daň z příjmů fyzických osob 188 331 Kč, daňová ztráta 0 Kč a daňový bonus dle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve výši 0 Kč.
2. Předmětem sporu v dané věci je posouzení částky výdajů uplatněných žalobkyní procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP, resp. právní 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 ZDP mezi žalobkyní a žalovaným je stěžejní žalobní námitkou. Žalobkyně dovozuje, že postup podle ust. §

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

13 ZDP je předřazen ust. § 7 ZDP, zatímco žalovaný je opačného názoru, tedy že poplatník má postupovat dle ust. § 7 ZDP a teprve následně může příjmy a výdaje stanovené dle § 7 odst. 1, 2 ZDP rozdělit způsobem dle § 13 ZDP i na spolupracujícího manžela.

II. Řízení před správcem daně

3. Dne 6. 3. 2017 podala žalobkyně u správce daně řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016 (dále jen „daňové přiznání“). V daňovém přiznání vykázala na řádku č. 37 – *Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů* částku 1 176 806 Kč. Na řádku č. 101 – *Příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů* uvedla částku 2 529 133 Kč, k níž uplatnila výdaje procentem z příjmů v sazbě 40 % dle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP ve výši 1 011 653 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 567 790 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 227 116 Kč a na řádku č. 113 – *Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů* částku 1 176 806 Kč. Žalobkyně v daňovém přiznání uvedla na řádku č. 74 – *Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona o daních z příjmů* částku 160 590 Kč.
4. Vzhledem k tomu, že správce daně zjistil, že žalobkyně na řádku č. 102 vykázala výdaje vyšší, než je umožněno v § 7 odst. 7 písm. d) ZDP (podle uvedeného ustanovení v rozhodné době si může poplatník uplatnit výdaje pouze do výše 800 000 Kč), stanovil správce daně v platebním výměru výdaje ve správné výši, tj. v částce 800 000 Kč. Žalobkyně v odvolání proti platebnímu výměru namítla, že byly dodrženy stanovené limity dle ZDP. Namítla, že názor správce daně, že omezení výše paušálních výdajů na spolupracující osobu se má posuzovat ještě před rozdělením příjmů a výdajů na spolupracující osobu dle § 7 odst. 7 ZDP, nemá oporu v zákoně a jde nad rámec normativního textu zákona. Namítla, že její právní názor se shoduje s názorem Komory daňových poradců vyjádřeným na jednání Koordinačního výboru dne 20. 2. 2013. Namítla, že z § 13 ZDP nelze dovodit, že by jeden z manželů byl v postavení „hlavního daňového subjektu“, ale naopak, že výnosy, které jsou výsledkem společné práce manželů, se rozdělí podle stanovených parametrů mezi spolupracující manželé a každý z nich následně plní své daňové povinnosti jako samostatný poplatník dle § 7 odst. 7 ZDP, včetně limitu paušálních výdajů.

III. Napadené rozhodnutí (rozhodnutí žalovaného)

5. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k právnímu základu případu uvedl, že u příjmů ze samostatné činnosti je v § 7 odst. 3 ZDP stanoveno, že základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy uvedené v odst. 1 a 2, s výjimkou uvedenou v odst. 6, které se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou příjmů v odst. 1 písm. d) ZDP. Pro zjištění základu daně (dílčího základu daně) se použije § 23 až 33 ZDP. Podle § 7 odst. 7 písm. d) neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů dle odst. 1 písm. d) a odst. 6 ZDP, nejvýše do 800 000 Kč. Podle § 7 odst. 8 uplatní-li poplatník výdaje dle § 7 odst. 7 ZDP, má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů ze samostatné činnosti. Podle § 13 odst. 1 ZDP 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 mj. spolupracující manžel. Podle § 13 odst. 3 ZDP v případě, že je spolupracující osobou pouze manžel, se příjmy a výdaje rozdělují tak, aby podíl příjmů a výdajů připadající na manžela nečinil více než 50 % a částka, o niž příjmy převyšují výdaje, činila za zdaňovací období nejvýše 540 000 Kč a za každý započatý kalendářní měsíc nejvýše 45 000 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

6. Uvedený právní základ žalovaný aplikoval na skutkový stav případu následujícím způsobem:
7. Žalovaný se zabýval výkladem, zda uvedený limit výdajů v částce 800 000 Kč dle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP je nutno dodržet před rozdělením na spolupracující osobu nebo až po rozdělení. Následně uzavřel, že žalobkyně nepostupovala v souladu s § 7 odst. 7 písm. d) ZDP, neboť uplatnila výdaje o 211 653 Kč vyšší [vykázané výdaje 1 011 653 Kč minus maximální výdaje dle § 7 odst. 7 písm. d), tj. 800 000 Kč], čímž vypočetla daňovou povinnost v nesprávné výši. Žalobkyně chybně stanovila část výdajů, kterou rozdělila na spolupracující osobu dle § 13 ZDP (manžela). Chybně stanovená část výdajů pak byla přenesena do daňového přiznání spolupracujícího manžela. 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 ZDP musí poplatník posuzovat před rozdělením příjmů a výdajů na spolupracující osobu, teprve takto stanovené výdaje v zákonném limitu se rozdělí v daném podílu.
8. Žalovaný se vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami žalobkyně:
9. Žalovaný k odvolací námitce dodržení stanovených limitů žalobkyní zopakoval, že spolupracující manžel přebírá podíl na příjmech a výdajích osoby, která těchto příjmů a výdajů dosáhla, proto se omezující podmínka vztahující se k výdajům procentem z příjmů definovaná v § 7 odst. 7 písm. d) ZDP posuzuje u této osoby, kterou je v daném případě žalobkyně, a to před samotným rozdělením na spolupracujícího manžela.
10. K odvolací námitce, že ze zákona není zřejmá vzájemná návaznost nebo souvislost, žalovaný odkázal na § 13 ZDP, z jehož první věty vyplývá, že rozdělení příjmů a výdajů mezi poplatníka a s ním spolupracující osoby se týká příjmů a výdajů dosažených při samostatné činnosti, tj. příjmů a výdajů definovaných v § 7 ZDP. Z povahy věci ustanovení § 13 navazuje na ustanovení § 7 ZDP, 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 dle § 7 odst. 1 a 2 ZDP a stanovení souvisejících výdajů má poplatník volbu, zda využije zákonné možnosti příjmy a výdaje rozdělit způsobem dle § 13, či příjmy a výdaje nerozdělovat. Uvedený postup koresponduje s celkovou konstrukcí ZDP, jež je legislativním popisem matematického vzorce, pomocí něhož se postupně stanoví základ daně a daň. Nelze dodržet stanovené procento z příjmů a nikoliv maximální limit dle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP a po dalších krocích se vracet k dodržení tohoto limitu.
11. K namítanému odlišnému právnímu názoru Komory daňových poradců ohledně výkladu ZDP 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.
12. K námitce, že z textu zákona nelze dovodit, že by jeden z manželů byl v postavení „*hlavního daňového subjektu*“, žalovaný uvedl, že § 13 ZDP umožňuje poplatníkovi rozdělit příjmy ze samostatné činnosti a výdaje poplatníka vynaložené na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů, na spolupracujícího manžela. 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 pod sp. zn. 1 Afs 154/2004, publ. pod č. 795/2006 Sb. NSS.

Spolupracující osoba přejímá do svého dílčího základu daně z příjmů dle § 7 ZDP určitý podíl příjmů a výdajů ze samostatné činnosti poplatníka, přičemž je možné na spolupracující osobu rozdělit i ztrátu. Pokud má spolupracující osoba další příjmy z vlastní činnosti, může uplatnit u svých výdajů daňový režim odlišný od způsobu, jaký používá poplatník, který na ni rozděluje část svých příjmů a výdajů, přičemž pro spolupráci manžela není nutné živnostenské oprávnění. Spolupracující osoba, pokud neprovádí samostatnou činnost, není z titulu spolupráce účetní jednotkou, nevede daňovou evidenci a nemá povinnost vést evidenci příjmů. Institut spolupracujících osob je legální prostředek pro optimalizaci daňového zatížení poplatníka s příjmy dle § 7 ZDP, přičemž je na jeho uvážení, jaký podíl na spolupracující osobu převede, kdy i při minimální spolupráci je možné rozdělit plnou výši maximální možné částky. Z uvedeného jsou zřejmé hlavní rozdíly oproti tomu, kdyby manžel žalobkyně činnosti fakturoval. Správce daně měl použitím pojmů „*hlavní daňový subjekt*“ a „*přerozdělování*“ na mysli, že daňová povinnost spolupracující osoby dle § 13 ZDP se odvíjí od poměru příjmů a výdajů zjištěných u poplatníka, který vykonává samostatnou činnost, což je v souladu se zněním předmětného ustanovení.

13. 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) ZDP, tj. 800 000 Kč, čímž se musí opět řídit všichni poplatníci, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů. Ani z důvodové zprávy zákonodárce nevyplynávají 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.
14. Žalovaný odmítl, že by došlo postupem správce daně k zásahu do vlastnických práv žalobkyně garantovaných v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, neboť daňová povinnost jí byla stanovena na základě platných právních předpisů.

IV. Žaloba

15. Žalobkyně s odkazem na znění ust. § 7 odst. 7 písm. d) a § 13 ZDP a v *prvním žalobním bodě* uvedla, že správce daně a žalovaný nesprávně postupují tak, že „*hlavní daňový subjekt*“, který není zákonem definován, nejdříve provede testování výdajů dle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP a teprve poté přidělí 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. Žalobkyně konstatovala, že tento postup nemá oporu v ZDP, neboť dle § 13 nejprve spolupracující osoby, při dodržení parametrů stanovených v odst. 2, mezi sebe rozdělí ve shodném poměru dosažené příjmy a výdaje, a následně, každý z nich jako samostatný plátce daně, zpracovává a odevzdává daňové přiznání s tím, že každý z nich samostatně testuje dodržení limitu výdajů dle § 7 odst. 7 písm. d). Postup finančních orgánů vede ke zvýšení daňové povinnosti žalobkyně ve srovnání s ostatními daňovými poplatníky. Žalobkyniní uplatněný postup vyložila Komora daňových poradců při jednání Koordinačního výboru Generálního finančního ředitelství dne 20. 2. 2013 (bod 2.1.1 392/20.02.13 zápisu).
16. Žalobkyně konstatovala, že v roce 2016 vykonávala samostatnou činnost jako praktická lékařka ve spolupráci s manželem. Dosažené příjmy ze společné činnosti 2 529 133 Kč byly pro účel podání daňového přiznání rozděleny v souladu s § 13 odst. 1 písm. a), odst. 3 písm. a), b) ZDP v poměru 77,55 : 22,45. Na žalobkyni připadly příjmy 1 961 343 Kč, na manžela 567 790 Kč. Výdaje byly v souladu s § 7 odst. 7 písm. d) ZDP vyčísleny procentem z příjmů v sazbě 40 % v celkové výši 1 011 653 Kč, následně rozděleny mezi žalobkyni a manžela ve shodném poměru jako dosažené příjmy. Na žalobkyni připadly výdaje 784 537 Kč, na manžela 227 116 Kč. Dílčí daňový základ ze samostatné činnosti byl pro žalobkyni vyčíslen na 1 176 806 Kč a pro manžela

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

na 340 674 Kč. Daňová povinnost v daňovém přiznání byla proto vyčíslena na 185 430 Kč, po uplatnění slevy na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP na 160 590 Kč. Limit výdajů dle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP ve výši 800 000 Kč byl dodržen u žalobkyně i u manžela. Přestože byly dodrženy podmínky a limity dle § 7 a § 13 ZDP, obdržela žalobkyně platební výměr na zaplacení daně ve výši 188 331 Kč, na základě něhož došlo ke zvýšení daně o 27 741 Kč.

17. Žalobkyně dále namítala, že platební výměr není řádně odůvodněn, kdy odůvodnění se sice odvolává na § 7 odst. 7 písm. d) ZDP, odvolávka však není dostatečně adresná, 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 dle § 7 odst. 7 ZDP. Zákon 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.
18. Žalobkyně v dalších žalobních bodech se vracela k právnímu základu případu. Namítala, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně kvalifikovaně nevyvrátil ani jednu z odvolacích námitek žalobkyně a opakovaně se omezil na právně nedoložený vlastní výklad zákona. Žalovaný pouze zrekapituloval právní úpravu podmínek pro zdanění spolupracujících, rekapitulace však neobsahuje právní základ pro stanovení limitu paušálních výdajů před rozdělením příjmů a výdajů mezi spolupracující manžele.
19. K aplikaci právního základu na skutkový stav uvedenou žalovaným namítla žalobkyně, že ZDP neuvádí, že by se daňová povinnost spolupracujícího manžela odvíjela od příjmů a výdajů zjištěných u daňového poplatníka. Finanční orgány nevycházely ze znění ZDP, 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 (uveďte na ř. 110).“. Žalobkyně upozornila, že postup výpočtu daně dle pokynů k příloze č.1 se obsahově liší od znění § 7 ZDP. Postup finančních orgánů je potom takový, že nevyměřují daň podle zákona, nýbrž podle pokynů k příloze č. 1, přitom by měly postupovat podle právní zásady „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektů“.
20. Žalobkyně nesouhlasila s právním výkladem žalovaného ohledně porušení limitu dle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP, neboť neuvedl, podle čeho se testování limitu výdajů dle § 7 odst. 7 písm. d) provádí přerozdělením společných příjmů mezi spolupracující manžele dle § 13. Žalobkyně upozornila, že limit výdajů dle § 7 odst. 7 písm. d) se podle přílohy č. 1 testuje před rozdělením společně dosažených příjmů mezi spolupracující manžele, ačkoli ZDP nic takového neukládá. Žalobkyně označila odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005 pod sp. zn. 1 Afs 154/2004 za nepřiléhavý, neboť se týká práv a povinností spolupracující osoby v průběhu daňové kontroly. Namítla, že žalovaný význam právní věty dezinterpretoval vynecháním slova „poměrně“. Dále namítla, že výklad žalovaného je výmyslem mimo zákonnou úpravu, neboť říká, že jeden z manželů vykonává samostatnou činnost, z níž přiděluje část výdajů druhému. Tvrzení žalovaného, že „daňová povinnost spolupracující osoby je odvozenou daňovou povinností od výsledku samostatné činnosti zjištěného u „hlavního daňového subjektu““ neodpovídá § 13 ZDP. Příjmy spolupracujících manželů jsou dle Pokynu D-22 Generálního finančního ředitelství považovány za příjem ze samostatné činnosti, proto nelze obhájit názor, že samostatnou činnost vykonává pouze jeden ze spolupracujících manželů. 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, než když je podle § 7 ZDP limit výdajů uplatněn pro příjmy každého ze spolupracujících manželů zvlášť až po rozdělení společně dosažených příjmů, což žalobkyně doložila názorným modelovým výpočtem. Limit výdajů se uplatní 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. Vyšším daňovým zatížením žalobkyně pak došlo k porušení jejího vlastnického práva, jež požívá ústavní ochrany dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Podle Listiny základních práv a svobod lze daně vybírat jediné na základě zákona, nikoli ukládat daňovou povinnost dle metodiky pro vyplnění přílohy č. 1 k přiznání k dani z příjmů.

21. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

V. Vyjádření žalovaného k žalobě

22. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě k námitce žalobkyně ohledně rozdělení příjmů a výdajů mezi spolupracující manžele uvedl, že v ust. § 7 odst. 7 písm. d) ZDP bylo pro předmětné zdaňovací období stanoveno, že neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, může uplatnit (s výjimkou uvedenou v § 12) výdaje ve výši 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti [s výjimkou příjmů dle § 7 odst. 1 písm. d) a odst. 6], nejvýše však do částky 800 000 Kč. Žalobkyně uplatnila výdaje 1 011 653 Kč, tj. o 211 653 Kč vyšší, než bylo umožněno v § 7 odst. 7 písm. d), 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. Ustanovení § 13 pak z povahy věci 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, 2 a souvisejících výdajů má poplatník volbu, zda využije zákonné možnosti příjmy a výdaje rozdělit způsobem dle § 13 ZDP 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. Spolupracující manžel pouze přebírá podíl na příjmech a výdajích osoby, která těchto příjmů a výdajů dosáhla, proto je možné stanovit podíl příjmů a výdajů na spolupracujícího manžela až podle zjištěné výše příjmů a výdajů ze samostatné činnosti žalobkyně. 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 ZDP. Nelze dodržet pouze stanovené procento z příjmů a nikoli maximální limit dle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP a po dalších krocích se vracet k dodržení limitu. K tvrzení žalobkyně, že odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, není přílehlavý, žalovaný uvedl, že jádrem rozsudku sice bylo posuzování, zda a jaká práva a povinnosti má spolupracující osoba v průběhu daňové kontroly, Nejvyšší správní soud zde však konstatoval, že daňová povinnost spolupracující osoby je odvozována výhradně od poměru příjmů a výdajů hlavního daňového subjektu.
23. K pojmu „hlavní daňový subjekt“ žalovaný konstatoval, že se správcem daně použitými pojmy pracuje i judikatura správních soudů, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 84/2012 - 39 a ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, či rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 11. 2017, č. j. 50 Af 27/2016 - 26.

24. Žalovaný k námitce nedostatečného odůvodnění platebního výměru uvedl, že správce daně platební výměr řádně odůvodnil, kdy odkázal na § 7 odst. 7 písm. d) ZDP, 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.
25. K námitce dvojího výkladu ZDP 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.
26. K námitce, že v pochybnostech je třeba postupovat ve prospěch žalobkyně a aplikovat výklad příznivější, žalovaný 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 mitius* místo pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. Zásadu nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli interpretaci právní normy bylo možné zohlednit jakožto dvojí výklad, k čemuž žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, č. j. 9 Afs 76/2013 - 66 a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 11. 2017, č. j. 50 Af 27/2016 - 26. Žalovaný konstatoval, že v dané věci proti sobě nestálo několik srovnatelných výkladových alternativ, pro aplikaci uvedené zásady tudíž nebyl dán prostor.
27. 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 „*Zákon 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.*“.
28. K tvrzenému zásahu do vlastnického práva žalobkyně dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod žalovaný uvedl, že podle ustálené soudní judikatury omezení vlastnického práva dle čl. 11 odst. 5 Listiny ve formě zákonem uložené daňové povinnosti představuje protiústavní zásah do vlastnického práva pouze tehdy, pokud jeho intenzita dosáhne rdousícího (škrťícího) efektu, tj. pokud bude mít nepřiměřenou výši konfiskační dopady v majetkové sféře jedince (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03). Nelze zasáhnout do vlastnických práv jedince takovým způsobem, který by vedl ke zmaření samotné podstaty majetku, resp. ke zničení jeho majetkové základny (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02). Žalovaný konstatoval, že takové intenzity vyměřená daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016 ve výši 188 331 Kč (oproti žalobkynin tvrzené dani 160 590 Kč) nedosahuje, do ústavně zaručeného vlastnického práva žalobkyně tak zasaženo nebylo.
29. Žalovaný navrhl, aby městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

VI. Replika žalobkyně

30. Žalobkyně v replice namítla, že žalovaný se nevypořádal s rozdílem mezi způsobem, jakým ZDP definuje postup rozdělení společných příjmů a uplatnění limitu paušálních nákladů v § 7 a § 13, a postupem definovaným v pokynu pro vyplnění přílohy č. 1. Argumentace žalovaného je v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 43/2017 - 25, který při porovnání podmínek stanovení daně při spolupráci manželů podle § 13 a společného zdanění manželů podle § 13a definuje postavení spolupracujících manželů při stanovení daně tak, že „*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 rozděluje 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.). Ze zvláštní části citace je zjevné, že pokud je příjem podléhající rozdělení podle § 13 zákona o daních z příjmů příjmem podle § 7 téhož zákona, má tuto povahu jak ve vztahu k hlavní osobě, tak k osobě spolupracující, neboť ta se na této činnosti přímo podílí, jde tedy o její příjem z její samostatné činnosti, na níž se podílí spolu s osobou hlavní.“.

31. Ke dvojímu výkladu ZDP žalobkyně upozornila, že stanovisko Komory daňových poradců je konzistentní se zákonem, s Metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství D-22, i s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 43/2017 - 25, avšak je zcela odlišný od výkladu zákona, jak ho zastává žalovaný. Žalobkyně proto v podané žalobě požádala soud o posouzení obou odlišných výkladů zákona. Na základě citovaného rozsudku a Pokynu D-22 Generálního finančního ředitelství jsou oba spolupracující manželé v postavení dvou rovnocenných daňových poplatníků, je tedy na každém z nich, aby zjistil, zda výše jeho příjmů nepřesahuje limit stanovený § 7 odst. 7 písm. d) ZDP a případně tuto skutečnost zohlednil v daňovém přiznání.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

32. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.), a to na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.) R O žalobě rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 věty první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), kdy oba účastníci řízení s rozhodnutím soudu bez jednání souhlasili.
33. Žaloba není důvodná.
34. Předmětem sporu v dané věci je rozdílné posouzení částky výdajů uplatněných žalobkyní procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP, resp. právní posouzení stran výkladu zákona, zda limit stanovený v předmětném ustanovení je nutno dodržet před rozdělením příjmů výdajů na spolupracující osobu nebo až po tomto rozdělení. Rozpor v právním výkladu ohledně vztahu § 7 a § 13 ZDP mezi žalobkyní a žalovaným je stěžejní žalobní námitkou, jež se line napříč celou žalobou. Žalobkyně dovozuje, že postup podle § 13 ZDP je předřazen § 7 ZDP, zatímco žalovaný je opačného názoru, tedy že poplatník má postupovat dle § 7 ZDP a teprve následně může příjmy a výdaje stanovené dle § 7 odst. 1, 2 ZDP rozdělit způsobem dle § 13 ZDP i na spolupracujícího manžela.
35. Městský soud vyšel z následující právní úpravy, ve znění účinném k rozhodnému dni, tj. ke dni posuzovaného zdaňovacího období:
36. Podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP „příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění.“.
37. Podle § 7 odst. 3 ZDP „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.“.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

38. Podle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP „neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, 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.“
39. Podle § 13 odst. 1 písm. a) ZDP „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*, které jsou uvedeny pod písm. a), b) a c), kdy pod písm. a) je uveden spolupracující manžel.“
40. Podle § 13 odst. 3 ZDP „v případě, že je spolupracující osobou pouze manžel, se příjmy a výdaje 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.“
41. Při interpretaci zákonů je nutno primárně vycházet z předpokladu racionálního zákonodárce, kdy gramatické znění zákonů má racionální podstatu a musí být vykládáno v jeho celkovém kontextu a v souladu s účelem zákona.
42. Soud o věci uvážil takto:
43. U fyzických osob se při stanovení základu daně vychází z obecné úpravy v ZDP, který je nejdříve upraven obecně, následně vychází z jednotlivých ustanovení upravujících jednotlivé druhy příjmů, která stanovují výpočet dílčích základů daně. Celkový základ daně je součtem dílčích základů daně. Základ daně se dále upravuje dle § 23 a násl. ZDP, jež se týkají fyzických i právnických osob. Jednotlivé dílčí základy daně upravují § 6, § 7, § 8, § 9a § 10 ZDP. Dílčí základ daně pro podnikající fyzické osoby je upraven v § 7 ZDP. Základem daně podnikatele jako osoby samostatně výdělečně činné je rozdíl mezi příjmy a výdaji z podnikání.
44. Podstatné pro posouzení žaloby je především povaha a smysl úpravy daně ustanovením § 7 ZDP. Toto ustanovení nestanoví účetní či daňový vztah mezi poplatníkem a spolupracující osobou, jako je tomu u ust. § 13 ZDP, ale nejprve skutečnost, že je dána zákonná alternativa jiného zdanění, alternativa jiného – paušálního uplatnění výdajů. Nedojde-li ke stanovení základu daně skutečně prokazatelnými výdaji, může se tak stát tzv. zákonným výdajovým paušálem (tj. procentem z příjmů). Je na volbě poplatníka, jaký způsob zvolí. Ustanovení § 7 je tedy svou úpravou prioritní, neboť dává na výběr způsob zdanění – stanovení základu daně cestou uplatnění výdajů paušálem a pro ten způsob stanoví podmínky (limity), za kterých lze přistoupit ke zdanění výdajovým paušálem. 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. O tom pojednává ust. § 7. Až následné ustanovení § 13 odst. 3 ZDP stanoví, jak lze *až po rozhodnutí*, že výdaje budou uplatněny paušálem, rozdělit příjmy a výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení u samostatné činnosti poplatníka mezi poplatníka a spolupracující osoby. O tom svědčí nejen pořad zákonných ustanovení, nýbrž i systematika zákona, vycházející nejprve z úpravy možností stanovení základu daně (§ 7) a v případě volby jedné z alternativ následně již z konkretizace, jak v případě spolupracujících osob příjmy a výdaje rozdělit.
45. Ustanovení § 13 stanoví podíl spolupracujících osob na příjmech a výdajích při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2] provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela (manželku) nečinil více než 50 %; přitom částka připadající na spolupracujícího manžela (manželku), o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 540 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 45 000 Kč za každý i započatý měsíc této spolupráce. V ostatních případech spolupráce manžela (manželky) a ostatních osob

žijících v domácnosti s poplatníkem, popřípadě za spolupráce jen ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem, se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti rozdělují na spolupracující osoby tak, aby jejich podíl na společných příjmech a výdajích činil v úhrnu nejvýše 30 %; přitom částka připadající v úhrnu na spolupracující osoby, o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 180 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 15 000 Kč za každý i započatý měsíc spolupráce. U spolupracujícího manžela (manželky) a dalších spolupracujících osob musí být přitom výše podílu na společných příjmech a výdajích stejná. Příjmy a výdaje nelze rozdělovat na děti až do ukončení jejich povinné školní docházky a na děti a manžela (manželku), pokud jsou uplatňovány jako osoby vyživované (§ 15).

46. Z ust. § 13 ZDP tedy vyplývá, že rozdělení příjmů mezi spolupracující osoby se týká příjmů ze samostatné činnosti, které jsou definovány v § 7 téhož zákona. Ustanovení § 13 ZDP tak obsahově *vynechává druh příjmů a umožňuje přerozdělit příjmy a výdaje* ze samostatné činnosti a stanovuje rovněž procentuální poměr přerozdělení a jeho maximální výši, kterou nelze za uvedených podmínek překročit. Výdaje vztahující se k těmto příjmům nejsou spolupracující osobou určovány, neboť jejich výše je závislá na poměru přerozdělení příjmů zvoleném hlavním poplatníkem (hlavním daňovým subjektem). Spolupracující osoba si tedy nemůže uplatňovat výdaje v procentuální výši z příjmů hlavního podnikatele, neboť se pouze podílí na jeho příjmech a na jím zvoleném způsobu uplatnění výdajů.
47. Žalovaný správně posoudil charakter příjmů a výdajů žalobkyně jako tzv. hlavního daňového subjektu. Příjmy a výdaje manžela žalobkyně, které na něj byly přerozděleny ve smyslu § 13 ZDP jako na spolupracující osobu, je třeba odvodit od příjmů a výdajů žalobkyně (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 84/2012 - 39, nebo ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, oba rozsudky dostupné na www.nssoud.cz). Žalobkyně provozuje soukromou lékařskou praxi jako osoba podnikající podle jiných zákonů, než živnostenského zákona nebo zákona o zemědělství. Příjmy žalobkyně jsou tak příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP, podle kterého je příjem ze samostatné činnosti příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b). Tuto skupinu tvoří poplatníci vykonávající svou činnost podle zvláštního zákona, jako např. lékaři, architekti, advokáti, insolvenční správci, daňoví poradci, notáři, auditoři, apod. Tuto samostatnou činnost může vykonávat jen osoba s příslušným oprávněním podle zvláštního zákona. Na druhou stranu nic nebrání tomu, aby se manžel nebo manželka takového poplatníka podíleli na příjmech a výdajích na jejich dosažení, zajištění a udržení při samostatné činnosti v pozici spolupracujícího manžela či manželky, jako tomu bylo v nyní posuzovaném případě.
48. Příjmy dosažené při samostatné činnosti za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují způsobem stanoveným zákonem. ZDP dává daňovým subjektům možnost volby, zda využijí možnosti příjmy a výdaje rozdělit ve smyslu § 13 ZDP, 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 ZDP. Zákon ZDP neupravuje pojem jako např. „*společný příjem manželů*“ apod., který by mohl podpořit právní výklad zastávaný žalobkyní, pouze v § 13 upravuje způsob rozdělení příjmů dosažených při samostatné činnosti provozované za spolupráce druhého manžela. Uvedené tak přisvědčuje právnímu výkladu zastávanému finanční správou, v daném případě tedy názoru správce daně a žalovaného.
49. Shora uvedený výklad lze opřít též o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 51/2010 - 121, podle něhož spolupracujícímu manželovi *vzniká* daňová povinnost podle § 13 ZDP rozdělením příjmů a výdajů manžela.
50. Žalobkyně jako poplatník v daňovém přiznání v řádku 101 (příjmy podle § 7 ZDP) uvedla celkový příjem za rok 2016 ve výši 2 529 133 Kč. Jedná se o celkovou výši příjmů, které

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobkyně nabyla ze samostatné činnosti a kterou je jako poplatník povinna uvést v daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že částka *přesáhla možnou zákonnou hranici příjmu 2 000 000 Kč zdaňovaného paušálem, pro kterou může být uplatněna výše paušálních výdajů 40 %*, maximálně však do výše 800 000 Kč (800 000 Kč představuje 40 % ze základu – stropu příjmů, jímž je částka 2 000 000 Kč), byla žalobkyně povinna zohlednit zákonnou restrikcí ve smyslu § 7 odst. 7 písm. d) ZDP a uplatnit tak výdaje související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů ze samostatné činnosti v maximální výši 800 000 Kč. Žalobkyně si proto mohla uplatnit výdaje maximálně ve výši 800 000 Kč a následně pak rozdělit příjmy a výdaje na spolupracujícího manžela. Žalobkyně však uplatnila výdaje ve výši 1 011 653 Kč, tj. o 211 653 Kč vyšší, než bylo umožněno v § 7 odst. 7 písm. d), v důsledku čehož nesprávně vypočetla daňovou povinnost.

51. Paušální výdaje představují *fiktivní* daňově účinné výdaje, určené procentem ze zdanitelných příjmů. Pokud tedy žalobkyně neuplatnila daňové výdaje jako výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, mohla si zvolit způsob uplatnění výdajů formou paušálních daňově účinných výdajů. Je pouze na poplatníkovi, zda využije možnosti uplatnit výdajový paušál, neuplatnil-li výdaje ve smyslu § 24 ZDP. Podle § 24 odst. 1 ZDP se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V druhém případě dle § 7 odst. 7 ZDP je dána poplatníkovi možnost uplatnit výdaje v zákonem stanovené procentní výši s určitými omezeními, které musí poplatník respektovat.
52. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně dosáhla příjmů vyšších než 2 000 000 Kč a neuplatnila výdaje ve smyslu § 24 ZDP, mohla uplatnit výdaje nejvýše do částky 800 000 Kč, jak ukládá § 7 odst. 7 d) ZDP. Správce daně tak postupoval správně, když vydal platební výměr, jímž vyměřil žalobkyni za zdaňovací období 2016 daň z příjmů fyzických osob ve výši 188 331 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč a daňový bonus dle § 35c ZDP ve výši 0 Kč, na základě čehož došlo ke zvýšení daně žalobkyně za zdaňovací období 2016 o částku 27 741 Kč.
53. Není důvodná ani námitka žalobkyně, že platební výměr není řádně zdůvodněn. Z platebního výměru pak zcela konkrétně a srozumitelně vyplývají důvody navýšení daně z příjmů žalobkyni za zdaňovací období 2016, spočívající v tom, že na řádku 102 – *Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů* vykázala výdaje vyšší, než je umožněno v § 7 odst. 7 písm. d) ZDP, neboť podle uvedeného ustanovení si může poplatník uplatnit výdaje pouze do výše 800 000 Kč. 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 nové podmínky § 7 odst. 7 ZDP. 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.
54. K užívání pojmu „*hlavní daňový subjekt*“ orgány finanční správy žalovaný uvedl, že s tímto pojmem pracuje i judikatura správních soudů, přičemž zcela přílehavě odkázal např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 84/2012 - 39, ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, či rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 11. 2017, č. j. 50 Af 27/2016 - 26.
55. Námitky žalobkyně, že žalovaný kvalifikovaně nevyvrátil odvolací námitky žalobkyně, vyvěrá toliko z nesouhlasu žalobkyně s právním výkladem zastávaným žalovaným ve vztahu k příslušným ustanovením ZDP. Příslušný výklad ohledně vztahu § 7 odst. 7 písm. d) ZDP k § 13 ZDP byl vyložen již shora, kdy se soud ztotožnil s právním výkladem žalovaného, tedy že poplatník má postupovat nejprve podle § 7 ZDP a teprve následně může příjmy a výdaje stanovené dle § 7 odst. 1, 2 ZDP rozdělit způsobem podle § 13 ZDP i na spolupracujícího manžela. Finanční orgány tedy nevycházely prioritně z pokynů pro vyplnění tiskopisu pro účely

daňového tvrzení, ale z výkladu, který v systematice ZDP obстоjí a pokyny k vyplnění tuto systematiku jen respektují.

56. 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 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 ZDP konstantně v rámci celého daňového řízení, o zásadních pochybnostech svědčících ve prospěch žalobkyně zde proto nelze uvažovat. Orgány finanční správy uplatnily v daňovém řízení jimi zastávaný názor, se kterým se nyní ztotožnil též městský soud, jak rozvedeno v odůvodnění shora.
57. K zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 20. 2. 2013 soud uvádí, že se jedná o vyjádření právního názoru Komory daňových poradců, který byl navíc uzavřen s rozporem, neboť Generální finanční ředitelství s ním nesouhlasilo. Soud nechce nikterak znevažovat právní názor Komory daňových poradců, jedná se však o odborný právní výklad zákona, jenž není pro finanční orgány závazný. Finanční orgány nejsou povinny se jím řídit, navíc za situace, kdy v dané věci zastávají opačný názor, který samozřejmě musí být schopny náležitě odůvodnit, což učinily, a to vždy v intencích platné zákonné úpravy.
58. 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.
59. 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) ZDP, 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. Na podporu takové nerovnosti u paušálního uplatnění výdajů obecně (neboť nejde jen o spolupracující osoby) jde právě modelový výpočet v žalobě a tvrzení žalobkyně o vyšším daňovém zatížení s uplatněním limitu výdajů před rozdělením příjmů, než tomu je až po rozdělení společně dosažených příjmů v případě spolupracujících osob. Při volbě způsobu uplatnění paušálních výdajů je proto na každém, aby tento způsob uplatnění výdajů a stanovení základu daně podle § 7 ZDP nejprve zvážil, neboť nemusí jít vždy o neoptimálnější řešení.
60. Soud nepřisvědčil ani tvrzenému zásahu do vlastnického práva žalobkyně, neboť podle ustálené soudní judikatury jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžitá sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozici. Omezení vlastnického práva dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ve formě zákonem uložené daňové povinnosti představuje protiústavní zásah do vlastnického práva pouze tehdy, pokud jeho intenzita dosáhne rdousícího (škrťícího) efektu, tj. pokud bude mít nepřiměřenou výši konfiskační dopady v majetkové sféře jedince (srov. nález Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03). Nelze samozřejmě zasáhnout do vlastnických práv jedince takovým způsobem, který by vedl ke zmaření samotné podstaty majetku, resp. ke zničení jeho majetkové základny (srov. nález Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02), avšak o takové intenzitě vyměřené daně z příjmů fyzických osob za

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zdaňovací období 2016 ve výši 188 331 Kč ve v případě žalobkyně (oproti tvrzené dani ve výši 160 590 Kč) nedá hovořit. Jak správně konstatoval žalovaný, do ústavně zaručeného vlastnického práva žalobkyně tím zasaženo nebylo.

61. Na základě shora uvedeného Městský soud v Praze dospěl k závěru, že správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem, když žalobkyni v platebním výměru stanovil daňovou povinnost, při jejímž výpočtu byla zohledněna restrikce dle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP. Městský soud neshledal porušení právních předpisů ze strany finančních orgánů. Napadené rozhodnutí je ve svém odůvodnění dostatečně podrobné, komplexní a zcela přezkoumatelné. Výklad zastávaný žalobkyní nemá oporu v jí uváděných zákonných ustanoveních a nelze k němu přikročit ani s ohledem na zásadu *in dubio mitius*.

VIII. Závěr

62. Na základě shora uvedených důvodů Městský soud v Praze žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
63. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož „nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.“ Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný správní orgán žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti neuplatnil.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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. 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 21. prosince 2020

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.