



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D, v právní věci **žalobkyně: R. J.**, bytem x, zastoupena JUDr. Ing. Rudolfem Kutnarem, advokátem se sídlem Na Višňovce 1/1044, Praha 6, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o **žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2014, č. j. 15065/14/5000-14103-705778**,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Praze (dále jen „soud“) dne 30. 7. 2014 se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště pro Prahu - západ (dále jen „správce daně“ nebo „finanční úřad“) ze dne 14. 11. 2013, č. j. 3742667/13/2102-24801-203573 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), kterým byla žalobkyni vyměřena daň silniční za rok 2012 ve výši 2.500 Kč, a toto rozhodnutí změnil tak, že slova „*podle ustanovení §145 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 98 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)* daňovému subjektu vyměřuje podle pomůcek k úhradě daň silniční ve výši 2500 Kč“ nahradil slovy: „*podle ustanovení § 147 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění*

pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřuje daň silniční ve výši 2500 Kč“. V ostatním zůstalo prvoinstanční rozhodnutí beze změny.

Žalobkyně v žalobě uvedla, že jak prvoinstanční rozhodnutí, tak napadené rozhodnutí považuje za nezákonná. Tvrdí, že používala vozidlo x pro služební cesty na základě příkazů udělovaných „obchodní firmou M.-laboratoře pro chemickou výrobu a služby elektronikům, IČ: x, která byla zapsána v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze dne 11. 6. 1990“ (dále též jen „firma M.“), a nepoužívala tak vozidlo k podnikání svého manžela J. J. Žalobkyně uvedla, že firma M. vznikla před tím, než žalobkyně uzavřela manželství s J. J. dne 20. 6. 1991. Žalobkyně se domnívá, že dle § 4 odst. 2 písm. a) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném v roce 2012 tj. ve znění do novely provedené zákonem č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o dani silniční“), je poplatníkem daně silniční firma M. nikoli žalobkyně. Žalobkyně považuje postup správních orgánů za nezákonný rovněž z důvodu, že je v rozporu se základním účelem daňového řízení, kterým je úhrada silniční daně, neboť daň zaplatila firma M., a proto nebyl státní rozpočet o tuto daň zkrácen.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že pracovněprávní vztah mezi manžely je dle zákoníku práce zakázán. Pokud zákon nepřipouští existenci vztahu pracovněprávního, nemůže existovat ani jeho obdoba, tj. vztah obdobný vztahu pracovněprávnímu. Nelze proto vztah mezi manžely Jeníkovými posoudit jako vztah obdobný pracovněprávnímu a následně klasifikovat příjmy plynoucí žalobkyni na základě „uzavřené smlouvy podle OZ“ jako příjmy podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tedy jako příjmy plynoucí zaměstnanci ze závislé činnosti obdobné poměru pracovněprávnímu. J. J., DIČ: x, podnikající fyzickou osobu zapsanou v obchodním rejstříku s registrovanou obchodní firmou M. – laboratoře pro chemickou výrobu a služby elektronikům, IČ: x nelze tedy považovat za zaměstnavatele žalobkyně. Proto se aplikace ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) zákona o dani silniční v případě žalobkyně neuplatní. Vozidlo registrační značky x (dále jen „předmětné vozidlo“) bylo používáno v souvislosti s podnikáním J. J., a to dle ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Poplatníkem daně silniční dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu. Provozovatelem vozidla zapsaným v technickém průkazu je žalobkyně. Proto poplatníkem daně silniční za rok 2012 je žalobkyně. Dle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o dani silniční podává poplatník daňové přiznání nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Dle § 15 odst. 2 pak poplatník uvedený v odstavci 1 je povinen v daňovém přiznání daň sám vypočítat a zaplatit ji správci daně ve lhůtě pro podání přiznání. Žalobkyně tuto svou povinnost nesplnila, proto zaslal správce daně žalobkyni výzvu k podání daňového přiznání, zahájil vyměřovací řízení a vydal prvoinstanční rozhodnutí. Žalovaný rovněž vysvětlil důvod, pro který byla žalobou napadeným rozhodnutím změněna kompetenční ustanovení prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný totiž nepovažoval postup finančního úřadu za vyměření daně podle pomůcek podle § 98 zákona č. 289/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nýbrž za stanovení daně dokazováním podle § 92 daňového řádu. Závěrem žalovaný navrhl žalobu zamítnout a v případě úspěchu mu přiznat náhradu nákladů řízení. V případě, že nebude nařízeno jednání, požaduje s odkazem na ustanovení § 36 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a na náleze Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč jako náhradu výdajů na jeden úkon právní služby podle ustanovení §13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) za úkon písemného

podání vyjádření k žalobě podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s ustanovením § 11 odst. 3 advokátního tarifu.

Žalobkyně v replice na vyjádření žalovaného nikterak nereagovala, pouze vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím bez nařízení jednání.

Z předloženého správního spisu zjistil soud následující skutečnosti:

Finanční úřad vyzval žalobkyni dne 28. 2. 2013 k podání daňového přiznání k dani silniční za zdaňovací období - rok 2012 za předmětné vozidlo v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Proti výzvě podala žalobkyně odvolání, v němž namítla, že silniční daň za předmětné vozidlo již uhradila firma M. dle § 4 odst. 2 písm. a) zákona o dani silniční. Požadovala výzvu zrušit pro nezákonnost, neboť „nelze řádné daňové přiznání posílat dvakrát k téže daňové povinnosti“.

Finanční úřad rozhodnutím ze dne 25. 3. 2013, č. j. 974119/13/2102-05403-204379, odvolání zamítl a odvolací řízení zastavil s odůvodněním, že dle § 109 odst. 2 daňového řádu se nelze samostatně odvolat proti rozhodnutí označenému jako výzva, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinností.

V úředním záznamu o stanovení daně podle pomůcek ze dne 8. 11. 2013 je uvedeno, že v daňovém přiznání daně silniční za rok 2012 uvedl J. J. předmětné vozidlo, které bylo používáno do října 2012. Dále jsou v úředním záznamu uvedeny jako daňové pomůcky: technický průkaz předmětného vozidla (držitelem je žalobkyně), údaje z evidence registru vozidel odboru dopravně správních agend Magistrátu hl. m. Prahy (provozovatelem je žalobkyně). Dále je uvedeno, že daň silniční za rok 2011 byla vyměřena žalobkyni také dle pomůcek a že manželovi J. J. byla daňová povinnost za rok 2012 snížena o 2.500 Kč. Finanční úřad rozhodnutím – platebním výměrem ze dne 14. 11. 2013 vyměřil žalobkyni podle pomůcek k úhradě daně silniční za rok 2012 ve výši 2.500 Kč.

Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, ve kterém uvedla, že „v roce 2012 vykonávala závislou činnost na základě uzavřené smlouvy podle OZ, v dikci ustanovení § 6 ZDP a výkladu MF D-285 je zaměstnancem“ a „daň silniční uhradil zaměstnavatel za svého zaměstnance v dikci § 4 odst. 2 písm. a) ZDS“.

Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil kompetenční ustanovení prvoinstančního rozhodnutí, v ostatním zůstal výrok prvoinstančního rozhodnutí beze změny. V odůvodnění mj. uvedl, že „z kontextu spisového materiálu má být zaměstnavatelem J. J.“. Dále proto vysvětlil své úvahy, proč poplatníkem daně silniční za vozidlo používané pro podnikatelskou činnost manžela J. J. je žalobkyně. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž připojil upozornění na ustanovení § 24 odst. 2 písm. u) zákona o daních z příjmů, dle kterého výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je též silniční daň zaplacená jedním z manželů, který je zapsán jako držitel motorového vozidla v technickém průkazu, přičemž vozidlo je používáno pro podnikatelskou a jinou samostatnou výdělečnou činnost druhým z manželů, který jako držitel v technickém průkazu zapsán není.

Žalobou napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobkyni dne 11. 6. 2014. Žaloba byla doručena soudu dne 30. 7. 2014. Lze tak konstatovat, že žaloba je včasná [srov. ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s.

Při jednání setrvali účastníci na svých stanoviscích. Zástupce žalobkyně navrhl doplnit dokazování výsledkem svědka J. J. (manžela žalobkyně), a to k okolnostem, za kterých došlo k vydání pokynů k uskutečnění služebních cest předmětným vozidlem a dále k tomu, jak to

bylo s firmou M. a kdo je zaměstnavatelem. Pověřený pracovník žalovaného revidoval obsah vyjádření k žalobě tak, že žalovaný náhradu nákladů řízení nepožaduje.

Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), přičemž nezjistil vady, ke kterým by musel přihlédnout i bez návrhu, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Pro posouzení věci jsou relevantní následující ustanovení právních předpisů:

Dle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční jsou předmětem daně silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu.

Dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční je poplatníkem daně fyzická osoba nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu.

Dle § 4 odst. 2 písm. a) zákona o dani silniční je poplatníkem rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci 4a) za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, pokud daňová povinnost nevznikla již provozovateli vozidla. Poznámku pod čarou č. 4a) odkazuje na ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Dle § 6 odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů je poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“. Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí.

Dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti: a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku, b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů, c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Dle § 318 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“) základní pracovněprávní vztah uvedený v § 3 nemůže být mezi manžely nebo partnery. Dle § 3 zákoníku práce závislá práce může být vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, není-li upravena zvláštními právními předpisy (dle poznámky pod čarou například zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě, zákon č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů.). Základními pracovněprávními vztahy jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr.

Jediný žalobní bod spočívá v tvrzení, že žalobkyně používala předmětné vozidlo pro služební cesty na základě příkazů udělovaných firmou M., nikoli pro podnikání svého manžela. Firma M. dle tvrzení žalobkyně rovněž daň silniční zaplatila, neboť je poplatníkem silniční daně dle § 4 odst. 2 písm. a) zákona o dani silniční.

Dle § 8 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013, je „*obchodní firma název, pod kterým je podnikatel zapsán do obchodního rejstříku*“. Stejně tak je tomu i dle nyní platné a účinné právní úpravy (viz § 423 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. „*Obchodní firma je jméno, pod kterým je podnikatel zapsán do obchodního rejstříku. Podnikatel nesmí mít víc obchodních firem.*“ Soud nahlédnutím do veřejně přístupného obchodního rejstříku na portálu eJustice zjistil, že obchodní firma „M. – laboratoře pro chemickou výrobu a služby elektornikům“ (zvýrazněno soudem) byla dne 11. 6. 1990 zapsána do obchodního rejstříku, dne 16. 3. 2010 byla vymazána a téhož dne byla zapsána do obchodního rejstříku firma „M. – laboratoře pro chemickou výrobu a služby elektronikům“ (rovněž zvýrazněno soudem). Dále soud zjistil, že je v obchodním rejstříku u předmětné firmy uvedeno: „Právní forma: fyzická osoba - podnikatel, Podnikatel: J. J., Identifikační číslo: x“. Z toho vyplývá, že firma M. nemá právní subjektivitu, nejedná se o subjekt práva, nemá tedy způsobilost mít práva a povinnosti, nemůže proto uzavírat smlouvy se subjekty práva – např. s žalobkyní. Jedná se pouze o název – jméno, pod nímž je podnikatel, tj. fyzická osoba podnikající – J. J. zapsán do obchodního rejstříku. Pokud žalobkyně tvrdí, že používala svoje auto na základě pokynů firmy M., z výše uvedeného vyplývá, že používala auto na základě pokynů svého manžela J. J., tj. podnikající fyzické osoby. Ostatně v daňovém přiznání manžela žalobkyně J. J., DIČ: x, podnikající fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku pod označením „M. – laboratoře pro chemickou výrobu a služby elektronikům“, IČ: x, jakožto jednom z podkladů použitých správcem daně k vyměření daně silniční a vydání prvoinstančního rozhodnutí, je uvedeno, že předmětné vozidlo bylo používáno v průběhu kalendářních měsíců leden až říjen roku 2012 k dosahování příjmů J. J. Soud zdůrazňuje, že se jednalo o daňové přiznání J. J., nikoli o daňové přiznání odlišného subjektu - slovy žalobkyně „obchodní firmy M. – laboratoře pro chemickou výrobu a služby elektronikům, IČ: x“.

K otázce, kdo má být poplatníkem daně silniční za vozidlo používané pro podnikatelskou činnost jednoho z manželů v případě, že provozovatelem vozidla je druhý z manželů, soud konstatuje, že v základu skutkově identický případ těchto manželů J. a téhož vozidla již řešil pod sp. zn. 46 Af 33/2012 (žalobcem byl ovšem manžel J. J.). Soud stručně zrekapituluje průběh tohoto v základu skutkově identického případu.

J. J. podal dne 24. 1. 2012 u Finančního úřadu Praha – západ (dále též jen „správce daně“) přiznání k dani silniční za kalendářní rok 2011, a to za vozidlo registrační značky x, (ŠKODA PICK-UP 135 L) a za předmětné vozidlo s celkovou výší přiznané daně silniční 5.400 Kč. V návaznosti na to správce daně platebním výměrem ze dne 16. 2. 2012, č. j. 57757/12/060911208120, vyměřil J. J. daň silniční za kalendářní rok 2011 ve výši 2.400 Kč, a to s odůvodněním, že rozdíl daně vyměřené a tvrzené se liší o výši daně za předmětné vozidlo, které je předmětem daně silniční jiného poplatníka (manželky – R. J., nynější žalobkyně), a nelze ho tedy uvádět v daňovém přiznání J. J. Proti tomuto rozhodnutí podal J. J. dne 6. 3. 2012 odvolání. Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 15. 8. 2012, č. j. 4511/12-1100-203501, odvolání žalobce zamítlo a napadené rozhodnutí potvrdilo. Jan Jeník se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze. Soud žalobu rozsudkem ze dne 14. 4. 2015, č. j. 46 Af 33/2012 – 53, zamítl jako nedůvodnou. J. J. podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost. Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 87/2015 – 27, zamítl.

Soud z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu cituje:

„[16] Podstatou kasační stížnosti je otázka, kdo je poplatníkem silniční daně za vozidlo, jehož provozovatel je jen jeden z manželů, avšak vozidlo je používáno pro podnikatelskou činnost druhého manžela.

[17] Předmětem silniční daně jsou silniční motorová vozidla používaná k podnikání nebo v přímé souvislosti s ním (§ 2 odst. 1 zákona o silniční dani).

[18] Poplatníkem silniční daně je ten, kdo je jako provozovatel vozidla zapsán v jeho technickém průkazu [§ 4 odst. 1 a) zákona o silniční dani]. Poplatníkem je rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního vozidla [§ 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani]. Posledně citované ustanovení za slovem „zaměstnanci“ obsahuje poznámku pod čarou, která odkazuje na § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[19] Dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů poplatník s příjmy ze závislé činnosti je v tomto zákoně označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“. Příjmy ze závislé činnosti jsou dle § 6 odst. 1 písm. a) stejného zákona plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Dle písm. b) tohoto ustanovení jsou takovými příjmy i příjmy za práci člena družstva, společníka společnosti s ručením omezeným, dle písm. c) zase například odměny člena orgánu právnické osoby.

[20] Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel použité v zákoně o daních z příjmů jsou pojmy širší, než pojmy v zákoníku práce. Za zaměstnance a zaměstnavatele zákon o daních z příjmů považuje kromě stran pracovněprávního poměru i strany v poměru členském, služebním nebo obdobném, nebo vztah družstva a jeho člena, nebo společníka a společnosti.

[21] Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel ve smyslu § 4 odst. 2 písm. a) zákona o silniční dani je třeba vnímat rovněž v tomto širším, daňovém, významu. Krajský soud dovodil opak na základě systematického argumentu plynoucího z podmínky, že zaměstnavatel vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití vozidla, a cestovní náhrady lze vyplácet pouze dle zákoníku práce. Tento argument však neobstojí, neboť cestovní náhrady lze vyplácet i jiným osobám, než pouze těm v pracovněprávním poměru. To vyplývá jednak ze smluvní volnosti, jednak ze systematiky zákona o daních z příjmů, který v § 7 odst. 7 počítá s náhradami cestovních výdajů poskytovanými v souvislosti s výkonem závislé činnosti (tedy náhrada od zaměstnavatele zaměstnanci v širším daňovém smyslu dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[22] Stejně tak § 24 odst. 2 písm. zh) tohoto zákona zase považuje za uznatelný výdaj poplatníka náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zákoníkem práce (ne však vyplacených pouze dle zákoníku práce). Z tohoto důvodu poplatníkem silniční daně může být i subjekt, který není zaměstnavatelem dle zákoníku práce, ale je jím dle daňových předpisů. Vždy ale mezi poplatníkem silniční daně a provozovatelem vozidla musí být vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[23] Vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů ale mezi manželi vzniknout nemůže. Nezbytnými znaky vztahu obdobného pracovněprávnímu je právní úkon vztah zakládající a nutnost, aby se jedna strana vztahu řídila pokyny druhé strany (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 – 69). Ani jeden z těchto znaků nemůže být mezi manželi naplněn. Pracovněprávní vztahy jsou mezi manželi dle § 318 zákoníku práce zakázány.

Jedním z důvodů tohoto zákazu je rovnost mezi manželi, která by dle názoru zákonodárce nebyla zachována v případě, že by jeden manžel zaměstnával druhého. První znak, tedy právní úkon zakládající právní vztah, proto nemůže být naplněn. Ze stejného důvodu nemůže být naplněn i druhý znak – nutnost řídit se pokyny poplatníka. Opačná konstrukce, dovozující vznik vztahu obdobného pracovněprávnímu, který se tak pouze nejmenuje, ale ve kterém je jeden z manželů povinen se řídit pokyny druhého manžela, by představovala obcházení zákazu v zákoníku práce.

[24] Anomálii manželského vztahu daňové předpisy reflektují. Ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů totiž obsahuje speciální úpravu spolupráce manželů. Toto ustanovení upravuje režim zdanění právě za situace spolupráce jednoho z manželů na podnikání druhého. Podílí-li se na podnikání jednoho z manželů (podnikající) ten druhý (spolupracující), může podnikající převést podíl dosažených příjmů a vynaložených výdajů na spolupracujícího. Smyslem této úpravy je právě z důvodu speciálního režimu mezi manželi upravit jejich daňové zvýhodnění.

[25] Institut spolupracujících manželů upravuje z daňového hlediska jediný možný, právem aprobovaný, postup daňového poplatníka v případě, že se manželé rozhodnou, že jeden z nich bude na podnikání druhého spolupracovat a spolupráci budou daňově uplatňovat (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2007, č. j. 8 Afs 64/2005 - 66, publ. pod č. 1305/2007 a ze dne 5. 9. 2007, č. j. 5 Afs 113/2006 – 70). V případě spolupráce jednoho manžela na podnikání druhého (ať již daňově uplatňované či nikoliv) se tedy nemůže jednat o závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu nelze přisvědčit stěžovateli argumentu, že příjem, který vyplácel své manželce, je příjmem ze vztahu obdobného pracovněprávnímu ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[26] Tento závěr plně koresponduje i se systematikou zákona o dani z příjmu, který obsahuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. u) dle kterého daňově uznatelný náklad je „silniční daň zaplacená jedním z manželů, který je zapsán jako držitel motorového vozidla v technickém průkazu, přičemž vozidlo je používáno pro podnikatelskou a jinou samostatnou výdělečnou činnost druhým z manželů, který jako držitel v technickém průkazu zapsán není“. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že daň za vozidlo spolupracujícího manžela platí sám spolupracující. Aby nedošlo k daňovému znevýhodnění spolupráce s manželem namísto běžného zaměstnávání jiných osob, zákonodárce speciálně stanovil, že daň zaplacenou spolupracujícím manželem si může podnikající manžel uplatnit jako uznatelný náklad.

[27] Ohledně hlavní otázky sporu lze tedy uzavřít, že **poplatníkem silniční daně za vozidlo, jehož provozovatel je jen jeden z manželů, avšak vozidlo je používáno pro podnikatelskou činnost druhého manžela, je manžel – provozovatel.**

[28] **V situaci stěžovatele, ve které manželka užívá vozidlo, jehož je sama provozovatelkou, k podnikání stěžovatele (tedy jejího manžela), je poplatníkem spolupracující manželka. Jelikož dle § 241 daňového řádu nelze dohodou o přenesení daňové povinnosti vůči správci daně účinně přenést daňovou povinnost, nemůže tuto daň nést stěžovatel.**

[29] **Na uvedených závěrech nic nemění ani stěžovatelem uváděný fakt, že svoji manželku paní R. J. nezaměstnává on, jako fyzická osoba, ale firma M. Jak vyplývá z obchodního rejstříku, M. je pouze obchodní firma, pod kterou stěžovatel, jako podnikající fyzická osoba, vystupuje. Posuzovaný vztah je tedy skutečně vztahem mezi manželi.**

Od závěru v základu skutkově shodného případu týchž manželů Jeníkových a téhož vozidla řešeného zdejším soudem pod sp. zn. 46 Af 33/2012 a Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 87/2015 (tj. že poplatníkem daně silniční je manžel – provozovatel vozidla, tedy nynější žalobkyně) neshledává soud důvod odchýlit se ani v nyní projednávaném případě, neboť relevantní právní úprava zákona o dani silniční a zákona o daních z příjmů je pro nyní řešené zdaňovací období - rok 2012 identická s právní úpravou pro zdaňovací období - rok 2011. Změna § 3 a § 318 provedená zákonem č. 365/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, nemá na posouzení věci podstatný vliv, neboť přijatou novelou účinnou od 1. 1. 2012 došlo pouze k formulačnímu zpřesnění těchto ustanovení; nadále je však pracovněprávní vztah mezi manželi zakázán.

Dále soud konstatuje, že již Nejvyšší správní soud v bodě 29 výše citovaného rozsudku k námitce J. J., že manželku nezaměstnává on - jako fyzická osoba, ale firma M. uvedl, že „*M. je pouze obchodní firma, pod kterou stěžovatel, jako podnikající fyzická osoba, vystupuje. Posuzovaný vztah je tedy skutečně vztahem mezi manželi*“.

Námitka žalobkyně, že plnila příkazy pro služební cesty vydávané firmou M. a nikoli příkazy svého manžela, a proto poplatníkem daně silniční je firma M., není vzhledem k výše uvedenému důvodná.

Pokud žalobkyně namítala, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť v dané věci došlo k naplnění základního účelu daňového řízení (daň za předmětné osobní vozidlo byla uhrazena), soud upozorňuje na to, že správce daně je ze zákona povinen dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu), přičemž současně přenos daňové povinnosti z jednoho subjektu na druhý zákon výslovně zakazuje (srov. ustanovení § 241 téhož zákona a též bod 28 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 87/2015 - 27). Ani tato námitka tedy není důvodná.

Závěrem soud uvádí, že doplnění dokazování neprováděl jednak proto, že ze správního spisu nevyplývá, že by výslech tohoto svědka byl navržen již v průběhu daňového řízení (stalo se tak poprvé až v řízení před soudem), a dále pro nadbytečnost, neboť to, k čemu měl být vyslechnut, bylo bezpečně prokázáno již ve správním řízení.

Vzhledem k výše uvedenému soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji dle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci úspěšný, náhradu nákladů řízení však (dle upřesnění při jednání) nepožadoval. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek,

je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praze dne 30. června 2016

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová