



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **M. N.**, zastoupen Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké nám. 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Žitná 563/12, Praha 2, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 8. 2016, č. j. 45 Af 2/2016 - 27,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

**I.
Předcházející řízení**

[1] Žalobou ze dne 20. 1. 2016 na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se žalobce domáhal vyslovení, že výzva žalovaného k odstranění pochybností (spočívající v doložení údajů týkajících se slevy na dani a daňového zvýhodnění na manželku a vyživované dítě – dle § 35ba odst. 1 písm. b) a § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) je nezákonným zásahem správního orgánu.

[2] Žalobce namítal, že uvedená výzva neobsahovala náležitosti vymezené ustanovením § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Správce daně po žalobci požadoval důkazní prostředky v rozsahu překračujícím rámec postupu k odstranění pochybností.

[3] Krajský soud v Praze žalobu zamítl; konstatoval, že předmětná výzva obsahovala veškeré náležitosti, které obsahovat měla. Byla srozumitelná a žalobce na ni mohl bez potíží reagovat. Soud odmítl žalobcovo tvrzení, že výzva neobsahovala konkrétní pochybnosti, naopak zdůraznil, že cílem správy daně je stanovit daň správně a proto bylo v souladu s tímto požadavkem, že správce daně chtěl po žalobci doložit naplnění podmínek pro uplatnění slevy na dani, kterou žalobce uplatnil ve svém daňovém přiznání daně z příjmů za zdaňovací období roku 2014. Odmítl rovněž žalobcovo přesvědčení, že žalovaný požadoval nemožné, chtěl-li doložit, že manželka nepobírala za dané období příjmy, převyšující určitý limit či doložit, že na vyživované dítě neuplatnil slevu na dani jiný rodinný příslušník.

II.

Obsah kasační stížnosti a navazující vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost; námitky v ní uvedené sice výslovně nepodřadil pod žádný z důvodů § 103 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Z obsahu kasační stížnosti je však seznatelné, že brojí jak proti postupu žalovaného, tak závěrům krajského soudu a jedná se tak o důvody podřaditelné pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s. Stěžovatel zdůraznil, že žalovaný při vydání výzvy požadováním doložení jednotlivých údajů zvolil nezákonnou cestu a soud tento jeho postup aproboval jako správný.

[5] Stěžovatel předně nesouhlasí s názorem krajského soudu, že povinnost doložit tvrzené údaje nastává automaticky s podáním daňového přiznání. Tento názor soudu je mylný. Povinnost doložit údaje tvrzené v přiznání plyne až z případné výzvy, v níž správce daně předestře své pochybnosti, které požaduje odstranit. To platí s jedinou výjimkou, a tou je doložení údajů, které jsou zákonem předepsané jako povinné náležitosti daňového tvrzení a jsou tak vlastně jeho součástí.

[6] Rovněž závěr soudu, že uvedení konkrétních pochybností ve výzvě není nezbytné, pokud jeho absence nebrání daňovému subjektu na výzvu reagovat, je dle stěžovatele nesprávný. Daňový subjekt má totiž podle § 89 daňového řádu povinnost odstraňovat jen pochybnosti. Stěžovatel byl ale vyzván bez uvedení konkrétních pochybností, aby k uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě doložil, že se dítě soustavně připravuje na budoucí povolání a že za uvedené období neuplatnil daňové zvýhodnění jiný poplatník, který ho vyživuje v téže domácnosti. Stěžovatel však doložil pouze potvrzení školy a tím (dle reakce správce daně) byly pochybnosti ohledně splnění obou podmínek odstraněny. Z toho stěžovatel dovozuje, že ohledně druhé podmínky (uplatnění slevy na dani druhým členem domácnosti vyživujícím dítě) správce daně žádné pochybnosti neměl, jen rozesílal jakousi formulářovou výzvu. V daném případě nemohly být naplněny podmínky § 89 daňového řádu (vyjádření konkrétních pochybností).

[7] Zásadní výtku stěžovatele se týká požadavku správce daně prokázat negativní skutečnosti. Jak měl stěžovatel prokázat, že manželka pobírala příjmy menší, než zákonem stanovený limit? Nebo jak měl doložit, že si manželka nevydělala nic? Soud nesprávně jako možný důkaz takových skutečností označil svědeckou výpověď manželky, popřípadě její

čestné prohlášení. Takovou možnost však zákony nepřipouští. Pokud správce měl tyto pochybnosti, měl tedy manželku vyslechnout sám.

[8] Závěrem stěžovatel zdůraznil, že pokud správce daně k objasnění sporných či nejasných skutečností zvolí postup k odstranění pochybností, pak je povinen své pochybnosti konkretizovat. Pouhý odkaz, o kterých údajích má správce daně pochybnosti, nepostačuje; protože v žalobou označené výzvě nebyly žádné konkrétní pochybnosti uvedeny, byla výzva vydána v rozporu s daňovým řádem. Takový úkon byl nezákonným zásahem vůči stěžovateli; to navíc za situace, když v důsledku takového úkonu nedošlo ke správnému stanovení daně. S ohledem na shora uvedené důvody navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti pouze odkázal na vyjádření k žalobě a navrhl ji jako nedůvodnou zamítnout.

III.

Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Podstatou projednávané věci je posouzení, zda způsob vedení postupu k odstraňování pochybností, resp. vydání výzvy k odstranění pochybností správce daně v daném případě představuje nezákonný zásah do stěžovatelových práv ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s., který stanoví, že „[k]aždý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „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.“

[12] Řízení o ochraně před nezákonným zásahem je zvláštním typem řízení před správními soudy, jehož výsledkem v případě důvodnosti žaloby je stav, kdy ve smyslu ustanovení § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. „[s]oud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo brozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.“

[13] Jak vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, publ. pod č. 603/2005 Sb., „[o]chrana 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 zasaženo (5. podmínka), přičemž zásah v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí brozit opakování zásahu (6. podmínka). Není-li

byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“ (v posuzovaném případě nemusí být splněna 6. podmínka, neboť po novelizaci soudního řádu správního účinné od 1. 1. 2012 již není nutno, aby v době rozhodování soudu nezákonný zásah, resp. jeho důsledky trvaly, nebo aby hrozilo opakování zásahu – poznámka Nejvyššího správního soudu).

[14] Stěžovatel v nyní projednávané věci vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení právních otázek týkajících se náležitostí výzvy k odstranění pochybností a též jejich určitosti, konkrétnosti. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s vydáním výzvy požadující podání negativního důkazu (že jeho manželka nepobrala příjmy nad zákonem stanovený limit). Nejvyšší správní soud proto zkoumal, zda jsou názory krajského soudu vyslovené v napadeném rozsudku v souvislosti s posouzením těchto otázek správné natolik, aby byly způsobilé opodstatnit závěr o nedůvodnosti žaloby, nebo jinými slovy závěr o tom, že nebyla splněna alespoň jedna z výše uvedených podmínek.

[15] Nejvyšší správní soud na objasnění uvádí, že obecná úprava výzev, jejichž smyslem je prokázat správnost (v budoucnu) stanovené daně je obsažena v § 92 odst. 4 daňového řádu. Uvedené ustanovení normuje, že „[p]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“

[16] Institut výzvy obsažený v citovaném ustanovení je plně aplikovatelný také v rámci postupu k odstranění pochybností. Nasvědčuje tomu zejména úvodní část ustanovení – „[p]okud to vyžaduje průběh řízení [...]“, z níž plyne, že potřeba vydat výzvu k prokázání určitých skutečností může vyvstat v kterékoli fázi řízení před správcem daně. Postup k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 a 90 daňového řádu je přitom postupem, který se z povahy věci uplatní pouze v průběhu řízení, neboť jím správce daně reaguje na již podané daňové tvrzení, což znamená, že řízení bylo zahájeno a probíhá (srov. ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu).

[17] Rovněž lze odkázat na důvodovou zprávu k daňovému řádu v části týkající se ustanovení § 90 a 92, dle které „[s]amotný proces odstranění pochybností proběhne jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení (telefonicky či u správce daně), ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní, nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na začátku), ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4). [...]“

[18] „[Ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu] umožňuje správci daně, aby v rámci dokazování vyzval daňový subjekt k prokázání určitých skutečností, které jsou potřebné pro správné stanovení daně. Při tom musí šetřit práva dotčeného daňového subjektu a zatěžovat ho v nejmenší možné míře. Pokud tedy lze potřebné informace získat z vlastních zdrojů, k výzvě nedojde. Tento instrument představuje základní prvek komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem mimo přímou interakci zejména v daňové kontrole. Využití nalezne např. v rámci postupu k odstranění pochybností, který je zahájen výzvou podle § 89. V případě přetrvávajících pochybností či nutnosti určitou věc blíže vyjasnit, pak správce daně použije výzvu podle tohoto ustanovení.“

[19] Náležitostmi výzvy ve vztahu k postupu k odstranění pochybností se zabýval i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, v němž soud vyslovil následující právní názor: „*Možným rozdílem oproti předešlé právní úpravě [myšleno vytýkácí řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – poznámka zdejšího soudu] je zcela zjevně snaha o důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů. Z popsaného je zřejmé, že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.“*

[20] Z uvedeného judikatorního závěru nepochybně vyplývá, že smyslem a účelem postupu k odstranění pochybností je rychlé a jednoduché vysvětlení dílčích pochybností, které v průběhu řízení vyvstanou k určitému daňovému tvrzení. Soud je přesvědčen, že pokud v rámci postupu k odstranění pochybností nějaká pochybnost vyvstává či přetrvává, přičemž ji však lze objasnit jednoduchou reakcí daňového subjektu na výzvu podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, je zcela namístě upřednostnit tento postup před případnou daňovou kontrolou, která je postupem časově i administrativně náročnějším.

[21] V nyní posuzovaném případě výzva obsahovala text, že se daňový subjekt ... „*vyzývá k odstranění pochybností o průkaznosti – úplnosti daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob (přičemž v záhlaví výzvy je specifikované zdaňovací období roku 2014) spočívajících v prokázání nároku na uplatnění slevy na dani dle ust. § 35ba odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon) na manželku, žijící s poplatníkem v domácnosti a dále k prokázání nároku na uplatnění daňového zvýhodnění dle ust. § 35c zákona na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti.*“ V dalším textu pak následoval návod, jakým způsobem lze požadované údaje doložit.

[22] V posouzení jasnosti a srozumitelnosti takto formulované výzvy se Nejvyšší správní soud zcela shoduje s krajským soudem. Podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu byla výzva konkrétní, správce daně jasně formuloval, o jakých daňových benefitech, uvedených ve stěžovatelském daňovém přiznání pochybuje a proto požaduje prokázání nároku na jejich uplatnění, přičemž volbu způsobu prokázání ponechal na stěžovateli, neomezoval jej žádným příkazem.

[23] Jak ostatně zdůraznil krajský soud a jak je normováno v základních ustanoveních daňového řádu (§ 1), je povinností správce daně stanovit daňovou povinnost správně;

jinými slovy, nemá-li správce daně možnost zjistit naplnění podmínek některých z uplatňovaných (zákonem povolených) nároků z daňového přiznání, je jistě možné vyžádat si prokázání naplnění těchto podmínek přímo od daňového subjektu. Zkoumání splnění podmínek, za nichž lze případné slevy či daňové výhody čerpat, je povinností správce daně.

[24] Soud nesdílí názor stěžovatele, že by výzva nebyla konkrétní; dovozuje-li stěžovatel nezákonnost zásahu z formulace výzvy, aniž by bylo sporu o jejím obsahu v materiálním slova smyslu, pak se mylí.

[25] Pokud stěžovatel tvrdí, že správce daně po něm požadoval doložit, že *se dítě soustavně připravuje na budoucí povolání a že za uvedené období neuplatnil daňové zvýhodnění jiný poplatník, který ho vyživuje v téže domácnosti*, pak mu postačovalo pouze doložení potvrzení školy o studiu (přičemž na prokázání druhé podmínky správce daně rezignoval), zde soud dává za pravdu stěžovateli, že nebyla správcem daně vyčerpána celá oblast původního zkoumání podmínek pro čerpání benefitu, to však v žádném případě nemohlo přímo zkrátit stěžovatele na jeho právech; ostatně ani stěžovatel sám nepopisuje újmu, které by se mu tvrzeným zásahem dostalo.

[26] Soud rozumí stěžovatelově námitce, že prokázání negativních skutečností (např. že subjekt nepobral příjmy převyšující zákonný limit) je obtížné, není však v dané situaci nemožné. Pokud by totiž (v posuzované věci) byla manželka v rozhodné době zaměstnána, postačovalo by potvrzení zaměstnavatele o jejích příjmech, byla-li by osobou samostatně výdělečně činnou, měl by správce daně její daňové přiznání a nebylo by třeba dalšího zjišťování a pokud by neměla příjmy vůbec žádné, jednoduše by takový stav správci daně sdělila. Navíc manželka daňového subjektu může vypovídat v takové věci jako svědek. Existují tedy možnosti, jak správci daně prokázat splnění podmínek stěžovatelem uplatňovaného nároku.

[27] Závěrem kasační soud považuje za vhodné mírně korigovat výrok krajského soudu, že povinnost doložit veškeré údaje tvrzené subjektem v daňovém přiznání je založena současně s podáním přiznání automaticky. Je pravdou, že okamžikem podání daňového tvrzení vzniká subjektu důkazní břemeno ve vztahu k tvrzením zde uvedeným. Je pravda, že některé údaje (ovlivňující základ daně a daň) jsou součástí příloh k daňovému přiznání; chybí-li taková příloha, správce daně vyzve daňový subjekt k jejímu doložení. Některé údaje jsou však obsaženy v daňovém přiznání pouze formou tvrzení; pochybuje-li správce daně o obsahu takového tvrzení, může vyzvat daňový subjekt k doložení tvrzeného (zde oprávněnost využití daňových benefitů). Tato drobná nepřesnost v odůvodnění rozsudku krajského soudu však nemůže mít žádný vliv na stěžovatelova práva a tedy ani na správnost výroku napadeného rozsudku.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[28] S ohledem na shora popsané důvody dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační námitky stěžovatele nejsou způsobilé zpochybnit závěry krajského soudu o zákonnosti průběhu postupu k odstranění pochybností, resp. náležitostí výzvy.

Vycházejí z právního názoru vysloveného ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, nezbyvá než konstatovat, že v posuzovaném případě nebyla splněna 3. podmínka vyplývající z ustanovení § 82 s. ř. s., spočívající v nezákonné povaze zásahu žalovaného. Nejvyšší správní soud proto, shledal kasační stížnost nedůvodnou a v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. ji zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 téhož zákona. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovaný náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepožadoval.

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

V Brně dne 9. listopadu 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu