

## U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína, Mgr. Davida Hipšra, JUDr. Barbary Pořízkové, Mgr. Aleše Roztočila, JUDr. Karla Šimky a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **L. S.**, zastoupené advokátem JUDr. Lubomírem Málkem, se sídlem AK Horní 6, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 12. 2010, č. j. 17195/10–1102-702767, 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 :

- I. Uplatnili-li manželé výpočet daně ze společného základu daně podle § 13a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2007 a došlo-li následně k pochybnostem o správném stanovení základu daně, byl každý z manželů povinen podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/ 1992 Sb., o správě daní a poplatků, prokazovat pouze skutečnosti rozhodné pro vlastní dílčí základ daně.
- II. Věc **se v r a c í** k projednání a rozhodnutí pátému senátu.

## O d ů v o d n ě n í :

### I. Dosavadní průběh řízení

[1] V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 uplatnila žalobkyně výpočet daně ze 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). Vlastní příjmy podle § 6 až § 10 ZDP nevykázala, vykázala jen polovinu společného základu daně manželů. Dne 29. 9. 2009 byla u žalobkyně a jejího manžela M. S. zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za toto zdaňovací období, ukončena byla dne 26. 5. 2010. V protokolu o ústním jednání ze dne 24. 5. 2010 nezprostil manžel žalobkyně pracovníky finančního úřadu mlčenlivosti ve smyslu § 24 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP).

[2] Podle zprávy o daňové kontrole projednané se žalobkyní dne 26. 5. 2010 byly u manžela žalobkyně v průběhu daňové kontroly zjištěny skutečnosti, které ovlivnily výši jeho daňového základu a daně uvedené v daňovém přiznání za dané zdaňovací období. Vzhledem k tomu, 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. Manžel žalobkyně na výzvu správce daně rozhodné skutečnosti neprokázal, ten proto dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 5. 2010, č. j. 50820/10/223911602920, vyměřil podle § 31 odst. 5 ZSDP žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 144.100 Kč a současně jí sdělil penále ve výši 28.820 Kč. K dodatečnému vyměření daně a stanovení penále došlo i v případě manžela žalobkyně.

[3] Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně se svým manželem dne 23. 6. 2010 společné odvolání. Namítali, že manžel žalobkyně neměl v rozhodném období přístup k dokumentaci, neboť byla předmětem vyšetřování jeho bývalého společníka. Nesouhlasili s výběrem obdobného daňového subjektu, jehož údaje správce daně použil jako pomůcky. O odvolání žalobkyně rozhodl stěžovatel rozhodnutím ze dne 17. 12. 2010, č. j. 17195/10-1102-702767, v němž popsal důvody dodatečného vyměření daně. S ohledem na skutečnost, že manžel žalobkyně nezprostil správce daně povinnosti mlčenlivosti, sdělil k věci jen obecné skutečnosti, popř. skutečnosti, které se týkaly jen žalobkyně.

[4] Toto rozhodnutí stěžovatele napadla žalobkyně včasnou žalobou u krajského soudu. V ní namítla, že pro účely stanovení výše její daňové povinnosti byl vybrán nevhodný obdobný subjekt. Vzhledem k tomu, že správce daně nebyl zproštěn povinnosti mlčenlivosti, není rozhodnutí stěžovatele z tohoto pohledu vůbec odůvodněno a není proto schopna blíže určit, v čem by měla nezákonnost rozhodnutí spočívat.

[5] Napadeným rozsudkem bylo rozhodnutí odvolacího správního orgánu zrušeno pro nepřezkoumatelnost podle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud vytkl správnímu orgánu, že neumožnil žalobkyni seznámit se s konkrétními skutečnostmi a důvody, proč má daň uhradit a jak byla konkrétní výše daně stanovena. Zároveň odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 51/2010 – 121, podle něhož je vadou řízení, jestliže spolupracující manželka nebyla vyzvána k prokázání rozhodných skutečností. Neobstojí tak závěr, že neunesla důkazní břemeno ve správním řízení. Pokud bylo využito institutu společného zdanění manželů, musí mít dle názoru soudu oba manželé v řízení stejná práva i povinnosti obdobně jako u spolupracujících osob.

[6] Podanou kasační stížností napadl stěžovatel rozsudek krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítl, že krajský soud chybně postavil institut společného zdanění manželů naroven institutu spolupracující osoby a při posouzení otázky procesních práv žalobkyně v daňovém řízení tak nesprávně vycházel 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). Vzhledem k tomu, že žalobkyně využila spolu s manželem jen výše uvedený speciální výpočet daně, sama nevedla účetnictví ani jinou evidenci, ani s manželem nepodnikala jako osoba spolupracující (podnikal pouze její

manžel v rámci sdružení bez právní subjektivity), nebylo na ní, aby odstraňovala pochybnosti správce daně týkající se této věci. Důkazní břemeno spočívalo na manželu žalobkyně, který mohl v průběhu daňové kontroly navrhopat 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.

[7] Stěžovatel poukázal na to, že manžel žalobkyně nezprostil správce daně mlčenlivosti dle § 24 odst. 4 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 nevěřejnosti daňového řízení, a to bez ohledu na to, že by informace byly poskytovány druhému z manželů. Stěžovatel dále uvedl, že odvolání podali oba manželé společně, uplatnili tedy stejné odvolací argumenty pro obě daňová řízení. Z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2012, č. j. 29 Af 18/2011 – 39, jímž byla zamítnuta žaloba manžela žalobkyně proti rozhodnutí stěžovatele, pak vyplývá, že manžel žalobkyně nebyl schopen unést důkazní břemeno stran příslušné daňové evidence. Lze mít tudíž za to, že by tak nebyla schopna učinit ani žalobkyně. Stěžovatel namítl i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatečné odůvodnění. Navrhl proto zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti stěžovatele s tím, že námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu není důvodná, rovněž tak není správný závěr stěžovatele, že ačkoli jí nebylo umožněno se bránit, nešlo o porušení jejích práv. Stěžovatel vychází z domněnky, že manžel 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. Trvala proto na tom, že měla mít možnost se v daňovém řízení kvalifikovaně bránit a rozsudek krajského soudu považovala za správný.

## II. Důvody předložení věci rozšířenému senátu

[9] Pátý senát Nejvyššího správního soudu při předběžném posouzení věci zjistil, že otázkou podmínek daňového řízení vedeného finančními orgány v rámci daňové kontroly u manžela daňového subjektu a jejími důsledky pro něj se již dříve ve vztahu ke společnému zdanění manželů podle § 13a ZDP zabýval sedmý senát Nejvyššího správního soudu.

[10] Sedmý senát 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.“*

[11] Poté ve věci, která se již týkala společného zdanění manželů podle §13a ZDP právě s odkazem na výše uvedený rozsudek dospěl sedmý senát v rozsudku ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 79/2011 – 118, k závěru, podle něhož „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 jakémukoli 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 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.“

[12] Pátý senát v nyní projednávané věci dospěl k názoru odlišnému. Podle něj totiž nelze judikaturu soudu, resp. jednotlivé právní závěry vyslovené v rozhodnutích ve věcech zdanění příjmů spolupracujících osob (manželů), 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. V podrobnostech se zde odkazuje na usnesení ze dne 17. 12. 2012, č. j. 5 Afs 54/2012 – 23, jímž byla věc v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. postoupena rozšířenému senátu.

### III. Právomoc rozšířeného senátu

[13] Rozšířený senát nejprve posoudil, zda má pravomoc v projednávané věci rozhodnout. Předkládající pátý senát dospěl ohledně rozsahu důkazního břemene podle § 31 odst. 9 ZSDP při využití společného základu daně manželů podle § 13a ZDP

k odlišnému právnímu závěru, než jaký učinil sedmý senát v rozsudku ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 79/2011 – 118. Podmínky ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s. jsou tedy splněny. Současně je splněna i druhá podmínka pro rozhodování rozšířeného senátu, neboť posouzení nastolených právních otázek rozšířeným senátem je potřebné pro rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v projednávané věci.

#### IV. Posouzení věci

[14] Podle § 13 odst. 1 ZDP 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.

[15] 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.

[16] 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.

[17] Vykážou-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.

[18] Z uvedené komparace obou ustanovení je zjevné, že u spolupracujících osob podle § 13 ZDP se 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 novele zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, - zákonu č. 259/1994 Sb.).

[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 nebo má příjem jen malý. 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 něž ostatně ani není společné zdanění manželů vázáno.

[20] 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 podle § 13 ZDP. V případě spolupracujících osob je tedy možné uplatnit buď společné zdanění anebo rozdělení na spolupracující osobu.

[21] Za zásadní je třeba v této souvislosti považovat otázku rozložení důkazního břemene, k níž se Nejvyšší správní soud již několikrát vyjádřil a např. v rozsudku ze dne 28. 5. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, dospěl k závěru, 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 věcí, zjistit a ověřit“.* Obdobné závěry plynou 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.

[22] Po žalobkyni tak z důvodů zákonných i faktických nelze požadovat, aby tvrdila a prokazovala skutečnosti, tj. nesla důkazní břemeno např. ohledně prokázaných výdajů uskutečněných manželem v rámci jeho podnikatelské činnosti, z níž mu plynuly příjmy, byť tyto nepřímou formou rozdělení společného základu daně vykázala ve svém daňovém přiznání. Zákon jí přístup k těmto informacím a skutečnostem, popř. důkazním prostředkům neposkytuje a ani její manžel nemá zákonnou povinnost jí tyto podklady poskytnout.

[23] 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 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 nestihá povinnost vést účetnictví a jiné povinné evidence.*“

[24] Ačkoli tedy rozšířený 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 těmito údaji a podklady nakládat přísluší jen manželů, který daných příjmů dosáhl, účtoval o nich, popř. vedl daňovou evidenci; na něm také je, aby rozhodné skutečnosti při daňové kontrole tvrdil a prokázal.

[25] 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. Z tohoto ustanovení však nelze nijak dovodit, že by byla povinna prokazovat dílčí základ daně svého manžela.

[26] Ve svém daňovém přiznání žalobkyně ani 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 pouze o součást určité matematické operace.

[27] V této souvislosti je vhodné poukázat také na § 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.

[28] V důsledku závěrů uvedených v rozsudku ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 79/2011 – 118, by tedy 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 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 nelze akceptovat.

[29] 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 § 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 každý nese důkazní břemeno samostatně), nikoli z daňové povinnosti společné, proto zde musí být tato výslovná definice poslední známé daňové povinnosti při společném zdanění manželů.

[30] 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 tomu bylo např. u daně z nemovitosti ve spoluvlastnictví (srov. § 3 odst. 6 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti).

[31] Nelze jistě pochybovat o tom, že i při společném zdanění manželů je to právě žalobkyně, která je povinna 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) uplatnit pro ně výhodnější 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 tedy je (byla) 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 povinnosti rovným dílem, což odpovídá

konstrukci výpočtu jejich společného základu daně, který se po součtu dílčích základů manželů rovným dílem dělí.

[32] Rozšířený senát tedy na základě výše uvedeného shrnuje, 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 břemeni žalobkyně podle § 31 odst. 9 ZSDP. Při způsobu zdanění dle § 13a ZDP nelze v daném případě žalobkyni vyzývat k prokázání skutečností, které je ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP povinen prokazovat její manžel.

[33] Z výše uvedeného současně plyne, že výše daňové povinnosti manžela žalobkyně je pro správce daně předběžnou otázkou ve smyslu § 28 odst. 1 ZSDP. V případě žalobkyně tudíž nebylo na místě provedení daňové kontroly, ale finanční orgány měly v jejím případě postupovat podle § 54 odst. 1 písm. c) ZSDP, tj. z úřední povinnosti obnovit řízení ukončené pravomocným rozhodnutím, které záviselo na posouzení předběžné otázky, tj. výše daňové povinnosti manžela žalobkyně, o které bylo dodatečně v důsledku změny podstatných skutečností ovlivňujících i výši daně stanovené žalobkyni rozhodnuto jinak.

## V. Závěr

[34] Na základě výše uvedeného dospěl rozšířený senát k následujícímu závěru:

[35] Uplatnili-li manželé výpočet daně ze společného základu daně podle § 13a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2007 a došlo-li následně k pochybnostem o správném stanovení základu daně, byl každý z manželů povinen podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, prokazovat pouze skutečnosti rozhodné pro jeho dílčí základ daně.

## IV. Další postup ve věci

[36] V souladu s ustanovením § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl rozšířený senát jen o předložené právní otázce a věc samu vrací k projednání a rozhodnutí pátému senátu.

**P o u č e n í:** Proti tomuto usnesení **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 18. listopadu 2014

JUDr. Josef Baxa

předseda rozšířeného senátu