



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně S. V., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, se sídlem nám. Svobody 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2002, čj. FŘ-110-5884-2/2001-0107/PH, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2005, čj. 29 Ca 57/2002 – 47,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2005, čj. 29 Ca 57/2002 - 47, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2002 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku ze dne 18. 6. 2001, čj. 45881/01/283912/6680, dodatečnému platebnímu výměru č. 1010000118, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daňová ztráta na dani z příjmů fyzických osob za rok 1999 ve výši 22 994 Kč.

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného a Finančního úřadu v Blansku. Svůj návrh odůvodnila tím, že nesouhlasí s právním názorem žalovaného, jenž vycházel z předpokladu, že mezi manžely lze platně provést fakturaci jen v tom případě, pokud mají rozděleno společné jmění manželů tak, že je z něj vyčleněn majetek a závazky pro podnikání. Takový restriktivní výklad právních norem je nepřipustný a nemá oporu v právním řádu. Fakturaci mezi podnikatelskými subjekty, jimiž jsou manželé, žádný zákon nevylučuje (při respektování § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Jsou-li manželé samostatnými podnikateli, považují se z hlediska zákona o daních z příjmů za nezávislé daňové poplatníky a dvě samostatné účetní jednotky, z nichž každá má svůj obchodní majetek. Nelze vyloučit, aby si manželé vzájemně fakturovali služby a jiná plnění. Tomuto názoru přisvědčuje právní i

faktický stav, jestliže manželé, kteří jsou podnikateli, zdaňuje každý samostatně svoje příjmy.

Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Rozsudek odůvodnil tím, že každý z manželů byl samostatným podnikatelským subjektem a tedy i účetní jednotkou a daňovým poplatníkem. Finanční transakce mezi těmito účetními jednotkami se samostatným obchodním majetkem je nutné zanést do účetnictví každé z nich. Okolnost, zda podnikatelské subjekty mají „rozděleno“ společné jmění manželů s vyčleněním majetku a závazků pro podnikání jednoho z nich nebo obou, není podstatná. Pozici manželů z pohledu zákona o daních z příjmů při jejich podnikatelské činnosti lze správně kvalifikovat pouze tak, že otázka fakturování a placení mezi manžely není současnou právní úpravou podchycena, přičemž ji žádný právní předpis nezakazuje.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a domáhal se zrušení napadeného rozhodnutí.

Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem s tím, že sice fakturace mezi podnikajícími manžely není upravena žádným právním předpisem, avšak právě proto je třeba vyjít z právní úpravy společného jmění manželů v občanském zákoníku. Předpokladem pro fakturaci a platby mezi manžely by mělo být zúžení jejich společného jmění. Zákon o daních z příjmů dává podnikajícím manželům možnost, aby v případě, že nemají zrušeno společné jmění manželů, pro daňové účely využili § 13 zákona o daních z příjmů – rozdělení příjmů a výdajů na spolupracujícího manžela nebo manželku. Žalobkyně měla využít této možnosti. Správce daně vyloučil z příjmů žalobkyně částku 563 360 Kč zaúčtovanou v jejím účetnictví, tj. příjem dle faktury č. 080/12/99 pro firmu manžela žalobkyně. Předmětem této fakturace byla spolupráce v obchodní činnosti za období leden až prosinec 1999. Dále správce daně vyloučil z výdajů žalobkyně částku 510 529,17 Kč zaúčtovanou jako cestovní zálohy výdajovým pokladním dokladem č. 98 ze dne 31. 12. 1999.

Do protokolu o ústním jednání při zahájení daňové kontroly dne 27. 3. 2001 žalobkyně uvedla, že v roce 1999 pracovala s manželem na základě spolupráce v odkupu akcií. Manžel jí vystavil fakturu za tuto spolupráci. V protokolu ze dne 2. 4. 2001 uvedla, že s manželem nemá rozděleno společné jmění, veškeré smlouvy byly uzavřeny manželovým jménem a evidenci odkupu akcií vedl manžel, žalobkyně sama za rok 1999 vystavila pouze jednu fakturu, a to jemu. Jinou činnost, než spolupráci s manželem při odkupu akcií žalobkyně neprovozovala.

Vzhledem k tomu, že všechny smlouvy byly uzavřeny manželovým jménem, správce daně neuznal cestovní výdaje jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů, neboť žalobkyni z uzavřených smluv žádný příjem neplynul. Příjem z předložených smluv nebyl příjmem žalobkyně, nýbrž jejího manžela, tudíž i výdaje vztahující se k těmto smlouvám nelze uznat za výdaje žalobkyně, neboť jde o výdaje jiného subjektu. Proto tedy, nebylo-li rozděleno společné jmění manželů, není fakturace mezi nimi možná. (Obdobně judikoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 5 Afs 21/2003, dostupném na www.nssoud.cz).

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázan rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Zásadní otázkou předloženou v této věci je vzájemná fakturace mezi manžely podnikateli. Lze dát za pravdu krajskému soudu, jenž v napadeném rozhodnutí vyslovil názor, že zákaz fakturace mezi manžely podnikateli nevyplývá z žádného právního předpisu. Manželé podnikatelé jakožto osoby spojené mají dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů při vzájemné fakturaci používat stejné ceny jako jsou ceny, jež byly sjednány s nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. V obecné rovině tedy nelze vzájemnou fakturaci mezi manžely podnikateli vyloučit. V souladu s čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod je pouze takový výklad, jenž garantuje mj. právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost (srov. dále též čl. 2 odst. 3 Listiny).

Nutné je však podotknout, že v této souvislosti je třeba rozlišit několik situací.

Stěžovatel sám poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 5 Afs 21/2003, kde se však jednalo o situaci odlišnou. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí posuzoval plnění ze smlouvy o dílo uzavřené dle občanského zákoníku mezi manželem podnikatelem a druhým z manželů jakožto osobou nepodnikající. Zde dospěl s ohledem na úpravu obsaženou v občanském zákoníku k závěru, že plnění z této smlouvy nelze uznat za daňový náklad, neboť manželé neměli zúženo společné jmění manželů a jednalo se o plnění v rámci společného jmění.

Druhou situaci představuje účast v obchodních společnostech každým z manželů samostatně. Zde vzhledem k tomu, že dle § 106 zákona č. 513/1991 Sb. jsou obchodní společnosti právníckými osobami, tedy fiktivními osobami s právní subjektivitou, nevznikají z pohledu přípustnosti vzájemné fakturace pochybnosti. Pouze je nutno brát zřetel na ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Třetí situací je provozování podnikatelské činnosti fyzických osob manželů, a to každým z nich samostatně. Podle § 6 obchodního zákoníku se obchodním majetkem podnikatele fyzické osoby (pro účely obchodního zákoníku) rozumí majetek (věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné jiné hodnoty), který patří podnikateli a slouží nebo je určen k podnikání. Majetek fyzické osoby podnikatele sice náleží jedné osobě, (případně manželům, jde-li o společné jmění manželů), je však nutné vymezit i podmnožinu jejího majetku určeného k podnikání, který tímto určením získává novou kvalitu – příjmy z něj plynoucí se stávají příjmy dosaženými v rámci podnikání a náklady na něj vynaložené lze za zákonem stanovených podmínek uplatnit jako daňově uznatelné výdaje. Každý z manželů má v souladu s čl. 26 odst. 1 Listiny právo rozvíjet hospodářskou činnost a tudíž se z tohoto pohledu jeví neopodstatněným vylučovat možnost vzájemné fakturace v případech, kdy se nejedná o spolupráci na podnikání jednoho z nich.

V předložené věci se skutkově jedná o další situaci, odlišnou od výše uvedených. Ze správního a soudního spisu bylo zjištěno, že žalobkyně dne 31. 12. 1999 vystavila svému manželovi podnikateli fakturu č. 080/12/99 a za předmět plnění označila

„spolupráci v obchodní činnosti za období leden – prosinec 1999“ na částku 563 360 Kč. V protokolu o ústním jednání ze dne 2. 4. 2001 uvedla, že faktura č. 080/12/99 byla pouze vyúčtováním ke konci roku, manžel jí peníze vyplácel průběžně v hotovosti. Předmětem fakturace byla spolupráce na odkupu akcií a ve fakturované částce jsou zahrnuty úhrady na cestovné, odpisy automobilu, a výplata za uzavřené smlouvy. Dále uvedla, že konkrétní podklady pro fakturaci s manželem nemají, neboť vycházeli z nákladů na cestovné a z objemu uzavřených smluv. Veškeré smlouvy byly uzavřeny manžellovým jménem. Žalobkyně v předmětném zdaňovacím období vystavila pouze tuto jedinou fakturu, jinou podnikatelskou činnost odrážející se v příjmech a výdajích již nevykonávala. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (zahájené dne 27. 3. 2001) ze dne 15. 5. 2001, odůvodnil vyloučení příjmu zaúčtovaného na základě předmětné faktury a výdaje na cestovní náklady z daňově uznatelných příjmů a výdajů a vydal dodatečný platební výměr vztahující se k dani z příjmů fyzických osob za rok 1999, jímž byl upraven základ daně na -29 836 Kč a vyměřena daňová ztráta ve výši 22 994 Kč.

Nejvyšší správní soud se v této souvislosti zabýval otázkou volby využití ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů.

Znění § 13 zákona o daních z příjmů bylo v rozhodném období následující: „*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. 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 a manžela (manželku), pokud jsou uplatňovány jako osoby vyživované (§ 15).“*

Ze znění věty první se podává, že se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti dosažené za spolupráce druhého z manželů a výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení rozdělují způsobem stanoveným zákonem. Zákon tak dává daňovým subjektům pouze volbu, zda využijí zákonné možnosti příjmy a výdaje rozdělit způsobem dle § 13 zákona o daních z příjmů, či příjmy nerozdělovat. V případě, kdy se daňové subjekty – manželé podnikatelé – rozhodnou, že jeden z nich bude spolupracovat na podnikání druhého, musí postupovat dle § 13 cit. zákona. Jinak řečeno, zákon dává spolupracujícím manželům pouze volbu v tom, zda spolupráci přiznají či nikoliv, avšak rozhodnou-li se spolupracovat a daňově ji uplatňovat, je namístě pouze postup dle § 13 cit. zákona.

Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že oba manželé podnikají na základě živnostenského oprávnění. Dosahují-li příjmů jak z vlastní podnikatelské činnosti a navíc se podílejí na podnikání druhého z nich, v daňovém přiznání uvedou výši daňových příjmů a výdajů z vlastního podnikání a vykáží i podíl příjmů a výdajů ze spolupráce na podnikání druhého z manželů.

Nejvyšší správní soud, vycházející z výše uvedeného právního názoru, shledal, že rozhodnutí krajského soudu v Brně je nezákonné, proto je postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Současně rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. května 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

JUDr. Michal Mazanec
člen senátu
za onemocnělého předsedu senátu
(§158 odst. 1 o. s. ř., § 64 s. ř. s.)