

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **M. N.**, zast. Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2015, čj. 22691/15/5200-10424-701962, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2017, čj. 47 Af 5/2015-31,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se zamítá**.

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

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Žalobce uplatnil dne 30. 6. 2014 v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 slevu na manželku podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a slevu na vyživované dítě podle § 35c téhož zákona. Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj vznikly pochybnosti o uplatněných nárocích na daňová zvýhodnění, vyzval proto žalobce dne 15. 7. 2014, aby tyto pochybnosti odstranil. Žalobce na výzvu reagoval podáním, ve kterém ve vztahu k vyživovanému dítěti navrhl jako důkaz výslech ředitele školy, ve které jeho syn studoval. Ve vztahu k manželce však odmítl předložit jakékoliv důkazní prostředky. Správce daně poté úředním záznamem ze dne 14. 8. 2014 seznámil žalobce se závěrem, že jeho pochybnosti o žalobcových nárocích na slevy z daně nebyly odstraněny. Proto dne 5. 9. 2014 vydal platební výměr, ve kterém žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 291 791 Kč.

[2] Žalobce se proti platebnímu výměru odvolal. V průběhu odvolacího řízení uložil žalovaný správci daně, aby provedl navrhovaný výslech ředitele školy (správce daně jej v prvním stupni odmítl provést, neboť studium lze prokázat potvrzením o studiu); tak byl prokázán nárok na slevu na vyživované dítě. Nárok na slevu na manželku však žalobce ani v průběhu odvolacího řízení neprokázal, proto žalovaný změnil platební výměr pouze ve vztahu k nároku na slevu na vyživované dítě a vyměřil žalobci daň nižší o tuto částku (ve výši 287 323 Kč).

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou krajský soud zamítl. Správce daně postupoval v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu, pokud vyzval žalobce k odstranění pochybností ohledně slevy na manželku a slevy na vyživované dítě. Výzva splňovala všechny náležitosti – uvedení důvodu pochybnosti není obecně nezbytné, postačí, pokud správce daně uvede konkrétní skutečnosti, kterých se pochybnost týká. Správce daně nepožadoval po žalobci, aby prokázal negativní skutečnost; to, že manželka nedosáhla za rok vyšších příjmů než 68 00 Kč, lze prokázat např. doložením výše jejích příjmů či její svědeckou výpovědí. Žalobce však odmítl uvést cokoli bližšího o výši manželčiných příjmů. Závěr, podle nějž žalobce nemá nárok na slevu na manželku, je proto v souladu se zákonem.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost; setrval v ní na tom, že sdělení konkrétní pochybnosti je „*esenciální podstatou výzvy*“. Správce daně vyzval stěžovatele k prokázání dvou negativních skutečností: 1. výše hrubých příjmů jeho manželky nepřesáhla 68 000 Kč a 2. daňové zvýhodnění na vyživované dítě neuplatnil jiný poplatník. Ani k jedné z nich stěžovatel v průběhu řízení nepředložil žádný důkaz (a ani nemohl), přitom z výsledku řízení je patrné, že správce daně na základě nikde nezachycených úvah dospěl k závěru, že první skutečnost prokázána nebyla a druhá ano. V tom stěžovatel vidí dvojí režim posuzování.

[5] Dále krajský soud zkrátil stěžovatele na právu vyjádřit se, neboť namísto správních orgánů dovodil, že splnění podmínek pro přiznání slevy na manželku lze prokazovat doložením výše jejích příjmů, její svědeckou výpovědí či jejím čestným prohlášením. Tyto úvahy však nebyly součástí správního rozhodnutí, stěžovatel je proto nemohl znát. Pokud by pak správce daně uznal jako jediný důkazní prostředek svědeckou výpověď manželky, musel by ji provést z úřední povinnosti, jinak by rezignoval na správné zjištění daňové povinnosti. Soud nevzal v úvahu ani to, že skutečnosti rozhodné pro přiznání slevy na dani se dokládají již v okamžiku podání daňového tvrzení pouze výjimečně; k prokázání slevy na manželku nepožaduje žádnou přílohu ani zákon, ani není vyžadována na tiskopise (na rozdíl od např. potvrzení plátce daně o příjmech ze závislé činnosti nebo potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění). Správce daně postupoval svévolně, neboť poplatníci obecně uplatňují v přiznání k dani z příjmů nárok na slevu, aniž by jej něčím dokládali a aniž by tím správci daně vznikaly nějaké pochybnosti.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

pokračování

## III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] NSS se ztotožňuje s právním hodnocením, které provedl krajský soud. Stěžovatel v kasační stížnosti převážně opakuje svá tvrzení z předchozího soudního řízení a nepřednesl žádné argumenty, které by mohly závěry krajského soudu zpochybnit. NSS proto jen krátce tyto závěry shrne.

[9] Podle § 35ba odst. 1 písm. b) (část před středníkem) zákona o daních z příjmů se poplatníkům uvedeným v § 2 daň za zdaňovací období snižuje o slevu ve výši 24 840 Kč na manžela žijícího s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč.

[10] Podle § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu platí, že má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti zde uvedených údajů, vyzve daňový subjekt, aby tyto pochybnosti odstranil. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo jejich pravdivost prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby odstranil tyto pochybnosti.

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

[12] Obsah výzvy musí poskytovat daňovému subjektu jasný návod k tomu, co z údajů obsažených v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení nebo v přiložených listinách má správci daně konkrétně vysvětlovat nebo prokazovat, a musí být formulován tak, aby umožnil daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků. Výzva správce daně ze dne 15. 7. 2014 obsahovala text, podle nějž správce daně stěžovatele „*vyzývá k odstranění pochybností o průkaznosti – úplnosti daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob* (v záhlaví výzvy je specifikováno zdaňovací období roku 2013) *spočívajících v prokázání nároku na uplatnění slevy na dani dle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na manželku žijící s poplatníkem v domácnosti a dále k prokázání nároku na uplatnění daňového zvýhodnění dle § 35c zákona na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti*“. V dalším textu pak následoval návod, jakým způsobem lze požadované údaje doložit – k uplatnění slevy na dani na manželku měl stěžovatel doložit výši jejích hrubých příjmů za zdaňovací období roku 2013. Výzva proto i podle NSS splňuje výše uvedené požadavky.

[13] NSS si je vědom své judikatury týkající se požadavků na výzvu k odstranění pochybností. Podle ní musí výzva obsahovat konkrétní skutkové důvody, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti či pravdivosti údajů uvedených v daňovém tvrzení (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008

Sb. NSS, které se sice týká výzvy v rámci vytýkacího řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho závěry se však dají beze zbytku použít i na výzvu podle § 89 daňového řádu, neboť jsou to srovnatelné instituty).

[14] Při používání judikatury je ovšem třeba brát v potaz odlišné skutkové okolnosti. Ve věci 9 Afs 110/2007 se jednalo o přiznání k DPH a správce daně ve výzvě obecně zpochybnil údaj o (veškerých) přijatých plněních; tento údaj v sobě ale zpravidla zahrnuje velké množství transakcí, a pokud správce daně svou pochybnost neupřesní, nemůže daňový subjekt vědět, co přesně má dokládat. Naproti tomu v nyní souzené věci měl správce daně pochybnost o jediné (a nijak komplexní) položce v daňovém přiznání, kterou výslovně označil ve výzvě a kterou bylo možné doložit vcelku jednoduchou a stručnou odpovědí. Jak také uvedl Ústavní soud ve stěžovatelově věci v usnesení ze dne 28. 11. 2017, sp. zn. III. ÚS 4271/16, každé daňové řízení se týká konkrétní daně a konkrétní daňové skutkové podstaty. Nelze proto obecně vztahovat požadavky kladené na výzvu k odstranění pochybností, která směřuje vůči určitému souhrnnému údaji v přiznání k DPH, také na výzvu, která se týká dílčího údaje v přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Jak již uvedl krajský soud, v tomto případě postačí, pokud správce daně uvede konkrétní skutečnost, o které má pochybnosti, a sdělí daňovému subjektu, jakým způsobem ji může prokázat.

[15] NSS souhlasí s krajským soudem i v tom, že k prokázání výše manželčiných příjmů za rok 2013 by postačil její výslech nebo i jen její čestné prohlášení (tento způsob uvedl také správce daně ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 14. 8. 2014). Pokud by případná tvrzení stěžovatelovy manželky (během jejího výslechu, v čestném prohlášení či v jiném dokumentu dokládajícím výši jejích příjmů) vyvolala pochybnosti o jejich pravdivosti, přizpůsobil by tomu správce daně průběh dalšího dokazování. K tomu lze odkázat na důvodovou zprávu k daňovému řádu v části týkající se ustanovení § 90 a § 92, podle které *„samotný 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)*“.

[16] Uplatněním nároku podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů požaduje daňový subjekt po státu určitou úlevu ze své daňové povinnosti. Okamžikem podání daňového tvrzení tak vzniká subjektu důkazní břemeno ve vztahu k tvrzením, která uvádí. Přitom je ale převážně na něm, zda a jakým způsobem svůj nárok prokáže. Zákon správci daně umožňuje, aby se v případě pochybností mohl prostřednictvím výzvy podle § 89 daňového řádu dotázat na pravdivost uvedených skutečností. Nelze souhlasit se stěžovatelem, že správce daně jedná svévolně, pokud požaduje doložení určitého daňového tvrzení, které se obvykle nedokládá či u kterého správce daně pravidelně spoléhá na jeho pravdivost. Tvrzení o slevě na vyživovanou manželku spočívá v prostém vyplnění nárokované (paušální) výše slevy v kolonce daňového přiznání. Pochybuje-li správce daně o obsahu takového tvrzení, může vyzvat daňový subjekt k doložení tvrzeného. A právě proto, že údaj o nároku na slevu je v daňovém přiznání obsažen pouze formou tvrzení, je

pokračování

pochopitelné, že správce daně ve výzvě k jeho prokázání neuvádí výčet okolností, které jej vedly k pochybnostem o jeho pravdivosti.

[17] Stěžovatel spatřuje dvojí režim posuzování při prokazování nároku na slevu na manželku a nároku na slevu na vyživované dítě. Je pravda, že správce daně nebyl důsledný při zkoumání všech podmínek pro čerpání slevy na vyživované dítě (rezignoval na doklad o tom, že za uvedené období neuplatnil daňové zvýhodnění na vyživované dítě jiný poplatník, který ho vyživuje v téže domácnosti) a pro přiznání slevy se spokojil s potvrzením o studiu. NSS v tom však dvojí režim posuzování nespatřuje, neboť nárok na slevu na dítě stěžovatel alespoň nějakým způsobem prokázal (a v průběhu řízení i uvedl důkazní prostředek, který by jeho tvrzení mohl prokázat – výslech ředitele školy), na rozdíl od slevy na manželku, kterou po celou dobu řízení výslovně odmítal jakkoli prokazovat.

[18] Krajský soud nezkrátil stěžovatele na právech tím, že uvedl více způsobů k prokazování výše hrubých příjmů stěžovatelovy manželky než žalovaný. Soud tak pouze konkretizoval závěry, které žalovaný uvedl ve svém rozhodnutí.

## IV. Závěr a náklady řízení

[19] NSS zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty poslední.

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu