



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně **Š. B.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 20. 2. 2006, č. j. 59 Ca 47/2004 - 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalobkyni se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále také „stěžovatel“) se včas podanou kasační stížností domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“), kterým soud zrušil jeho rozhodnutí ze dne 21. 1. 2004, č. j. 1164/110/2002, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 8. 2001, č. j. 150073/01/192911/6018 ve věci vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997.

Krajský soud považoval žalobu za důvodnou, když dospěl k názoru, že stěžovatel svým postupem zkrátil žalobkyni na jejích právech tím, že neposoudil spornou fakturaci mezi manžely z daňového hlediska, ale nesprávně vycházel z obecných ustanovení upravujících společné jmění manželů (v té době bezpodílové spoluvlastnictví manželů, dále jen „BSM“).

Soud vycházel ze skutečnosti, že jestliže manželé podnikají každý samostatně na základě živnostenského oprávnění, a jedná se tedy o dva samostatné daňové poplatníky dle ustanovení § 2 odst. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), není podstatná okolnost, zda mají či nemají společné jmění rozděleno s vyčleněním majetku a závazků pro podnikání jednoho z nich nebo obou. Žalovaný měl zaměřit dokazování na skutečnost, zda posuzovaný výdaj byl žalobkyní skutečně vynaložen ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda mezi výdajem a příjmem existovala příčinná souvislost, a žalobkyně pak byla povinna prokázat, že výdaj skutečně vynaložila. Skutečnost, zda měli manželé rozděleno společné jmění manželů či ne, je pro posouzení daňové uznatelnosti sporného výdaje irelevantní.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Dle názoru stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil otázku, jaký má z daňového hlediska význam skutečnost, že žalobkyně a pan F. B., kterému částku 358 000 Kč uplatněnou jako daňově uznatelný výdaj, zaplatila, jsou manželé. Danou věc je nutné posoudit v kontextu zákona o rodině a § 269 zákona č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, ve znění tehdy účinném, který výslovně vylučuje existenci pracovního poměru mezi manžely, a s přihlédnutím k tomuto ustanovení je nutné posuzovat situaci, kdy jeden z manželů vykonává pro druhého manžela dlouhodobě určitou činnost za úplatu. Peníze, které jako druhově určenou movitou věc žalobkyně nabyla za trvání manželství a předala dne 31. 12. 1997 manželovi, svou povahou nemohly sloužit osobní potřebě nebo výkonu povolání jednoho z manželů, a musely být proto součástí BSM. Žalobkyně neměla tyto peníze ani v obchodním majetku, neboť k tomuto datu neměla v pokladně hotovost odpovídající výši předané částky. Jednalo se o peníze, které mohli oba manželé užívat společně, nemohlo dojít k převodu vlastnictví k těmto penězům ze žalobkyně na jejího manžela, a proto se nemohlo jednat o peníze vynaložené jedním z manželů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na zásadu rovného postavení manželů, vyjádřenou v právních předpisech, reaguje zákon o daních z příjmů tím, že obsahuje ustanovení § 13, které řeší možnost spolupráce mezi manžely při jejich podnikání z daňového hlediska. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobkyně se k podané kasační stížnosti nevyjádřila.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.] a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie [§ 105 odst. 2 s. ř. s.].

Zásadní otázkou předloženou v této věci je daňové posouzení vzájemné fakturace mezi manžely-podnikateli, nemají-li tito rozděleno společné jmění s vyčleněním majetku a závazků pro podnikání. Stěžovatel tvrdí, že vzájemnou fakturaci mezi manžely nelze s ohledem na nerozdělené společné jmění a na zákaz uzavřít mezi manžely pracovní poměr posuzovat ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, neboť se ve skutečnosti jedná pouze o předání určité peněžní částky mezi manžely v rámci BSM.

Takový závěr však dle názoru kasačního soudu nemůže obstát. Pracovněprávní vztah mezi manžely se týká jen zaměstnávání manžela, je-li zaměstnavatelem manžel - fyzická osoba. Mezi manžely tudíž nemůže být uzavřena pracovní smlouva, ani dohoda o provedení práce nebo dohoda o pracovní činnosti. Zákaz pracovního poměru mezi manžely, na který se stěžovatel odvolává, však nelze zaměňovat se zákazem fakturace mezi manžely - podnikateli, který nevyplyvá z žádného právního předpisu. Naopak manželé mohou vyvíjet podnikatelskou aktivitu i za existence standardního společného jmění. K použití majetku ve společném jmění potřebuje manžel - podnikatel souhlas druhého manžela, k dalším právním úkonům souvisejícím s podnikáním již souhlas nepotřebuje. Manželé - podnikatelé jakožto osoby spojené mají dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů při vzájemné fakturaci pouze povinnost používat stejné ceny, jako jsou ceny, jež byly sjednány s nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. V obecné rovině tedy nelze vzájemnou fakturaci mezi manžely podnikateli vyloučit. V souladu s čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) je pouze takový výklad, jenž garantuje mj. právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost (srov. dále též čl. 2 odst. 3 Listiny).

Podle § 6 obchodního zákoníku se obchodním majetkem podnikatele rozumí majetek (věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné jiné hodnoty), který patří podnikateli a slouží nebo je určen k podnikání. Majetek fyzické osoby-podnikatele sice náleží jedné osobě (případně manželům, jde-li o společné jmění manželů), je však nutné vymezit i podmnožinu majetku určeného k podnikání, který tímto určením získává novou kvalitu – příjmy z něj plynoucí se stávají příjmy dosaženými v rámci podnikání, a náklady na něj vynaložené lze za zákonem stanovených podmínek uplatnit jako daňově uznatelné výdaje. Každý z manželů má v souladu s čl. 26 odst. 1 Listiny právo rozvíjet hospodářskou činnost, a tudíž se z tohoto pohledu jeví neopodstatněným vylučovat bez dalšího možnost vzájemné fakturace v případech, kdy se nejedná o spolupráci na podnikání jednoho z nich (srovnej též rozsudek NSS ze dne 3. 5. 2007, č. j. 8 Afs 64/2005 - 66, dostupný na www.nssoud.cz).

Stěžovatel se mýlí, domnívá-li se, že ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů upravuje z daňového hlediska jediné možné, právem aprobovaný postup daňového poplatníka, pokud tento vstupuje do závazkových vztahů s druhým z manželů, ze kterých vznikají (zdanitelné) příjmy. Tento institut připadá v úvahu pouze za předpokladu, že se daňové subjekty – manželé-podnikatelé – rozhodnou, že z nich bude spolupracovat na podnikání druhého. V případě, že manželé dosahují příjmů pouze z vlastní podnikatelské činnosti a na podnikání druhého z manželů se nepodílejí, nelze institut § 13 zákona o daních z příjmů aplikovat vůbec. V případě, že manželé dosahují příjmů z vlastní podnikatelské činnosti, a navíc se podílejí i na podnikání druhého z nich, v daňovém přiznání uvedou výši daňových příjmů a výdajů z vlastního podnikání, a vykážou i podíl příjmů a výdajů ze spolupráce na podnikání druhého z manželů. Úvaha stěžovatele, že zásada rovnosti mezi manžely a institut společného jmění v podstatě brání jejich vzájemné fakturaci, tedy není správná.

Obdobně považuje Nejvyšší správní soud za nedůvodnou také v pořadí druhou kasační námitku směřující do nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Stěžovatel tvrdí, že soud uložil stěžovateli zaměřit se v dokazování na skutečnosti, které již předmětem dokazování byly, když žalobkyně neprokázala, že sporný výdaj skutečně vynaložila.

Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný nesprávně opřel právní posouzení věci toliko o skutečnost, že manželé-podnikatelé neměli rozdělené společné jmění. S takovým tvrzením však kasační soud nemůže souhlasit. Ke svým právním závěrům stěžovatel v napadeném rozhodnutí o odvolání uvedl, „že oba manželé podnikali ve stejném oboru činnosti – hostinská činnost, a měli zachované BSM. Finanční ředitelství se při posuzování odvolacích námitek řídilo názorem, že institut BSM v zásadě vyjadřuje rovné postavení manželů...Následuje podrobný rozbor institutu BSM...“*Vlastní-li tedy manželé věc, je každý z manželů úplným vlastníkem věci, přičemž vlastnictví každého z manželů je omezeno stejným vlastnictvím druhého z manželů. Na základě výše uvedeného proto dospěl k závěru, že vzájemnou fakturaci nelze posuzovat ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, neboť se ve skutečnosti jedná pouze o předání určité peněžní částky mezi manžely v rámci BSM, nikoli o výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů z obchodního případu“.*

V dalším řízení bude proto nutné se zaměřit na to, zda byl žalobkyní deklarovaný výdaj skutečně vynaložen v rámci její podnikatelské činnosti (tedy posoudit, zda manžel fakturoval manželce v rámci své podnikatelské činnosti, či zda se pouze podílel na podnikání žalobkyně, a šlo toliko o spolupráci mezi manžely), případně, zda žalobkyní deklarovaný výdaj svou povahou splňuje zákonné atributy daňové uznatelnosti dle § 24 zákona o daních z příjmů. Jakkoliv je možné, že správce daně uvedené skutečnosti již v dosavadním řízení zjišťoval, žalovaný z těchto skutečností v napadeném rozhodnutí nevycházel, neboť jiné právní závěry, než výše uvedené, z napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu dovodit nelze.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalobkyně, která byla ve věci úspěšná, náhradu nákladů řízení nepožadovala, a soud ani nezjistil, že by jí jakékoliv náklady vznikly.

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

V Brně dne 5. září 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu