



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **M. D.**, zastoupené JUDr. Zuzanou Zlatohlávkovou, advokátkou se sídlem Riegrovo nám. 1493, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, Žitná 12, Praha 2, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2005, čj. 6518/05-110 a čj. 6519/05-110, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2008, čj. 6 Ca 258/2005 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2008, čj. 6 Ca 258/2005 - 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími žalovaného ze dne 22. 8. 2005, čj. 6518/05-110 a 6519/05-110 byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům vydaných Finančním úřadem v Mladé Boleslavi (správce daně), kterými byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 109 662 Kč a za zdaňovací období roku 2002 ve výši 83 578 Kč.

Proti rozhodnutími žalovaného podala žalobkyně dvě žaloby u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který je nejprve spojil ke společnému projednání a poté je rozsudkem ze dne 17. 1. 2008, čj. 6 Ca 258/2005 - 32, zamítl. Městský soud vyšel z toho, že žalobkyně provozovala podnikatelskou činnost jako spolupracující osoba se svým (nyní bývalým) manželem A. D. Na základě § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je spolupracující osoba sice poplatníkem, ale není účetní jednotkou, nevede účetnictví a tudíž nenese důkazní břemeno, protože příjmy dosažené při podnikání a související výdaje jsou na ni jako spolupracující osobu rozdělovány. Vzhledem k tomu, že A. D. neunesl své důkazní břemeno při prokazování uplatněných výdajů, projevila se tato skutečnost i u žalobkyně jako spolupracující osoby. Na žalobní důvody vztahující se ke smlouvě o zprostředkování je dle názoru městského soudu třeba pohlížet

jako na irelevantní, a to proto, že daňová povinnost žalobkyně jako spolupracující osoby je daňovou povinností odvozenou od výsledku podnikatelské činnosti podnikajícího manžela. Městský soud dále konstatoval, že žalovaný respektoval procesní práva žalobkyně. Rozhodnutí o odvolání bylo vydáno na základě podkladů, které byly s žalobkyní projednány a se kterými byla seznámena.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížností. Důvodnost kasační stížnosti shledává v nesprávném posouzení právní otázky soudem dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a dále v tom, že řízení bylo stiženo vadami spočívajícími v porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost v souladu s § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatelka je přesvědčena, že důkazy, na základě kterých byla stanovena daňová povinnost u jejího bývalého manžela a tedy odvozeně i u ní samotné, byly získány nezákonně; výslovně zmínila výzvu ze dne 23. 8. 2004, kterou byl její bývalý manžel vyzván k předložení faktur a peněžních deníků z roku 1997 a 1998. Stěžovatelce se těžko zaujímá obrana za situace, kdy na ni byl pouze převeden podíl na příjmech a výdajích, neboť sama nenese důkazní břemeno. Její procesní práva byla zachována pouze formálně, neboť byla pouze seznámena s podklady pro doměření daně, aniž bylo dbáno jejích práv zajištěných zejména v ustanovení § 16 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Pouhé seznámení s podklady pro vydání rozhodnutí a jejich formální projednání jsou porušením práva. Stejně argumentovala i v žalobě, v níž namítala rozpor s ustanovením § 2 odst. 1 daňového řádu.

Dle stěžovatelky je napadený rozsudek městského soudu nesrozumitelný. Tuto nesrozumitelnost spatřuje v tom, že ačkoliv byla její daňová povinnost odvozena od povinnosti jejího bývalého manžela, odvozena nejsou její zákonem zaručená procesní práva a povinnosti. Právě porušení těchto procesních práv soud neshledal, ačkoliv byla žalobou namítána.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na správnosti svého rozhodnutí, a proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze správního a soudního spisu vyplynulo, že stěžovatelka v posuzovaných zdaňovacích obdobích provozovala se svým manželem podnikatelskou činnost jako spolupracující osoba. Poplatníkem, který v souladu s § 13 zákona o daních z příjmů rozděloval příjmy dosažené při podnikání a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (v poměru 50 %) byl její manžel. Správce daně u stěžovatelky i jejího manžela provedl daňovou kontrolou. Vzhledem k tomu, že její manžel neunesl důkazní břemeno při prokazování faktické realizace smlouvy o zprostředkování, projevila se tato skutečnost i u stěžovatelky jakožto osoby spolupracující, a to zvýšením základu daně a dodatečným vyměřením daně.

Kasační stížnost stěžovatelky by se dala rozdělit na dva okruhy; první se vztahuje k samotné daňové uznatelnosti nákladů vynaložených bývalým manželem stěžovatelky a druhý k jejím procesním právům, která dle jejího názoru nebyla plně respektována. Městský soud se přitom samotnými důvody zvýšení daňové povinnosti nezabýval.

Rozhodnutí městského soudu je dle stěžovatelky nesrozumitelné z důvodu, že tento soud neshledal porušení jejích procesních práv. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podle jeho ustálené rozhodovací praxe (viz rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, www.nssoud.cz) spočívá nesrozumitelnost rozhodnutí ve vnitřní rozpornosti výroku, z něhož nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, dále v případech, kdy nelze rozeznat, co je výrokem a co odůvodněním nebo kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Za nesrozumitelné rozhodnutí lze považovat i takové rozhodnutí, jehož výrok je v rozporu s odůvodněním, které vůbec neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. V tomto kontextu je napadený rozsudek městského soudu zcela srozumitelný. To, co činí rozhodnutí městského soudu vadným není jeho nesrozumitelnost, ale nesprávně vyslovený právní názor, díky kterému byla stěžovatelce jakožto spolupracující osobě odepřena možnost se bránit proti závěrům učiněným ve správním řízení, z něhož jí vzešla daňová povinnost.

Zásadní pochybení v právním hodnocení věci spatřuje Nejvyšší správní soud v závěru městského soudu, v němž označil za irelevantní stěžovatelčiny námitky směřující proti posouzení jako daňově neuznatelných výdajů, které vynaložil její bývalý manžel v souvislosti se smlouvou o zprostředkování. Městský soud se odmítl zabývat stěžovatelkou uplatněnými námitkami s tím, že její daňová povinnost je daňovou povinností odvozenou od výsledku podnikatelské činnosti jejího manžela.

Tímto postupem znemožnil stěžovatelce vznášet námitky a vyjadřovat pochybnosti o správnosti průběhu a závěrů daňového řízení. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné se na tomto místě vyjádřit k právům a povinnostem osoby spolupracující, která se ve smyslu § 13 zákona o daních příjmů podílí na příjmech a výdajích „hlavního daňového subjektu“ (v posuzované věci podnikajícího manžela stěžovatelky). Kasační soud v rozhodnutí ze dne 24. 8. 2005, čj. 1 Afs 154/2004 - 63, www.nssoud.cz, konstatoval, že přesto, že se daňová povinnost spolupracující osoby zcela odvíjí od poměru příjmů a výdajů zjištěných u hlavního daňového subjektu, má spolupracující osoba procesní práva i povinnosti jako hlavní daňový subjekt sám. Daňový řád nečiní rozdíly mezi hlavním daňovým subjektem a s ním spolupracující osobou. Základní zásada vyjadřující postavení daňových subjektů je obsažena v § 2 odst. 8 daňového řádu, dle něhož jsou si všechny daňové subjekty před správcem daně rovny, mají stejná procesní práva a povinnosti. Stěžovatelka jako poplatník měla v proběhlém řízení postavení daňového subjektu, byla tedy povinna podat daňové přiznání a mohla být u ní provedena daňová kontrola se všemi jejími možnými důsledky. Na její procesní práva nemá vliv to, že předmětem zdanění nebyly její vlastní příjmy a výdaje; vydané dodatečné platební výměry se však vztahují přímo k ní samotné. Jak uvedl zdejší soud v rozhodnutí ze dne 1. 3. 2006, čj. 1 Afs 38/2005 - 43 nebo ze dne 7. 2. 2007, čj. 1 Afs 156/2005 - 113, dostupné z www.nssoud.cz, spolupracující manželka není paušálně vyloučena ani z práv, ani z povinností; rozsah a také vzájemný

poměr práv a povinností je ovšem jiný než u podnikajícího manžela. Správce daně proto nebude vyzývat spolupracující manželku, aby prokázala skutečnosti, které jsou správci daně známy z daňového řízení vedeného u podnikajícího manžela, jelikož je to, i s ohledem na zásadu přiměřenosti, nadbytečné. Nebude ji ani vyzývat k doložení skutečností zachycených v účetnictví, neboť spolupracující manželku nestíhá povinnost vést účetnictví či jinou povinnou evidenci. To ovšem nemění nic na tom, že i spolupracující manželka má právo aktivně vystupovat během daňové kontroly u podnikajícího manžela, být seznámena se zjištěnými skutečnostmi, vyjadřovat se k nim a navrhnout jejich doplnění. Výsledek daňové kontroly totiž může přímo ovlivnit její vlastní daňovou povinnost ve smyslu § 46 odst. 7 daňového řádu.

Správce daně (tedy správní orgán prvního stupně) zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu, která se sice vztahovala k příjmům a výdajům jejího manžela, avšak přímo k její daňové povinnosti, a proto jí byl povinen umožnit uplatnit veškerá práva, která zákon přiznává daňovému subjektu v průběhu daňové kontroly. Během daňové kontroly jí bylo poskytnuto právo zaručené § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, dle kterého se mohla před ukončením daňové kontroly vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění nebo navrhnout jeho doplnění a případně také právo zaručené § 16 odst. 4 písm. c) téhož zákona, tedy v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky nebo navrhnout předložení důkazních prostředků, které správce daně nemá k dispozici. Po seznámení se se závěry učiněnými během daňové kontroly stěžovatelka žádné námitky nevznesla a nevyužila tak procesní práva ji zaručená. Nesprávné zjištění skutkového stavu a nevypořádání se s důkazními prostředky namítala až v podaném odvolání. Lze uzavřít, že správce daně svým povinnostem v tomto směru dostál; zde kasační soud poznamenává, že ve zprávě o daňové kontrole je sice jako daňový subjekt označena stěžovatelka, ale v konkrétních zjištěních správce daně (část III. zprávy o kontrole) je jako daňový subjekt označován její bývalý manžel.

Tvrzenou irelevantností námitek k prokázání faktické realizace smlouvy o zprostředkování byla stěžovatelka zbavena možnosti procesní obrany. Jestliže je, s ohledem na shora řečené, ve stejném procesním postavení jako podnikající manžel, má taktéž právo zvážit, zda proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým jí byla stanovena daňová povinnost, podá odvolání a v něm dle svého uvážení namítat pochybení správce daně. V tom není vázána procesním postupem hlavního daňového subjektu, může namítat pochybení v širším i v užším rozsahu, a to z důvodu, že daňová povinnost byla stanovena přímo jí samotné. To samozřejmě nevylučuje, aby odvolací orgán, potažmo soud při stejných námitkách obou spolupracujících osob použil tu samou argumentaci, pokud je předmětem daňové kontroly u obou manželů stejný okruh skutečností souvisejících s podnikáním jednoho z manželů, na kterém se druhý podílí jako osoba spolupracující. Musí se však vypořádat se všemi námitkami uplatněnými v podaném opravném prostředku. Je zjevné, že přezkumný orgán bude odkazovat na skutečnosti, které uváděl hlavní daňový subjekt a které se mu nepodařilo prokázat, avšak vždy ve vztahu k uplatněným námitkám spolupracující osoby.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že pokud se městský soud odmítl zabývat argumenty směřujícími k aplikaci § 24 zákona o daních z příjmů, posoudil nesprávně obsah procesních

práv stěžovatelky. Je důležité, aby v daňovém řízení a jeho následném soudním přezkumu byla plně zachována všechna garantovaná práva daňového subjektu.

Kasační soud se nezabýval dalšími námitkami vznesenými v kasační stížnosti, které se vztahovaly k nezákonně získaným důkazům během daňového řízení a obecně k dalším námitkám, které uplatnila v žalobě. Městský soud se jimi, s ohledem na nesprávný právní závěr, nezabýval, a proto samotný kasační soud nemohl posuzovat, jakým způsobem se s nimi vypořádal.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedeného důvodu zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude tento soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Přezkoumá též, zda ve světle vysloveného ob stojí i rozhodnutí žalovaného. V novém rozhodnutí taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. srpna 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu