



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci **žalobce M. N.**, bytem S., S., zastoupeného Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem se sídlem třída Národní svobody 33/7, 397 01 Písek, proti **žalovanému Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj**, se sídlem Žitná 563/12, 120 00 Praha 2, o **žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného**,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. Žalobci se vrací přeplatek na soudním poplatku ve výši 1000 Kč, který mu bude vyplacen z účtu Krajského soudu v Praze ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Ing. Františka Mejty, daňového poradce.**

Odůvodnění:

Žalobou podanou zdejšímu soudu dne 20. 1. 2016 se žalobce domáhal určení, že pokyn k doložení výše hrubých příjmů manželky a pokyn k doložení, že na totéž 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 ve smyslu ustanovení § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)

Žalobce uvádí, že žalovaný výzvou k odstranění pochybností ze dne 9. 7. 2015, č. j. 3115253/15/2123-50525-201049, týkající se daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2014, vyzval žalobce, aby dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) odstranil pochybnosti správce daně stran

uplatněné slevy na manželku a daňového zvýhodnění na vyživované dítě. Proti výzvě podal žalobce stížnost, kterou žalovaný vyhodnotil jako nepřipustnou. Žalobce požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti Odvolací finanční ředitelství, které shledalo stížnost nedůvodnou. Vyrozumění o tom bylo zástupci žalobce oznámeno dne 20. 11. 2015. Žalobce namítá, že ve výzvě žalovaného nebyly uvedeny žádné konkrétní pochybnosti. Tím, že žalovaný uvede, o kterém konkrétním tvrzení či údají uvedeném žalobcem má pochybnosti a jak je lze odstranit, ještě neznamená, že ve výzvě jsou uvedeny konkrétní pochybnosti. Zákon neukládá, aby poplatník spolu s daňovým přiznáním doložil správnost jím uváděných údajů. Dále namítá, že výzvou k odstranění pochybností nelze uložit předložení konkrétně určených dokumentů. Je pouze na poplatníkovi, jakým způsobem a zda vůbec bude pochybnosti správce odstraňovat. Odmítá názor, že výzva je úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádná práva žalobce proti jeho vůli přímo neomezuje ani nezkracuje, neboť to platí jen o výzvě vydané v souladu se zákonem. Doložení výše příjmů manželky považuje za nemožné. Ani teoreticky neexistuje důkazní prostředek, který by mohl k tvrzení, že příjem manželky nedosahoval zákonem stanovené hranice, předložit nebo alespoň označit. Žalovaný tak žalobci uložil nesplnitelnou povinnost. Vzhledem k tomu, že splnění této zákonné podmínky nelze ničím prokázat, je nutno považovat tvrzení žalobce za pravdivá, není-li žalovaným v každém jednotlivém případě prokázán opak. To platí i pro výlučné uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě, neboť ani splnění této zákonné podmínky nelze nijak prokázat.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že souhlasí s popisem skutkového stavu, nikoli však s právní kvalifikací předestřenou žalobcem. Žalovaný nespátřuje pochybení ve formulaci výzvy a jejího odůvodnění. Daňový řád ukládá žalovanému povinnost zjistit a stanovit daň co nejpřesněji a nejúplněji. Jedním z prostředků, které mu za tím účelem poskytuje, je výzva k odstranění pochybností. Správce daně má dle zákona povinnost daňový subjekt vyzvat, jestliže mu vznikly konkrétní pochybnosti. Žalovaný souhlasí s žalobcem, že pochybnosti musí být ve výzvě označeny dostatečně konkrétně, aby mohlo dojít k jejich odstranění. Nicméně má za to, že podmínky pro vydání výzvy byly splněny a i její obsah byl v souladu se zákonem, tedy dostatečně konkrétní. Formulace výzvy umožňuje jednoznačně identifikovat, čeho se vzniklé pochybnosti týkají, přičemž pochybnosti jsou specifikovány také pomocí odkazů na relevantní zákonná ustanovení. Odmítá tvrzení žalobce, že zákon poplatníkovi neukládá, aby s podáním daňového přiznání doložil správnost jím uváděných údajů. Dle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Tímto ustanovením je daňovému subjektu uložena důkazní povinnost a je v jeho zájmu, aby důkazní břemeno unesl. Povinnost tvrzení a povinnost důkazní jsou dány současně, což plyne nejen z logického výkladu textu zákona a zásady hospodárnosti správy daní, ale potvrzuje to i odborná literatura. Obdobný text výzvy k odstranění pochybností je žalovaným běžně používán, aniž by ze strany daňových subjektů či jejich zástupců byly namítány jeho nedostatky. Z ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně může uložit daňovému subjektu povinnost prokázat pravdivost údajů. Správce daně nemůže daňovému subjektu diktovat, jaké konkrétní důkazy má předložit, a výzva takovou povinnost neukládala. Žalovaný ve výzvě pouze označil konkrétní skutečnosti, které byl žalobce povinen prokázat, aby rozptýlil pochybnosti žalovaného. Jakou formou tyto skutečnosti doloží, bylo ponecháno na uvážení žalobce. Vzhledem k tomu, že žalobce uplatnil v daňovém tvrzení slevu na dani, bylo na něm, aby nárok na ni doložil. K tvrzení žalobce, že nelze prokázat neexistenci příjmu manželky, žalovaný uvádí, že v případě, že daňový subjekt nemá jinou možnost, postačí jako důkazní prostředek čestné prohlášení dotyčného manžela, což lze dovodit z ustanovení § 38k odst. 5 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních

z příjmů“). Dle žalovaného k nezákonnému zásahu ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. nedošlo, neboť postup žalovaného byl v souladu s právními předpisy i správní praxí.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného zdůraznil, že nenamítal, že by výzva byla nejasná či nesrozumitelná. Její nezákonnost spatřuje v tom, že neobsahovala uvedení konkrétních pochybností, které jsou předpokladem postupu k odstranění pochybností. Konkrétní pochybnost není dle žalobce uvedena, pokud je pouze uvedeno, jaké konkrétní skutečnosti se pochybnost týká, a nikoli také důvod pochybnosti. Žalobce nepochybně, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat a svá tvrzení doložit. Nesouhlasí však s žalovaným, že by tyto povinnosti běžely ve shodném časovém období. Nejprve vzniká povinnost tvrdit v předem stanovené lhůtě, a teprve následně po jejím uplynutí nastupuje povinnost tvrzení doložit. Proces dokládání nenastává automaticky s podáním daňového přiznání. Okamžiku splnění povinnosti poplatníka prokázat jím tvrzený údaj vždy předchází kvalifikovaný úkon správce daně. Je pravdou, že výzva se shodným textem je správci daně ve stejné situaci běžně používána. Je však otázkou, nakolik jsou takové shodné neurčité pochybnosti stejné pro všechny poplatníky v souladu s požadavkem zákona. Žalobce nepochybně oprávnění žalovaného uložit žalobci povinnost prokázat pravdivost údajů, avšak musí k tomu být vyzván zákonným způsobem. Pokud by žalovaný zahájil (omezenou) daňovou kontrolu a vyzval žalobce k prokázání libovolného tvrzení, nebyl by povinen žádné pochybnosti předem uvádět. Jestliže však žalovaný pochybnosti měl a zahájil postup k jejich odstranění, byl povinen je již ve výzvě konkrétně uvést. Z vyjádření žalovaného ohledně možnosti předložit čestné prohlášení není zřejmé, zda měl žalovaný na mysli čestné prohlášení žalobce, nebo jeho manželky. Odkaz na ustanovení § 38k odst. 5 zákona o daních z příjmů by naznačoval, že by mělo jít o prohlášení žalobce, což lze však dovozovat těžko, neboť daňové přiznání je samo čestným prohlášením *sui generis*. Žalovaným navrhovaná analogie navíc není ve správním právu přípustná. Dále žalobce poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud předkládání čestných prohlášení v daňovém řízení opakovaně odmítl, když uzavřel, že daňový řád čestná prohlášení nezná a subsidiární použití správního řádu je vyloučeno, přičemž čestným prohlášením nemůže být skutečnost prokázána, nýbrž pouze osvědčena. Ohledně příjmu manželky a daňového zvýhodnění uložil žalovaný žalobci nesplnitelnou povinnost, neboť se jedná o požadavek průkazu negativní skutečnosti, kterou nelze prokázat. Postup žalovaného k odstranění pochybností byl tedy nezákonný.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za kalendářní rok 2014 podaném dne 18. 6. 2015 uplatnil slevu na manželku za dvanáct měsíců ve výši 14.840 Kč a daňové zvýhodnění na vyživované dítě ve výši 13.404 Kč, tvrzená daň po uplatnění slevy činila 277.521 Kč.

Výzvou k odstranění pochybností ze dne 9. 7. 2015, č. j. 3115253/15/2123-50525-201049, žalovaný vyzval žalobce podle § 89 odst. 1 daňového řádu ve věci daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 k odstranění pochybností o průkaznosti – úplnosti daňového přiznání spočívajících v prokázání nároku na uplatnění slevy na dani dle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů na manželku žijící s poplatníkem v domácnosti, a dále v prokázání nároku na uplatnění daňového zvýhodnění dle ustanovení § 35c zákona o daních z příjmů na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti. Žalobce byl vyzván, aby k uplatnění slevy na dani na manželku dle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů doložil v souladu s tímto ustanovením výši hrubých příjmů manželky žijící s poplatníkem v domácnosti za celé zdaňovací období roku 2014. Dále byl vyzván, aby k uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě doložil v souladu s ustanovením § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních

z příjmů, že se zletilé dítě soustavně připravuje na budoucí povolání, nebo se nemůže soustavně připravovat na budoucí povolání nebo vykonávat výdělečnou činnost pro nemoc nebo úraz, nebo z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu je neschopno vykonávat soustavnou výdělečnou činnost, a to za období od července do prosince 2014. Konečně byl vyzván, aby doložil v souladu s ustanovením § 35c odst. 9 zákona o daních z příjmů, že za výše uvedené období neuplatnil daňové zvýhodnění na totéž dítě jiný poplatník, který ho vyživuje ve stejné domácnosti. K odstranění pochybností stanovil žalovaný žalobci lhůtu 15 dnů ode dne doručení výzvy. V odůvodnění výzvy se uvádí, že výše uvedené dokumenty je nutno předložit k posouzení nároků jednak na uplatnění slevy na dani z příjmů fyzických osob na manželku žijící s poplatníkem ve společné domácnosti, pokud její vlastní příjem nepřesáhl za rok 2014 výši 68.000 Kč, a dále na uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti, které je zletilé.

Žalobce podal dne 31. 7. 2015 stížnost na postup žalovaného při vydání výzvy, v níž uplatnil obdobné námitky, které nyní uplatňuje v žalobě. Stížnost žalobce posoudil žalovaný jako nepřipustnou, vyřízení stížnosti bylo žalobci doručeno dne 10. 9. 2015. Žalobce požádal Odvolací finanční ředitelství o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup žalovaného při vydání výzvy k odstranění pochybností. Z vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 18. 11. 2015, č. j. 38726/15/5100-41451-806485, vyplývá, že Odvolací finanční ředitelství dospělo k závěru, že stížnost měla být žalovaným posouzena jako přípustná, nicméně po věcném prošetření neshledalo stížnost důvodnou.

Sdělením o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 13. 8. 2015 byl žalobce informován, že předložením potvrzení o studiu studenta vysoké školy ve školním roce 2014/2015 došlo k odstranění pochybností o průkaznosti nebo úplnosti řádného tvrzení v části uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované zletilé dítě. V části uplatnění slevy na dani na vyživovanou manželku pochybností odstraněny nebyly, neboť žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by nárok na uplatnění slevy na dani podpořily. Sdělení bylo doručeno žalobci dne 17. 8. 2015. Platebním výměrem ze dne 14. 9. 2015, č. j. 3579986/12/2123-50525-201049, byla žalobci vyměřena daň ve výši 302.361 Kč. V odůvodnění bylo poukázáno na neodstranění pochybností v části uplatnění slevy na dani na vyživovanou manželku. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání.

Při jednání soudu účastníci setrvali na svých stanoviscích.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla podána včas a soud neshledal žádné důvody svědčící o její nepřipustnosti, bylo možno přistoupit k posouzení její důvodnosti.

V projednávané věci se žalobce domáhá určení nezákonnosti postupu žalovaného při vydání výzvy k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu.

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

Z ustanovení § 82 s. ř. s. a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že ochrana proti nezákonnému zásahu je důvodná za kumulativního splnění několika podmínek. Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, s tím, že šestá podmínka v něm uvedená, podle níž zásah nebo jeho důsledky musel trvat nebo muselo hrozit opakování zásahu, se počínaje od 1. 1. 2012 s ohledem na nové znění ustanovení § 82 s. ř. s. umožňující domáhat se určení nezákonnosti zásahu již neuplatní.

Soud nejprve posuzoval, zda jsou naplněny první dvě shora uvedené podmínky, tedy zda postupem žalovaného byl žalobce přímo zkrácen na svých právech.

Obecně není vyloučeno, aby postupem k odstranění pochybností nebo jeho nezákonným zahájením byl žalobce přímo zkrácen ve svých právech, avšak přímé zkrácení v právech nelze spatřovat toliko v nezákonnosti zásahu, jak činí žalobce. Přímé zkrácení na právech žalobce představuje samostatnou podmínku úspěšnosti žaloby, vedle nezákonnosti zásahu, přičemž jak bylo uvedeno výše, tyto podmínky musí být splněny současně. Jak uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 – 95, „prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení.“ Při hodnocení zkrácení práv pak je třeba také zvažovat, o jaké daňové řízení se jednalo a jaké následky mohou být se zahájením postupu k odstranění pochybností bezprostředně spojeny. Jiné důsledky pro daňový subjekt bude mít zahájení postupu k odstranění pochybností v případě uplatnění nároku na nadměrný odpočet DPH, jiné výzva k odstranění pochybností v řízení o dani z příjmů. V daném případě byl žalobce pouze vyzván, aby splnil svou povinnost nabídnout důkazy k prokázání konkrétních tvrzení obsažených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob, která vyplývá z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobce se mýlí, pokud má za to, že povinnost důkazní žalobce netíží, dokud není k doložení svých tvrzení úkonem správce daně vyzván. Jak bude dále rozvedeno, z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že žalobce má povinnost prokazovat tvrzení obsažená v daňovém přiznání, a to od zahájení daňového řízení, aniž by bylo třeba jakékoli výzvy ze strany správce daně. Výzva sama tak žádnou novou povinnost žalobci nezaložila. Žalobce kromě obecného tvrzení, že byl zkrácen na svých právech nezákonností výzvy a patrně vznikem důkazní povinnosti, kterou měla dle žalobce nezákonná výzva založit, žádné další konkrétní okolnosti, z nichž by bylo možné dovodit dotčení jeho práv, netvrdil. V daném případě tak nic nesvědčí tomu, že by napadená výzva, v níž spatřuje nezákonný postup, představovala sama o sobě zásah do právní sféry žalobce. Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že nebyly naplněny první dvě podmínky, které jsou předpokladem důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívající v přímém dotčení práv žalobce, a již z tohoto důvodu nebylo možné žalobě vyhovět.

Soud se dále zabýval otázkou žalobcem tvrzené nezákonnosti postupu žalovaného. Soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že výzva postrádá uvedení konkrétních pochybností.

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.

Jak již bylo uvedeno výše, nelze souhlasit s žalobcem, jestliže uvádí, že zákon daňovému subjektu neukládá, aby spolu s daňovým přiznáním tvrzené skutečnosti též prokázal. Z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že daňové řízení stojí na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat sám a svá tvrzení doložit, nese tedy břemeno tvrzení a důkazní (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 10. 2014, č. j. 8 Afs 87/2014 – 60). Jak uvádí komentářová literatura: *„Důkazní povinnost daňového subjektu je normována ve shodě s předchozí právní úpravou (srov. § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků). Je postavena na zásadě, že daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit. Tato poněkud odlišná koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, v němž je skutkovým základem tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti.“* (Baxa, J. Dráb, O., aj. Daňový řád: Komentář. Praha : Wolters Kluwer ČR, Praha, 2011, komentář k § 92). Důkazní břemeno v daňovém řízení ohledně skutečností uváděných v daňovém tvrzení nese primárně daňový subjekt (viz též důvodová zpráva k daňovému řádu k ustanovení § 92), který je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které uvádí nebo je povinen uvádět v daňovém přiznání. Povinností správce daně není dokazovat daňovému subjektu neexistenci jím tvrzených skutečností, ale je naopak povinností daňového subjektu existenci těchto skutečností správním orgánům doložit (usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 6. 2002, sp. zn. IV. ÚS 19/02). Důkazní břemeno daňového subjektu vzniká již pouhým zahájením nalézacího řízení. Není povinností správce daně za tímto účelem vydávat jakékoliv výzvy. Tento závěr potvrzuje i komentářová literatura (viz Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 214). Žalobcem předestřený názor, dle něhož by povinnost důkazní vznikala až v důsledku výzvy žalovaného, odporuje tradiční koncepci rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení, která se odráží v ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, založené, jak bylo výše uvedeno, na tom, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt, jemuž přísluší primární iniciativa. Povinnost tvrzení předchází povinnosti důkazní

pouze v tom smyslu, že předpokladem povinnosti důkazní je tvrzení skutečností, které mají být prokázány.

Odmítnout je třeba též názor žalobce, že žalovaný uložil žalobci nesplnitelnou povinnost prokazovat tzv. negativní skutečnosti. Z předpokladu, že dokazování neexistujících skutečností je vyloučeno povahou věci, vycházela negativní teorie důkazního břemene, která je však v současné doktríně i soudní praxi již překonána. I negativní skutečnosti jsou předmětem dokazování, zejména za použití nepřímých důkazů. Lze odkázat např. na Macur, J. Dělení důkazního břemene v civilním soudním sporu. Brno: Masarykova univerzita, 1996, Z. Pulkrábek: O dokazování negativních skutečností v civilním soudním řízení (a o některých zásadách zjišťování skutkového stavu vůbec), Právní rozhledy 17/2013, s. 573, či rozsudek Nejvyššího soudu ze 14. 2. 2013, sp. zn. 22 Cdo 4707/2010. Naplnění předpokladu slevy na manželku spočívajícího v tom, že nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68.000 Kč, lze prokazovat například prokázáním určité výše příjmů manželky, která uvedené částky nedosahuje, či svědeckou výpovědí manželky, přičemž není vyloučeno, aby se správce daně spokojil s čestným prohlášením manželky. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30, „v důkazním řízení je třeba rozlišovat čestné prohlášení daňového subjektu a čestné prohlášení jiné osoby.“ Judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou žalobce pokazuje, se týkala čestného prohlášení daňového subjektu (viz rozsudek ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43). Tvrzení manželky jakožto třetí osoby zachycené v písemné formě je bezesporu důkazním prostředkem, a bude na správci daně, jakým způsobem bude vyhodnoceno. Obdobně není vyloučeno za pomoci svědecké výpovědi nebo čestného prohlášení třetí osoby prokazovat, že daňové zvýhodnění na totéž dítě neuplatnila jiná osoba. Je na správci daně, aby podle své úvahy hodnotil důkazy v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu. Je pravdou, že z vyjádření žalovaného není zřejmé, zda hovoří o čestném prohlášení manžela, nebo čestném prohlášení žalobce, avšak předmětem sporu není obsah vyjádření, ale zákonnost výzvy k odstranění pochybností, v níž žalovaný toliko specifikoval skutečnosti, které měly být doloženy, přičemž ponechal na žalobci, jaké konkrétní důkazní prostředky předloží.

K poznámce žalobce o šikanózním přístupu správce daně učiněné při jednání soud konstatuje, že výše příjmů se v každém zdaňovacím období může měnit, proto opakované výzvy v každém roce nelze prima facie považovat za šikanózní (obzvláště pokud se takový přístup netýká jen žalobce), neexistují-li zde jiné okolnosti, z nichž by správce daně mohl předpokládat, že situace je i v následujícím období shodná jako v obdobích předchozím.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že výzva, kterou se zahajuje postup k odstranění pochybností, může představovat zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 40/2015-36). V dané věci však podmínky pro poskytnutí ochrany dle ustanovení § 82 s. ř. s. naplněny nejsou, neboť soud neshledal přímé dotčení žalobce v právech ani nezákonnost postupu žalovaného. Soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a odst. 7 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému dle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti.

Soud také rozhodl o vrácení přeplatku na soudním poplatku za žalobu, neboť žalobce na tomto poplatku zaplatil o 1000 Kč více, než bylo jeho povinností (§ 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů). Tato částka bude

žalobci vyplacena z účtu Krajského soudu v Praze ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Ing. Františka Mejty, daňového poradce.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve lhůtě **dvou týdnů** ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-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 je 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 11. srpna 2016

Mgr. Jitka Zavřelová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost: Alena Lébllová