

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **Ing. R. K.,** zastoupené JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, 120 00 Praha 2, proti rozhodnutí ze dne 28. 2. 2003, č. j. 882/03-110, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2005, č. j. 5 Ca 95/2003-23,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2005, č. j. 5 Ca 95/2003-23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu ve Slaném ze dne 20. 11. 2001 byl žalobkyni dodatečně stanoven základ daně a dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 22 180 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 28. 2. 2003.

V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně nejprve shrnula výtky obsažené v odvolání a poté namítla, že ve věci nebyly dány zákonné podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek; správce daně nesprávně zhodnotil předložené důkazní prostředky a neprokázal, že účetnictví manžela žalobkyně (jehož byla žalobkyně spolupracující manželkou ve smyslu § 13 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1996) nebylo vedeno řádně; konečně žalovaný rozhodl bez jednání se žalobkyní, a navíc se ani řádně nevypořádal s důvody jejího odvolání.

Městský soud v Praze žalobu zamítl rozsudkem ze dne 18. 2. 2005. Uvedl zejména, že spolupracující manžel se účastní na příjmech a výdajích podnikajícího daňového subjektu určitým podílem (ten u žalobkyně činil 20 % a ve svém daňovém přiznání ho vyjádřila

jak žalobkyně, tak její manžel); zjistí-li se dodatečně, že příjmy či výdaje podnikatele jsou jiné, musí se tato skutečnost promítnout do výše příjmů a výdajů spolupracující osoby, jejíž daňová povinnost se přímo odvozuje od výsledku podnikatelské činnosti manžela. Proto jsou irelevantní námitky žalobkyně směřující proti závěrům daňového řízení vedeného s jejím manželem.

Žalobkyně brojila proti rozsudku kasační stížností. Jak zde namítla, právě proto, že s ní v průběhu daňové kontroly nebylo vedeno samostatné důkazní řízení (ostatně i zpráva o daňové kontrole, která s ní byla projednána, obsahuje pouhý odkaz na zprávu týkající se manžela žalobkyně), musela logicky napadat závěry daňového řízení ve věci jejího manžela. Soud se však jejími námitkami vůbec nezabýval, a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Dále se i přes mlčení soudu lze dohadovat, že soud má závěry žalovaného za zákonné, a že i podle něj tedy byly ve věci dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. To svědčí o nesprávném posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a je to v rozporu s rozsudkem téhož soudu ze dne 6. 8. 2004, č. j. 7 Ca 114/2003-17, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2003 ve věci manžela žalobkyně: soud je označil za nepřezkoumatelné, protože z něj nebylo možno zjistit, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Napadený rozsudek Městského soudu v Praze by proto měl být zrušen a věc by měla být vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých dosavadních závěrech a uvedl, že žalobkyni byla doměřena daň jako spolupracující osobě, a nemohla tak ani mít důkazní povinnost. Zdůraznil také, že zpráva o daňové kontrole provedené u manžela byla s žalobkyní coby se zástupkyní manžela projednána dne 13. 8. 2001.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejprve je třeba poznamenat, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Je sice pravda, že městský soud se nezabýval obsahem námitek vznesených v žalobě; to samo o sobě však ještě nesvědčí o nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je obvykle dána tam, kde soudem vyslovený právní závěr logicky neplyne z provedené argumentace, resp. kde soud zamítne žalobu, aniž předtím řádně vyvrátil žalobní námitky. To ale není případ žalobkyně, neboť z rozsudku vydaného v její věci jsou jasně patrné důvody, pro něž se městský soud nezabýval jejími námitkami. Po formální stránce je argumentace městského soudu logicky soudržná: jelikož soud dovodil, že daňová povinnost žalobkyně coby spolupracující osoby nesouvisí s její vlastní činností a je pouze odvozena od podnikatelské činnosti manžela, neměl ani důvod zabývat se jejími výtkami mířícími proti závěrům správce daně v daňovém řízení vedeném s manželem. Jeho závěr o tom, že takové námitky jsou irelevantní, je souladný s nevysloveným předpokladem, že zpochybňovat tímto způsobem rozhodnutí správce daně může pouze podnikající manžel sám. Důvody, pro něž městský soud žalobu zamítl, jsou tedy v odůvodnění obsaženy; to, co je zde vadné, tak není absence argumentů, nýbrž nesprávný právní názor městského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], který upírá spolupracující osobě možnost brojit proti závěrům učiněným v řízení, z něhož jí vzešla daňová povinnost.

Městský soud v Praze založil svou argumentaci na úpravě postavení spolupracujícího manžela obsažené v § 13 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1996: podle něj 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 rozdělují tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela nečinil více než 50 %. Z toho, že se spolupracující manžel účastní na příjmech a výdajích podnikajícího manžela určitým podílem, soud dovodil, že spolupracující manžel nemůže zpochybňovat průběh a závěry daňového řízení vedeného s podnikajícím manželem; tento závěr však neobstojí. Žalobkyně jakožto spolupracující osoba byla ve zdaňovacím období roku 1996 poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, a tedy daňovým subjektem podle § 6 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“); v řízení před správcem daně přitom mají všechny daňové subjekty stejná procesní práva a povinnosti (§ 2 odst. 8 daňového řádu). Skutečnost, že daňová povinnost spolupracujícího manžela se odvíjí od příjmů a výdajů podnikajícího manžela, nijak nepředurčuje procesní postavení spolupracujícího manžela: jakkoli totiž spolupracující manžel většinou nebývá osobou samostatně výdělečnou činnou, a nepřiznává tak ke zdanění své vlastní příjmy a výdaje, nelze jej jen z tohoto důvodu zbavit procesních práv.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žalobkyně neměla v řízení týkajícím se odvozeně i její daňové povinnosti žádnou důkazní povinnost; to ale není přesné. Spolupracující manžel není paušálně vyloučen ani z práv, ani z povinností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004-63); rozsah a také vzájemný poměr práv a povinností ovšem bude jiný než u podnikajícího manžela. Správce daně tak nebude vyzývat spolupracujícího manžela, aby prokázal skutečnosti, které jsou správci daně známy již z daňového řízení u podnikajícího manžela; to by bylo nadbytečné a dovedeno do krajnosti by to mohlo být i šikanózní. Nemůže jej vyzývat ani k doložení skutečností zachycených v účetnictví, neboť spolupracujícího manžela nestíhá povinnost vést účetnictví a jiné povinné evidence. To však nemění nic na tom, že i spolupracující manžel má právo aktivně vystupovat během daňové kontroly u podnikajícího manžela, být seznámen se zjištěnými skutečnostmi, vyjadřovat se k nim a navrhovat jejich doplnění: výsledek daňové kontroly totiž může přímo ovlivnit jeho vlastní daňovou povinnost. Závěr městského soudu o irelevanci jakýchkoli námitek spolupracujícího manžela vztahujících se ke stanovení daně u podnikajícího manžela by tak spolupracující osoby odsuzoval k naprosté procesní pasivitě ve věci jejich daňové povinnosti, která - byť se její výše neodvozuje od jejich vlastní činnosti – stále zůstává jejich vlastní povinností hrazenou z vlastních prostředků. Bezvýchodnost takové situace zvláště vyniká na příkladu žalobkyně: správce daně i městský soud jí totiž zapověděli účast na daňové kontrole u manžela, ovšem během daňové kontroly prováděné u ní samotné se už manželova věc považovala za uzavřenou (o čemž ve zprávě o daňové kontrole prováděné u žalobkyně svědčí pouhý odkaz na zprávu o daňové kontrole provedené u manžela), a ani tehdy již žalobkyně nemohla nic činit.

Nejsou tedy správné názory dosud rozhodujících orgánů, podle nichž lze bez dalšího přenést výsledky daňového řízení u jednoho daňového subjektu do řízení u jiného daňového subjektu, pokud tento druhý daňový subjekt nemohl ovlivnit výsledek prvého řízení. Byla-li žalobkyni doměřena daň výlučně na základě daňové kontroly provedené u manžela, byl správce daně povinen nejen seznámit žalobkyni se svými závěry, ale také se zjištěními, které k těmto závěrům vedly, a umožnit jí se k těmto zjištěním vyjádřit, resp. zpochybnit je návrhem jejich doplnění a vhodných důkazů. Správce daně těmto požadavkům nedostál a ani městský soud mu jeho nesprávný postup nevytkl.

Projednávaná věc je zvláštní v tom, že žalobkyně – kromě toho, že vystupovala jako daňový subjekt při daňové kontrole zaměřené na její vlastní podnikání – vystupovala

též při daňové kontrole prováděné u manžela jako jeho zástupce. Daňový subjekt a jeho zástupce však mají v řízení odlišné postavení: zatímco daňový subjekt hájí své vlastní zájmy, zástupce je pouze zprostředkovatelem zájmů zastoupené osoby a nepřísluší mu činit vyjádření a navrhovat důkazy svým vlastním jménem. Žalovaný tak přehlíží podstatu sporu, pokud ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že zpráva o kontrole manžela žalobkyně s ní jako se zástupcem byla projednána dne 13. 8. 2001. Podstatný je zde právě dodatek „jako se zástupcem“: žalobkyně byla totiž nepochybně fakticky obeznámena se zjištěními učiněnými během daňové kontroly u jejího manžela (14. 6. 2001 ostatně jako manželova zástupkyně nahlédla do jeho spisu), ovšem neúčastnila se této daňové kontroly sama za sebe, a nemohla tak při ní uplatňovat svá práva daňového subjektu. Jakožto daňovému subjektu jí správce daně sdělil pouze číslo jednací zprávy o daňové kontrole provedené u manžela, která proběhla bez součinnosti žalobkyně, ačkoli žalobkyně měla právo se kontroly účastnit.

Městský soud posoudil spornou právní otázku nesprávně, domníval-li se, že žalobkyně coby spolupracující osoba nemůže účinně uplatňovat námitky proti doměření daně u manžela; jeho rozhodnutí tak nemůže obstát. Jelikož městský soud odmítl tyto žalobní námitky argumentačně vyvrátit, nezabýval se Nejvyšší správní soud druhou kasační námitkou, podle níž městský soud (stejně jako žalovaný) měl za správné stanovení daně podle pomůcek. Městský soud tuto otázku v předešlém řízení neřešil, neboť mu v tom bránil uvedený nesprávný právní závěr; zodpovědět ji proto nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu, nýbrž městskému soudu v novém řízení.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a přezkoumá tedy rozhodnutí žalovaného o daňové povinnosti žalobkyně na základě žalobních námitek. V novém rozhodnutí o věci rozhodne Městský soud v Praze i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 1. března 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu