



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **I. Ř.**, právně zastoupená JUDr. Radomírem Šimáčkem, advokátem se sídlem Klatovy, Vídeňská 9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Masarykova 31, Brno (původní žalovaný: Finanční ředitelství v Plzni, Hálkova 14, Plzeň), v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 1. 2014, č. j. 30 Af 37/2012 - 64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni (dále též „původní žalovaný“) ze dne 19. 9. 2012, č. j. 6860/12-1100-400276, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech (dále též „správce daně“) ze dne 18. 5. 2009, č. j. 50915/09/133911402139, kterým byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 82 542 Kč a současně sděleno penále ve výši 16 508 Kč. Napadené rozhodnutí původního žalovaného navazuje na dodatečný platební výměr správce daně ze dne

18. 5. 2009, č. j. 50912/09/133911402139, kterým správce daně vyměřil manželů stěžovatelky P. Ř. daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 82 542 Kč a sdělil penále ve výši 16 508 Kč. Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 16. 2. 2011, č. j. 1029/11/11-1100-400276, zamítlo odvolání P. Ř. a potvrdilo předmětný dodatečný platební výměr správce daně. Proti tomuto rozhodnutí podal manžel stěžovatelky správní žalobu, která byla Krajským soudem v Plzni (dále jen „krajský soud“) ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 zamítnuta rozsudkem ze dne 31. 7. 2012, č. j. 57 Af 18/2011 – 98. Kasační stížnost P. Ř. proti tomuto rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 23. 9. 2013, č. j. 5 Afs 66/2012 – 27. Manžel stěžovatelky proti rozsudku zdejšího soudu podal ústavní stížnost, o které dosud nebylo rozhodnuto.

II. Napadený rozsudek krajského soudu

Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného správní žalobou u krajského soudu, který ji rozsudkem ze dne 29. 1. 2014, č. j. 30 Af 37/2012 - 64, dle ust. § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítl.

Krajský soud se v napadeném rozsudku při výkladu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“), ztotožnil se závěry Nejvyššího správního soudu uvedenými v rozsudcích ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 109/2006 – 160 a č. j. 1 Afs 43/2006 – 150, ze dne 13. 4. 2012, č. j. 2 Afs 30/2011 - 56 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Dále krajský soud vycházel z výše uvedených rozsudků krajského soudu ze dne 31. 7. 2012, č. j. 57 Af 18/2011 – 98, a Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2013, č. j. 5 Afs 66/2012 – 27, když převzal skutkové a právní závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob P. Ř. za zdaňovací období roku 2006, a to včetně závěrů týkajících se rozsahu důkazního břemene v daňovém řízení podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Krajský soud vzal také v úvahu, že předchozí rozhodnutí žalovaného ve vztahu k stěžovateli, kterým bylo rozhodováno o jejím odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, bylo zrušeno pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, když krajský soud žalovanému vytkl, že se řádně nevypořádal s odvolacími námitkami stěžovatelky, které byly totožné s odvolacími výtkami jejího manžela v souběžně projednávané daňové věci. Krajský soud shledal, že důvody způsobující nepřezkoumatelnost předchozího rozhodnutí byly v nyní napadeném rozhodnutí žalovaným odstraněny, skutkové okolnosti a jejich právní hodnocení bylo provedeno v souladu s dosavadním právním hodnocením stejných skutečností týkajících se manžela stěžovatelky, jak plyne z výše označených rozsudků krajského soudu a Nejvyššího správního soudu.

III. Kasační stížnost

pokračování

V podané kasační stížnosti stěžovatelka uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením věci správními orgány i krajským soudem, že společnost REGINA a.s. (dále jen „REGINA“), která měla pro manžela stěžovatelky práce vykonávat, vstoupila do likvidace, předseda představenstva Yevhen Maksymiv byl nekontaktní a jeho trvalý pobyt na území ČR skončil dle cizinecké policie dne 9. 6. 2006. Likvidátor společnosti REGINA Mgr. Volšík neměl k dispozici účetní ani jinou dokumentaci této společnosti a nebylo mu známo, že by v roce 2006 nějakou podnikatelskou činnost společnost REGINA vykonávala. Z výsledku pana Maksymiva, který byl proveden v rámci daňového řízení prostřednictvím ukrajinské daňové správy, mělo vyplynout, že REGINA byla registrována na jeho jméno, nikdy nevykonávala žádnou činnost, jmenovaný nikdy nevystavil žádné faktury, nehledal zákazníky a v září 2006 po vypršení víza odcestoval zpět na Ukrajinu. Z uvedeného pak správní orgány i krajský soud dovodily, že REGINA nemohla pro manžela stěžovatelky vykonávat žádné práce a manžel stěžovatelky s panem Maksymivem nemohl jednat. Současně daňové orgány odmítly i výpověď „*samotného stěžovatele*“ (stěžovatelka má zjevně na mysli svého manžela P. Ř. – pozn. zdejšího soudu) a dále svědků Ď., P., T. a pí. K.. Rovněž odmítly důkazy stavebními deníky a montážními listy z akcí konaných ve III. a IV. čtvrtletí 2006, kde jsou záznamy o počtu zaměstnanců REGINA, stejně jako čestné prohlášení ze dne 19. 8. 2008 podepsané panem Maksymivem. Jako nevěrohodné bylo posouzeno i sdělení manžela stěžovatelky, že pan Maksymiv byl ještě společníkem společnosti K.H. STAV CZ s.r.o. a v období od 8. 3. 2006 do 26. 4. 2010 vykonával funkci jednatele této společnosti. Dle manžela stěžovatelky se pan Maksymiv v uvedeném období, jakož i dne 7. 9. 2010, na území České republiky zdržoval, o čemž svědčí listiny založené ve Sbírce listin obchodního rejstříku Městského soudu v Praze. Stěžovatelka uvádí, že dne 26. 1. 2005 REGINA zaplatila Finančnímu úřadu pro Prahu 8 částku 130 000 Kč jako platbu DPH a uvedené naopak svědčí o tom, že pan Maksymiv ohledně nečinnosti společnosti REGINA nehovoří pravdu.

Stěžovatelka nesouhlasí ani s hodnocením svědecké výpovědi účetní p. K., když správní orgány i krajský soud konstatovaly, že tato výpověď neprokazuje, že by REGINA pro manžela stěžovatelky nějaké práce vykonávala, a dále, že v rámci daňové kontroly nebyly předloženy ani originály faktur či příjmové a výdajové doklady. Stěžovatelka namítá, že originály předloženy být nemohly, neboť byly vydány Policií ČR. Manžel stěžovatelky tyto originály faktur předložil alespoň po jejich vrácení Policií ČR k žalobě proti rozhodnutí žalovaného a navrhl jejich provedení k důkazu.

Krajský soud však neprovedl ani důkaz listinami souvisejícími s šetřením Policie ČR pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně a poplatku dle ust. § 148 odst. 1 trestního zákona.

Stěžovatelka dále nesouhlasí ani s hodnocením svědeckých výpovědí svědků P., Ď. a T. Ačkoliv tito svědci uvedli, že na zakázkách pracovali pracovníci společnosti REGINA, a to v počtu 3 - 10 pracovníků podle jednotlivé akce, správní orgány tvrdí, že výpovědi

neosvědčují, že by práce byly prováděny právě společností REGINA. Svědci byli naopak přítomni na předmětných zakázkách, kde REGINA prováděla subdodávku prací, což potvrzoval i svědek T., který prováděl stavební dozor. Podle stěžovatelky svědek Ď. potvrdil, že faktury byly předávány společností REGINA manželů stěžovatelky oproti platbě v hotovosti a svědci rovněž potvrzovali přítomnost pana Maksymiva na večírku manžela stěžovatelky k ukončení roku 2006, kde pan Maksymiv vystupoval jako statutární zástupce REGINA.

Podle stěžovatelky je chybný závěr správních orgánů a krajského soudu i v tom, že stavební deníky, montážní a servisní listy byly odmítnuty jako nic neosvědčující, ačkoliv dle stěžovatelky jednoznačně prokazují, že manžel stěžovatelky prováděl práce, které jsou předmětem fakturace, a že na těchto akcích se REGINA podílela jako subdodavatel a měla tu své zaměstnance. Stěžovatelka uvedla, že tyto záznamy neslouží jako docházková kniha pracovníků stavby ani neprokazují, jakou práci vykonávali, ale jde o záznam celé stavby sloužící potřebám investora a dodavatele. Nelze klást manželů stěžovatelky k tíži, že do těchto listin nezaznamenával to, co zaznamenávat nebyl povinen a co mu žádný předpis neukládal.

Stejně tak stěžovatelka oponuje závěru krajského soudu, že ani prokázaná činnost pana Maksymiva v K. H. STAV CZ s.r.o. nevypovídá nic o tom, zda došlo k plnění ze strany společnosti REGINA jako subdodavatele prací. Stěžovatelka tvrdí, že ze sbírky listin K. H. STAV CZ s.r.o. naopak vyplývá, že se jmenovaný na území ČR zdržoval ještě v roce 2010, což je samo o sobě způsobilé vzbudit pochybnosti o důvěryhodnosti výpovědi p. Maksymiva a o závěru, že již v průběhu roku 2006 měl jmenovaný vycestovat.

Stěžovatelka dále zpochybňuje význam vyjádření likvidátora Mgr. Volšíka a jím zpracované účetní doklady (např. mimořádnou účetní závěrku) a uvádí, že likvidátor nemohl k věci nic podstatného sdělit, neboť nikoho ze statutárních orgánů REGINA se mu nepodařilo zkontaktovat, nikdy mu žádné účetní doklady předány nebyly a tudíž ani nemohl dojít k názoru, zda REGINA nějakou činnost vyvíjela či vyvíjí. Pan Maksymiv pak dle názoru stěžovatelky neměl ponětí o tom, že jeho společnost je v likvidaci, proto na fakturách neuváděl dodatek „v likvidaci“.

Stěžovatelka dále namítla, že správní orgány a krajský soud nevzaly v úvahu veškeré důkazy, postupovaly v rozporu s ust. § 2 a ust. § 31 odst. 4 ZSDP; jako nedůvěryhodné označily svědecké výpovědi svědků Ď., P., T., záznamy stavebních deníků a montážních listů a doklady z účetnictví manžela stěžovatelky. Odmítly jako důkaz výpověď svědkyně K. a naopak jako jedinou pravdivou vyzvedly výpověď p. Maksymiva a zašitily se zprávou cizinecké policie. Dle stěžovatelky to však byla právě REGINA, která neodvedla státu DPH (kromě jiného i z akcí, na kterých se subdodavately podílela), žádné sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance, a dle názoru stěžovatelky je pro stát pohodlnější vymoci tato plnění právě na stěžovatelce a jejím manželovi. Tento tendenční přístup porušuje právo stěžovatelky na spravedlivý proces, zákaz diskriminace a zákaz zneužití práva. Způsob, jakým se správní orgány a krajský soud vypořádaly s důkazními prostředky je v rozporu nejen s uvedenými zásadami, ale i s nálezy Ústavního soudu (např. ve věcech sp. zn. III. ÚS 2096/07 a sp. zn. IV. ÚS 591/08).

pokračování

Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Plzni k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a uvedl, že důvodem vydání odvoláním napadeného dodatečného platebního výměru byl závěr učiněný správcem daně v rámci daňové kontroly o tom, že se stěžovatelce (daňovému subjektu) nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění daňových výdajů a oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH deklarované fakturami od společnosti REGINA. Žalovaný dále poukázal na to, že z výpisu z obchodního rejstříku je zřejmé, že REGINA vstoupila dne 12. 9. 2006 do likvidace, působnost statutárního orgánu přešla na likvidátora Mgr. Volšíka, který v rámci svědecké výpovědi uvedl, že mu není známo, že by REGINA v období před vstupem a po vstupu do likvidace vykonávala nějakou činnost. Za podstatnou považuje žalovaný rovněž skutečnost, že důkazním břemenem je v první řadě zatížen daňový subjekt a bylo tedy na stěžovatelce, aby správním orgánům předložila, resp. navrhla, takové důkazy, na jejichž základě by bylo možno dospět k závěru, že k tvrzenému zdanitelnému plnění od REGINA skutečně došlo. Dle žalovaného se krajský soud plně vypořádal se všemi uplatněnými námitkami, vycházel z objektivně zjištěného skutkového stavu a své právní závěry řádně odůvodnil. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Stěžovatelka se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byla účastnicí (§ 102 s. ř. s.), její kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupena advokátem (§ 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 uplatňovala stěžovatelka v kasační stížnosti. Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu správního spisu plyne, že stěžovatelka podala daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 v souladu s ust. § 13a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2006 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tj. *uplatnila výpočet daně ze společného základu daně manželů*. Na základě výsledku daňové kontroly u jejího manžela P. Ř. správce daně stěžovatelce za rozhodné zdaňovací období dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 5. 2009 dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob. Proti tomuto rozhodnutí správce daně podala stěžovatelka odvolání, o kterém rozhodl původní žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 3. 2011, č. j. 1074/11-1100-400276, tak, že odvolání zamítá a dodatečný platební výměr správce daně potvrzuje. Původní žalovaný v tomto rozhodnutí dovodil, že společným základem daně se rozumí

součet dílčích základů daně podle § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů upravených podle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů obou manželů, snížený o nezdanitelné části základu daně podle § 15 zákona o daních z příjmů za oba manžele. Po kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 u manžela stěžovatelky P. Ř. došlo k zvýšení základu daně o částku 617 383 Kč. Součet dílčích základů daně podle § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů za oba manžele činí 959 597 Kč. Ve vztahu k námitkám stěžovatelky co do důvodů směřujících k zvýšení dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů u manžela stěžovatelky odkázal původní žalovaný na odůvodnění svého rozhodnutí ve věci P. Ř. ze dne 16. 2. 2011, č. j. 1029/11-1100-400276. Vzhledem k tomu, že původní žalovaný shledal, že dílčí základ daně u manžela stěžovatelky byl stanoven zákonem způsobem, byl podle § 13a zákona o daních z příjmů zvýšen společný základ daně a stěžovatelce byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období. Stěžovatelka toto rozhodnutí původního žalovaného napadla žalobou u krajského soudu, který rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2011 rozsudkem ze dne 31. 7. 2012, č. j. 57 Af 18/2011 – 98, zrušil a věc vrátil původnímu žalovanému k dalšímu řízení, neboť dle názoru krajského soudu se původní žalovaný s odvolacími námitkami stěžovatelky věcně nevypořádal a omezil se toliko na strohé matematické promítnutí výsledků daňového řízení manžela stěžovatelky do daňového řízení stěžovatelky.

Podle § 13a odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v daném zdaňovacím období, společným základem daně se pro účely tohoto zákona rozumí součet dílčích základů daně podle § 6 až 10 u obou manželů. Dílčí základy daně podle § 6 až 10 každého z manželů se upraví podle § 5 a 23. Společný základ daně se sníží o nezdanitelné části základu daně podle § 15 za oba manžele. Nezdanitelné části základu daně podle § 15 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 daňovou ztrátu, může ji odečíst od základu daně podle § 34 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.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Podle § 31 odst. 9 ZSDP 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.

pokračování

Stěžovatelka v žalobě i kasační stížnosti uplatnila shodné námitky jako její manžel ve věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 66/2012, přičemž v nyní projednávané věci došlo k dodatečnému vyměření daně a sdělení penále stěžovatelce v návaznosti na výsledek daňového řízení u jejího manžela.

Při posouzení kasačních námitek se musel Nejvyšší správní soud nejprve zabývat otázkou, zda právní závěry, k nimž krajský soud dospěl a které jsou napadány stěžovatelkou v kasační stížnosti, spočívají na východiscích, které ob stojí ve světle právní úpravy dopadající na posuzování daňové povinnosti stěžovatelky za zdaňovací období kalendářního roku 2006. Jako východisko pro svou úvahu krajský soud zaujal právní názor, že rovněž v projednávané věci, ve které byla stěžovatelce v důsledku společného zdanění manželů dodatečně doměřena daň z příjmů na základě výsledků daňové kontroly u jejího manžela P. Ř., svědčí stěžovatelce důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP k prokázání všech skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, a to i ve vztahu ke skutečnostem, které byly prokazovány manželem stěžovatelky P. Ř. v jeho daňové věci. V návaznosti na tento právní názor pak krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka (stejně jako její manžel) neunesla důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 ZSDP, neboť se jí nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně toho, zda deklarované výdaje či přijetí zdanitelného plnění byly skutečně vynaloženy na plnění (práce) dodané manželu stěžovatelky společností REGINA. Jestliže tedy stěžovatelka namítá, že není správný názor krajského soudu o neunesení jejího důkazního břemene, je třeba přezkoumat také, zda krajský soud dospěl ke správnému závěru ohledně primární otázky, zda stěžovatelka nese podle § 31 odst. 9 ZSDP důkazní břemeno k prokázání skutečností, které byl prvotně její manžel povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu svého daňového řízení vyzván, když v rámci společného zdanění manželů společný základ daně vychází ze součtu dílčích základů stěžovatelky a jejího manžela (§ 13a odst. 2 zákona o daních z příjmů).

Tato právní otázka tak přímo souvisí s kasačními námitkami, které uplatnila stěžovatelka, neboť její řešení se stalo východiskem, od něhož odvíjel krajský soud své další úvahy, a nelze ji tudíž přehlédnout při zkoumání důvodnosti jednotlivých stížných námitek. Pokud by ji Nejvyšší správní soud nyní ponechal stranou a přezkoumal pouze navazující závěry krajského soudu a případně je shledal nesprávnými, musel by rozsudek krajského soudu (popř. i napadené rozhodnutí původního žalovaného) zrušit, ovšem s vědomím, že k případné kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu by se Nejvyšší správní soud musel vrátit k původnímu východisku celého sporu, na kterém jsou další úvahy závislé, tj. k již zmíněné otázce, zda stěžovatelce svědčí podle § 31 odst. 9 ZSDP důkazní břemeno k prokázání skutečností, k nimž ve smyslu uvedeného ustanovení prvotně svědčilo důkazní břemeno jejímu manželovi P. Ř., přičemž v rámci společného zdanění manželů společný základ daně podle § 13a odst. 2 zákona o daních z příjmů vychází ze součtu dílčích základů stěžovatelky a jejího manžela. V závislosti na posouzení této otázky by pak mohl zdejší soud rozhodnout případně i zcela opačně, tj. ve prospěch žalovaného a tedy i ve prospěch zamítnutí žaloby stěžovatelky. Takový postup by byl ovšem absurdní a neodpovídal by principu ekonomie řízení, ale ani zájmu obou stran na konečném posouzení a rozhodnutí jejich sporu.

Nejvyšší správní soud proto při přezkumu kasační stížností napadeného rozsudku musel v rámci posouzení kasačních námitek stěžovatelky přistoupit nejprve k přezkoumání aplikovatelnosti § 31 odst. 9 ZSDP ve vztahu k stěžovatelčině důkaznímu břemenu stran prokazování rozhodných skutečností, jak výše uvedeno.

V projednávané věci podala stěžovatelka daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 podle § 13a zákona o daních z příjmů v rámci společného zdanění manželů, kdy výpočet daně byl dán ze společného základu daně a vycházel z příjmů manžela žalobkyně P. Ř..

K otázce společného zdanění manželů a rozložení důkazního břemene mezi oba manžele se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 - 33, ve kterém 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.“*

Závěry rozšířeného senátu zdejšího soudu tedy znamenají odklon od dosavadní rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, z níž krajský soud v napadeném rozsudku vycházel, přičemž je korektní zdůraznit, že krajský soud napadený rozsudek vydal ještě před citovaným usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 18. 11. 2014 a jeho závěry tedy ani znát nemohl.

Problematika společného zdanění manželů byla dále rozvedena v citovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2014 takto: *„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.“* Společné zdanění manželů je tedy zcela samostatným institutem, přičemž 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*

pokračování

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 stěžovateli tedy z důvodů zákonných i faktických nelze požadovat, aby tvrdila a prokazovala skutečnosti, tj. nesla důkazní břemeno např. ohledně prokázaných výdajů uskutečněných jejím manželem P. Ř. v rámci jeho podnikatelské činnosti, z níž mu plynuly příjmy, byť tyto nepřímou formou rozdělení společného základu daně jsou obsahem jejího daňového 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.“*

Lze proto uvést, že při společném zdanění manželů je v případě každého z manželů vedeno samostatné daňové řízení a 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 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.

Ostatně ve svém daňovém přiznání stěžovatelka 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 tedy pouze o součást určité matematické operace, neboť výše daňové povinnosti manžela stěžovatelky je pro správce daně předběžnou otázkou ve smyslu § 28 odst. 1 ZSDP (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 – 33).

Podle § 28 odst. 1 ZSDP vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení.

Je tak možné uzavřít, že stěžovatelka v projednávané věci nenese 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 a tyto skutečnosti jí ani nepřísluší prokazovat, neboť se netýkají jí, ale jiného daňového subjektu. Výsledek daňové kontroly u manžela stěžovatelky ovlivňuje pouze výši daně na ni připadající, což je právě důsledkem volby stěžovatelky a jejího manžela uplatnit postup podle § 13a ZDP. Skutečnost, že manžel stěžovatelky 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.

Je tedy třeba shrnout, že správní orgány byly v projednávané věci ve smyslu § 28 odst. 1 ZSDP vázány svými pravomocnými rozhodnutími ve věci manžela stěžovatelky P. Ř., stěžovatelka nenesla podle § 31 odst. 9 ZSDP důkazní břemeno k prokázání skutečností, které byl její manžel povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu svého daňového řízení vyzván. V rámci společného zdanění manželů společný základ daně vychází ze součtu dílčích základů stěžovatelky a jejího manžela, přičemž ve vztahu k dílčímu základu daně manžela stěžovatelky jde jen o součást určité matematické operace.

Veškeré žalobní a kasační námitky se však týkají výlučně právě skutečností, které byl povinen podle § 31 odst. 9 ZSDP uvádět manžel stěžovatelky, a nikoli stěžovatelka sama, jde o skutečnosti vztahující se k daňovému řízení manžela stěžovatelky, které již bylo pravomocně skončeno a jeho výsledky jsou správní orgány ve smyslu § 28 odst. 1 ZSDP vázány. Žalobním ani kasačním námitkám stěžovatelky proto již z tohoto důvodu není možné přisvědčit.

Krajský soud tak sice dospěl v napadeném rozsudku k správnému závěru o nedůvodnosti podané žaloby stěžovatelky, když dovodil, že správní orgány dodatečným vyměřením daně z příjmů fyzických osob stěžovatelce nepochybily, ale na základě nesprávných důvodů.

Vzhledem k tomu, že veškeré žalobní námitky stěžovatelky mířily právě ke sporné otázce unesení jejího důkazního břemene, rozhodl krajský soud nakonec v souladu se zákonem, jestliže žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejvyšší správní soud ovšem musí také zvážit, zda má výrok krajského soudu, byť je sám o sobě v souladu se zákonem, za daných okolností dostatečnou oporu v jeho odůvodnění.

V usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaném pod č. 1865/2009 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu při řešení do určité míry obdobného problému, který se ovšem týkal zrušujícího rozsudku krajského soudu přezkoumávaného ke kasační stížnosti žalovaného, konstatoval: „*Soudní řád správní upravuje soubor procesních nástrojů, mezi nimiž klíčovými jsou žaloba a kasační stížnost. Je na účastnících soudního řízení, zda a jaké prostředky použijí, nicméně činí tak proto, aby dosáhli ochrany svých práv. Soudům v nich předkládají argumenty k vedenému sporu o právo, dokud k tomu mají procesní prostor, a logicky očekávají odpověď v soudním rozhodnutí. Soudní řízení tvoří jediný celek. Z toho plyne, že v případech, kdy o věci rozhoduje nejen krajský soud, ale posléze i Nejvyšší správní soud, je rovněž nutno vyslovené právní názory v obou rozhodnutích vnímat jako komplex. Závazný právní názor soudu je tedy spojením závěrů vyslovených krajským soudem spolu s reakcí na argumenty kasační stížnosti, případně závěry činěné z moci úřední, které uvede ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud, bez ohledu na to, zda jde o výrok kasační, zamítavý či odmítavý. ...Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k rozhodujícím skutečnostem vždy uváží, zda důvody, na nichž stojí zrušující rozsudek krajského soudu, jsou dostatečným podkladem pro daný výrok a zda převažují nad důvody, které neobstály. Míra této*

pokračování

opory výroku pak je rozhodující pro úvahu Nejvyššího správního soudu, zda lze kasační stížnost zamítnout a část důvodů pro zrušení správního rozhodnutí nahradit důvody vlastními, či zda je třeba zrušující rozsudek krajského soudu zrušit a zavázat jej, aby nové rozhodnutí opřel o důvody jiné.“

V daném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozsudek krajského soudu z celkového hlediska obстоjí. Především je třeba rozlišovat situaci, za níž rozhodoval rozšířený senát ve výše uvedené věci, kdy, jak již bylo řečeno, posuzoval zrušující rozsudek krajského soudu a tedy i právní názor krajského soudu v tomto rozsudku vyjádřený, kterým je dle § 78 odst. 5 s. ř. s. správní orgán v dalším řízení vázán. Na vyjádření tohoto právního názoru, který má rozhodující význam pro další průběh správního řízení, tak musí být kladeny poněkud odlišné nároky, než na odůvodnění rozsudku, jímž byla žaloba zamítnuta a věc se do stádia správního řízení již nevrací. V prvním případě má právě nejen zákonnost zrušujícího výroku rozhodnutí, ale i správnost závazného právního názoru krajského soudu rozhodující význam, byť i v tomto případě připustil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v citovaném judikátu možnost, aby Nejvyšší správní soud korigoval za určitých okolností závazný právní názor krajského soudu bez současného zrušení jeho rozsudku. V případě zamítavého rozsudku krajského soudu založeného zcela nebo zčásti na nesprávných důvodech je podle názoru Nejvyššího správního soudu rozhodující, zda je tento rozsudek přezkoumatelný, zda řízení před krajským soudem netrpělo žádnou procesní vadou, jež mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí o věci samé, a zda současně může Nejvyšší správní soud postavit najisto, že je výrok rozsudku krajského soudu v souladu se zákonem, aniž by přitom překročil rámec věci, jak byla definována nejen řízením o kasační stížnosti, ale i předcházejícím řízením žalobním a řízením před správními orgány.

Tak tomu bylo právě v daném případě. Spornou otázkou mezi stěžovatelkou a žalovaným, kterou posuzoval krajský soud v řízení o žalobě, byl výklad § 31 odst. 9 ZSDP při společném zdanění manželů, skutková stránka věci byla a je mezi stranami nesporná. Jak stěžovatelka, tak i žalovaný k této právní otázce v průběhu řízení o žalobě před krajským soudem přednesli své argumenty, čímž řádně uplatnili svá procesní práva vyjádřit se k předmětu sporu. Krajský soud poté na základě posouzení těchto argumentů obou stran dospěl k právnímu závěru, který našel svůj odraz v odůvodnění jeho rozsudku. Jak vyplývá z výše uvedeného, musel se také Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti zabývat stejnou otázkou právního výkladu uvedených ustanovení, přičemž ovšem dospěl k jiným právním závěrům než krajský soud. Nejvyšší správní soud ovšem při přezkumu rozsudku krajského soudu nijak nevybočil z rámce právních otázek, které byly vytýčeny již v řízení o žalobě před krajským soudem a v předcházejícím řízení daňovém. Závěry, ke kterým dospěl, logicky navazují na právní otázky, které byly řešeny již v řízení před krajským soudem a před tím v řízení před správními orgány a nejsou tedy v tomto smyslu nikterak překvapivé. Nejvyšší správní soud tak byl oprávněn korigovat argumentaci, na jejímž základě zamítl krajský soud žalobu stěžovatelky, svou vlastní úvahou, které by vedla v daném případě také k zamítnutí žaloby. Přitom je podstatné, že Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem v jeho konečném závěru o tom, že správní orgány nepochybily, pokud v případě stěžovatelky přistoupily k dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006.

Nebyla by důvodná ani námitka, že uvedeným postupem Nejvyššího správního soudu by byla stěžovatelka zkrácena na svých procesních právech, neboť jak krajský soud, tak i Nejvyšší správní soud se spornou otázkou právního výkladu § 31 odst. 9 ZSDP ve vztahu k problematice společného zdanění manželů zabývaly, věc byla tedy posouzena v obou instancích správního soudnictví, byť rozdílně. Navíc, jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v již citovaném usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 „...není na místě ani obava, že tímto postupem se vlastně žalobci „bere instance“, jestliže Nejvyšší správní soud poprvé vysloví právní názor, který se odchyluje od právního názoru přijatého krajským soudem. Správní soudnictví nestojí na zásadě dvojinstančnosti, kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem. Stěžovatel, který se na Nejvyšší správní soud obrátí s kasační stížností, činí tak právě proto, aby se domohl jiného právního názoru, než který byl aplikován krajským soudem. Jiný závěr, než krajský soud, ostatně Nejvyšší správní soud může zaujmout jak v rozhodnutí zrušujícím, tak i v zamítavém.“

K možnosti opačného postupu, tedy zrušení rozsudku krajského soudu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, podle něhož by musel krajský soud žalobu znovu zamítnout, nezbývá než zopakovat, co již bylo řečeno výše, tedy že takový postup Nejvyššího správního soudu by byl absurdní a odporoval by nejen principu rychlosti a hospodárnosti řízení, ale nebyl by v zájmu ani samotné stěžovatelky, neboť tímto postupem by se jen oddalovalo vydání konečného rozhodnutí ve věci.

Z uvedených důvodů tedy nemohl shledat Nejvyšší správní soud uplatněné kasační námitky důvodnými. Vzhledem k tomu, že krajský soud vyšel z nesprávné premisy, pokud předpokládal, že stěžovatelka je i v rámci společného zdanění manželů povinna (a oprávněna) prokazovat podle § 31 odst. 9 ZSDP skutečnosti, které byl současně povinen prokazovat její podnikající manžel v rámci svého daňového řízení, nemá smysl se již zabývat argumenty stěžovatelky zpochybňujícími následné úvahy krajského soudu na této premise založené, a to jak z pohledu možného procesního pochybení krajského soudu, tak z pohledu hmotně právního. Byť by i Nejvyšší správní soud argumentaci stěžovatelky přisvědčil, nemohlo by to mít žádný vliv na výsledek předmětné věci.

VI. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud tedy na základě výše uvedeného neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

pokračování

V Brně dne 30. ledna 2015

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu