



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **E. M.**, zastoupená JUDr. Vítem Buršou, advokátem se sídlem Uherské Hradiště, Růžová 1254, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 1. 2015, č. j. 62 Af 59/2013 - 79,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 22. 5. 2013, č. j. 14171/13/5000-14102-702767.

Žalovaný výše uvedeným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Uherském Brodě (dále též „správce daně“) ze dne 21. 5. 2012, č. j. 96369/12/338911704297, kterým správce daně doměřil stěžovatelce daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 215 040 Kč spolu s penále ve výši 43 008 Kč, jen co do části týkající se bankovního spojení. V ostatních částech ponechal žalovaný rozhodnutí správce daně beze změny.

Správce daně svůj postup odůvodnil tím, že na základě výsledků daňové kontroly u manžela stěžovatelky došlo k zvýšení jeho dílčího základu daně u ostatních příjmů podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném a účinném pro rozhodné zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Vzhledem k tomu, že stěžovatelka společně s manželem uplatnili společné zdanění manželů ve smyslu § 13a zákona o daních z příjmů, se zjištění ohledně dílčího základu daně manžela projeví i ve zvýšení dílčího základu daně stěžovatelky.

Rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka žalobou, v níž mimo jiné namítala, že žalovaný rozhodnutí správce daně nepřezkoumal řádně a vznesené námítky vypořádal účelově. Správce daně taktéž znemožnil uplatnění procesních práv stěžovatelky tím, že jí odmítl sdělit jakékoliv informace. V daňovém řízení nebylo dle stěžovatelky prokázáno, že by k zvýšení dílčího základu u některého z manželů došlo, přičemž správce daně ohledně této skutečnosti odmítl provádět dokazování. Nesprávná je podle stěžovatelky rovněž argumentace žalovaného ohledně požadavku na vyslechnutí manžela stěžovatelky jako svědka, stejně jako interpretace § 52 odst. 2 daňového řádu správcem daně a žalovaným. Pokud je s každým z manželů vedeno samostatné daňové řízení, je třeba v každém takovém řízení provádět samostatně důkazy a každý daňový subjekt s nimi seznámit. Za nesprávný proto stěžovatelka označila závěr, že daňový subjekt, kterému je doměřována daň, nesmí být s odvoláním na zásadu mlčenlivosti seznámen s informacemi, na základě kterých dochází k doměření daně.

Krajský soud žalobu neshledal důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Za klíčovou v posuzované věci označil krajský soud otázku, zda i v případě doměření daně stěžovatelce na základě zjištění týkajícího se dílčího základu daně jejího manžela, mělo být se stěžovatelkou vedeno důkazní řízení ohledně skutečností, které byly důvodem pro zvýšení dílčího základu daně jejího manžela. Krajský soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 – 33, podle kterého, uplatnili-li manželé výpočet daně ze společného základu daně podle § 13a zákona o daních z příjmů, a došlo-li následně k pochybnostem o správném stanovení základu daně, byl každý z manželů povinen prokazovat pouze skutečnosti rozhodné pro vlastní dílčí základ daně. Závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu dopadají dle krajského soudu také na nyní posuzovanou věc a vyplývá z nich, že se stěžovatelka nemohla dovolávat aktivace svého vlastního důkazního břemene ve vztahu ke skutečnostem, které se týkaly dílčího základu daně jejího manžela, a tudíž ani nemohla vyvracet pochybnosti správce daně, které ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyvstaly v průběhu daňové kontroly týkající se dílčího základu daně z příjmů manžela stěžovatelky. Institut mlčenlivosti ke skutečnostem týkajícím se důvodu zvýšení dílčího základu daně manžela stěžovatelky interpretoval správce daně dle krajského soudu správně, neboť povinnost mlčenlivosti dopadá i na poskytování informací manželce/manželovi daňového subjektu (§ 52 daňového řádu). K otázce, zda skutečně došlo k doměření daně manželovi stěžovatelky, nebylo dle krajského soudu třeba provádět dokazování; tuto skutečnost správce daně sdělil stěžovatelce v rámci daňové kontroly a stěžovatelka ani konkrétně nenamítala, že by ve skutečnosti k doměření daně jejímu manželovi nedošlo. Rozhodnutí žalovaného krajský soud nepřezkoumatelným neshledal, když dospěl k závěru, že argumentace v něm uvedená odpovídá kritériím prezkoumatelného správního rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti

Rozsudek krajského soudu napadá stěžovatelka z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1

pokračování

písm. a) s. ř. s., dále z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo, že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a v neposlední řadě z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Krajskému soudu stěžovatelka vytýká zejména nesprávné právní a skutkové závěry, účelovou argumentaci a nevypořádání zásadních žalobních námitek. Krajský soud podle stěžovatelky pochybil také tím, že její žalobní námítka shrnul tak, aby mohl k argumentaci použít judikaturu, která řeší odlišný pohled zejména v otázce provádění dokazování a nesení důkazního břemene.

Konkrétně stěžovatelka v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení otázky práv a povinností daňového subjektu a správce daně v daňovém řízení, nesprávnou interpretaci § 96 odst. 1 daňového řádu a § 52 odst. 2 daňového řádu.

K údajně nesprávně posouzené otázce práv a povinností daňového subjektu a správce daně v daňovém řízení stěžovatelka namítá, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by k zvýšení dílčího základu daně u některého z manželů došlo a správce daně ohledně těchto skutečností odmítl provádět dokazování. Soud celou problematiku zjednodušil odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 54/2012. Toto rozhodnutí interpretoval krajský soud nesprávně, neboť výrok rozhodnutí neřeší námítku stěžovatelky proti způsobu provádění daňové kontroly. Odkazované rozhodnutí bylo navíc vyvoláno zcela opačnou situací, kdy byl shledán nesprávný postup správce daně v tom, že vyžadoval tvrzení a nesení důkazního břemene v řízení proti manželce, která toho nebyla schopna. V nyní projednávaném případě však sama stěžovatelka navrhuje důkazy ke svým tvrzením, že jí uvedený základ daně v daňovém přiznání je správný. Stěžovatelku tak důkazním břemenem nikdo nezatěžuje, sama chce využít svých práv navrhopat důkazy a vyjadřovat se k nim. Právo navrhopat důkazy nelze zaměňovat s důkazním břemenem, resp. s nemožností jeho unesení. Uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tak řeší otázku důkazní povinnosti ze zcela jiného pohledu.

Za zavádějící považuje stěžovatelka také závěr krajského soudu, že k otázce, zda došlo k doměření daně jejímu manželovi, není třeba provádět dokazování. Uvedené zásadní zjištění nebylo v daňovém řízení ničím doloženo. K doměření daně u manžela stěžovatelky došlo pravomocně až rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 5. 2013. V době vydání dodatečného platebního výměru dne 21. 5. 2012 tak ještě nebylo o doměření daně u manžela pravomocně rozhodnuto. Doměření daně u manžela stěžovatelky proto nemohlo být s ohledem na časovou posloupnost předmětem dokazování v daňovém řízení se stěžovatelkou. Stěžovatelka namítá, že vždy chtěla dokazovat jen to, že není pravdou, že uvedla nesprávně základ daně, a to, že její manžel neměl jiné zdanitelné příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů, které by měly být uvedeny v daňovém přiznání.

Vzhledem k tomu, že se jedná o samostatné daňové řízení ohledně daňové povinnosti stěžovatelky, musí pro toto řízení platit i veškerá ustanovení o daňovém řízení, mimo jiné § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. důkazní povinnost správce daně ke skutečnostem vyvracejícím věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Z předmětného ustanovení dle stěžovatelky vyplývá, že důkazní povinnost, tzn. prokázání toho, že daňový základ

stěžovatelky byl prokázán nesprávně, je povinností správce daně. Správce daně však žádný důkaz ke svému tvrzení či zjištění neuvedl, ani žádný neprovedl. Za důkaz nelze považovat informaci, že něco vyplynulo z jiného daňového řízení. Správce daně tak nesplnil svou důkazní povinnost.

Otázkou výpovědi manžela stěžovatelky jako svědka se krajský soud v podstatě nezabýval. Závěr správce daně, že manžel stěžovatelky nemůže v daném případě vypovídat jako svědek, neboť by vypovídal o svých daňových povinnostech, považuje stěžovatelka za nesprávný. Procesní postavení svědka neurčuje totiž obsah jeho výpovědi, ale to, že je osobou, která není účastníkem řízení ani v něm nemá jiné postavení a bude vypovídat na základě toho, co vnímala svými smysly a co může mít vliv na rozhodnutí, a správce daně nemůže předjímat, co bude či nebude svědek vypovídat, a podle toho rozhodovat, zda svědkem je či není. Svědecký výslech manžela stěžovatelky k tomu, zda měl či neměl příjem, v čem spočíval a jak je doložen, považuje stěžovatelka za zásadní důkaz, kterým je možno potvrdit či vyvrátit tvrzení stěžovatelky v daňovém přiznání či zjištění správce daně.

Nesprávně a navíc nepřezkoumatelně odůvodnil krajský soud dle stěžovatelky rovněž otázku mlčenlivosti, neboť uvedl pouze to, že správce daně ji interpretoval správně a jeho postup nevzbuzuje pochybnosti. Tento institut slouží k ochraně daňového subjektu vůči třetím osobám, nikoli k jeho zneužívání, aby byla potlačena základní práva jiných osob. Správce daně musí v řízení vždy prokazovat to, co tvrdí, resp. zpochybňuje, tzn. i to, co se dozvěděl v jiném řízení, neboť ve vztahu k důkazům či způsobům, jak co zjistil, nemůže být vázán mlčenlivostí.

Krajský soud měl podle stěžovatelky napadené rozhodnutí zrušit taktéž z důvodu, že správce daně u stěžovatelky zahájil řízení, přestože k tomu neměl zákonné podmínky a pokud už ho zahájil, nevyřešil v řízení zákonným způsobem (tj. dokazováním) předběžnou otázku, tj. daňový základ manžela stěžovatelky. V uvedené souvislosti stěžovatelka namítá, že krajský soud nevzal v úvahu zásadní závěr vyplývající z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 54/2012, že výše daňové povinnosti manžela je v řízení u druhého manžela pro správce daně předběžnou otázkou. Uvedený závěr má pro řízení dva zásadní aspekty: 1. V případě druhého manžela (při prokázání nesprávného základu daně u druhého manžela) nelze postupovat tak, že se u něj provádí daňová kontrola, ale je to důvod k obnově řízení ukončené rozhodnutím; 2. Pokud řízení probíhá, je třeba vyřešit předběžnou otázku, což vyžaduje v řízení provést důkazy k jejímu vyřešení nebo vyčkat, až bude vyřešena v jiném řízení tak, že bude závěr závazný pro účastníky řízení.

Další kasační důvod spatřuje stěžovatelka zejména v tom, že krajský soud učinil zjištění, která nemají oporu ve spise. Krajský soud také při zjišťování skutkového stavu postupoval účelově a neodstranil stejný nezákonný účelový postup správce daně.

Krajský soud vycházel z toho, že bylo prokázáno, že stěžovatelka uvedla nesprávný základ daně, který byl zvýšen o údajný neuvedený zdanitelný příjem manžela. Pro takový závěr však ve spise nebyl žádný důkaz. Jediným podkladem pro stanovení daňového základu stěžovatelky bylo zjištění správce daně v řízení vedeném souběžně s manželem stěžovatelky. Toto zjištění není důkazem a nadto v době řízení se stěžovatelkou nebylo ničím prokázáno, ale bylo pouze výsledkem předběžných úvah a vyhodnocování důkazů v řízení s manželem stěžovatelky. Nejednalo se proto o zjištění, ale o předpojatý závěr konkrétních pracovníků správce daně. Závěry žalovaného, které krajský soud přezkoumával, tak neměly oporu v obsahu spisu.

Napadený rozsudek stěžovatelka považuje za nepřezkoumatelný, protože se krajský soud nevypořádal s podstatnou žalobní námitkou, že dílčí základ daně v řízení se stěžovatelkou nebyl vůbec zjišťován a prokázán.

pokračování

Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, jestliže řešil nikoliv to, zda správce daně v řízení se stěžovatelkou prokázal, že v daňovém řízení uvedla nesprávný základ daně, ale to, zda je povinna nést důkazní břemeno v řízení, kde vystupuje v pozici daňového subjektu. Krajský soud tak posuzoval opak toho, co bylo předmětem námitek, kdy stěžovatelka namítala, že důkazy navrhovala, ale tyto byly nezákonně odmítnuty.

S ohledem na vše výše uvedené stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný uvádí, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu, které jsou řádně zdůvodněné, když krajský soud vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu, který vyplývá z předloženého spisového materiálu a řádně se vypořádal s žalobními námitkami. Z důvodu totožnosti kasační a žalobní argumentace odkazuje žalovaný na odůvodnění svého rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě.

Námítce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nelze dle žalovaného přisvědčit. Z napadeného rozsudku je zřejmé, z jakého skutkového stavu zjištěného správními orgány krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Z odůvodnění rozsudku je rovněž zřejmé, proč považoval krajský soud závěry stěžovatelky za liché, mylné a vyvrácené.

K namítanému znemožnění uplatnění práv stěžovatelky správcem daně žalovaný uvádí, že stěžovatelka za posuzované zdaňovací období využila společně se svým manželem výpočet daně ze společného základu daně manželů dle ustanovení § 13a zákona o daních z příjmů, v relevantním znění. Bylo tedy na rozhodnutí stěžovatelky, zda akceptuje podmínky pro tento způsob výpočtu daně, který má za následek, že jakákoliv změna dílčího základu daně podle § 6 až 10 zákona o daních z příjmů u jednoho z manželů se bezprostředně promítne do společného základu daně manželů a tím ovlivní výši daňové povinnosti i druhého z manželů. Ze zprávy o daňové kontrole projednané se stěžovatelkou dne 16. 5. 2012 vyplývá, že došlo ke kontrolnímu nálezu u manžela stěžovatelky, a to v rámci dílčího základu daně dle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů.

Vzhledem k tomu, že manžel stěžovatelky nezprostil správce daně mlčenlivosti ve smyslu § 52 odst. 2 daňového řádu, správce daně ani žalovaný nemohl stěžovatelku seznámit s konkrétními skutečnostmi zjištěnými v rámci daňové kontroly druhého z manželů a vyrozuměl stěžovatelku o výsledku daňové kontroly ve vazbě na její daňovou povinnost. Uvedenou skutečnost nelze klást za vinu správci daně a nahrazovat tím, že správce daně bude v rámci daňové kontroly u stěžovatelky provádět duplicitně dokazování a obstarávat podklady ve věci, která již byla spolehlivě zjištěna v rámci daňové kontroly u druhého z manželů. Pokud manžel stěžovatelky nezprostil správce daně mlčenlivosti, nelze vinit správce daně a následně krajský soud z nepřezkoumatelnosti rozhodnutí.

Žalovaný se také plně ztotožňuje se závěry krajského soudu ohledně dopadů závěrů rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 5 Afs 54/2012 na nyní projednávanou věc, podle nichž se stěžovatelka nemůže dovolávat aktivace svého vlastního důkazního břemene ve vztahu ke skutečnostem týkajícím se dílčího základu daně jejího manžela. Z tohoto důvodu stěžovatelka ani nemohla vyvracet pochybnosti správce daně, které ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyvstaly v průběhu daňové kontroly týkající se dílčího základu daně z příjmů jejího manžela.

Zvýšení dílčího základu daně a doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 u manžela stěžovatelky bylo skutečností, kterou správce daně zjistil z úřední činnosti, a tato skutečnost měla s ohledem na zvolený způsob uplatnění společného základu daně u obou manželů bez dalšího dopad do způsobu výpočtu daňové povinnosti stěžovatelky.

S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl a přiznal mu na náhradu nákladů řízení paušální částku 300 Kč jako náhradu výdajů za jeden úkon právní služby, a to podání písemného vyjádření. Žalovaný v uvedené souvislosti odkazuje na § 36 odst. 1 s. ř. s., které zaručuje účastníkům řízení rovné postavení a podpůrně na nálezný Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13 ze dne 7. 10. 2014.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost soud důvodnou neshledal.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Krajský soud se dle stěžovatelky nevypořádal se žalobní námitkou, že dílčí základ daně v řízení ohledně daňové povinnosti stěžovatelky nebyl vůbec zjišťován a prokázán.

Krajský soud se ovšem s touto námitkou v odůvodnění napadeného rozsudku vypořádal. Důvodem dodatečného vyměření daně byla skutečnost, že stěžovatelka za posuzované období společně se svým manželem využila výpočet daně ze společného základu daně manželů. Tento způsob výpočtu má za následek, že jakákoli změna dílčího základu daně z příjmů u jednoho z manželů se bezprostředně promítne do společného základu daně manželů, a tím ovlivní výši daňové povinnosti i druhého z manželů. Krajský soud na str. 6 napadeného rozsudku mimo jiné konstatoval, že zvýšení dílčího základu daně a doměření daně z příjmů fyzických osob u manžela stěžovatelky bylo skutečností, kterou správce daně zjistil z úřední povinnosti, a tato skutečnost měla s ohledem na zvolený způsob uplatnění společného základu daně u obou manželů bez dalšího dopad do výše daně.

Z odůvodnění napadeného rozsudku (i rozhodnutí žalovaného) je zřejmé, na základě jakých zjištění správce daně došlo k změně výše společného základu daně stěžovatelky a jejího manžela u daně z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období. Dílčí základy daně stěžovatelky nebyly důvodem pro změnu výše společného základu daně manželů. Zjišťování a prokazování změny výše dílčího základu daně manžela stěžovatelky pak bylo předmětem daňového řízení, na které se dle § 52 odst. 1 daňového řádu vztahuje povinnost mlčenlivosti. Vzhledem k tomu, že manžel stěžovatelky nezprostil správce daně mlčenlivosti ve smyslu § 52 odst. 2 daňového řádu, správce daně ani žalovaný nemohl stěžovatelku seznámit

pokračování

s konkrétními skutečnostmi zjištěnými v rámci daňové kontroly u jejího manžela a vyrozuměl stěžovatelku o výsledku daňové kontroly pouze ve vazbě na její daňovou povinnost.

Důvodnou Nejvyšší správní soud neshledal ani námitku nesprávné aplikace závěrů usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 5 Afs 54/2012 na posuzovanou věc. Krajský soud za klíčovou označil otázku, zda i v případě doměření daně stěžovatelce na základě zjištění týkajícího se dílčího základu daně manžela, mělo být vedeno se stěžovatelkou důkazní řízení ohledně skutečností, které byly důvodem pro zvýšení dílčího základu daně jejího manžela. Rozšířený senát v citovaném usnesení dospěl k závěru, že uplatnili-li manželé výpočet daně ze společného základu daně podle § 13a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2007, a došlo-li následně k pochybnostem o správném stanovení základu daně, byl každý z manželů povinen podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, prokazovat pouze skutečnosti rozhodné pro jeho dílčí základ daně. Každý z manželů tak nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní jen k vlastní daňové povinnosti (vlastnímu dílčímu základu daně) a k tomu, jakým způsobem byl společný základ daně vypočten.

Závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 – 33, jsou pro nyní projednávaný případ podstatné, a to mimo jiné také s ohledem na vymezení rozsahu důkazního břemene stěžovatelky. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v tomto usnesení konstatoval následující: *„Žalobkyně je tedy objektivně schopna prokázat pouze skutečnost, jakým způsobem byl společný základ daně vypočten, což také odpovídá rozsahu jejího důkazního břemene vymezeného ustanovením § 13a ZDP, podle kterého je povinna prokázat jen to, že společný základ daně činí součet dílčích základů daně a svůj dílčí základ daně. Z tohoto ustanovení však nelze nijak dovodit, že by byla povinna prokazovat dílčí základ daně svého manžela.“* Tímto je vymezen nejen rozsah důkazního břemene stěžovatelky rovněž v této věci, ale také okruh skutečností, které jsou předmětem dokazování. Prokazování skutečností týkajících se dílčího základu daně manžela stěžovatelky v daňovém řízení, které je vedeno se stěžovatelkou, již možné není, neboť nejde o její daňovou povinnost. Námitku stěžovatelky, že citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu na její případ nedopadá, neboť bylo vyvoláno opačnou situací, v níž manželka nebyla schopna unést své břemeno důkazní, zatímco nyní stěžovatelka navrhuje důkazy k prokázání, že její základ daně uvedený v jejím daňovém přiznání je správný, proto vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou. Stěžovatelka v této věci nenavrhuje důkazy k prokázání skutečnosti, jakým způsobem byl společný základ daně vypočten, resp. ke svému dílčímu základu daně, ale snaží se navrhovanými důkazy prokazovat dílčí základ daně svého manžela. Z uvedeného ovšem plyne, že dílčí základ daně manžela stěžovatelky není a ani nemůže být předmětem dokazování v daňovém řízení se stěžovatelkou.

Krajský soud a finanční orgány nezaměňují právo navrhopvat důkazy s důkazním břemenem, jak se mylně domnívá stěžovatelka, a správce daně nepochybil, pokud důkazy k prokazování výše dílčího základu daně manžela v samostatném daňovém řízení se stěžovatelkou neprovedl. Daňovou kontrolou u stěžovatelky bylo zjištěno, že ona sama ve vztahu ke svému základu daně své důkazní břemeno unesla, takže ke změně dílčích základů daně dle § 7 až 10 zákona o daních z příjmů u ní nedošlo. Prokazování výše dílčího základu daně manžela dle § 10 zákona o daních z příjmů bylo předmětem jiného samostatného daňového řízení. Změna výše dílčího základu daně u manžela představuje skutečnost, která měla s ohledem na zvolený způsob uplatnění společného zdanění (společného základu daně manželů) bez dalšího dopad do výše daně stěžovatelky. Zcela jiná by byla situace, kdyby došlo k změně společného základu daně manželů z důvodu změny výše dílčího základu daně u stěžovatelky. Taková situace však v daném případě nenastala.

Kasační námitka, že zásadní zjištění o doměření daně manželovi nebylo v daňovém řízení se stěžovatelkou nijak doloženo, souvisí s námitkou nesprávné interpretace zásady mlčenlivosti v daňovém řízení (§ 52 daňového řádu). Z daňového spisu (zejména ze zprávy o daňové kontrole daně z příjmů stěžovatelky za zdaňovací období roku 2007 ze dne 16. 5. 2012) je zřejmé, že kontrolní zjištění stěžovatelky vychází z kontrolního zjištění jejího manžela v důsledku toho, že manželé uplatnili společné zdanění manželů dle § 13a zákona o daních z příjmů v relevantním znění, přičemž manžel stěžovatelky vůči ní nezprostil správce daně mlčenlivosti ve smyslu § 52 odst. 2 daňového řádu. Správce daně proto nebyl oprávněn seznámit stěžovatelku s důkazy a jejich vyhodnocením, které provedl v samostatném řízení o výši daně u jejího manžela. Správce daně ovšem stěžovatelku seznámil s tím, že z provedené daňové kontroly u jejího manžela vyplývá zjištění, které vede k změně základu daně u ostatních příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2007 v celkové výši 1 343 940 Kč. Využití institutu společného zdanění manželů dle § 13a zákona o daních z příjmů bylo zcela na vůli stěžovatelky. Provedená volba znamená i akceptaci podmínek zvoleného způsobu výpočtu daně. Nejvyšší správní soud v interpretaci zásady mlčenlivosti krajským soudem, správcem daně a žalovaným neshledal pochybení.

Ke stěžovatelkou namítanému pochybení správce daně spočívajícímu v neprovedení důkazu svědeckou výpovědí manžela krajský soud konstatoval, že takový postup správce daně nebyl s ohledem na závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 – 33, potřebný. Zvýšení dílčího základu daně a doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 u manžela stěžovatelky bylo skutečností, kterou správce daně zjistil z úřední činnosti, a tato skutečnost měla s ohledem na zvolený způsob uplatnění společného základu daně u obou manželů bez dalšího dopad do způsobu výpočtu daně stěžovatelky. Krajský soud se tak otázkou, zda správce daně pochybil, pokud stěžovatelkou navrhovaný výslech svědka neprovedl, zabýval.

Správce daně považoval provedení navrhovaného důkazu za nadbytečné, neboť dle stěžovatelky měly být provedením navrhovaného výsledku prokázány, resp. vyvráceny skutečnosti, jež se svou podstatou týkají dílčího základu daně manžela. Navrhované důkazy se tedy vztahují výlučně k tvrzení, které ve svém přiznání k dani z příjmů za rok 2007 učinil (resp. měl učinit) manžel stěžovatelky; ohledně těchto tvrzení svědčí důkazní břemeno pouze manželovi stěžovatelky. Využití výpočtu daně ze společného základu daně manželů bylo právem stěžovatelky, nikoliv její povinností, přičemž zvolený způsob zdanění sebou nese určitá pozitiva a negativa.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou kasační námitku ohledně nesprávné interpretace § 96 odst. 1 daňového řádu, neboť výpovědí, jejímž obsahem mělo být podání vysvětlení, zda ve zdaňovacím období roku 2007 dosáhl manžel stěžovatelky ostatního příjmu dle § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 1 343 940 Kč, by totiž manžel stěžovatelky vypovídal o vlastních daňových povinnostech. Neprovedením navrhovaného důkazu proto správce daně nepochybil, když prokazování výše dílčího základu daně manžela dle § 10 zákona o daních z příjmů bylo předmětem daňového řízení s manželem stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí s námitkou stěžovatelky, že krajský soud vycházel z toho, že bylo prokázáno, že stěžovatelka uvedla nesprávný základ daně. Takový závěr krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nečinil a uvedený závěr nevyplývá ani z daňového řízení se stěžovatelkou. Daňovou kontrolou u stěžovatelky bylo zjištěno, že ona sama ve vztahu k svému základu daně své důkazní břemeno unesla, takže k změně dílčích základů daně dle § 7 až 10 zákona o daních z příjmů u ní z titulu zjištění u jejího manžela nedošlo.

pokračování

Podle § 99 odst. 1 daňového řádu vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil kasační námitce, v níž stěžovatelka vytýká, že v době vydání dodatečného platebního výměru dne 21. 5. 2012 ještě nebylo o doměření daně jejímu manželovi pravomocně rozhodnuto. Stěžovatelce lze jistě přisvědčit, že otázka dílčího základu daně jejího manžela je ve vztahu k jejímu základu daně otázkou předběžnou. Z § 99 odst. 1 daňového řádu je ovšem zřejmé, že správce daně nemusel vyčkat právní moci rozhodnutí ve věci daňového řízení vedeného s manželem stěžovatelky, ale mohl vyjít již ze skutečností, které zjistil v rámci tohoto daňového řízení s manželem stěžovatelky.

Konečně nelze souhlasit ani s námitkou stěžovatelky učiněnou s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012 – 33, že při prokázání nesprávného základu daně u manžela stěžovatelky nebylo možno postupovat tak, že u stěžovatelky byla provedena daňová kontrola, ale šlo o důvod k obnově řízení. Věc vedená u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 54/2012, se totiž od nyní projednávané věci odlišuje tím, že ve věci sp. zn. 5 Afs 54/2012 manželka využila spolu s manželem jen speciální výpočet daně, sama však nevedla účetnictví ani jinou evidenci, ani s manželem nepodnikala jako osoba spolupracující; podnikal pouze její manžel. V nyní projednávané věci ovšem stěžovatelka ve zdaňovacím období roku 2007 sama provozovala obchodní činnost (obchod se dřevem a související činnosti), z níž dosahovala příjmů. Správce daně proto nepochybil, jestliže u stěžovatelky prověřoval daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně z příjmů daňovou kontrolou.

V. Závěr

Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost neshledal důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.). Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby spočívajícím v písemném vyjádření podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

K návrhu žalovaného Nejvyšší správní soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle již cit. nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ákladu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem

zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů řízení nepříslušela ani při zastoupení advokátem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 – 20).

Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 – 87, č. 1260/2007 Sb. NSS, „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součástí povinnosti plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 – 23).“ Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, kdy zastoupen není.

Úspěšnému žalovanému náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. ledna 2016

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu