



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mráky a JUDr. Jakuba Camrda 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 :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2012, č. j. 29 Af 19 /2011 - 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

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) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „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 daně 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.

pokračování

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 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 nevěřejnosti 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 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, nebyla 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, o němž 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 mlčenlivosti, může sdělit jen obecné skutečnosti, popř. skutečnosti, které se týkají jen žalobkyně. Dále 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

pokračování

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 jí 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

Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí městského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a jedná za něj jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání. Dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, protože pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel tuto nepřezkoumatelnost spatřuje v nesrozumitelnosti napadeného rozsudku, spočívající jednak v rozporu jeho výroku s jeho odůvodněním a dále v jeho nedostatečném zdůvodnění, neboť krajský soud odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které se dané věci netýkají, aniž by uvedl, z jakých důvodů tak učinil.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře několikrát. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, v němž konstatoval: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. Rovněž tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zdejší soud uvedl: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“; obdobně též v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, soud konstatoval, že „*pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ (dále též viz např. rozsudek ze dne

pokračování

1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, rozsudek ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, rozsudek ze dne 22. 9. 2011, č. j. 5 Aps 4/2011 - 326 etc.).

Nejvyšší správní soud v intencích výše uvedeného tedy konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán striktní dispoziční zásadou. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání stěžovatele a námitky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný.

Stěžovatel se mylí, jestliže dovozuje rozpor mezi odůvodněním rozsudku krajského soudu, podle kterého je jeho rozhodnutí zrušováno pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, a jeho výrokem, v němž je uvedeno, že je zrušováno pro vady, neboť opomíjí, že *nepřezkoumatelnost rozhodnutí* (pro nedostatek důvodů nebo nesrozumitelnost) je jen jednou z vad řízení, což je ostatně výslovně zřejmé již ze samotného znění § 76 odst. 1 s. ř. s., podle kterého „soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem a) pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, b) proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, c) pro podstatné porušení ustanovení o řízení přes právním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. S citovaným ustanovením je rozsudek krajského soudu zcela v souladu, z tohoto důvodu proto jeho nepřezkoumatelnost dovodit nelze.

Nejvyšší správní soud neshledal v napadeném rozsudku krajského soudu ani další nedostatky, pro které by jej bylo možné považovat za nepřezkoumatelný, je z něj jednoznačně zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a na základě jakých konkrétních skutečností považoval rozhodnutí stěžovatele za nepřezkoumatelné, s touto otázkou se v odůvodnění svého rozsudku vypořádal. Z napadeného rozsudku je rovněž zřejmé, z jakých důvodů krajský soud ve věci analogicky aplikoval rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech vedených pod sp. zn. 7 Afs 51/2010 a sp. zn. 1 Afs 154/2004, které se týkají zdanění spolupracujících osob (manželů), neboť tak činil při zaujetí názoru, že situace manželů při společném zdanění manželů je obdobná situaci zdanění osob spolupracujících, proto musí mít každý z manželů stejná procesní práva a povinnosti. Žalobkyni tedy dle závěru krajského soudu musí být dána možnost zákonnými prostředky se dodatečnému stanovení daňové povinnosti bránit, což není možné, pokud není seznámena s důvody jí nově stanovené daňové povinnosti.

Jestliže stěžovatel v kasační stížnosti k uvedenému dále namítá, že v projednávané věci 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 154/2004 - 63, aplikovat nelze, nejde již o námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, ale o otázku právního hodnocení dané věci krajským soudem, jehož nesprávnost stěžovatel také vytýká.

Nejvyšší správní soud se proto v dalším koncentroval na posouzení, zda krajský soud v projednávané věci správně hodnotil předmětnou právní otázku, tj. zejména povahu daňového řízení vedeného o konkrétní daňové povinnosti žalobkyně (daň z příjmů za zdaňovací období roku 2006), s čímž úzce souvisí i otázka možné aplikace v předcházejícím odstavci uvedených rozsudků zdejšího soudu.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení, má podklad buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní norma, popř. je sice aplikována správná právní norma, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

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*

pokračování

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 irrelevantní, 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 dovozuje 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.“

Senát ve věci nyní rozhodující dospěl k názoru odlišnému od výše uvedeného závěru, který vyslovil v posledně uvedeném rozsudku sedmý senát, proto věc předložil k rozhodnutí rozšířenému senátu, který v usnesení ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 - 33, formuloval právní větu: „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.“

Tento právní závěr byl odůvodněn v citovaném usnesení s odkazem na srovnání znění § 13 a § 13a ZDP takto:

„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.).

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.

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.

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.

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 nepřímo 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.

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 nestíhá povinnost vést účetnictví a jiné povinné evidence.“

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 manželu, který 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

pokračování

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.

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.

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.

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.

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 (obledně 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.

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).

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.

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 břemenu 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.

Ze závěrů rozšířeného senátu zdejšího soudu, které znamenají odklon od dosavadní rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, z níž v napadeném rozsudku vycházel krajský soud, plyne, že krajský soud vycházel z nesprávného právního názoru, což mělo za následek také nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutečností.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 4 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. prosince 2014

pokračování

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu