



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci **žalobce V.M., nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného Františkem Mejtou, daňovým poradcem, IČO: 12329126, tř. Národní svobody 33, 397 01 Písek, proti žalovanému Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj, Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice, o žalobě na určení nezákonnosti zásahu správního orgánu,**

t a k t o :

I. Žaloba, již se žalobce domáhal určení, že

- a) pokyn/příkaz správce daně k předložení úvěrových smluv v písemné podobě, s odkazem na ustanovení § 89 DŘ, mimo to i společně s tím, bez sdělení konkrétních pochybností, byl nezákonným zásahem správního orgánu,
- b) pokyn/příkaz správce daně k předložení dokladu prokazujícího totožnost dítěte, příbuzenský nebo jiný vztah s dítětem, s odkazem na ustanovení § 89 DŘ, mimo to i společně s tím, bez sdělení konkrétních pochybností, byl nezákonným zásahem správního orgánu,
- c) výzva čj. 1123835/15/2809-50522-602604, vydaná s odkazem na ustanovení §89 DŘ, neuvádějící konkrétní pochybnosti, byla nezákonným zásahem správního orgánu,

se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 30. 6. 2015 podal žalobce přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014. Na ř. 47 žalobce uvedl částku 18.357 Kč (částka, která odpovídala úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru) a na ř. 72 částku 13.404 Kč (daňové zvýhodnění na vyživované dítě – T.M., nar. „X“, v té době trvale bytem „X“).

Oprávněnost uplatnění odečtu (úroky z úvěru /ř. 47/) dle § 15 odst. 3, 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“), dokládal žalobce dvěma potvrzeními od „X“, vystavenými na základě smluv o úvěru č. „X“ a č. „X“. Uvedená potvrzení však neobsahovala veškeré informace potřebné pro správné posouzení nároku na uplatnění uvedené nezdanitelné části základu daně (zejména nebyly přiloženy listiny, z nichž by bylo patrné, kterého bydlení se úvěry týkají), přičemž tato položka dosud nebyla žalobcem uplatněna, a proto žalovaný nemohl získat potřebné údaje z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dále též „daňový řád“).

Taktéž tvrzení na ř. 72 (daňové zvýhodnění na vyživované dítě dle § 35c zákona o daních z příjmů) nebylo ničím doloženo, zejména nebylo zřejmé, že dítě (T.M.), na které bylo uplatněno daňové zvýhodnění, žije v domácnosti ve smyslu § 21e odst. 4 (ve spojení s § 35c odst. 1) zákona o daních z příjmů s žalobcem, jelikož adresa trvalého pobytu T.M. („X“) se lišila od adresy trvalého pobytu žalobce („X“), nadto v žalobcem předloženém potvrzení o zdanitelných příjmech od zaměstnavatele žalobce za zdaňovací období 2014 nebylo dítě uvedeno.

Žalovaný (správce daně) nejprve žalobce neformálně vyzval k doložení výše zmíněných údajů obsažených v daňovém přiznání (prostřednictvím sms a následně i telefonicky). Žalobce však požadované údaje nedoložil, a proto žalovaný vydal dne 24.7.2015 výzvu podle § 89 daňového řádu k odstranění pochybností č. j. 1123835/15/2809- 50522-602604 (dále též „výzva“). Žalovaný žalobce vyzval, aby se ve lhůtě 30 dnů od doručení výzvy vyjádřil k pochybnostem správce daně ohledně údajů jím uvedených v tvrzení, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil, pravdivost údajů prokázal a také aby předložil následující důkazní prostředky prokazující oprávněnost uplatnění nezdanitelné části základu daně (úroky z úvěrů) a daňového zvýhodnění na vyživované dítě:

- úvěrové smlouvy v písemné formě vztahující se k uplatněné nezdanitelné části základu daně (úroky z úvěrů) podle ustanovení § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů (v případě, že smlouvy nejsou v písemné formě, vymezil obsah smluv uzavřených jinou než písemnou formou),
- úřední doklad prokazující totožnost dítěte, příbuzenský nebo jiný vztah s dítětem, důkazní prostředek prokazující soužití s dítětem ve společně hospodařící domácnosti,
- další důkazní prostředky (shora správcem daně neuvedené) tak, aby došlo k odstranění pochybností správce daně.

Této výzvě žalobce nevyhověl, naopak podal proti postupu žalovaného stížnost podle § 261 daňového řádu a v ní (mimo jiné) navrhl, aby si žalovaný vyžádal potřebné úvěrové

smlouvy sám přímo „X“, a aby si „skutečnost, že dcera žije s otcem ve společné domácnosti, ověřil výsledkem (tehdy dvouleté – pozn. soudu)¹ nezletilé“ (sic!), navrhl též provést „výslech předsedy Národního výboru v „X““. Stížnost však nebyla shledána (a to ani nadřízeným správcem daně po prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalovaným) důvodnou. Žalovaný nicméně následně provedl vlastní šetření (§ 92 odst. 2 daňového řádu) a daň dne 5. 10. 2015 žalobci vyměřil ve shodě s daňovým přiznáním.

Vzdor výše uvedenému podal žalobce dne 21. 12. 2015 žalobu dle § 82 a násl. s. ř. s. (byť původně chybně označil jako žalovaného Odvolací finanční ředitelství, svou chybu však poté, co byl soudem poučen, napravil) a domáhal se určení, že

- „*pokyn/příkaz správce daně k předložení úvěrových smluv v písemné podobě, s odkazem na ustanovení § 89 DŘ, mimo to i společně s tím, bez sdělení konkrétních pochybností, byl nezákonným zásahem správního orgánu,*
- *pokyn/příkaz správce daně k předložení dokladu prokazujícího totožnost dítěte, příbuzenský nebo jiný vztah s dítětem, s odkazem na ustanovení § 89 DŘ, mimo to i společně s tím, bez sdělení konkrétních pochybností, byl nezákonným zásahem správního orgánu,*
- *výzva čj. 1123835/15/2809-50522-602604, vydaná s odkazem na ustanovení § 89 DŘ, neuvádějící konkrétní pochybnosti, byla nezákonným zásahem správního orgánu.*

Žalobce v žalobě namítal, že výzva byla nekonkrétní, neboť v ní nebyly uvedeny konkrétní pochybnosti a žalobci „do dnešního dne není známo, jaké pochybnosti měl správce daně o oprávněnosti daňového zvýhodnění“. Dle žalobce navíc nelze „výzvou k odstranění pochybností daňovým subjektům ukládat předkládání nějakých konkrétně určených dokumentů“ (zvláště když si je žalovaný mohl obstarat i bez pomoci žalobce). Dle žalobce žalovaný postupoval nezákonně, nehospodárně a „v rozporu se zásadou rovného zacházení“.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba především vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) zdůraznil, že předmětnou výzvu nelze v žádném v případě považovat za nezákonný zásah. Jednak byla výzva vydána v souladu se zákonem, jednak se jednalo o úkon bezprostředně nevynutitelný a žádná práva žalobce proti jeho vůli nebyla výzvou přímo omezena či dokonce zkrácena. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Soud o žalobě uvážil následovně:

Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), **každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále též „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.**

¹ O výslechu dítěte lze uvažovat až od jeho 12 let (srov. např. § 867 odst. 1 zák. č. 89/2012 Sb.).

Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65 (publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz), uvedl, že „ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: **Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.**“ (Šestá podmínka byla v důsledku novelizace soudního řádu správního provedené s účinností od 1. 1. 2012 vypuštěna).

Výzva správce daně zpravidla není s to zkrátit daňový subjekt přímo na jeho právech a tím, že výzvě nevyhoví, se daňový subjekt nevystavuje riziku žádné „sankce“. Výzva je tedy úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádná práva žalobce proti jeho vůli přímo neomezuje ani nezkracuje (srov. – mutatis mutandis – odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016, č. j. 6 Afs 84/2015 – 31). Ostatně žalobce v žalobě nespecifikoval, jak konkrétně měla uvedená výzva zasáhnout do jeho právní sféry, resp. jak byl zkrácen na svých právech. Žalobce se primárně zaměřil na rozporování podmínek pro vydání uvedené výzvy a na popis údajných vad výzvy.

Za sankci ve smyslu výše uvedeném nelze považovat ani možnost uložení pořádkové pokuty či následek v podobě stanovení daně odchylně od daně uvedené v tvrzení (srov. poučení ve výzvě). K vyměření daně či k uložení pořádkové pokuty by muselo dojít rozhodnutím správce daně, proti kterému by se žalobce mohl bránit jak v daňovém řízení, tak následně žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. (shodně srov. bod 27 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2011, č. j. 1 Aps 1/2009 – 264). Na tomto místě je nutno připomenout, že 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 (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 – 95, z polední doby pak zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, č. j. 7 Afs 302/2015 – 80). Tyto závěry jsou aktuální i po novele s. ř. s. provedené zákonem 303/2011 Sb. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Azs 144/2015 – 30).

Je pravdou, že mohou zcela výjimečně existovat i situace, kdy výzva bude sama o sobě vykazovat znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s, např. pokud by bylo zjevné, že se jedná o výzvu šikanózní či výzvu směřující k doložení skutečností pro řízení zcela irelevantních. O takový exces se však v daném případě prima vista nejednalo.

Ve výzvě ze dne 24. 7. 2015 žalovaný žalobci sdělil pochybnosti o správnosti, průkaznosti a pravdivosti údajů uvedených v řádném daňovém tvrzení, konkrétně o oprávněnosti uplatnění nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů a o oprávněnosti uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě žijící s daňovým subjektem ve společné domácnosti dle § 35c zákona o daních z příjmů (viz výrokovou část výzvy). Své konkrétní pochybnosti zdůvodnil žalovaný ve druhém a třetím odstavci

odůvodnění výzvy. Současně vyzval žalobce, aby se k uvedeným konkrétním pochybnostem vyjádřil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil, pravdivost údajů prokázal a předložil konkrétní i jiné důkazní prostředky prokazující oprávněnost uplatnění nezdanitelné části základu daně (úroky z úvěru) a daňového zvýhodnění na vyživované dítě. **Z výzvy muselo být průměrnému jedinci (dle § 4 odst. 1 zák. č. 89/2012 Sb. se má za to, že každá svéprávní osoba má rozum průměrného člověka i schopnost užívat jej s běžnou péčí a opatrností a že to každý od ní může v právním styku důvodně očekávat) zřejmé, jaké pochybnosti žalovaný měl a jak lze tyto pochybnosti vyvrátit (viz též narativní část odůvodnění tohoto rozsudku). Soud proto nepochybuje o tom, že výzvě porozuměl i žalobce (což ostatně plyne i z obsahu jeho stížnosti ze dne 30. 6. 2015). Lze tedy uzavřít, že výzva byla dostatečně konkrétní a bylo z ní zcela zřejmé, jaké pochybnosti žalovaný měl. Současně je též evidentní, že žalovaný žalobci neukládal žádné povinnosti (nejednalo se o „příkaz“ ani o „pokyn“), pouze žalobce (v zájmu rychlosti a hospodárnosti, neboť žalobce mohl potřebné podklady poskytnout žalovanému rychleji než jiné subjekty) vyzval k prokázání jím tvrzených skutečností, přičemž splnění výzvy nijak nevynucoval.**

V této souvislosti je třeba připomenout, že žalobce neměl povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2014 a mohl požádat o provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění svého plátce daně. Pokud by tak žalobce učinil, měl by povinnost prokázat nárok na odečet nezdanitelné části základu daně podle ustanovení § 38l odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů předložením smlouvy o úvěru. Vzhledem k tomu, že žalobce podal daňové přiznání, byl povinen podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Uplatnění odčitatelné položky od základu daně není povinností, ale možností, kterou žalobce využil. Potom však žalovaný oprávněně po žalobci požadoval předložení smluv o úvěru, neboť tyto nemohl získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Obdobně bylo zcela logické, že žalovaný žalobce vyzval k předložení dokladu prokazujícího totožnost dítěte, příbuzenský nebo jiný vztah s dítětem, důkazní prostředek prokazující soužití s dítětem ve společně hospodařící domácnosti, když zjistil, že se adresa trvalého pobytu dítěte („X“) lišila od adresy trvalého pobytu žalobce („X“), nadto v žalobcem předloženém potvrzení o zdanitelných příjmech od zaměstnavatele žalobce za zdaňovací období 2014 nebylo dítě uvedeno (k tomu srov. § 21e odst. 4 a § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů). Výzva tedy nebyla vydána v rozporu se zákonem ani v rozporu se zásadami ovládajícími daňové řízení (postup žalovaného byl profesionální), již vůbec pak ne se zásadou hospodárnosti. Naopak to byl přístup žalobce (odporující § 6 odst. 2 daňovému řádu), který vedl k prodloužení celého řízení. Námitka nerovného přístupu k daňovým subjektům nebyla ničím doložena, jedná se o pouhou spekulaci žalobce.

Ze všech výše uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) 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 nejblíže 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 Pardubicích dne 11. května 2016

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová