



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně S. V., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, se sídlem nám. Svobody 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2002, čj. FŘ-110-5884-2/2001-0107/PH, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2005, čj. 29 Ca 57/2002 – 47,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2005, čj. 29 Ca 57/2002 - 47, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2002 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku ze dne 18. 6. 2001, čj. 45881/01/283912/6680, dodatečnému platebnímu výměru č. 1010000118, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daňová ztráta na dani z příjmů fyzických osob za rok 1999 ve výši 22 994 Kč.

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného a Finančního úřadu v Blansku. Svůj návrh odůvodnila tím, že nesouhlasí s právním názorem žalovaného, jenž vycházel z předpokladu, že mezi manžely lze platně provést fakturaci jen v tom případě, pokud mají rozděleno společné jmění manželů tak, že je z něj vyčleněn majetek a závazky pro podnikání. Takový restriktivní výklad právních norem je nepřipustný a nemá oporu v právním řádu. Fakturaci mezi podnikatelskými subjekty, jimiž jsou manželé, žádný zákon nevylučuje (při respektování § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Jsou-li manželé samostatnými podnikateli, považují se z hlediska

zákona o daních z příjmů za nezávislé daňové poplatníky a dvě samostatné účetní jednotky, z nichž každá má svůj obchodní majetek. Nelze vyloučit, aby si manželé vzájemně fakturovali služby a jiná plnění. Tomuto názoru přisvědčuje právní i faktický stav, jestliže manželé, kteří jsou podnikateli, zdaňuje každý samostatně svoje příjmy.

Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Rozsudek odůvodnil tím, že každý z manželů byl samostatným podnikatelským subjektem a tedy i účetní jednotkou a daňovým poplatníkem. Finanční transakce mezi těmito účetními jednotkami se samostatným obchodním majetkem je nutné zanést do účetnictví každé z nich. Okolnost, zda podnikatelské subjekty mají „rozděleno“ společné jmění manželů s vyčleněním majetku a závazků pro podnikání jednoho z nich nebo obou, není podstatná. Pozici manželů z pohledu zákona o daních z příjmů při jejich podnikatelské činnosti lze správně kvalifikovat pouze tak, že otázka fakturování a placení mezi manžely není současnou právní úpravou podchycena, přičemž ji žádný právní předpis nezakazuje.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a domáhal se zrušení napadeného rozhodnutí.

Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem s tím, že sice fakturace mezi podnikajícími manžely není upravena žádným právním předpisem, avšak právě proto je třeba vyjít z právní úpravy společného jmění manželů v občanském zákoníku. Předpokladem pro fakturaci a platby mezi manžely by mělo být zúžení jejich společného jmění. Zákon o daních z příjmů dává podnikajícím manželům možnost, aby v případě, že nemají zrušeno společné jmění manželů, pro daňové účely využili § 13 zákona o daních z příjmů – rozdělení příjmů a výdajů na spolupracujícího manžela nebo manželku. Žalobkyně měla využít této možnosti. Správce daně vyloučil z příjmů žalobkyně částku 563 360 Kč zaúčtovanou v jejím účetnictví, tj. příjem dle faktury č. 080/12/99 pro firmu manžela žalobkyně. Předmětem této fakturace byla spolupráce v obchodní činnosti za období leden až prosinec 1999. Dále správce daně vyloučil z výdajů žalobkyně částku 510 529,17 Kč zaúčtovanou jako cestovní zálohy výdajovým pokladním dokladem č. 98 ze dne 31. 12. 1999.

Do protokolu o ústním jednání při zahájení daňové kontroly dne 27. 3. 2001 žalobkyně uvedla, že v roce 1999 pracovala s manželem na základě spolupráce v odkupu akcií. Manžel jí vystavil fakturu za tuto spolupráci. V protokolu ze dne 2. 4. 2001 uvedla, že s manželem nemá rozděleno společné jmění, veškeré smlouvy byly uzavřeny manželovým jménem a evidenci odkupu akcií vedl manžel, žalobkyně sama za rok 1999 vystavila pouze jednu fakturu, a to jemu. Jinou činnost, než spolupráci s manželem při odkupu akcií žalobkyně neprovozovala.

Vzhledem k tomu, že všechny smlouvy byly uzavřeny manžellovým jménem, správce daně neuznal cestovní výdaje jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů, neboť žalobkyni z uzavřených smluv žádný příjem neplynul. Příjem z předložených smluv nebyl příjmem žalobkyně, nýbrž jejího manžela, tudíž i výdaje vztahující se k těmto smlouvám nelze uznat za výdaje žalobkyně, neboť jde o výdaje jiného subjektu. Proto tedy, nebylo-li rozděleno společné jmění manželů, není fakturace mezi nimi možná. (Obdobně judikoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 5 Afs 21/2003, dostupném na www.nssoud.cz).

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Zásadní otázkou předloženou v této věci je vzájemná fakturace mezi manžely podnikateli. Lze dát za pravdu krajskému soudu, jenž v napadeném rozhodnutí vyslovil názor, že zákaz fakturace mezi manžely podnikateli nevyplývá z žádného právního předpisu. Manželé podnikatelé jakožto osoby spojené mají dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů při vzájemné fakturaci 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 je pouze takový výklad, jenž garantuje mj. právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost (srov. dále též čl. 2 odst. 3 Listiny).

Nutné je však podotknout, že v této souvislosti je třeba rozlišit několik situací.

Stěžovatel sám poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 5 Afs 21/2003, kde se však jednalo o situaci odlišnou. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí posuzoval plnění ze smlouvy o dílo uzavřené dle občanského zákoníku mezi manželem podnikatelem a druhým z manželů jakožto osobou nepodnikající. Zde dospěl s ohledem na úpravu obsaženou v občanském zákoníku k závěru, že plnění z této smlouvy nelze uznat za daňový náklad, neboť manželé neměli zúženo společné jmění manželů a jednalo se o plnění v rámci společného jmění.

Druhou situaci představuje účast v obchodních společnostech každým z manželů samostatně. Zde vzhledem k tomu, že dle § 106 zákona č. 513/1991 Sb. jsou obchodní společnosti právníckými osobami, tedy fiktivními osobami s právní subjektivitou, nevznikají z pohledu přípustnosti vzájemné fakturace pochybnosti. Pouze je nutno brát zřetel na ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Třetí situací je provozování podnikatelské činnosti fyzických osob manželů, a to každým z nich samostatně. Podle § 6 obchodního zákoníku se obchodním majetkem podnikatele fyzické osoby (pro účely obchodního zákoníku) 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 jejího 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 možnost vzájemné fakturace v případech, kdy se nejedná o spolupráci na podnikání jednoho z nich.

V předložené věci se skutkově jedná o další situaci, odlišnou od výše uvedených. Ze správního a soudního spisu bylo zjištěno, že žalobkyně dne 31. 12. 1999 vystavila svému manželovi podnikateli fakturu č. 080/12/99 a za předmět plnění označila „spolupráci v obchodní činnosti za období leden – prosinec 1999“ na částku 563 360 Kč. V protokolu o ústním jednání ze dne 2. 4. 2001 uvedla, že faktura č. 080/12/99 byla pouze vyúčtováním ke konci roku, manžel jí peníze vyplácel průběžně v hotovosti. Předmětem fakturace byla spolupráce na odkupu akcií a ve fakturované částce jsou zahrnuty úhrady na cestovné, odpisy automobilu, a výplata za uzavřené smlouvy. Dále uvedla, že konkrétní podklady pro fakturaci s manželem nemají, neboť vycházeli z nákladů na cestovné a z objemu uzavřených smluv. Veškeré smlouvy byly uzavřeny manželovým jménem. Žalobkyně v předmětném zdaňovacím období vystavila pouze tuto jedinou fakturu, jinou podnikatelskou činnost odrážející se v příjmech a výdajích již nevykonávala. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (zahájené dne 27. 3. 2001) ze dne 15. 5. 2001, odůvodnil vyloučení příjmu zaúčtovaného na základě předmětné faktury a výdaje na cestovní náklady z daňově uznatelných příjmů a výdajů a vydal dodatečný platební výměr vztahující se k dani z příjmů fyzických osob za rok 1999, jímž byl upraven základ daně na -29 836 Kč a vyměřena daňová ztráta ve výši 22 994 Kč.

Nejvyšší správní soud se v této souvislosti zabýval otázkou volby využití ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů.

Znění § 13 zákona o daních z příjmů bylo v rozhodném období následující: „*Příjmy dosažené 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).“

Ze znění věty první se podává, že se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti dosažené za spolupráce druhého z manželů a výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení rozdělují způsobem stanoveným zákonem. Zákon tak dává daňovým subjektům pouze volbu, zda využijí zákonné možnosti příjmy a výdaje rozdělit způsobem dle § 13 zákona o daních z příjmů, či příjmy nerozdělovat. V případě, kdy se daňové subjekty – manželé podnikatelé – rozhodnou, že jeden z nich bude spolupracovat na podnikání druhého, musí postupovat dle § 13 cit. zákona. Jinak řečeno, zákon dává spolupracujícím manželům pouze volbu v tom, zda spolupráci přiznají či nikoliv, avšak rozhodnou-li se spolupracovat a daňově ji uplatňovat, je namístě pouze postup dle § 13 cit. zákona.

Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že oba manželé podnikají na základě živnostenského oprávnění. Dosahují-li příjmů jak z vlastní podnikatelské činnosti a navíc se podílejí na podnikání druhého z nich, v daňovém přiznání uvedou výši daňových příjmů a výdajů z vlastního podnikání a vykáží i podíl příjmů a výdajů ze spolupráce na podnikání druhého z manželů.

Nejvyšší správní soud, vycházející z výše uvedeného právního názoru, shledal, že rozhodnutí krajského soudu v Brně je nezákonné, proto je postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Současně rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. května 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

JUDr. Michal Mazanec
člen senátu
za onemocnělého předsedu senátu
(§158 odst. 1 o. s. ř., § 64 s. ř. s.)