

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D., a soudců Mgr. Ondřeje Mráky a JUDr. Jakuba Camrdu, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **L. S.**, zastoupená JUDr. Lubomírem Málkem, advokátem se sídlem Horní č. p. 6, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2012, č. j. 29 Af 19/2011 - 30,

t a k t o :

Věc **se postupuje** dle ust. § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo rozhodnutí stěžovatele (*pozn.: o odvoláních původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Brně, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., tj. v tomto případě Odvolací finanční ředitelství*) ze dne 17. 12. 2010, č. j. 17195/10-1102-702767, pro vady řízení zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

I. Podstatný obsah kasační stížnosti

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje stížnostní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel konkrétně namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku společného zdanění manželů, které chybně postavil naroveň institutu spolupracující osoby a ve svých závěrech vycházel jen z judikatury Nejvyššího správního soudu, týkající se řízení o daňové povinnosti spolupracující manželky (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 51/2010 - 121, a ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 151/2004 - 63, z níž chybně dovodil, že každý z manželů (stejně jako u spolupracující osoby) při jejich společném zdanění musí mít v daňovém řízení stejná procesní práva a povinnosti.

Žalobkyně uvedla v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 polovinu společného základu daně manželů ve smyslu § 13a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném a účinném v rozhodném období (dále jen „ZDP“). V dané věci správce daně zahájil dne 29. 9. 2009 u žalobkyně a jejího manžela M. S. kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za toto zdaňovací období; u manžela žalobkyně byly v průběhu daňové kontroly zjištěny skutečnosti, které ovlivnily výši jeho daňového základu a daně uvedené v daňovém přiznání za dané zdaňovací období. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně spolu se svým manželem využili společného zdanění manželů, ovlivnila změna základu daně a daně u M. S. rovněž výši základu daně a daně u žalobkyně, proto správce daně přistoupil k vydání dodatečného platebního výměru ze dne 28. 5. 2010. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, stejně jako v žalobě, žalobkyně shodně se svým manželem nesouhlasila s výběrem obdobného daňového subjektu, jehož údaje správce daně použil jako pomůcky. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na to, že žaloba podaná M. S. byla rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2012, č. j. 29 Af 18/2011 - 39, zamítnuta, proti tomuto rozsudku kasační stížnost podána nebyla.

Stěžovatel poukazuje na to, že na rozdíl od institutu spolupracující osoby dle § 13 ZDP, kdy 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, institut společného zdanění manželů je pouhým uplatněním výpočtu daně ze společného základu daně. Žalobkyně nebyla z pohledu ZDP osobou spolupracující s manželem při podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti, nýbrž jen využila možnosti daného výpočtu daně, když splnila zákonnou podmínku spočívající v existenci manželství a alespoň jednoho vyživovaného dítěte žijícího s manžely v domácnosti. Ustanovení § 13a ZDP stanoví podmínky, za jakých lze využít výpočet daně ze společného základu daně (tedy v rámci rodiny provést daňovou optimalizaci) a za tímto účelem definuje speciální termín společný základ daně a jeho výpočet. Tento způsob výpočtu daňové povinnosti má za následek, že jakákoliv změna dílčího základu daně se podle ust. § 6 až § 10 ZDP u jednoho z manželů bezprostředně promítne do společného základu daně manželů, a tím ovlivní výši daňové povinnosti i druhého z manželů. V daném případě došlo ke kontrolnímu nález u manžela žalobkyně v rámci dílčího základu daně dle § 7 ZDP, a vzhledem k tomu, že žalobkyně spolu s manželem uplatnila předmětný způsob výpočtu, musí být podrobena stejnému zvýšení základu daně jako její manžel.

Stěžovatel dále poukazuje na to, že žalobkyně využila spolu s manželem jen výše uvedený speciální výpočet daně, a sama nevedla účetnictví ani jinou evidenci ani s manželem nepodnikala jako osoba spolupracující; podnikal pouze její manžel (resp. druhý účastník sdružení bez právní subjektivity), nebylo tedy na ní, aby odstraňovala

pokračování

pochybnosti správce daně týkající se této věci. Důkazní břemeno totiž spočívalo na manželu žalobkyně, který mohl v průběhu daňové kontroly navrhnout konkrétní důkazy a bránit se proti dodatečně stanovené daňové povinnosti a proti konkrétním závěrům správce daně v daňovém řízení. Z těchto důvodů je také nesprávný závěr krajského soudu, že žalobkyni bylo upřeno právo, aby se dozvěděla bližší okolnosti a důvody jí nově stanovené daňové povinnosti a jeho závěr, že žalobkyni stíhalo důkazní břemeno a v daňovém řízení tedy byla nezbytná její aktivita k jeho unesení co do nespolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Stěžovatel v této souvislosti má rovněž za zásadní, že M. S. nezprostil správce daně mlčenlivosti dle ust. § 24 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), proto finanční orgány ani nemohly žalobkyni seznámit s konkrétními skutečnostmi zjištěnými v rámci jeho daňové kontroly a mohly jí sdělit jen obecné skutečnosti, což učinily. Porušením povinnosti mlčenlivosti by došlo k porušení zásady neveřejnosti daňového řízení, a to bez ohledu na to, že by informace byly poskytovány druhému z manželů. V této souvislosti poukázal stěžovatel také na následky porušení povinnosti mlčenlivosti, spočívající v možném uložení pokuty nebo případném požadavku manžela žalobkyně na náhradu škody. Plnění zákonem uložené povinnosti pak nelze klást k tíži finančním orgánům, ale k tíži samotné žalobkyně, která si zproštění mlčenlivosti mohla od svého manžela vyžádat.

Stěžovatel dále uvedl, že z důkazního hlediska je pro žalobkyni rozhodný výsledek daňového řízení jejího manžela, který důkazní břemeno ve vztahu k přiznané dani neunesl, proto byla daň stanovena za použití pomůcek. S odkazem na podané odvolání a jeho doplnění podepsané žalobkyní i jejím manželem, v němž jsou uvedeny shodné argumenty pro obě daňová řízení, a dále s poukazem na průběh daňového řízení, který byl popsán v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2012, č. j. 29 Af 18/2011 - 39, uvedl, že lze mít za to, že by žalobkyně nebyla schopna unést důkazní břemeno stran příslušné daňové evidence, neboť tak nebyl schopen učinit ani její manžel (účastník sdružení) z důvodů uvedených v označeném rozsudku krajského soudu ze dne 26. 4. 2012. Stěžovatel byl jako odvolací orgán vázán ust. § 50 odst. 5 ZSDP a po přezkoumání dodržení procesních předpokladů pro stanovení daně za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 ZSDP dospěl k závěru, že všechny tyto podmínky byly splněny.

Stěžovatel se nedomnívá, že jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro vady skutkových zjištění, o něž opřel své rozhodovací důvody, nejde ani o rozhodnutí nezákonné, neboť daňové řízení před finančními orgány obou stupňů netrpí vadou, která by měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel vznesl rovněž námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost, neboť krajský soud v něm na jedné straně uvádí, že napadené rozhodnutí je zrušeno pro nepřezkoumatelnost, ale ve výroku rozsudku je uvedeno, že se zrušuje pro vady řízení. Namítl také, že krajský soud nedostál své povinnosti srozumitelně a přesvědčivě svůj rozsudek zdůvodnit, neboť citoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu ve věcech vedených pod sp. zn. 7 Afs 51/2010 a sp. zn. 1 Afs 154/2004 týkajících se jiného druhu řízení (řízení o daňové povinnosti spolupracující manželky), aniž by bylo zřejmé, proč tak činí a jak konkrétně dané rozsudky dopadají na projednávanou věc.

Stěžovatel navrhuje, aby výše označený rozsudek Krajského soudu v Brně byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalobkyně

Žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti stěžovatele s tím, že námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu není důvodná, rovněž tak závěr stěžovatele, že ačkoli jí nebylo umožněno se bránit, nešlo přesto o porušení jejích práv, není správný. Stěžovatel vychází z domněnky, že manžel (v obecném pojetí) se bude vždy bránit, avšak reálně se vyskytují situace, že lidé mají takové dluhy, že na jejich řešení rezignují a své obraně nevěnují dostatečnou pozornost, protože úspěch v jedné dílčí věci jejich celkovou majetkovou situaci nezachrání. Poukázala na existenci i takových případů, v nichž jsou mezi manžely natolik špatné vztahy, že manžel, který vedl účetnictví, se nebrání schválně s úmyslem poškodit druhého z manželů. Trvá na tom, že měla mít možnost se v daňovém řízení kvalifikovaně bránit a rozsudek krajského soudu je správný.

III. Skutkový stav věci

Z obsahu předložených spisů plyne, že správce daně zahájil dne 29. 9. 2009 u žalobkyně a jejího manžela M. S. kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Žalobkyně uvedla v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za totéž zdaňovací období polovinu společného základu daně manželů ve smyslu § 13a zákona ZDP. Podle zprávy o daňové kontrole projednané se žalobkyní dne 26. 5. 2010 u manžela žalobkyně byly v průběhu daňové kontroly zjištěny skutečnosti, které ovlivnily výši jeho daňového základu a daně uvedené v daňovém přiznání za dané zdaňovací období. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně spolu se svým manželem využili společného zdanění manželů, ovlivnila změna základu daně a daně u M. S. rovněž výši základu daně u žalobkyně, avšak vzhledem k tomu, že M. S. nezprostil správce daně mlčenlivosti, nemůže být žalobkyně seznámena s konkrétními skutečnostmi, které byly u něj zjištěny daňovou kontrolou. Správce daně poté vydal dodatečný platební výměr ze dne 28. 5. 2010, č. j. 50820/10/223911602920, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 144 100 Kč. Současně bylo tímto dodatečným platebním výměrem sděleno žalobkyni penále ve výši 28 820 Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně se svým manželem odvolání, v němž shodně namítli, že daňové přiznání za rok 2006 bylo sestaveno řádně, avšak při daňové kontrole jim nebylo umožněno si dokumentaci opatřit, neboť je předmětem vyšetřování bývalého společníka manžela žalobkyně. Ze sdružení, jehož byl manžel žalobkyně účastníkem, byl dne 6. 11. 2006 „vyhozen najatou firmou“ s tím, že faktury přebírají, a přes urgence u bývalého společníka i Policie ČR mu účetní doklady vydány nebyly. Žalobkyně se svým manželem dále uvedli, že jsou ve finanční nouzi a nesouhlasí s výběrem obdobného daňového subjektu, jehož správce daně použil jako pomůcku. O odvolání žalobkyně rozhodl stěžovatel rozhodnutím ze dne 17. 12. 2010, v němž shodně s kasační stížností popsal důvody dodatečného vyměření daně žalobkyni s tím, že s ohledem na skutečnost, že manžel žalobkyně nezprostil správce daně

pokračování

mlčenlivosti, může sdělit jen obecné skutečnosti, popř. skutečnosti, které se týkají jen žalobkyně. Dále jen uvedl, že jako odvolací orgán je vázán § 50 odst. 5 ZSDP, proto přezkoumal, zda byly dodrženy procesní předpoklady pro stanovení daně za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 ZSDP. Poté stěžovatel citoval § 31 odst. 5 ZSDP a s odkazem na § 24 téhož zákona konstatoval, že předpoklady pro stanovení daně za použití pomůcek byly splněny a jako výhoda byla zohledněna skutečnost, že žalobkyně využila výpočtu daně ze společného základu daně manželů, proto byl výpočet dodatečně zjištěného základu daně proveden shodným způsobem a byla také uplatněna položka dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP ve výši 7200 Kč na poplatníka.

Rozhodnutí stěžovatele napadla žalobkyně včasnou žalobou u krajského soudu, v níž namítla, že pro účely stanovení výše její daňové povinnosti byl vybrán nevhodný obdobný subjekt, a dále, že její manžel nezprostil pracovníky finanční správy povinnosti mlčenlivosti, proto rozhodnutí stěžovatele není v podstatě z jejího pohledu vůbec odůvodněno a není schopna se blíže vyjádřit, z jakých důvodů rozhodnutí finančních orgánů obou stupňů považuje za nesprávná.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud kasační stížností napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Po skutkové stránce krajský soud dovodil, že žalobkyně a její manžel využili za zdaňovací období roku 2006 výpočet daně ze společného základu daně manželů, v daňovém přiznání žalobkyně nevykazovala příjmy podle § 6 až § 10 ZDP, vykazovala jen polovinu společného základu daně manželů ve výši 71 436 Kč. Ke kontrolnímu nálezu u dílčího základu daně dle § 7 ZDP došlo u jejího manžela, kterému vzhledem k absenci důkazních prostředků byla stanovena daňová povinnost za použití pomůcek. Konkrétní důvody dodatečného vyměření daně se však žalobkyně nedozvěděla, neboť finanční orgány odkázaly na svou povinnost mlčenlivosti dle § 24 odst. 4 ZSDP, které nebyly manželem žalobkyně zproštěny.

Po právní stránce krajský soud s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 8. 2010, č. j. 22 Ca 322/2009 - 34, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dnů 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 51/2010 - 121, a 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, dovodil, že každý z manželů (stejně jako spolupracující osoby) při jejich společném zdanění musí mít stejná procesní práva a povinnosti. Podle názoru krajského soudu neobstojí námitka stěžovatele odkazující na povinnost mlčenlivosti, neboť s ohledem na čl. 4 odst. 1, čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod nelze žalobkyni upřít právo na to, aby se dozvěděla bližší okolnosti a důvody ji nově stanovené daňové povinnosti. V dané věci byla daň stanovena podle pomůcek, z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, přitom plyne nezbytnost aktivity ze strany žalobkyně k unesení důkazního břemene ve vztahu k nespolehlivosti výsledné daňové povinnosti, k čemuž však potřebuje mít dostatek relevantních informací (důvodů rozhodnutí). Za tohoto stavu krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť obsahuje jen obecné skutečnosti, na základě nichž žalobkyně

mohla jen stěží vytvořit takové konkrétní žalobní body (z jakých skutkových a právních důvodů rozhodnutí považuje za nezákonné apod.), jimiž by mohla úspěšně brojit proti uložené daňové povinnosti. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je přitom natolik závažnou vadou, že k ní soud musí přihlížet z úřední povinnosti a shledá-li ji, nemůže se ani dále blíže věci zabývat.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud při předběžném posouzení věci zjistil, že otázkou zákonnosti daňového řízení (daňové kontroly) prováděné u manžela daňového subjektu a jejími důsledky pro samotný daňový subjekt (v projednávané věci žalobkyni) a tím i potřebným rozsahem zjištění skutkového stavu finančními orgány v rozsahu nezbytném pro jejich rozhodnutí se již dříve ve vztahu ke společnému zdanění manželů podle § 13a ZDP zabýval sedmý senát Nejvyššího správního soudu.

Sedmý senát přitom nejprve rozhodoval ve věci týkající se zdanění spolupracující osoby dle § 13 ZDP a v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 51/2010 - 121, uvedl „...daňové řízení vedené o konkrétní daňové povinnosti stěžovatelky (daň z příjmů fyzických osob za rok 2004) je daňovým řízením sui generis. Jako takové má, byť i po hmotně-právní stránce bylo zčásti odvislé od skutečností majících původ v jiných řízeních u jiných subjektů, svůj vlastní osud (počátek, průběh a konec). Ze zákona o daních z příjmů, ani ze zákona o správě daní a poplatků či jiného daňového zákona nelze jakkoli dovozovat, že by řízení ve věci dodatečného stanovení daně za totéž období osobě hlavní (v této věci manželů žalobkyně), resp. rozhodnutí o výši konkrétní daně této osoby, bylo pro výši daňové povinnosti žalobkyně předběžnou otázkou. Jedná se o dvě zcela samostatná daňová řízení, jejichž výsledkem je rozdílná daňová povinnost zatěžující rozdílné poplatníky. I kdyby tomu i tak nebylo, nemůže obstát názor, že by úkon účinně provedený v řízení o jiné dani a vůči jinému subjektu mohl mít tak zásadní účinky v řízení o daňové povinnosti u jiné osoby, v jejímž řízení tento úkon učiněn nebyl“.

Poté ve věci, která se již týkala společného zdanění manželů podle §13a ZDP právě s odkazem na výše uvedený rozsudek ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 51/2010 - 121, v rozsudku ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 79/2011 - 118, sedmý senát konstatoval: „Na vysloveném právním názoru ničeho nemění ani okolnost, že v poukazované věci šlo o daňovou povinnost spolupracující manželky a v nyní projednávané věci šlo o společné zdanění manželů. Jinými slovy vyjádřeno, i v nyní projednávané věci mělo být se stěžovatelkou vedeno plnohodnotné daňové řízení – daňová kontrola, včetně dokazování a při zachování všech procesních práv, která jinak náleží jakémukoliv daňovému subjektu“.....Na uvedeném závěru nic nemění ani okolnost....., že stěžovatelka sama ve svém daňovém přiznání nevykázala žádné vlastní příjmy a že její povinnost byla vypočtena toliko z příjmů z podnikatelské činnosti a příjmů z kapitálového trhu jejího manžela R. S. Stejně tak je irelevantní, že stěžovatelka při zahájení její daňové kontroly uvedla, že pouze podepsala daňové přiznání, které zpracovala účetní. Obdobně je pro posouzení zákonnosti provedené daňové kontroly a důsledků jednotlivých úkonů nerozhodné, že se aktivně nepodílela na podnikatelské činnosti manžela, neměla vlastní příjmy, a že tudíž nevedla daňovou či pomocnou evidenci. Tyto skutečnosti, neznamenají, jak mylně dovozují krajský soud, nemožnost vyzvat stěžovatelku k prokázání

pokračování

rozhodných skutečností, a to oprávněnosti uplatnění sporných výdajů, či nemožnosti předložit důkazy ve smyslu ustanovení § 32 odst. 9 či § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.....Nelze k tíži jednoho daňového subjektu (zde stěžovatelky) dospět k závěru o neunesení důkazního břemene a přičítat mu, zůstal-li jiný subjekt (manžel stěžovatelky) nečinný ve svém řízení. Na uvedeném nic nemění ani okolnost, že jeden z manželů nemá vlastních příjmů. Nebyla-li proto stěžovatelka vyzvána (vedle manžela – poplatníka), k prokázání rozhodných skutečností, předložení relevantních důkazů o sporných plněních, neobstojí závěr, že neunesla důkazní břemeno, které na ní vázlo v jejím daňovém řízení. Takový závěr by bylo možno vyslovit pouze tehdy, byla-li by sama vyzvána k prokázání rozhodných skutečností, tj. byla by v souladu se zákonem aktivována její důkazní povinnost.“

Senát ve věci nyní rozhodující dospěl k názoru odlišnému od výše uvedeného závěru, který vyslovil v posledně uvedeném rozsudku sedmý senát a hodlá se od něho odchýlit; vychází přitom z relevantní právní úpravy pro zdaňovací období roku 2006 a následujících úvah:

Podle § 13 odst. 1 ZDP příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2] provázované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozděluje 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 rozděluje 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 v kalendářních měsících, ve kterých je na ně uplatňováno daňové zvýhodnění podle § 35c a 35d ZDP, nebo na manžela (manželku), je-li na něj (na ni) ve zdaňovacím období uplatněna sleva na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP. Podle odst. 2 téhož ustanovení spolupracující osoba postupuje při stanovení minimálního základu daně podle § 7c ZDP obdobně; přitom se pro účely tohoto zákona u spolupracující osoby za zahájení nebo ukončení činnosti uvedené v § 7 odst. 1 písm. a) až c) ZDP považuje zahájení nebo ukončení spolupráce podle odstavce 1.

Podle § 13a ZDP manželé, kteří jsou poplatníky podle § 2 ZDP a vyživují alespoň jedno dítě žijící s nimi v domácnosti) mohou uplatnit výpočet daně ze společného základu daně (dále jen „společné zdanění“), jestliže tyto podmínky splní nejpozději poslední den zdaňovacího období, za které uplatňují společné zdanění. Společné zdanění mohou manželé uplatnit i v případě, že jeden z nich neměl příjmy, které jsou předmětem daně podle tohoto zákona. Podle odst. 2 téhož ustanovení společným základem daně se pro účely tohoto zákona rozumí součet dílčích základů daně podle § 6 až 10 ZDP u obou manželů.

Dílčí základy daně podle § 6 až 10 ZDP každého z manželů se upraví podle § 5 a 23 ZDP. Společný základ daně se sníží o nezdanitelné části základu daně podle § 15 ZDP za oba manžele. Nezdanitelné části základu daně podle § 15 ZDP může uplatnit i ten z manželů, který před společným zdaněním neměl zdanitelné příjmy kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů zdaňovaných zvláštní sazbou daně, jestliže jinak splňuje podmínky stanovené pro jejich uplatnění. Vykáží-li manželé nebo některý z nich ve zdaňovacím období, ve kterém uplatnili společné zdanění, u příjmů podle § 7 nebo § 9 ZDP daňovou ztrátu, může ji odečíst od základu daně podle § 34 ZDP ten z manželů, který ji vykázal, v následujících zdaňovacích obdobích, pokud v těchto zdaňovacích obdobích neuplatní společné zdanění. Obdobně postupuje poplatník v případě odpočtu podle § 34 odst. 3 ZDP. Podle odst. 3 je-li alespoň jeden z manželů poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 3 ZDP, mohou manželé společné zdanění uplatnit, jestliže úhrn všech příjmů obou manželů ze zdrojů na území České republiky (§ 22 ZDP) činí nejméně 90 % všech jejich příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů podle § 3 nebo § 6 ZDP nebo jsou od daně osvobozeny podle § 4, 6 nebo § 10 ZDP, nebo příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Z uvedené komparace obou ustanovení je zjevné, že u spolupracujících osob dle § 13 ZDP se tedy předpokládá, že *spolupracující osoba se přímo podílí (spolupracuje) na činnosti daňového subjektu*, proto 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 v daném poměru *rozdělují na podíly* mezi daňovým subjektem a spolupracujícím manželem (manželkou). Jde tedy o stanovení podílu spolupracujících osob – manželů *na společném podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti* (viz důvodová zpráva k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, k bodu 19).

Oproti tomu smyslem společného zdanění manželů podle § 13a ZDP počínaje obdobím roku 2005 byla jen *eliminace vlivu progresu daňových sazeb* (zejména) v modelu jednoho manžela s vysokými příjmy a druhého manžela s příjmy minimálními či žádnými, a to rozdělením základu daně (tedy nikoli poměrným dělením příjmů a výdajů dosažených při společném podnikání) mezi manžele rovnoměrně tak, aby byly minimalizovány účinky daňové progresu, *aniž by bylo vyžadováno, aby se jeden z manželů na podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti druhého z manželů jakkoliv podílel*. Jak vyplývá z důvodové zprávy k zákonu č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, jedná se o určité opatření (úlevu) v oblasti přímého zdanění příjmů poplatníků fyzických osob vyživujících v domácnosti alespoň jedno dítě, které mělo za cíl podpořit zejména ty rodiny s dětmi, kde jeden z rodičů nemá zdanitelný příjem, je na mateřské dovolené, nebo má malý příjem např. i z důvodu péče o dítě apod. *Při společném zdanění manželů tedy nedochází ani k převzetí podílu na příjmech dosažených při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti daňového subjektu (podnikajícího manžela), na kterou ostatně ani není společné zdanění manželů vázáno.*

Jde tedy *o dva zcela samostatné instituty*, což se projevuje i v tom, že společné zdanění manželů se nepoužije, pokud by manželé za daný rok rozdělovali příjmy na spolupracující osoby dle § 13 ZDP. V případě spolupracujících osob je tedy možné uplatnit buď společné zdanění anebo rozdělení na spolupracující osobu.

pokračování

Za zásadní je třeba považovat otázku *rozložení důkazního břemene*, k níž se zdejší soud již několikrát vyjádřil a např. v rozsudku ze dne 28. 5. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, konstatoval, že „nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit a ověřit“. Rovněž dále z rozsudků ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, a ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 - 41, plyne, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech skutečností, resp. že nelze požadovat, aby daňový subjekt prokazoval, co nemůže ovlivnit. Jinými slovy, důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr, přitom je třeba zdůraznit, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit a ověřit.

Po žalobkyni tak z důvodů zákonných i faktických logicky nelze požadovat, aby tvrdila a prokazovala skutečnosti – tzn. nesla důkazní břemeno např. stran prokázaných výdajů uskutečněných manželem v rámci jeho podnikatelské činnosti, z níž mu plynuly příjmy, byť tyto nepřímou formou rozdělení společného základu daně vykázala v daňovém přiznání žalobkyně, avšak pouze pro účely výpočtu daně, které se týkají jiného daňového subjektu (manžela), neboť pro přístup k těmto informacím a skutečnostem, popř. důkazním prostředkům, nemá prakticky žádný zákonný podklad, její manžel nemá přitom zákonnou povinnost jí tyto podklady poskytnout.

Obdobný závěr ostatně plyne také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 1 Afs 156/2005 - 113, který se týkal zdanění spolupracujících manželů, v němž zdejší soud uvádí, že „...rozsah a také vzájemný poměr práv a povinností ovšem bude jiný než u jejího manžela. Správce daně tak nebude vyzývat žalobkyni, aby prokázala skutečnosti, které mu jsou již známy z daňového řízení u jejího manžela....Nemůže ji vyzývat ani k doložení skutečností zachycených v účetnictví, neboť ji nestíhá povinnost vést účetnictví a jiné povinné evidence.“

Podle § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Správce daně tedy - ve smyslu výše uvedeného rozsudku ve věci sp. zn. 1 Afs 156/2005 - nemůže-li žalobkyni vyzývat k doložení skutečností zachycených v účetnictví v souladu s jeho vymezením v ust. § 2 zákona o účetnictví, pak ji ve svých důsledcích fakticky ve vztahu k daňové povinnosti druhého z manželů nemůže vyzvat k prokázání v zásadě ničeho, neboť „pro účely stanovení základu daně se obecně vychází z účetnictví daňového subjektu, nestanoví-li zvláštní předpis nebo zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jinak.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 9 Afs 193/2007 - 46); to je logické, protože „účetnictví je určitým prostředkem k zobrazení reality. Jak a zda má být o určité transakci účtováno, musí vždy vycházet a priori ze zjištěného skutkového stavu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2013, č. j. 5 Afs 63/2012 - 57) a „daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné,

neprůkazné nebo nesprávné“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Ačkoli tedy pátý senát souhlasí s tím, že v případě každého z manželů je vedeno samostatné daňové řízení, je z výše uvedeného zřejmé, že *každý z manželů nese břemeno tvrzení jakož i břemeno důkazní jen k vlastní daňové povinnosti (vlastnímu dílčímu základu daně) a k tomu, jakým způsobem byl společný základ daně vypočten*, což odpovídá i znění § 13a ZDP. Možnost s těmito údaji a podklady nakládat přísluší totiž objektivně jen manželů, kterých daných příjmů dosáhl, účtoval o nich, popř. vedl daňovou evidenci; na něm také je, aby rozhodné skutečnosti při daňové kontrole tvrdil a prokázal.

Žalobkyně je tedy objektivně schopna prokázat pouze skutečnost, jakým způsobem byl společný základ daně vypočten, což také odpovídá rozsahu jejího důkazního břemene vymezeného ustanovením § 13a ZDP, podle kterého je povinna prokázat jen to, že *společný základ daně činí součet dílčích základů daně a svůj dílčí základ daně*, ale z tohoto ustanovení nelze nijak dovodit, že by byla povinna prokazovat dílčí základ daně svého manžela. Důkazní břemeno stran oprávněnosti uplatnění postupu dle § 13a ZDP stíhá žalobkyni zásadně v rozsahu toho, zda:

- 1) oba manželé jsou poplatníky podle § 2 ZDP (mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují),
- 2) vyživují alespoň jedno dítě žijící s nimi v domácnosti,
- 3) je-li alespoň jeden z manželů poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 3 ZDP, potom mohou manželé společně zdanění uplatnit, jestliže úhrn všech příjmů obou manželů ze zdrojů na území České republiky (§ 22 ZDP) činí nejméně 90 % všech jejich příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů podle § 3 nebo § 6 ZDP nebo jsou od daně osvobozeny podle § 4, 6 nebo § 10 ZDP, nebo příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.
- 4) alespoň jeden z manželů za toto zdaňovací období: a) má či nemá stanovenou daň paušální částkou podle § 7a, b) ZDP má či nemá povinnost stanovit minimální základ daně podle § 7c, c) ZDP uplatňuje či neuplatňuje způsob výpočtu daně podle § 13 nebo § 14, d) ZDP uplatňuje či neuplatňuje slevu na dani podle § 35a ZDP nebo § 35b ZDP nebo e) má či nemá povinnost uplatnit postup uvedený v § 38gb ZDP.

V souladu s ust. § 31 odst. 9 ZSDP (obd. nyní § 92 odst. 3 daňového řádu), dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Ve svém přiznání totiž žalobkyně neuvádí (dílčí) základ daně svého manžela, ale pouze *výši společného základu daně vycházející ze součtu dílčích základů daně*. Ve vztahu k dílčímu základu daně jejího manžela jde tedy pouze o matematickou operaci.

V této souvislosti je vhodné poukázat také na ust. § 31 odst. 5 ZSDP, podle kterého nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

pokračování

V důsledku závěrů zdejšího soudu uvedených v rozsudku ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 79/2011 - 118, by tedy absurdně žalobkyně měla prokazovat skutečnosti, k nimž jí nesvědčí důkazní břemeno (*skutečnosti zachycené v účetnictví nebo jiné evidenci jejího manžela*) a které leží mimo sféru jejího vlivu. V takovém případě by tedy ani nebylo možné v jejím případě stanovit daň dokazováním podle § 31 odst. 1, 4 ZSDP a bylo by ji nutné stanovit podle pomůcek (§ 31 odst. 5 ZSDP). K tomu je však třeba zdůraznit, že takto by muselo být (při přijetí závěrů sedmého senátu co do rozsahu dokazování v případech společného zdanění manželů) v zásadě postupováno vždy, a to paradoxně i v případech, byla-li by daň u druhého z manželů stanovena dokazováním. Takový závěr je pochopitelně neudržitelný.

Lze proto uzavřít, že žalobkyně nemůže nést podle § 31 odst. 9 ZSDP důkazní břemeno k prokázání skutečností, které je její manžel povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Dále je třeba vzít v úvahu rozdíl mezi „*vlastní daňovou povinností (resp. základem daně) každého z manželů*“ a „*daní připadající na každého z manželů*“. Zákonná právní úprava nestanoví v žádném ustanovení „solidární odpovědnost“ za daňovou povinnost. Vlastní daňová povinnost každého z manželů totiž zůstává zachována, pouze v případě rozhodnutí manželů využít práva uplatnění společného zdanění manželů se uplatní *při jejím výpočtu* postup podle § 13a ZDP. Pouze pro tento případ pak zákon z praktických důvodů např. v ust. § 13a odst. 5 ZDP pro případ placení záloh na daň z příjmů fyzických osob uvádí, že poslední známou daňovou povinností při společném zdanění manželů se rozumí *daň připadající na každého z manželů*, zálohy však platí každý z manželů samostatně. Z tohoto ustanovení je tak zjevné, že zákonodárce vychází u každého z manželů z jejich samostatné (vlastní) daňové povinnosti (ohledně které každého samostatně stíhá důkazní břemeno) nikoli z daňové povinnosti společné, *proto zde musí být tato výslovná definice poslední známé daňové povinnosti při společném zdanění manželů*. Výsledek daňové kontroly u manžela žalobkyně tedy ovlivňuje *pouze výši daně* na ni připadající, což je právě důsledkem volby žalobkyně a jejího manžela uplatnit postup podle § 13a ZDP. Tento závěr ostatně také odpovídá konstrukci daně z příjmů, u níž *daňová povinnost není konstruována jako solidární* jako je tomu např. u daně z nemovitostí, která je ve spoluvlastnictví (srov. § 3 odst. 6 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí), ale o dvě samostatné daňové povinnosti.

Nelze jistě nijak polemizovat o tom, že i při společném zdanění manželů je to právě žalobkyně, kdo je povinen v rámci své daňové povinnosti zaplatit daň stanovenou ze společného základu daně manželů, to je ostatně smyslem jejího zdanění. Žalobkyně je povinna zaplatit daň v zákonné výši, využije-li proto se svým manželem svého práva (nikoli povinnosti) využít pro ně výhodnějšího zdanění ze společného základu daně, odpovídá tomu také povinnost její a jejího manžela takto stanovenou daň zaplatit. Skutečnost, že některý z manželů při jejich společném zdanění nesprávně uvedl svůj dílčí základ daně, pak jde logicky k tíži každého z manželů, stejně jako jde ve prospěch každého z manželů daňová výhoda získaná využitím institutu společného zdanění manželů. V tomto směru je tedy právní úprava společného zdanění manželů vyvážená, ponechává jen na volbě obou manželů, zda výhod i nevýhod společného zdanění manželů využijí, či nikoli.

Jinými slovy řečeno, při společném zdanění manželů se manželé shodně podílejí jak na daňové výhodě, tak na daňové ztrátě rovným dílem, což odpovídá konstrukci výpočtu jejich společného základu daně, který se po součtu dílčích základů manželů rovným dílem dělí.

Pátý senát tedy na základě výše uvedeného konstatuje, že judikaturu soudu, resp. jednotlivé právní závěry vyslovené v rozhodnutích ve věcech zdanění příjmů spolupracujících osob (manželů) nelze bezvýhradně aplikovat ve věcech společného zdanění manželů, neboť úprava společného zdanění manželů a úprava zdanění spolupracujících osob sledují jiné cíle a používají při stanovení daňových povinností jiných postupů. Současně nejsou správné závěry sedmého senátu vyslovené ve vztahu k důkaznímu břemenu žalobkyně podle § 31 odst. 9 ZSDP, resp. jsou s nimi v rozporu. Při způsobu zdanění dle § 13a ZDP nelze v daném případě žalobkyni vyzývat k prokázání skutečností, které je ve smyslu tohoto ustanovení v souladu s dlouhodobou konstantní judikaturou zdejšího soudu povinen prokazovat její manžel. Závěr, k němuž sedmý senát dospěl, nezohledňuje rozdíly mezi právní úpravou obsaženou v § 13 a § 13a ZDP. Jen pro úplnost lze upozornit na to, že z hlediska důkazního břemene podle § 31 odst. 9 ZSDP dosavadní judikatura zdejšího soudu, týkající se spolupracujících osob, vykazuje obdobné deficity jako v případě společného zdanění manželů, protože ve svých důsledcích klade na spolupracující osoby povinnost (právo) prokazovat skutečnosti, které však ve smyslu citovaného ustanovení prokazovat nemusí (nemohou), nicméně tato otázka není předmětem rozhodování ve věci nyní projednávané, proto se k ní senát v usnesení, které předkládá rozšířenému senátu, blíže nevyjadřuje.

Z výše uvedených důvodů se tedy pátý senát, který nyní ve věci rozhoduje, hodlá od právních závěrů vyslovených v rozsudku zdejšího soudu ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 79/2011 - 118, odchýlit, přitom posouzení výše nastolené otázky je pro kasační řízení, které pátý senát pod sp. zn. 5 Afs 54/2012 vede, zásadní, a proto pátý senát předkládá v souladu s ust. § 17 s. ř. s. věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení JUDr. Josef Baxa, doc. JUDr. Zdeněk Kühn, Ph.D., LL.M., S.J.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M., JUDr. Jaroslav Vlašín, JUDr. Barbara Pořízková, JUDr. Jan Passer, Ph.D. LL.M., Prof. JUDr. Petr Průcha, CSc. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení (§ 8 odst. 1 s. ř. s.).

V Brně dne 17. prosince 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu