



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobce: V. C., narozený X
bytem X
zastoupený advokátkou Mgr. Marií Huspekovou
sídlem Revoluční 551/6, 400 01 Ústí nad Labem

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6530/23/5200-10423-705778,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6530/23/5200-10423-705778, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 4. 2022, č. j. 866850/22/2503-50522-508014, (dále jen prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 podle § 106 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, (dále jen „daňový řád“), neboť o věci

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

již bylo pravomocně rozhodnuto. Žalobce rovněž požadoval, aby mu byla přiznána náhrada nákladů řízení.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě nejprve zrekapituloval, že správce daně vydal dne 11. 3. 2019 výzvu k podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016 s odůvodněním, že v rámci mezinárodní spolupráce a výměny informací obdržel od finanční správy Nizozemského království informace o tom, že žalobce měl v roce 2016 příjmy ze závislé činnosti v Nizozemí, a to od zaměstnavatele TRANSPORT OFFSHORE SERVICES PEOPLE ON DEMAND B. V., WALHAVEN O Z 77, ROTTERDAM, (dále jen „zaměstnavatel žalobce“ nebo „nizozemský zaměstnavatel“) ve výši 8 311 EUR a od pojišťovny UITVOERÁNGSINSTITUUT WERKNEMERSVERZEKERINGEN, LA GUARDIAWEG 94, AMSTERDAM, (dále jen „zaměstnanecká pojišťovna“) ve výši 5 561 EUR. Žalobce správci daně doručil dne 2. 4. 2019 řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016. Z něho vznikly správci daně pochybnosti o výpočtu úhrnu příjmů od všech zaměstnavatelů, dále o výpočtu pojistného a následně i výpočtu dílčího základu daně a daně samotné. Poté, co proběhl postup k odstranění pochybností, vyměřil správce daně platebním výměrem ze dne 11. 11. 2016 (pozn. soudu: správně ze dne 11. 11. 2019), č. j. 2325287/19/2503/50522-506832, žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 50 550 Kč (dále jen „platební výměr“). Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 11. 2021, č. j. 44528/21/5200-10423-701743, (dále jen „rozhodnutí o odvolání“) zamítl a platební výměr potvrdil. Dne 29. 3. 2022 žalobce podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 na daňovou povinnost ve výši 0 Kč. Správce daně konstatoval, že skutečnosti uváděné v příloze dodatečného daňového přiznání již byly předmětem dříve vedeného řízení, kdy závěry správce daně aproboval i odvolací orgán, a proto řízení o dodatečném daňovém přiznání prvostupňovým rozhodnutím zastavil.
3. Žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí, pokud žalovaný aplikoval na daný případ § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Žalovaný shledal důvod pro aplikaci tohoto zákonného ustanovení ve skutečnosti, že žalobce nedoložil existenci nových skutečností, které mohou být prokázány novými důkazy ve věci, a proto shledal, že nelze institutu dodatečného daňového přiznání využít. Dle žalobce však takovou podmínku nepřípustnosti dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost z § 141 odst. 2 (ani z žádného jiného ustanovení) daňového řádu vyvodit nelze, a žalobce má za to, že výklad tohoto zákonného ustanovení předestřený žalovaným je nepřípustně rozšiřující. Přitom jazykový výklad tohoto zákonného ustanovení je zcela srozumitelný a jednoznačný a nevyvolává nutnost užití jiných metod výkladu.
4. Žalobce současně namítal nesprávnost závěru daňových orgánů, že o dané věci bylo již pravomocně rozhodnuto. Nezpochybnil sice skutečnost, že předmětem dodatečného daňového přiznání byla stejná daň za stejné zdaňovací období, nicméně zdůraznil, že shoda musí být dána i ve skutkových okolnostech, na nichž požadavek na stanovení daně v jiné výši stojí. K tomu žalobce poukázal na skutečnost, že učinil součástí dodatečného daňového přiznání přílohu, v níž uvedl dva důvody pro jeho podání. Pokud jde o příjem od zaměstnavatele žalobce, tak byl nesprávně zjištěn zdroj příjmů, který byl nikoli na území Nizozemského království ale na území Švýcarské konfederace, a pokud jde o příjem od zaměstnanecké pojišťovny, pak žalobce nabízel další důkazy, z nichž vyplývá, že žádal a obdržel dávku nemocenského pojištění. Sice již v předchozím řízení žalobce předložil správci daně potvrzení od zaměstnanecké pojišťovny, avšak daňové orgány z nich žádné skutkové zjištění neučinily s odůvodněním, že jim předmětný důkaz nebyl předložen

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

procesně správným způsobem, a tudíž jde z tohoto pohledu, dle názoru žalobce, o skutečnost, která je pro daňové orgány nová. Dle žalobce jsou úvahy daňových orgánů v rozporu s ustanovením § 93 odst. 1 daňového řádu.

5. Žalobce konstatoval, že otázky, které má správce daně za již zodpovězené, tj. na území kterého státu se nacházel zdroj příjmů či zda plnění, které žalobce obdržel od zaměstnanecké pojišťovny, je od daně z příjmů osvobozené či nikoli, jsou otázky právní, při jejichž zodpovězení vycházely daňové orgány z odlišného skutkového stavu. Dle žalobce žalovaný odhlédl od toho, že podstatou žalobcova tvrzení, pokud jde o dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016, bylo a je, že je připraven a schopen prokázat, že skutkový stav rozhodný pro stanovení uvedené daně byl jiný, než z jakého vycházel správce daně v době jejího stanovení, a má tak za to, že žalovaný prohlásil shodu věcí, aniž posoudil shodu po skutkové stránce, tj. zda skutkový stav při předchozím rozhodnutí o dani měl být jiný, než jaký byl podkladem platebního výměru.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí, neboť má za to, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Zdůraznil, že již v odvolání proti platebnímu výměru se žalobce domáhal nižší daňové povinnosti ze stejných důvodů a tyto žalobcem namítané důvody byly již v tomto (předcházejícím) řízení podrobně posouzeny. Z rozhodnutí o odvolání je zřejmé, že žalovaný v odvolacím řízení posuzoval, zda v případě příjmů od zaměstnavatele žalobce byla aplikována relevantní smlouva o zamezení dvojího zdanění a zda se v případě platby od zaměstnanecké pojišťovny jednalo o příjmy ve formě dávky z povinného zahraničního pojištění obdobného nemocenskému pojištění. Pokud žalobce nesouhlasil se závěry ohledně těchto otázek obsaženými v rozhodnutí o odvolání a domníval se, že byly učiněny nesprávné právní závěry o jeho daňové povinnosti, mohl a měl dle žalobce proti rozhodnutí o odvolání brojit ve správním soudnictví žalobou podanou dle § 65 s.ř.s. a nechat soudem posoudit správnost sporných otázek, což se však v daném případě nestalo. Dodatečné daňové přiznání přitom žalobce odůvodnil již dříve tvrzenými skutečnostmi.
7. Žalovaný poukázal na znění § 141 daňového řádu, kdy se žalobce v rozporu s ním domáhá vady postupu správce daně – nesprávného hodnocení důkazních prostředků již předložených v předchozím vyměřovacím řízení a závěrů z nich správními orgány učiněnými; a dále na zásadu *ne bis in idem* (ne dvakrát v téže věci) obsaženou v § 101 odst. 4 daňového řádu.
8. Žalovaný konstatoval, že žalobce předložil k dodatečnému daňovému přiznání jediný nový důkaz, a to dotazník, který však nesplňuje požadavky důkazního prostředku ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. Jedná se totiž o formulář, resp. informační leták, z něhož nelze zjistit skutečný stav věci ani ve vztahu k žalobci učinit konkrétní závěr. Tento dotazník ze dne 15. 11. 2016 byl žalobci zaslán za účelem jeho předvolání do Nizozemska k pohovoru s lékařem a odborníkem na ochranu zdraví, přičemž obsahem tohoto formuláře je (obecné) poučení ohledně proplácení nezbytných cestovních nákladů a zaslání příloh – formulářů, které měl žalobce po vyplnění zaslat zpět zaměstnanecké pojišťovně k dalšímu posouzení. Tento dotazník neobsahuje žádné konkrétní informace ve vztahu k žalobci (krom jeho jména a adresy v záhlaví formuláře), a protože neměl žádnou důkazní hodnotu, nebyl ani žalovaným jakožto důkaz hodnocen. Žalovaný uvedl, že právě z důvodu skutkové shody a shodného tvrzení žalobce v řízení vyměřovacím a poté žalobcem uváděným v odůvodnění

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dodatečného daňového přiznání byl správce daně nucen řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavit, neboť o stejné věci již jednou bylo rozhodnuto.

9. K namítanému nesprávnému výkladu § 141 daňového řádu žalovaný souhlasil s žalobcem, že jeho text je jednoznačný a srozumitelný. Žalovaný ani nijak nepopírá, že v nyní posuzovaném případě byla daňová povinnost žalobce stanovena dokazováním v rámci postupu k odstranění pochybností. Nicméně odmítá argumentaci žalobce, podle níž žalovaný nesprávně rozšířil výklad § 141 odst. 2 daňového řádu. K možnosti využití institutu dodatečného daňového přiznání poukázal žalovaný na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 23. 2. 2022, č. j. 52 Af 30/2021-67, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2022, č. j. 4 Afs 195/2021-34. Na základě závěrů plynoucích z těchto rozhodnutí správních soudů nelze dle žalovaného připustit rozšiřující výklad § 141 daňového řádu, podle něhož by bylo dovoleno jakési „druhé projednání stejných skutečností“. Žalobce totiž, dle žalovaného, nepodával dodatečné daňové přiznání proto, že by zjistil nové skutečnosti, které by byly relevantní pro stanovení daně, nýbrž kvůli nesouhlasu s právním posouzením věci v předchozím řízení.

Posouzení věci soudem

10. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem vyslovil souhlas, a žalobce se k tomuto postupu v soudem stanovené lhůtě nevyjádřil, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
11. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věte druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věte první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
12. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Z obsahu správního spisu byly zjištěny tyto skutečnosti podstatné pro posouzení věci. Dne 2. 4. 2019 podal žalobce jakožto poplatník dle § 2 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tj. jakožto daňový rezident České republiky, řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016, v němž vyčíslil svoji daňovou povinnost na částku 4 020 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobce k daňovému přiznání nedoložil žádné podklady, tedy ani potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti od všech zaměstnavatelů, měl správce daně pochybnosti o výši příjmů a výši povinného pojistného, které byly v daňovém přiznání uvedeny. Dne 11. 7. 2019 byla žalobci doručena výzva k doplnění veškerých zdanitelných příjmů za rok 2016 a k doložení důkazů k výkonu zaměstnání. Správce daně přitom zmínil povinnost opatření cizojazyčných písemností českým překladem a dále čl. 16 odst. 3 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému

úniku v oboru daní z příjmu a majetku, která byla vyhlášena pod č. 138/1974 Sb. (dále jen „SZDZ ČR - NL“). Žalobce na tuto výzvu reagoval podáním ze dne 23. 7. 2019, v němž se vyjádřil k tvrzeným příjmům v daňovém přiznání a předložil výplatní pásky, pracovní smlouvu a její dva dodatky; a dále ke svému sdělení, že utrpěl pracovní úraz doložil dvě lékařské zprávy a potvrzení o roční nemocenské dávce označené „Jaaropgaaf 2016“. Žalobce upřesnil, že příjmy neuvedené v daňovém přiznání představovaly nemocenskou, která byla přiznána jednak zaměstnavatelem a jednak nizozemskou zaměstnaneckou pojišťovnou z povinného zahraničního pojištění obdobného nemocenskému pojištění, a dále také příjmy odpovídající svou povahou cestovním náhradám. Dne 12. 8. 2019 vydal správce daně sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, v němž informoval žalobce o tom, že neodstranil jeho pochybnosti, když správce daně v rámci mezinárodní výměny informací získal důkaz o příjmech žalobce za rok 2016 od dvou plátců příjmů v úhrnné částce 13 872 EUR, a při přepočtu měny jednotným kurzem a s připočtením povinného pojistného k příjmům vypočetl základ daně, přičemž daň vyčíslil ve výši 50 550 Kč. K tvrzení žalobce o nezdaněných příjmech získaných v důsledku pracovní neschopnosti pro jejich osvobození od daně správce daně nepřihlédl, neboť žalobce nepředložil žádné podklady k ověření skutečností rozhodných pro aplikování zákonného osvobození od daně resp. vyloučení příjmů ze zdanění. Sdělení bylo doručeno zástupci daňového subjektu dne 13. 8. 2019. Dne 26. 8. 2019 podal žalobce návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazů. Žalobce tvrdil, že pracovní smlouvu sice uzavřel a příjmy ve výši 8 311 EUR obdržel od nizozemské společnosti, nicméně fakticky vykonával práci na lodi Grindelwald, kterou provozovala společnost se sídlem ve Švýcarské konfederaci. Dle žalobce proto připadalo v úvahu použití čl. 15 odst. 3 Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, která byla vyhlášena pod č. 281/1996 Sb. (dále jen „SZDZ ČR - CH“); uvedené ustanovení přitom pravomoc tuzemského správce daně vybírat daň z příjmů za práci na palubě lodi plující pod švýcarskou vlajkou nezakládá. Žalobce navrhoval, aby správce daně opatřil údaje o příslušnosti (registraci) lodi, aby od příslušného nizozemského úřadu ověřil předmět činnosti nizozemské společnosti vyplácející daňovému subjektu příjem, a sám přiložil jako důkaz český překlad potvrzení Jaaropgaaf 2016. Dne 27. 9. 2019 vyzval správce daně žalobce, aby prokázal své nové tvrzení o jiném zdroji příjmů ze závislé činnosti než v Nizozemsku s tím, že podmínky pro uplatnění zamezení dvojího zdanění příjmů je třeba prokázat. Dne 18. 10. 2019 předložil žalobce kopie stran své plavecké služební knížky za účelem osvědčení vlastníka plavidla Grindelwald, období a místa výkonu závislé práce. Na základě žalobcem předložených důkazů dospěl správce daně k závěru, že žalobce u rozporovaných zahraničních příjmů neodstranil jeho pochybnosti o nově tvrzeném zdroji, tudíž že nelze přistoupit k aplikaci metody vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí dle § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů (vynětí příjmů) ani dle § 38f odst. 1 zákona o daních z příjmů (podle SZDZ ČR – CH zápočet zaplacené daně). Správce daně ukončil postup k odstranění pochybností a vydal platební výměr, jímž žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2016 ve výši 50 550 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání.

14. V odvolání proti platebnímu výměru žalobce namítal, že správce daně neprovedl objektivní posouzení všech předložených důkazních prostředků a nevypořádal se s navrženými důkazy, v důsledku čehož nedostatečně zjistil skutkový stav a dospěl k nesprávným právním závěrům, když vyšel pouze z údajů poskytnutých nizozemským správcem daně a k ostatním tvrzeným skutečnostem a předloženým důkazům nepřihlédl. Žalobce argumentoval předložením pracovní smlouvy, z níž vyplývá výkon jeho zaměstnání na palubě lodi

Grindelwald, kterou provozuje společnost Švýcarské konfederace, když zaměstnavatel žalobce byl pouze agenturou práce, a dále předložením části plavecké služební knížky osvědčující výkon práce na uvedené lodi. Dle žalobce správce daně řádně nevyhodnotil všechny rozhodné skutečnosti, a proto na tento příjem aplikoval nesprávnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. K příjmům od zaměstnanecké pojišťovny žalobce trval na tom, že šlo o příjmy ve formě dávky z povinného zahraničního pojištění obdobného nemocenskému pojištění, které doložil potvrzením Jaaropgaaf 2016. Správce daně přitom dle žalobce nesprávně konstatoval, že žalobce neprokázal, že se jedná o plnění ze zahraničního pojištění stejného druhu, jako je nemocenské pojištění podle českých předpisů a učinil nesprávný závěr, že šlo o plnění z pojištění odpovědnosti za škodu, na něž není podle tuzemských předpisů aplikovatelné osvobození. Správce daně měl přitom při svém rozhodnutí k dispozici informaci z internetového zdroje, že zaměstnanecká pojišťovna je nizozemská vládní instituce, která neposkytuje komerční pojištění, ale plnění obdobné tuzemským nemocenským dávkám.

15. Žalovaný v odvolacím řízení posuzoval k odvolací námitce, zda v případě příjmů ve výši 8 311,58 EUR od zaměstnavatele byla aplikována relevantní smlouva o zamezení dvojího zdanění a zda se v případě příjmů ve výši 5 561 EUR od zaměstnanecké pojišťovny jednalo o příjmy ve formě dávky z povinného zahraničního pojištění obdobného nemocenskému pojištění k aplikaci osvobození od daně.
16. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání konstatoval, že správce daně náležitě žalobce poučil o jeho důkazní povinnosti, tj. o tom, že v případě využití metody vynětí příjmů dle ust. § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů je potřeba splnění podmínek stanovených v tomto ustanovení prokázat, a že rovněž k využití metody zápočtu daně zaplacené ve Švýcarské konfederaci dle čl. 23 SZDZ ČR — CH je potřeba tuto zaplacenou daň prokázat, a to předložením potvrzení zahraničního správce daně, v odůvodněných případech potvrzením plátce příjmu ve smyslu ust. § 38f odst. 5 zákona o daních z příjmů. Současně správce daně poučil žalobce o tom, čím lze prokázat skutečný zdroj příjmů ze závislé činnosti, a to např. potvrzením provozovatele lodi, na níž daňový subjekt v daném roce pracoval, vysílacím dopisem nizozemského zaměstnavatele, cestovními příkazy, či potvrzením švýcarské finanční správy. Žalovaný zhodnotil žalobcem předložené důkazy a konstatoval, že žalobce pracovní smlouvou osvědčil svoji pracovní pozici kormidelníka s místem výkonu práce ve vnitrozemí Evropy na plavidle Grindelwald, plaveckou služební knížkou prokázal výkon práce na uvedené lodi plující po vodách Evropy a patřící švýcarské společnosti, nicméně konstatoval, že tyto důkazy žalobcem tvrzené skutečnosti o státě, ze kterého měly plynout daňovému subjektu příjmy a kde měly být prováděny srážky daně z těchto příjmů, nijak neprokazují. Žalovaný se ztotožnil s postupem správce daně, pokud vycházel z informací od nizozemské finanční správy. Konstatoval, že z neúplně žalobcem předložené pracovní smlouvy a jejích dodatků vyplývá jednoznačně uzavření pracovněprávního vztahu mezi žalobcem a jeho nizozemským zaměstnavatelem (jejím účastníkem je nizozemský zaměstnavatel žalobce, žalobce je jako zaměstnanec po dobu trvání pracovní smlouvy ve službách zaměstnavatele žalobce a vykonává pro něho práce dle platných podmínek, je povinen dbát pokynů a instrukcí nizozemského zaměstnavatele). Vzhledem k tomu, že žalobcem předložené výplatní pásky obsahují logo, název a adresu zaměstnavatele žalobce, pak je to právě on, kdo odpovídá za zúčtování a vyplácení mzdy za práci žalobci. Žalovaný dále uvedl, že i ze záznamu z lékařského vyšetření ze dne 29. 9. 2016 vyplývá, že žalobce „dělá na holandskou smlouvu”. Žalovaný z těchto důkazů učinil závěr, že zdroj příjmů žalobce se nachází v Nizozemsku, nikoli tedy ve Švýcarské konfederaci, a aplikace

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

SZDZ ČR — CH tudíž není důvodná. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nepředložil žádné důkazy prokazující, že subjektem, který fakticky dával žalobci pracovní příkazy, a který z předmětných příjmů provedl srážky daně ve Švýcarské konfederaci, aby tak mohla být daňová povinnost stanovena postupem uplatnění zápočtu zahraniční daně dle SZDZ ČR — CH (38f odst. 1 zákona o daních z příjmů) nebo vynětím příjmů ze zdanění (§ 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů), byl ekonomický zaměstnavatel sídlící ve Švýcarské konfederaci. Žalobcem navržený důkaz týkající se zjištění státu příslušnosti lodi Grindelwald shledal žalovaný nadbytečným v kontextu účinné právní úpravy a skutečnosti, že nebyl prokázán jiný stát zdroje příjmů než Nizozemsko, ani uzavření pracovněprávního vztahu se švýcarskou společností, ani zaplacení daně, resp. provedení srážek z mezd žalobce ve Švýcarské konfederaci, s tím, že právě informace od finanční správy Nizozemského království o konkrétních vyplacených částkách žalobci od přesně vyznačených plátců (zaměstnavatele žalobce a zaměstnanecké pojišťovny) dosvědčují zdroj příjmů žalobce v Nizozemsku.

17. Žalovaný dále v rozhodnutí o odvolání uvedl, že pokud žalobce označil u příjmů od nizozemského zaměstnavatele určité dílčí částky jako osvobozené (náhrada mzdy při dočasné pracovní neschopnosti) nebo dani nepodléhající (cestovní náhrady), pak žalobce přes výzvu správce daně nedoložil pro osvobození od daně průměrný výdělek za kalendářní čtvrtletí předcházející dni počátku pracovní neschopnosti, a k tvrzeným cestovním náhradám předložil pouze výplatní pásky, z nichž však nebyly příjmy nikterak specifikovány (tedy ani cestovní náhrady). Žalovaný upozornil, že samotné výplatní pásky charakter pracovních cest a souvisejících cestovních výdajů nemohou osvědčit, a pokud se o možnosti a podmínkách poskytnutí cestovních náhrad obecně zmiňuje pracovní smlouva, pak je třeba prokázat, že cestovní výdaje odpovídají cestovním náhradám poskytovaným podle zákoníku práce, a že došlo k faktickému vypořádání cestovních výloh včetně bližšího vyčíslení, což v daném případě nenastalo. Ve vztahu k příjmům obdrženým od zaměstnavatele žalobce dospěl žalovaný k závěru, že byt podle záznamů z lékařských vyšetření provedených v České republice dne 29. 9. 2016 a 3. 10. 2016 žalobce utrpěl pracovní úraz vyžadující dočasnou pracovní neschopnost, nepředložil dostatek takových důkazů, jimiž by jednoznačně prokázal splnění podmínek pro vyloučení určitých příjmů ze zdanění.
18. Ve vztahu k příjmům obdrženým od zaměstnanecké pojišťovny žalovaný v rozhodnutí o odvolání konstatoval, že tento plátec je sice podle internetových stránek nizozemskou vládní institucí odpovědnou za správu systémů pojištění a dávek spojených s nezaměstnaností, invaliditou, nemocí či mateřstvím, nicméně jediný žalobcem předložený důkaz - potvrzení Jaaropgaaf, neměl žádnou důkazní hodnotu, když neobjasnil, o jakou kategorii příjmu v důsledku pracovní neschopnosti se jednalo, aby mohlo být aplikováno tvrzené osvobození od daně z příjmů.
19. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání rovněž zhodnotil důvodnost žalobcovy námitky týkající se nedostatků v postupu správce daně při dokazování. Připustil, že správce daně pochybil, pokud nevyhodnotil dostatečně všechny skutkové okolnosti a neumožnil žalobci se před vydáním rozhodnutí ke konečnému výsledku dokazování vyjádřit. Žalovaný toto pochybení v odvolacím řízení napravit, provedl dále v odvolacím řízení žalobcem předložené výpisy z internetových stránek plátců příjmů (zaměstnavatele žalobce a zaměstnanecké pojišťovny) a tyto v rozhodnutí o odvolání zhodnotil, přičemž shledal tyto důkazy irelevantními, neboť neobjasňují skutečnosti týkající se tvrzeného zdroje příjmů na

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

území Švýcarska a skutečnosti týkající se příjmů vyplacených v důsledku pracovní neschopnosti po úraze zaměstnaneckou pojišťovnou. Konstatoval, že sice je z těchto důkazů zřejmé, že zaměstnavatel žalobce zajišťuje pro projekty svých klientů vhodné pracovní síly (i členy posádek), a nabízí jejich dočasné přidělení, vedení mzdové agendy a proškolení, avšak jedná se pouze o obecné informace o zaměstnavateli žalobce, které sic nevylučují možné přidělení žalobce k jinému ekonomickému zaměstnavateli, avšak v daném konkrétním případě neobjasňují okolnosti výkonu práce daňového subjektu, které bylo třeba prokázat. Stejně zhodnotil žalovaný i webové stránky zaměstnanecké pojišťovny, z nichž skutečně plyne, že jde o nizozemskou vládní instituci podléhající tamnímu ministerstvu sociálních věcí a zaměstnanosti, nicméně nedokladují, o jakou konkrétní kategorii příjmu se v případě žalobce jednalo.

20. Dne 29. 3. 2022 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, ve kterém vyčíslil daň s nulovou hodnotou, tedy daň nižší, než byla poslední známá daň. Důvodem pak byla, dle přiloženého vysvětlení, skutečnost, že žalobce v rámci řádného daňového přiznání při zdanění příjmů ze závislé činnosti nesprávně aplikoval SZDZ ČR – NL, ačkoliv správně měla být aplikována SZDZ ČR – CH. Dále daňový subjekt deklaroval osvobození části příjmů ze závislé činnosti, jelikož se dle jeho tvrzení jednalo o dávku nemocenského pojištění od zaměstnanecké pojišťovny. K dodatečnému daňovému přiznání připojil žalobce krom již v předchozím řízení předložených listin i písemné zdůvodnění podání daňového přiznání a překlad dotazníku zaměstnanecké pojišťovny, tj. „Dotazník ZW Arbo Buitenland“ (dále jen „dotazník“), poskytující informace o postupu zaměstnanců při pracovní neschopnosti.
21. Správce daně prvostupňovým rozhodnutím zastavil řízení s odůvodněním, že všechny žalobcem v dodatečném daňovém přiznání uváděné skutečnosti již byly předmětem posouzení v dříve vedeném řízení při vyměření daně z příjmů za předmětné zdaňovací období, přičemž závěry správce daně byly aprobovány žalovaným v rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru. O odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
22. Předně soud konstatuje, že se žalobce mylí, pokud se domnívá, že není podmínkou pro přípustnost dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost existence nových skutečností, které mohou být prokázány novými důkazy ve věci.
23. Možnost uplatnit dodatečné přiznání na nižší daň stanovil daňový řád, který nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to s účinností od 1. 1. 2011. Ustanovení § 141 odst. 1 daňového řádu umožňovalo daňovému subjektu podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, s podmínkou, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Rovněž důvodová zpráva k tomuto ustanovení zdůraznila, že podmínkou pro podání dodatečného přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší je existence nových skutečností, které mohou být prokázány novými důkazy ve věci s tím, že je nutné, aby tyto nové skutečnosti měly vliv na výši stanovené daně. Dle důvodové zprávy tak nebylo možno využít dodatečné přiznání v případě, že stejné důvody daňový subjekt již uplatnil v odvolání, v řízení o mimořádném oprávněm prostředku nebo v dříve podaném daňovém tvrzení.
24. Novela daňového řádu, provedená zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, zavedla s účinností od 1. 1. 2013 úpravu ustanovení § 141 odst. 2 tak, že je daňový subjekt

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši, přičemž v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně. Důvody, které vedly vládu ke změně textu § 141 odst. 2 byly vysvětleny v důvodové zprávě tím, že původní formulace činila výkladové potíže. V důvodové zprávě je uvedeno, že je „*do jisté míry spornou otázkou v případě dodatečného daňového tvrzení na daň nižší vymezení toho, co je novou skutečností či důkazem. Při restriktivním výkladu pojmu skutečnost, který vychází z ustáleného významu tohoto slova, kdy skutečností v právním slova smyslu je nutno označit okolnost minulosti nebo současnosti, z níž vyplývá konkrétní právní povinnost nebo subjektivní právo a kterou je možno smyslově vnímat, a jsou tedy k dispozici o její existenci důkazy, nelze pod tento pojem subsumovat právní závěry, jako např. chybné vyhodnocení skutkového stavu, právní omyl či nesprávná interpretace zákona. Takovéto omezení možnosti podat dodatečné přiznání na daň nižší by však bylo proti smyslu celého instrumentu. Navrhovaná úprava by tedy měla odstranit pochybnost ohledně toho, zda je možné podat daňové přiznání na daň nižší z důvodu faktického či právního omylu či chyby daňového subjektu při výpočtu daně v daňovém přiznání, tj. v situaci, kdy daňový subjekt přiznal více, než v souladu s aplikací hmotněprávní úpravy měl. Nicméně bylo v důvodové zprávě konstatováno, že „nelze instrument daňového přiznání na daň nižší využívat jako procesní nástroj k odstranění procesních pochybení správce daně při stanovení daně. Musí být zachován princip (odpovídající zásadě procesní ekonomie), že jeden a týž problém by neměl být řešen několika různými nástroji najednou. Smyslem navrhovaného omezení podat daňové přiznání na daň nižší je vyloučení možnosti, aby se tato forma podání využívala na opravu procesních pochybení správce daně. Daňové přiznání by nemělo z povahy věci sloužit například k tomu, aby daňový subjekt namítal, že daňová kontrola byla provedena nezákonně, doručení bylo neúčinné, k vyměření daně došlo po lhůtě apod. K tomu slouží jiné prostředky ochrany, jako je odvolání, stížnost, žaloba u správního soudu, podnět na přezkoumání rozhodnutí. To, že vyměření daně bylo nezákonné z důvodu procesních vad, neznamená, že hmotněprávní povinnost uhradit daň v zákonem předvídané výši pro futuro zanikla.“*

25. Z uvedeného je zřejmé, že záměrem zákonodárce nebylo novelizací § 141 odst. 2 daňového řádu připustit opakované posuzování totožného skutkového stavu, aniž by daňový subjekt přicházel s tvrzením, které dříve neuplatnil a s důkazy toto tvrzení prokazující. Smyslem novelizace § 141 odst. 2 daňového řádu, v jehož důsledku byl vypuštěn text „*s podmínkou, že vyšly najevo nové skutečnosti a důkazy*“ bylo pouze odstranění výkladových nejasností pojmu „skutečnost“ a umožnění daňovému subjektu zhojit své omyly či chyby, jichž se dopustil při podání řádného (event. opravného) daňového přiznání. Skutečnost, že nelze „znovuotevřít“ daňové řízení na základě stejné argumentace daňového subjektu, podporuje i novodobá judikatura správních soudů, na niž i žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela přílehavě poukázal. Tak např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2022, č. j. 4 Afs 195/2021 – 34, plyne, že smyslem dodatečného daňového přiznání není náprava pochybení správce daně, nýbrž zohlednění existence nových skutečností, které mohou být prokázány novými důkazy ve věci. Podle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 23. 2. 2022, č. j. 52 Af 30/2021-67, pak nelze prostřednictvím dodatečného daňového přiznání opakovaně předkládat orgánům finanční správy při nezměněném relevantním skutkovém stavu k posouzení otázky, na které již v minulosti orgány finanční správy odpověděly, přičemž daňové řízení tak lze znovu „otevřít“ pouze v rozsahu, v jakém to opodstatňují daňovým subjektem nově zjištěné skutečnosti. K tomu

soud doplňuje, že tento rozsudek byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2024, č. j. 3 Afs 110/2022-49.

26. K žalobní námitce týkající se nesprávného výkladu § 141 odst. 2 daňového řádu tedy soud z důvodů výše uvedených uzavírá, že daňové orgány nepochybily, pokud zkoumaly, zda-li žalobce uplatnil v dodatečném daňovém přiznání nové skutečnosti a označil nové důkazy, a zda tudíž byly splněny zákonné podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání či nikoli. Námitku žalobce, že výklad tohoto zákonného ustanovení předestřený žalovaným je nepřipustně rozšiřující, proto shledal soud nedůvodnou.
27. Soud se rovněž ztotožňuje se závěry daňových orgánů, že zákonné podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání stanovené v § 141 odst. 2 daňového řádu, v daném případě splněny nebyly.
28. Jak je podrobně uvedeno v bodech 13. – 19. tohoto rozsudku, žalobce v rámci vyměřovacího řízení, podaného řádného daňového přiznání a v odvolacím řízení, pokud jde o správnost stanoveného zdroje příjmu ze závislé činnosti, namítal nesprávnost aplikace SZDZ ČR – NL, ačkoliv podle žalobce měla být aplikována SZDZ ČR – CH. Žalobce netvrdil jiný skutkový stav než ten, který tvrdil v předchozím řízení. Ke svému tvrzení, že zdrojem předmětných příjmů byl ve skutečnosti švýcarský subjekt, doložil listiny (pracovní smlouvu a její dodatky), které pracovněprávní vztah žalobce k jinému (švýcarskému), než nizozemskému zaměstnavateli, neprokazovaly. Ačkoli byl žalobce správcem daně vyzván k doložení důkazů k prokázání žalobcova tvrzení, a současně instruován o tom, jaké důkazy by žalobcovo tvrzení prokázaly, žalobce doložil pouze část plavecké služební knížky. Finanční orgány nezpochybily skutečnost, že žalobce získal předmětný příjem v pracovní pozici kormidelníka s místem výkonu práce na lodi Grindelwald plující po vodách Evropy a patřící švýcarské společnosti, avšak dospěly k závěru, že žalobcem předložené důkazy neprokazují, že žalobce nezískal příjmy od nizozemského zaměstnavatele. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání v bodech 52 - 55 podrobně zdůvodnil správnost závěrů správce daně, podle nichž na daný případ dopadá SZDZ ČR – NL, neboť žalobce neprokázal, že je třeba aplikovat pro něho výhodnější SZDZ ČR – CH. Žalobce tyto závěry nenapadl mimořádným opravným prostředkem ani správní žalobou. Namísto toho podal dodatečné daňové přiznání se zcela shodným tvrzením, tj. že při vyměření daně z příjmů byl nesprávně stanoven zdroj příjmů ze závislé činnosti, tudíž byla nesprávně použita SZDZ ČR – NL, přičemž měla být aplikována SZDZ ČR – CH. K tomu předložil stejné důkazy jako v předchozím řízení, tj. pracovní smlouvu uzavřenou s nizozemským zaměstnavatelem a části plavecké služební knížky. Žalobce nikterak netvrdil, že v předchozím řízení došlo k omylu, či že byla nesprávně vyložena právní úprava, v důsledku čehož došlo k nesprávnému vyměření daně. Institut, jakým je dodatečné daňové přiznání, rozhodně nemůže sloužit daňovým subjektům k tomu, aby bez omezení za nezměněné právní úpravy a za zcela shodného skutkového stavu zpochybňovaly již pravomocná rozhodnutí daňových orgánů vydaná v daňových řízeních. Jestliže žalobce nesouhlasil se závěry správce daně ani žalovaného jakožto odvolacího daňového orgánu, pak mohl nechat přezkoumat jejich správnost soud podáním žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Protože tak neučinil, musí v důsledku své procesní nečinnosti nést následky pravomocných rozhodnutí daňových orgánů, které sporné otázky tohoto konkrétního případu již vyřešily a po jejich vyřešení stanovily žalobci daňovou povinnost.
29. Pokud jde o příjem od zaměstnanecké pojišťovny, pak daňové orgány žalobci ve svých rozhodnutích pregnantně vysvětlily, za jakých okolností může být tento příjem osvobozen

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

od daně jakožto příjem obdobný nemocenskému pojištění (žalovaný tak učinil v bodě 61 rozhodnutí o odvolání), a konstatovaly, že žalobcem předložené listiny neprokazují, že se nemůže jednat o jiné plnění, např. o plnění z pojištění odpovědnosti za škodu, na které se osvobození od daně nevztahuje, když jediný listinný důkaz (potvrzení Jaaropgaaf) neobjasňuje, o jakou kategorii příjmů v důsledku pracovní neschopnosti se jedná. Žalobce v dodatečném daňovém přiznání znovu tvrdil, že se jedná o dávku nemocenského pojištění, tudíž o příjem od daně z příjmů osvobozený. K tomu připojil dotazník s tím, že se jedná o důkaz jeho tvrzení prokazující. Žalovaný k této listině uvedl, že se jedná o formulář, z něhož „nelze zjistit skutečný stav věci a nelze z něj určit konkrétní výsledek“. Dle žalovaného se nejedná o důkazní prostředek dle § 93 odst. 1 daňového řádu.

30. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že dokazování v daňovém řízení je ovládáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (k tomu srov. § 2 odst. 3 daňového řádu). Je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To vše pochopitelně pouze za situace, že takovou svoji úvahu řádně odůvodní. Rovněž tak je povinen uvést, proč navržený důkaz provést nehodlá. Správce daně vyhodnotil, že žalobcem předložený dotazník nemá žádnou důkazní hodnotu, neboť není schopen prokázat žalobcovo tvrzení o tom, že příjem žalobce byl příjmem obdobným nemocenskému pojištění. Svůj postoj k této listině vyjádřily daňové orgány obou stupňů ve svých rozhodnutích a „neotevření“ daňového řízení za účelem provedení tohoto důkazu odůvodnily. Žalovaný současně doplnil, že se navíc nejedná o důkaz, který nemohl žalobce uplatnit v předchozím řízení, tudíž se nejedná o nový důkaz.
31. S tímto posouzením žalovaného se soud zcela ztotožňuje. Žalobce netvrdil, že se jedná o důkaz, který nemohl předložit v předchozím řízení, tzn. že se jedná o důkaz nový, který nebylo možné bez zavinění žalobce či správce daně provést. Dodatečné daňové přiznání nemůže sloužit k tomu, aby daňový subjekt s ohledem na výsledek daňového řízení tzv. „tahal důkazy z klobouku“ za účelem otevření daňového řízení, které již skončilo pravomocným rozhodnutím, ačkoli tyto důkazy měl, resp. mohl mít k dispozici, resp. mohl jejich provedení na výzvu správce daně k prokázání rozhodných skutečností navrhnout.
32. Soudu není zřejmá žalobcova úvaha, že daňovým orgánům při podání dodatečného daňového přiznání tvrdil jiný skutkový stav, než z jakého vycházely daňové orgány v předchozím řízení. Jak vyplývá z výše uvedeného, žalobce netvrdil žádné jiné skutečnosti než ty, z nichž daňové orgány učinily skutková zjištění v předchozím řízení, a krom předložení listiny bez důkazní hodnoty (obecného dotazníku) v dodatečném daňovém přiznání (ani v žalobě) netvrdil nové skutečnosti ani nepředložil nové důkazy, které mohly již dříve zjištěný skutkový stav jakkoli změnit.
33. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žalobcem uplatněné žalobní námítky nejsou důvodné, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. tohoto rozsudku zamítl.
34. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, který je pro rozhodnutí o nákladech řízení podstatný, a procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Ústí nad Labem 27. ledna 2025

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.