



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci **žalobce M. N.**, bytem x, zastoupeného Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem se sídlem třída Národní svobody 33/7, Písek, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2015, č. j. 22691/15/5200-10424-701962,

t a k t o:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) k odvolání žalobce změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště v Sedlčanech (dále také jen „správce daně“), ze dne 5. 9. 2014, č. j. 3669932/14/2123-05702-201049, tak, že žalobci podle zákona o daních z příjmů v souladu s ustanovením § 143 a ustanovením § 147 daňového řádu vyměřil za zdaňovací období roku 2013 daň ve výši 287.323,- Kč, daňovou ztrátu ve výši 0,- Kč a daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve výši 0,- Kč.

Žalobce uvádí, že podal daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2013, ve kterém jako položky snižující vyměřenou daň uvedl jednak daňové zvýhodnění na vyživované dítě – syna a dále slevu na dani na manželku. Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly pochybnosti o nároku žalobce na daňové zvýhodnění na vyživované dítě, jakož i o jeho nároku na slevu na dani na manželku za zdaňovací období roku 2013, byl žalobce vyzván k odstranění pochybností výzvou ze dne 15. 7. 2014, č. j. 3254143/14/2123-05702-201049. Na rozdíl od zvýhodnění na vyživované dítě nebyl nárok žalobce na slevu na dani na manželku v řízení prokázán. Žalovaný proto shodně se správcem daně dospěl k závěru, že žalobce nemá nárok na slevu na daň na manželku, neboť neprokázal, že vlastní příjmy manželky za zdaňovací období roku 2013 nepřesáhly částku 68.000,- Kč.

Žalobce má za to, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť aprobejuje nezákonný postup správce daně spočívající v uložení nesplnitelné povinnosti. Nelze totiž prakticky ani teoreticky prokázat, že příjmy manželky žalobce za zdaňovací období roku 2013 nepřesáhly částku 68.000,- Kč. Podle žalobce tak nelze označit či předložit důkaz, kterým by bylo možné uvedenou skutečnost prokázat. Takovou skutečnost lze pouze vyvrátit předložením důkazu o dosažených příjmech, které v součtu přesáhnou stanovenou částku. V tomto směru žalovanému vytýká, že odpovídající námitku v odvolání, že odepření slevy na dani na manželku žalobce je nezákonné pro nemožnost průkazu negativní skutečnosti, absurdně vyložil tak, že se naopak jedná o skutečnost, kterou žalobce sám tvrdil, a proto byl povinen ji také prokázat.

Současně žalobce namítá, že uvedená výzva správce daně je nezákonná, neboť neobsahuje žádné pochybnosti správce daně. S odkazem na ustanovení § 89 daňového řádu dovozuje, že správce daně je ve výzvě povinen uvést, v čem jeho pochybnosti spočívají, a nikoli pouze o čem má pochybnosti. Podotýká, že zástupce žalobce zpracoval mnoho jiných daňových přiznání, v nichž byla sleva na manželku uplatněna, avšak k vydání výzvy nevedly. Postup správce daně má proto za nezákonný, neboť nahodilý výběr je přípustný pouze k zahájení daňové kontroly.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě s odkazem na ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu konstatoval, že bylo povinností žalobce prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Pokud tedy žalobce v daňovém přiznání uplatnil slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, bylo jeho povinností prokázat, že jeho manželka neměla za zdaňovací období příjmy přesahující 68.000,- Kč. Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly pochybnosti o uvedeném nároku žalobce, vyzval jej k odstranění pochybností. Ve výzvě správce daně uvedl mj. právě pochybnost o tom, zda má žalobce nárok na slevu na dani za manželku, a poučil žalobce, v jaké lhůtě a jak má výzvu splnit. Uvedeným postupem správce daně neporušil negativní teorii důkazní, neboť žalobce tvrdil, že jeho manželka nepřekročila rozhodnou hranici příjmů.

Z obsahu předloženého správního spisu soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení věci.

Dne 30. 6. 2014 podal žalobce u správce daně daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za kalendářní rok 2013. V oddílu 5, nazvaném „Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění“, je v řádku 65a), který se týká slevy na dani na manželku podle

§ 35ba odst. 1 (zákona o daních z příjmů), vyplněn údaj o počtu měsíců: 12 a částka 24 840. Posledně uvedená částka je zohledněna rovněž v řádku 70, kde je uveden součet slev na dani.

Výzvou ze dne ze dne 15. 7. 2014, č. j. 3254143/14/2123-05702-201049, správce daně podle ustanovení § 89 daňového řádu vyzval žalobce k odstranění pochybností o průkaznosti a úplnosti daňového přiznání spočívajících mj. v prokázání nároku na uplatnění slevy na dani na manželku žijící s poplatníkem v domácnosti dle ust. § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. V tomto směru žalobce vyzval, aby k uplatnění slevy na dani na manželku dle ust. § 35ba odst. 1 písm. b) zákona doložil v souladu s tímto ustanovením výši hrubých příjmů manželky žijící s poplatníkem v domácnosti za celé zdaňovací období 2013. V odůvodnění výzvy uvedl, že uvedený dokument je nutno předložit mj. k posouzení nároku na uplatnění slevy na dani z příjmů fyzických osob na manželku žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud její vlastní příjem nepřesáhl za rok 2013 výši 68.000,- Kč. Žalobci stanovil lhůtu pro odstranění pochybností v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy a současně jej poučil o následcích nevyhovění této výzvě.

Žalobce na uvedenou výzvu ve stanovené lhůtě reagoval podáním ze dne 30. 7. 2014. Uvedl, že v textu odůvodnění výzvy postrádá nějakou pochybnost stran podmínek uplatnění slevy na manželku podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a proto se k neuvedené pochybnosti nemůže vyjádřit. Požadavek na doložení výše hrubých příjmů manželky pak považuje za neústavní pokyn, hrubě zasahující do informačního sebeurčení. Uvedl, že žádnou takovou evidenci nemá a žádný zákon mu vedení takové evidence ani neukládá. Z tohoto důvodu proto výši hrubých příjmů své manželky nedoloží.

Vzhledem k tomu, že žalobce uvedené výzvě nevyhověl, vydal správce daně dne 5. 9. 2014 platební výměr, v němž slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nezapočítal. Žalobci pak vyměřil daň ve výši 291.791,- Kč.

K odvolání žalobce žalovaný přezkoumal platební výměr správce daně a dospěl k závěru, že platební výměr je v souladu se zákonem. Žalovaný odůvodnil rozhodnutí zejména tím, že žalobce přes výzvu správce daně k odstranění pochybností neprokázal své tvrzení uvedené v daňovém přiznání, a to nárok na slevu na dani na vyživovanou manželku. Žalobce naopak výslovně sdělil, že výši příjmů manželky za rok 2013 nedoloží. K odvolací námitce žalobce, že nelze prokázat negativní skutečnost, uvedl, že správce daně negativní teorii důkazní neporušil. Sám žalobce totiž tvrdil, že vyživovaná manželka nepřekročila rozhodnou hranici příjmů, když si v daňovém přiznání slevu na dani na vyživovanou manželku uplatnil. Platební výměr pak změnil pouze ohledně částky ve výši 4.468,- Kč, a to z důvodu, že žalobce až v průběhu odvolacího řízení prokázal nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě.

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích. Žalobce prostřednictvím svého zástupce zopakoval, že postup k odstranění pochybností nebyl v souladu se zákonem, protože ve výzvě nejsou uvedeny žádné pochybnosti, které správce daně ani nemohl mít, když žalobce vyzval k předložení konkrétních písemností. Výslech manželky žalobce mohl správce daně provést i bez návrhu. Kdyby správce daně provedl důkazy, o jejichž existenci věděl, k odvolacímu řízení by nedošlo. Žalobce do soudního spisu založil ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 1 AfS 263/2016 - 22, jímž byla zamítnuta kasační stížnost žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 8. 2016, č. j. 45 Af 2/2016 - 27, kterým byla zamítnuta žaloba žalobce, jíž se domáhal určení, že pokyn k doložení výše hrubých příjmů manželky a pokyn k doložení, že na dítě neuplatnil daňové zvýhodnění jiný poplatník, obsažené ve výzvě k odstranění

pochybností ze dne 9. 7. 2015, č. j. 3115253/15/2123-50525-201049, a sama tato výzva byly nezákonnými zásahy žalovaného. Pověřená pracovnice žalovaného přednesla, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, výzva správce daně obsahuje všechny náležitosti, a to jak pochybnosti, které pojal, tak lhůtu a způsob, jakým mají být odstraněny. Vzhledem k tomu, že žalobce na výzvu správce daně reagoval, věděl, co má doložit. V rámci odvolacího řízení byl na návrh žalobce proveden výslech ředitele školy a předloženo potvrzení o studiu, v dalším již řízení ohledně uplatnění slevy na syna již vedeno nebylo.

Vzhledem k tomu, že žaloba je včasná, jde o rozhodnutí napadnutelné žalobou podle § 65 s. ř. s. a jsou splněny i zbylé podmínky řízení, soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných námitek. Přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (viz § 75 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 35ba odst. 1 písm. b) část věty před středníkem zákona o daních z příjmů poplatníkům uvedeným v § 2 se daň vypočtená podle § 16, případně snižena podle § 35, 35a nebo § 35b za zdaňovací období snižuje o slevu na manžela ve výši 24 840,- Kč na manželku (manžela) žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000,- Kč.

Soud ve svém rozsudku ze dne 11. 8. 2016, sp. zn. 45 Af 2/2016 -27, který se týkal skutkově obdobné věci mezi týmiž účastníky, konstatoval, že „*pochybnost správce daně je konkretizována uvedením konkrétní skutečnosti, které se pochybnost týká, nikoli uvedením důvodů, které správní orgán k pochybnosti vedly. Uvedení důvodu pochybnosti není obecně nezbytné, pokud jeho absence nebrání daňovému subjektu na výzvu správce daně patřičně reagovat ve smyslu ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu. Tak tomu však v daném případě nebylo. Z formulace výzvy je zřejmé, že žalovaný měl pochybnosti o průkaznosti daňového přiznání, tedy o tom, zda byla u žalobce splněna zákonem stanovená podmínka pro přiznání slevy na manželku spočívající v maximální výši příjmů manželky dle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a zda byly dány předpoklady pro přiznání daňového zvýhodnění na zletilé dítě žalobce dle ustanovení § 36c odst. 6 písm. b) a odst. 9 zákona o daních z příjmů, a proto vyzval žalobce, aby splnění těchto předpokladů doložil (aby pravdivost svých tvrzení prokázal). Tím konkrétně (konkrétnost je přitom dána individuálním označením těch tvrzení, jež nemá za průkazná) vymezil své pochybnosti a umožnil žalobci, aby*

na ně reagoval. Obsah výzvy poskytoval jasný a srozumitelný návod, které z údajů obsažených v daňovém tvrzení má žalobce konkrétně prokazovat. V kontextu daného případu, kdy žalobce do té doby skutečnosti, o nichž měl žalovaný pochybnosti, ničím nedokládal, jak vyplývá z obsahu spisu, lze formulaci výzvy považovat za dostatečnou. Z výzvy lze ostatně dovodit důvod pochybností, který spočíval v tom, že skutečnosti rozhodné pro přiznání slevy na manželku a daňového zvýhodnění na zletilé dítě uvedené v daňovém přiznání nebyly (ničím) prokázány. Za této situace lze konstatovat, že žalovaný ve výzvě uvedl konkrétní pochybnosti způsobem, který umožňoval žalobci se k těmto pochybnostem vyjádřit, prokázat pravdivost tvrzených údajů a předložit důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění pochybností, jak vyžaduje účel ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu.“. Kasační stížnost žalobce zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 11. 2016, č. j. 1 Afs 263/2016 - 22.

V nyní posuzované věci neshledal soud (ani přes podanou ústavní stížnost) důvod odchýlit se od uvedených závěrů. Námitky žalobce, že výzva správce daně byla nezákonná, neboť neobsahuje žádné pochybnosti správce daně, proto soud neshledal důvodnými. V dané věci byl žalobce postupem správce daně podle § 89 daňového řádu vyzván, aby splnil svou povinnost nabídnout důkazy k prokázání konkrétních tvrzení obsažených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob, která vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu. Z výzvy správce daně vyplývá konkrétní pochybnost o průkaznosti nároku žalobce na uplatnění slevy na dani na manželku, která je podmíněna maximální výší příjmů manželky. Důvod pochybností je pak dán tím, že skutečnosti rozhodné pro přiznání slevy na dani nebyly v daňovém přiznání ničím prokázány. Správce daně tudíž postupoval v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu, pokud vyzval žalobce k odstranění pochybností ohledně žalobcem uplatněné slevy na dani na manželku. Výzva správce daně pak není nezákonná ani pro nedostatek náležitostí podle odstavce 2 posledně citovaného ustanovení.

Stejně tak nelze přisvědčit argumentaci žalobce, že žalovaný aproboval nezákonný postup správce daně spočívající v uložení nesplnitelné povinnosti. Rovněž k těmto výhradám se vyjádřil krajský soud ve shora citovaném rozhodnutí. S odkazem na odbornou literaturu a judikaturu konstatoval, že negativní teorie důkazního břemene je v současné doktríně i soudní praxi již překonána. Splnění podmínky hranice rozhodného příjmu u nároku na slevu na manželku, lze přitom prokazovat například doložením určité výše příjmů manželky, která uvedené částky nedosahuje, či svědeckou výpovědí manželky, přičemž není vyloučeno, aby se správce daně spokojil s čestným prohlášením manželky. Žalobce skutečně nemůže prokázat, že něco nenastalo, nicméně lze po něm požadovat upřesnění tvrzení o tom, jaká skutečnost nastala. Žalobce v daňovém přiznání uplatnil tvrzení, že roční příjem jeho manželky nepřesáhl částku 68.000,- Kč. Lze po něm proto požadovat za účelem prověření nároku na uplatnění slevy na manželku, aby své tvrzení doplnil tak, že uvede, jaké přesné výše dosáhly zdanitelné příjmy. Právní závěr, zda žalobci vznikl nárok na slevu, je již jen důsledkem tvrzení o skutečné výši příjmů manželky. Tato tvrzení musí být pochopitelně žalobcem též prokázána. Správce daně právě takto postupoval a správně žalobce vyzval, aby doložil výši hrubých příjmů své manželky. Správce daně tedy vyzval žalobce k doplnění pozitivního tvrzení o skutečné výši příjmů a k předložení důkazů k tomuto tvrzení. Správce daně nepožadoval prokázání negativní skutečnosti.

V daném řízení žalobce žádný z výše uvedených důkazů neoznačil a nenavrhoval. Místo toho na výzvu správce daně k odstranění pochybností reagoval tak, že odmítá výši příjmů své manželky doložit, přestože ve vztahu k uplatnění slevy na syna navrhl výslech svědků.

Za této situace je rozhodnutí žalovaného, který dospěl k závěru, že žalobce nemá nárok na slevu na dani na manželku, neboť neprokázal, že vlastní příjmy manželky za zdaňovací období roku 2013 nepřesáhly částku 68.000,- Kč, v souladu se zákonem.

Pro úplnost soud k námitce žalobce, že jeho zástupce podal mnoho jiných daňových přiznání, kde uplatnění slevy na dani na manželku nevedlo k vydání výzvy, uvádí, že posouzení postupu správce daně v jiných věcech není předmětem přezkumu v projednávané věci. V dané věci soud dospěl k závěru, že výzva správce daně byla v souladu s ustanovením § 89 daňového řádu. Samotná skutečnost, že v jiných věcech správce daně takovou výzvu nevydal, pak na tomto závěru nemůže nic změnit.

Soud nepřehlédl, že otázku náležitostí výzvy k odstranění pochybností posuzoval rovněž v rozsudku ze dne 16. 2. 2016, č. j. 47 Af 6/2016 - 24, kde dospěl k odlišnému závěru, že výzva správce daně požadavkům ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu neodpovídá. Citovaný rozsudek však na nyní projednávanou věc nedopadá, neboť v něm soud vycházel z odlišného skutkového stavu. Text výzvy v tehdy posuzované věci zněl odlišně a soud navíc vycházel ze zjištění, že správce daně si musel být nejpozději na základě přípisu Finančního ředitelství v Praze ze dne 16. 8. 2012 vědom tvrzení o nulových příjmech žalobcovy manželky. V posuzované věci pak žalobce výslovně odmítl výzvu správce daně vyhovět a z obsahu spisu nevyplývá, že by nárok žalobce na uplatnění slevy na dani na manželku byl jinak doložen.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tedy soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu

, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

,

V Praze dne 16. března 2017

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová