



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
sídlem X
zastoupen advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, Liberec

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2021, č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2021, č. j. 28169/21/5200-10421-712985, se zrušuje pro vady řízení a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Davida Hejzlara.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 3. 2018, č. j. X a č. j. X. Těmito rozhodnutími správce daně žalobci dodatečně stanovil k úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014 ve výši 250 020 Kč spolu s penále 50 004 Kč a za zdaňovací období roku 2015 ve výši 246 774 Kč spolu s penále 49 354 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že při zahájení daňové kontroly dne 15. 11. 2017 žalobce mj. předložil prohlášení poplatníků daně ze závislé činnosti (zaměstnanců), která byla v rozporu s § 38k odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podepsána po 15. únoru 2014, resp. po 15. únoru 2015. Žalobce dne 14. 12. 2017 k dotazu správce daně sdělil, že všechno předložil ke kontrole a žádná další prohlášení poplatníků nemá. Dne 25. 1. 2018 žalobce předložil nová prohlášení poplatníků obsahující data podpisu v souladu se zákonem. Tvrdil přitom, že prohlášení u něj zaměstnanci podepisují dvojmo, jednou jako kontrolní prohlášení a jednou jako řádné prohlášení, které je založeno u externí mzdové účetní. Správce daně označil v pořadí druhá prohlášení za účelová s tím, že v důsledku pozdě podepsaných prohlášení poplatníků nebyl žalobce oprávněn přiznat zaměstnancům nárok na poskytnutí slev na dani a daňové zvýhodnění a pokud tak činil, porušil § 38h odst. 5 zákona o daních z příjmů. K odvolání žalobce vydal žalovaný původně zamítavé rozhodnutí, které však bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočkou v Liberci, ze dne 2. 10. 2019, č. j. 59 Af 5/2019-28, jelikož bylo třeba se vypořádat s žalobcem navrženými důkazními prostředky.
3. V pokračujícím odvolacím řízení byla vyslechnuta administrativní pracovnice žalobce X a v návaznosti na další návrhy žalobce také jeho bývalí zaměstnanci X, X, X a X. Výpověď paní X považoval žalovaný za nevěrohodnou a nevysvětlující rozpory mezi kontrolním a řádným prohlášením. Výpověď dalších svědků nepotvrdila existenci dvou prohlášení, rozdíly v datech podpisů na kontrolním a řádném prohlášení nedokázali svědci vysvětlit. Kontrolní prohlášení byla podepsána v kolonce „na zdaňovací období“, nikoli v kolonce „dodatečně za zdaňovací období“, jak by to odpovídalo tvrzením žalobce, že dle Pokynu mzdové účetní měli zaměstnanci podepisovat kontrolní prohlášení po skončení roku. Přestože dle X vyplňovala kontrolní prohlášení právě ona, zatímco řádná prohlášení měla vyplňovat mzdová účetní, jsou obě verze prohlášení zjevně vyplněny stejnou osobou. Žalovaný se k návrhu žalobce pokusil o provedení svědecké výpovědi X. Ta se však omluvila s odkazem na epidemiologickou situaci s tím, že pečuje o rodiče vyššího věku, pro něž by byla nákaza virem SARS CoV-2 vysoce riziková. Žalovaný na tuto argumentaci přistoupil, neboť byl vyhlášen nouzový stav a další vývoj pandemie nebylo možno předvídat. Vzal přitom v potaz, že X je manželkou žalobce a zároveň jeho mzdovou účetní, a bylo tedy možno předpokládat, že se k věci plně vyjádřila tak, jak skutečnost svými smysly vnímala. Žalovaný se proto spokojil s jejím čestným prohlášením stran postupu při podepisování prohlášení k dani u žalobce, které však nevyvrátilo pochybnosti žalovaného.

4. Pokud by se podepisování prohlášení řídilo žalobcem tvrzeným postupem, měl by např. pan Šimek stvrdit údaje za rok 2014 v lednu 2015, což se nestalo. V případech, kdy zaměstnanci kontrolní prohlášení podepsali při nástupu do zaměstnání, bylo kontrolní prohlášení stvrzeno až za období následující po nástupu do zaměstnání. Pokud by mzdová účetní připravovala v únoru příslušného roku řádná prohlášení na základě podkladů z kontrolních prohlášení, není zřejmé, z jakých údajů by vycházela, když z údajů za minulý rok není zřejmé, co zaměstnanec požaduje pro rok následující. V kontrolním prohlášení X nebyla zachycena změna jejího příjmení, ostatní svědci nepotvrdili její vyjádření, že jim prohlášení k podpisu předkládala ona. Žalovaný dostatečně vyjádřil skutečnosti, na jejichž základě považuje řádná prohlášení k dani za účelová, žalobce tyto pochybnosti důkazními prostředky včetně čestného prohlášení X neodstranil.
5. Žalobce sice disponoval podepsanými prohlášeními k dani, nicméně podepsanými pozdě. Proto nebyl oprávněn snižovat měsíční zálohy na daň z příjmů poplatníků, jak to učinil. Dodržování podmínek pro uplatňování měsíční slevy na dani a daňového zvýhodnění není přehnaným formalismem, k čemuž žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2016, sp. zn. 6 Af 11/2013. Předmětem daňové kontroly nebyla daňová povinnost zaměstnanců žalobce, kontrolovanou osobou byl žalobce a jeho daňová povinnost. Nebylo tedy důvodné prověřovat, zda zaměstnancům nebyly poskytnuty slevy na dani či daňová zvýhodnění dvakrát. I kdyby měli zaměstnanci v kontrolovaném období jen jednoho zaměstnavatele, tato skutečnost nezakládá automaticky nárok na odečtení slevy na dani a daňového zvýhodnění od daně z příjmů. Absenci řádně podepsaných prohlášení poplatníků nelze překlenout ani tím, že státu nesprávným postupem žalobce nevznikne žádná škoda.

II. Žaloba

6. Žalobce v podané žalobě uvedl, že v průběhu daňového řízení doložil včasné podepsání prohlášení poplatníků. Nezákonost rozhodnutí žalovaného spatřuje žalobce v nesprávném hodnocení důkazních prostředků, v nesprávném posouzení otázky splnění podmínek dle § 38k zákona o daních z příjmů pro přiznání slevy na dani a měsíčního zvýhodnění, a dále ve skutečnosti, že žalovaný odmítl provést navrhovanou svědeckou výpověď paní X. Finanční orgány se podrobněji nezabývaly tím, která verze předložených prohlášení je správná, k hodnocení provedených důkazních prostředků přistoupily jednostranným způsobem. Prvně předložená prohlášení byla pouze „pracovní“, která nesloužila mzdové účtárně pro zpracování mezd. Žalobce není v jednání s úřady zběhlý, navíc došlo k časové návaznosti kontrol OSSZ a finančního úřadu, proto došlo k chybnému předložení pracovních prohlášení. Finanční orgány se nevyřádaly s tím, že jejich tvrzení o účelovosti následně předložených prohlášení se jeví jako nepravděpodobné s ohledem na časový průběh příslušné daňové kontroly, o jejímž zahájení věděl žalobce předem. Prohlášení, která předal správci daně dne 25. 1. 2018, požadoval vrátit s tím, že je mzdová účetní bude začátkem února potřebovat. To dokládá, že se jednalo o finální doklady.
7. Dle žalobce nebyla dostatečně odůvodněna a prokázána účelovost prohlášení k dani a jednání žalobce. Finanční orgány nedostály svému důkaznímu břemenu uvedenému v § 92 odst. 5 daňového řádu. Žádné zásadní rozpory v provedených důkazech, které by

prokazovaly závěr finančních orgánů, neexistují. Žalovaný se správně a dostatečně nevypořádal se vším, co v řízení vyšlo najevo. Závěr o účelovosti prohlášení k dani je v rozporu s provedeným dokazováním. Svědkyně X popsala, jaký byl v provozovně žalobce postup při podpisu příslušných prohlášení, přičemž potvrdila, že vedle sebe existovaly dvě verze prohlášení – kontrolní a originální. Žádná z výpovědí dalších zaměstnanců nepodporuje pochybnosti žalovaného o účelovosti předložených originálních prohlášení. Svědci se nad existencí těchto prohlášení nijak nepozastavili, a potvrdili tak jejich pravost. Tvrzení žalobce prokazuje také písemný Pokyn mzdové účetní ze dne 2. 1. 2012, s nímž se žalovaný dostatečně nevypořádal.

8. Přes návrh žalobce žalovaný neprovedl výslech X, přestože od jeho provedení bylo možno očekávat odstranění pochybností žalovaného. X byla schopna do detailů popsat, jakým způsobem byla prohlášení zpracovávána, včetně všech souvisejících skutečností. Namísto toho, aby žalovaný vyčkal na rozvolnění pandemické situace, k čemuž došlo již o pár týdnů později v červnu 2021, procesně chyboval a od výsledku upustil. Takový postup není ospravedlnitelný ani v situaci, kdy je svědkyně manželkou žalobce. Výslech svědkyně mohl být proveden alespoň tzv. korespondenčně. Nahradit řádnou svědeckou výpověď výzvou, aby se dotyčná svědkyně ve formě čestného prohlášení sama vyjádřila k tomu, o čem „chce vypovídat“, se jeví jako absurdní. Touto cestou nemohly být pochybnosti finančních orgánů vyvráceny, když správce daně nepoložil svědkyni vůbec žádné otázky, ani v tomto směru neumožnil položit konkrétní otázky na svědkyni zástupci žalobce. Svědkyně tak nemohla vědět, k čemu se má vyjadřovat. Pokud žalovaný shledal písemné prohlášení paní X jako nedostatečné, byl povinen zajistit její svědeckou výpověď.
9. Dle judikatury správních soudů je nemyslitelné, aby správce daně uzavřel kontrolu se závěrem, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, aniž by řádně provedl veškeré důkazní prostředky, které na podporu svých tvrzení daňový subjekt navrhl, nebo jejichž potřeba provedení vyplývá ze správního spisu. K tomu žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 22 Ca 421/2002. V daném případě nebylo dokazování provedeno v maximální možné míře. Z písemné prohlášení X přesto vyplývají skutečnosti souladné s Pokynem mzdové účetní a s tvrzením žalobce ohledně existence dvou verzí prohlášení. Ze strany žalobce byla prokázána existence i konkrétní obsah originálních prohlášení poplatníka. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na finanční orgány, které však neprokázaly, že by originální prohlášení ve skutečnosti nebyla zpracovávána a byla pouze účelová. Rozporné skutečnosti, na které se žalovaný odkazuje, nevyvracejí žalobcem prokázané skutečnosti. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, z jakého důvodu se finanční orgány rozhodly považovat prve předložená prohlášení za směrodatná a druhá za účelová.
10. Žalovaný se dle žalobce dostatečně nevypořádal ani s námitkou, že finanční orgány byly povinny ověřit, zda sleva na poplatníka či daňové zvýhodnění byly poskytnuty oprávněně a ve správné výši, tj. jednomu poplatníkovi právě jednou. Žalovaný takové šetření neprovedl, přestože je to zásadní z hlediska naplnění smyslu a účelu daňového zákona. Výslechnutí zaměstnanci žalobce potvrdili, že o prohlášení věděli a že je podepisovali. Z toho plyne, že jim vznikl nárok na daňový odpočet, přičemž finanční orgány by se měly dále zaměřovat na naplnění účelu a smyslu zákona. Finanční orgány však ulpěly na formalistickém postupu. Finanční orgány si mohly a měly ověřit správnost údajů

uvedených v příslušných prohlášeních, která označily za účelová. Pokud orgány finanční správy neověřovaly správnost předložených prohlášení, jsou dodatečné platební výměry nezákonné. Žalovaný se dostatečně nevypořádal ani s argumentem, že v dané věci nevznikla státu žádná škoda. Nebyla tak správně posouzena materiální stránka případu, z níž je zřejmé, že veškeré daňové platby byly ze strany žalobce vypořádány správně, v souladu s uplatněnými a oprávněnými nároky zaměstnanců. Finanční orgány v tomto ohledu neprováděly jakékoli objasnění věcné stránky případu.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Uvedl, že se otázkou, jak probíhal postup podpisu prohlášení k dani zaměstnanců žalobce, zabýval pečlivě. V napadeném rozhodnutí se dostatečně vypořádal s jednotlivými námitkami žalobce, a to včetně jeho tvrzení o dvou verzích prohlášení k dani. Všechny důkazní prostředky, které žalobce v žalobě zmiňuje, žalovaný provedl a hodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Pouhý nesouhlas se závěry, které správce daně po provedeném dokazování učinil, nemůže založit důvodnost žaloby. Pochybnostem o účelovosti a věrohodnosti Pokynu mzdové účetní nepřidává ani to, že tento důležitý dokument byl žalovanému předložen až v odvolacím řízení, po zrušujícím prvním rozsudku ve věci a po seznámení žalovaného s hodnocením svědecké výpovědi X. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, z jakých důvodů dospěl žalovaný k závěru o nenaplnění podmínek pro uplatnění slevy na dani a daňového zvýhodnění. Nelze souhlasit s tím, že rozpory, které by prokazovaly závěr o účelovosti předložených prohlášení, neexistují. Žalobce nevysvětlil, proč se liší data podpisů na obou verzích prohlášení k dani, stejně jako nevysvětlil rozdílnost podpisů paní X (dříve X) či pochybnosti zaměstnanců o pravosti svého podpisu nebo rozdílnost osoby, která dle výpovědi svědků jim k podpisu prohlášení předkládala od tvrzení žalobce o této osobě. Nevyjasněna zůstala také otázka, jak je možné, že si samotný žalobce nepamatuje velmi nestandardní praxi podpisu prohlášení, kterou si dle výpovědi svědkyně X, sám zavedl. Povinnost posoudit veškeré odvolací námitky neznámá, že žalovaný je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem argumentace uvedené v odvolání.
12. Správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vzniklé pochybnosti byly dostatečně důkazně podloženy právě prvotně předloženými prohlášeními k dani, když správce daně zjistil, že tato prohlášení obsahují data podpisu po 15. únoru příslušného roku. Důkazní břemeno přešlo opětovně na žalobce, ve však věci přetrvávaly významné rozpory. Neprovedením výslechu paní X nebyl žalobce krácen na svých právech, paní X měla možnost se ke všem skutečnostem vyšlým v předmětném daňovém řízení najevo vyjádřit. Žalobce byl v daňovém řízení průběžně seznamován s hodnocením provedených důkazních prostředků a lze předpokládat, že paní X, jakožto manželka žalobce a zároveň i jeho externí účetní, byla o skutečnostech, které jsou v daném řízení spornými, informována. Správce daně chtěl vyjít vstříc paní X stran jejích obav z pandemie onemocnění COVID-19, proto jí umožnil vyjádření prostřednictvím čestného prohlášení, přičemž označil oblast, k níž má vyjádření směřovat, jako k „*ozřejmení praxe vyplňování a podepisování prohlášení v provozovně výše uvedeného daňového subjektu*“.

13. K polemice žalobce, nakolik v dubnu 2021 bylo či nebylo možné předpokládat zlepšení epidemiologické situace, žalovaný uvedl, že průběh epidemie ukázal na její nepředvídatelnost. Právě období jara 2021 bylo do té doby z hlediska epidemiologické situace obdobím nejhorším. Nelze tak klást k tíži žalovanému, že nespolehal na zlepšení epidemiologické situace a proces dokazování ukončil v případě, kdy měl za to, že skutkový stav byl již dostatečně zjištěn, a to i po zohlednění čestného prohlášení paní X. Žalovaný čestné prohlášení zhodnotil a dospěl k závěru, že případný výslech by již více v dané věci neosvětlil. Není žádoucí, aby daňové řízení v podstatně nebylo možné ukončit z důvodu neustálého dokazování a nových důkazních návrhů vždy v případě, kdy správce daně dospěje k závěru, že jeho pochybnosti nebyly vyvráceny. To plyne i z žalobcem zmiňovaného rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2013, č. j. 22 Ca 421/2002.
14. Vzhledem k tomu, že žalobcem nebylo prokázáno, že zaměstnanci (poplatníci) podepsali prohlášení k dani v zákonem stanovené lhůtě, a tedy nebyla naplněna zákonná podmínka rozhodná pro snížení zálohy na daň poplatníkům, nebylo důvodné prověřovat, zda měsíční slevy na dani či daňová zvýhodnění nebyly poplatníkům poskytnuty za stejný měsíc dvakrát, ani zda poplatníci požadovali uplatnění měsíční slevy na dani či daňové zvýhodnění oprávněně. Předmětem daňové kontroly nebyla daňová povinnost zaměstnanců plátce daně, nýbrž splnění podmínek pro oprávněnost uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění u žalobce, tedy zda zaměstnanci podepsali u zaměstnavatele prohlášení k dani ve lhůtě dle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů, a plátce daně tak byl oprávněn k měsíčním slevám na dani a daňovému zvýhodnění při zpracovávání mezd přihlídnout. Předmětem kontroly tak byla daňová povinnost žalobce. Tento názor sdílel i Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ve svém prvním rozsudku ve věci. S názorem žalobce, že státu jednáním žalobce nevznikla žádná škoda, nelze jednoduše souhlasit. Uvedené tvrzení představuje pouze subjektivní přesvědčení žalobce, přičemž uplatnění měsíční slevy na dani či daňového zvýhodnění má zákonem přesně stanovené podmínky a pravidla, které je třeba respektovat. Daňové předpisy představují z drtivé většiny kogentní úpravu, jejíž opodstatnění leží ve veřejně prospěšném zájmu, kterým je právě zájem na řádném výběru daní. Při nerespektování těchto podmínek státu škoda vzniká. V daném případě žalobce neoprávněně snížil daň o částku, která měla být odvedena do státního rozpočtu.

IV. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

15. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 15. 11. 2017 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2014 a 2015. Při jejím zahájení žalobce mj. předložil formuláře prohlášení poplatníků. Při následném ústním jednání dne 14. 12. 2017 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a na otázku správce daně uvedl, že žádná další prohlášení nemá, vše co má předložil ke kontrole. Žalobci byla následně stanovena třicetidenní lhůta k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. V jejím průběhu zástupkyně žalobce X předložila dne 25. 1. 2018 druhou verzi prohlášení poplatníků. Dne 13. 2. 2018 projednal správce daně se zástupkyní žalobce zprávu o daňové kontrole, kterou zástupkyně žalobce odmítla podepsat. Po několikerém vyjádření žalobce, jenž vysvětloval okolnosti existence dvou verzí prohlášení poplatníků, byla zpráva o daňové kontrole

podepsána dne 7. 3. 2018. Na základě jejích závěrů byly dne 14. 3. 2018 vydány dodatečné platební výměry, které byly na podkladě odvolání žalobce nejprve přezkoumány rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 11. 2018, č. j. 52549/18/5200-10421-709857.

16. Rozsudkem zdejšího soudu ze dne 2. 10. 2019, č. j. 59 Af 5/2019-28, však bylo první rozhodnutí žalovaného zrušeno, neboť soud konstatoval, že nebyly logicky vypořádány důkazní návrhy žalobce, zejména návrh na výslech X jako svědkyně. V dalším řízení žalovaný prostřednictvím správce daně doplnil dokazování o výslech X, jakož i dalších zaměstnanců žalobce X, X, X a X. Žalovaný hodlal také provést svědecký výslech manželky žalobce X, ta se však omluvila s tím, že intenzivně probíhá epidemie nemoci COVID-19 a ona pečuje o staré rodiče. Proto žádala o možnost vyjádření v písemné podobě, které následně zaslala. Žalovaný se s takovým prohlášením spokojil a přes nesouhlas žalobce s neprovedením svědeckého výslechu X vydal dne 21. 7. 2021 shora označené napadené rozhodnutí.

V. Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
18. Podle § 38k odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014, plátce daně srazí zálohu podle § 38h odst. 4 a přihlédne k měsíční slevě na dani podle § 35ba a k měsíčnímu daňovému zvýhodnění, podepíše-li poplatník do 30 dnů po vstupu do zaměstnání a každoročně nejpozději do 15. února na příslušné zdaňovací období prohlášení o tom,
- a) jaké skutečnosti jsou u něho dány pro přiznání slevy na dani podle § 35ba, popř. kdy a jak se změnily,
 - b) že současně za stejné zdaňovací období ani za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období neuplatňuje nárok na slevu na dani podle § 35ba u jiného plátce daně a že současně na stejné období kalendářního roku nepodepsal u jiného plátce prohlášení k dani,
 - c) jaké skutečnosti jsou u něho dány pro přiznání daňového zvýhodnění na vyživované dítě (§ 35c), popřípadě kdy a jak se změnily a jedná-li se o zletilé studující dítě, že nepobírá invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně,
 - d) že současně za stejné zdaňovací období ani za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období neuplatňuje daňové zvýhodnění na vyživované dítě u jiného plátce daně a že daňové zvýhodnění na to samé vyživované dítě za stejné zdaňovací období ani za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období neuplatňuje jiná osoba,
 - e) že k 1. lednu zdaňovacího období nepobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.
19. Obdobně bylo ustanovení § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů koncipováno i ve znění účinném v r. 2015, kdy zde byla shodně zakotvena podmínka každoročního podpisu prohlášení nejpozději do 15. února příslušného zdaňovacího období.

20. Podle § 38h odst. 5 zákona o daních z příjmů, plátce daně, u kterého poplatník neučinil na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k odst. 4, vypočte zálohu podle odstavců 2 a 3, pokud nejde o příjmy zdaněné daní vybíranou srážkou sazbou daně podle § 36 odst. 2 nebo § 36 odst. 1 písm. a). U poplatníka, který u plátce neučinil prohlášení k dani podle § 38k odst. 4, se při výpočtu zálohy nepřihlédne k měsíční slevě na dani podle § 35ba a k měsíčnímu daňovému zvýhodnění.
21. Podstata věci i nadále, kdy zdejší soud rozhoduje podruhé, spočívá v posouzení toho, zda zaměstnanci žalobce podepsali prohlášení poplatníků v souladu s § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů nejpozději 15. února každého z řešených zdaňovacích období, a zda tedy žalobce správně či nesprávně přihlížel k jimi uplatněným slevám na dani a daňovému zvýhodnění.
22. V daném případě žalobce za účelem prokázání svého daňového tvrzení (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) původně předložil svazek prohlášení poplatníků, přičemž uvedl, že žádnými dalšími prohlášeními poplatníků nedisponuje. Toto jeho vyjádření bylo jednoznačné a neplynulo z něj, že by snad měly být následně předloženy další verze prohlášení poplatníků. Vzniklé pochybnosti správce daně byly důkazně podloženy [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] právě prvotně předloženými prohlášeními poplatníků, když správce daně zjistil, že tato prohlášení namnoze obsahují data podpisu po 15. únoru příslušného roku, a žalobce tedy nemohl být na základě těchto prohlášení v souladu s výše uvedenými ustanoveními oprávněn při výpočtu daně a záloh na daň přihlížet ke slevám a daňovému zvýhodnění. Pokud žalobce až po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, kdy byl poprvé na chybu upozorněn, předložil nový balík prohlášení poplatníků se správnou datací podpisů zaměstnanců, jevil se tento postup správci daně nikoli bezdůvodně jako účelový.
23. Uvedený závěr, který zůstává beze změny, vyjádřil zdejší soud již ve svém předchozím rozsudku ze dne 2. 10. 2019, č. j. 59 Af 5/2019-28. V návaznosti na vznik a prokázání důvodných pochybností finančních orgánů je nyní na žalobci, aby tyto pochybnosti případně vyvrátil, prokázal existenci jím tvrzené praxe vedení dvou verzí prohlášení k dani (kontrolní a originální), a unesl tak na něj přešle důkazní břemeno ohledně prokázání jeho tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66). Za tímto účelem uplatňoval žalobce důkazní návrhy a žalovaný po předchozím zrušujícím rozsudku zdejšího soudu přistoupil prostřednictvím správce daně k provádění dokazování. Protože žalovaný skutkové verzi žalobce ani přes provedení několika důkazů (zejména svědeckých výpovědí) neuvěřil, navrhl žalobce svědeckou výpověď jeho manželky a zároveň mzdové účetní, X. Způsob, jakým žalovaný s tímto důkazním návrhem naložil, považuje soud za vadný.
24. Již v předchozím rozsudku zdejší soud uvedl, že je třeba korigovat stanovisko žalobce, že správní orgány nejsou oprávněny dospět k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, pokud neprovedly veškeré žalobcem navrhované důkazy. Přímo z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002-35, uveřejněného ve sbírce rozhodnutí NSS pod č. 39/2003, na který žalobce v této souvislosti odkazoval, plyne, že není třeba provést ty důkazy, jimiž nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. To však není případ svědecké výpovědi X. Ta je naopak, jakožto žalobcova

mzdová účetní (navíc v situaci, kdy se žalobcem tvrzená praxe dvojího prohlášení má opírat o písemný pokyn mzdové účetní z roku 2012) osobou s bezprostředním vztahem k podstatě řešeného problému.

25. Je-li žalobce zatížen důkazním břemenem ohledně prokázání svých tvrzení vztahujících se k praxi vyplňování daňových prohlášení v jeho provozovně, je nutno dát mu prostor pro to, aby své důkazní břemeno vůbec mohl unést. Soud nepřehlídí, že žalovaný již v této věci v nemalém rozsahu provedl dokazování, nicméně pokud na jeho základě žalobci neuvěřil, byl návrh žalobce na provedení svědecké výpovědi jeho mzdové účetní logický. Takový návrh nelze považovat za účelový, bylo možno předpokládat relevanci výpovědi mzdové účetní k podstatě věci, nejedná se o důkaz, jímž by měla být prokazována skutečnost již prokázaná jinak.
26. Ze spisu je ostatně zřejmé, že takto uvažoval i sám žalovaný, jenž původně hodlal X vyslechnout jako svědkyni. Od tohoto záměru však upustil s ohledem na její žádost, zda se z důvodu trvající pandemie nemoci COVID-19 může vyjádřit písemně. Tato možnost byla X poskytnuta, nicméně její vyjádření se nezakládalo na jakýchkoli finančními orgány položených dotazech, ani žalobci nebylo umožněno dotazy položit. Přesto žalovaný navzdory trvajícímu zájmu žalobce o provedení svědecké výpovědi X k jejímu svědeckému výslechu nepřistoupil, uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a k písemnému vyjádření X uvedl, že *„vyjádření žádným způsobem nevysvětlilo rozpory a pochybnosti odvolacího orgánu, které vyjádřil v písemnosti ze dne 20. 1. 2021.“* Pakliže žalobce v žalobě namítl, že se X jen stěží mohla vyjádřit ke konkrétním pochybnostem žalovaného, když ve vztahu k nim nebyla vůbec dotazována, je tato námitka důvodná. Na uvedeném nic nemění, že X je manželkou žalobce. Z této skutečnosti nelze dovozovat, že ve svém písemném vyjádření musela bez dalšího přesně zacílit do oblastí, které žalovaný považuje za problematické.
27. Soud si je vědom komplikací způsobených pandemií mj. v daňových řízeních a rozumí snaze orgánů finanční správy vyjít vstříc navržené svědkyni. Shora naznačený postup, kdy X nebyly ani písemně (žalobcem ani žalovaným) položeny žádné otázky, aby bylo následně v napadeném rozhodnutí konstatováno, že její vyjádření nevyvrátilo pochybnosti žalovaného, však nemůže obstát. Lze proto uzavřít, že s relevantním důkazním návrhem žalobce na svědecký výslech X se žalovaný nevypořádal zákonným způsobem, v důsledku čehož bylo řízení zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. V dalším řízení žalovaný provede svědecký výslech X.
28. Vzhledem k uvedenému nebyl proces zjišťování skutkového stavu prostřednictvím dokazování doposud náležitě ukončen. Jelikož provedené důkazy je mj. třeba hodnotit ve vzájemné souvislosti, bylo by za popsané situace předčasné, aby se soud vyjadřoval k hodnocení dosud provedených důkazů a z toho nyní dovozovaných skutkových závěrů žalovaného, neboť předčasné jsou i tyto závěry.
29. K dalším žalobním námitkám soud ve shodě se svým předchozím rozsudkem v této věci uvádí, že skutečnost, že správce daně učinil vůči žalobci první úkon ještě před zahájením daňové kontroly, ani to, že žalobce při předložení prohlášení dne 25. 1. 2018 požadoval prohlášení poplatníků urychleně vrátit, nevylučuje možnou účelovost jeho jednání. Již

v předchozím rozsudku také zdejší soud naznačil, že v daňovém řízení žalobce není třeba blíže ověřovat, zda jednotliví zaměstnanci žalobce byli v předmětných zdaňovacích obdobích oprávněni ke slevám a daňovým zvýhodněním, pokud ze samotné absence řádně podepsaného prohlášení vyplývá, že nebyly splněny podmínky pro to, aby žalobce srážel zálohy na daň v ponížené výši. Totéž platí pro námitku, že státu nevznikla žádná škoda. Opačný přístup vede k negaci povinnosti plátce daně srážet zálohy na daň z příjmů ve správné výši odvozené od včasného podepsání či nepodepsání prohlášení poplatníka ve smyslu § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů.

VI. Závěr a náklady řízení

30. Vzhledem k tomu, že část žalobních námitek shledal soud důvodnou, zrušil postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení, a to bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. V dalším řízení je žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s.
31. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzeném případě byl žalobce úspěšný, proto mu soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
32. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč, odměnou právního zástupce za 2 úkony právní služby v celkové výši 6 200 Kč [2 úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč za 2 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu) a 21 % DPH z odměny a náhrady advokáta ve výši 1 428 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze 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). 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.

Liberec 25. srpna 2022

Mgr. Lucie Trejbalová v. r.
předsedkyně senátu