



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce, soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobce: P. B., narozený dne X,
bytem X,
zastoupený JUDr. Zdeňkem Vlčkem, advokátem,
sídlem Na Roudné 18, 301 00 Plzeň,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022, č. j. 36979/22/5200-10422-713122,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobce se žalobou ze dne 13. 12. 2022, podanou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „soud“) dne 14. 12. 2022, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022, č. j. 36979/22/5200-10422-713122 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

„správce daně“) ze dne 18. 1. 2021, č. j. 48469/21/2308-50522-401146 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“ nebo „předmětný dodatečný platební výměr“).

2. Prvostupňové rozhodnutí bylo dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob (dále též jen „DPFO“), kterým byl žalobci doměřen za zdaňovací období roku 2016 (dále též jen „předmětné zdaňovací období“) daňový bonus ve výši -60 300 Kč a rovněž uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 12 060 Kč. Správce daně žalobci doměřil daňovou povinnost na základě postupu k odstranění pochybností a podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „ZDP“) a § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
3. Důvodem doměření daňové povinnosti bylo to, že správci daně vznikly pochybnosti o žalobcem tvrzených obdržených příjmech z nájmu v roce 2016, přičemž správce daně po provedeném dokazování zjistil, že v roce 2016 již nájemní vztah neexistoval a žalobce jím tvrzený příjem z nájemného neměl, tudíž si daňový bonus uplatnil neoprávněně.

II.

Žaloba

4. Žalobce v úvodu své žaloby poté, co vymezil napadené i prvostupňové rozhodnutí, označil obě tato rozhodnutí za nesprávná a nezákonná.
5. Žalobce již úvodem avizoval své přesvědčení, že v jeho případě došlo k prekluzi práva daň doměřit, což odůvodnil následovně. Žalobce podal dne 13. 3. 2017 daňové přiznání k DPFO za předmětné zdaňovací období. Dnem následujícím (14. 3. 2017) započal ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu běh obecné tříleté lhůty, ve které je správce daně oprávněn vyměřit daň. Tato lhůta by uplynula dne 14. 3. 2020, nicméně v průběhu této obecné lhůty došlo k zastavení jejího běhu z důvodu trestního stíhání žalobce pro trestný čin podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku. Trestní stíhání žalobce bylo zahájeno dne 27. 3. 2020 doručením usnesení policejního orgánu podle § 160 odst. 1 trestního řádu o zahájení trestního stíhání a poté skončeno usnesením Okresního soudu v Klatovech č. j. 3 T 44/2020, které nabylo právní moci dne 17. 10. 2020. Došlo tedy k prodloužení tříleté lhůty k vyměření daně, která skončila dne 4. 10. 2020. Dodatečný platební výměr byl žalobci doručen až dne 29. 1. 2021, tedy až po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně. Dojde-li k uplynutí lhůty pro vyměření daně, nastává fikce správnosti daňového tvrzení podaného daňovým subjektem.
6. Pro úplnost žalobce poukázal na to, že v jeho případě nedošlo k prodloužení prekluzivní lhůty z důvodů předpokládaných v § 148 odst. 2 daňového řádu. K uplynutí prekluzivní lhůty měli povinnost přihlídnout správce daně i žalovaný z moci úřední. Žalobce připustil, že jej správce daně vyzval výzvou ze dne 26. 2. 2020 k podání daňového tvrzení k DPFO, ovšem tato výzva lhůtu pro vyměření daně neprodloužila. Žalobce považuje uvedenou výzvu za nezákonnou, když vydání této výzvy učinil správce daně pouze za účelem dosažení toho, aby nedošlo k prekluzi práva daň vyměřit. Žalobce upozornil, že byl správcem daně vyzván k podání daňového tvrzení za předmětné zdaňovací období, ačkoliv tuto svoji povinnost splnil již dne 13. 3. 2017. Podle žalobce v době vydání předmětné výzvy správce daně rozhodně nemohl důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Pokud měl správce daně pochybnosti o správnosti údajů obsažených v daňovém tvrzení, měl zahájit postup k odstranění pochybností anebo daňovou kontrolu. Navíc vydaná výzva nevedla k doměření daně, neboť ta byla žalobci doměřena na základě údajů, které

byly obsaženy v daňovém tvrzení podaném dne 13. 3. 2017. Podle žalobce o nezákonnosti výzvy konečně svědčí i to, že byla správcem daně učiněna až tři roky od doby, kdy správce daně obdržel daňové tvrzení žalobce.

7. Ve druhé části své žalobní argumentace žalobce brojil proti skutkovým závěrům obsaženým v předmětných rozhodnutích finančních orgánů, kteréžto závěry označil za vysoce spekulativní a neodpovídající provedenému dokazování. Podle žalobce provedené dokazování nepředstavuje konzistentní soubor důkazů, které by ve svém souhrnu odůvodňovaly závěr o tom, že žalobce za předmětné zdaňovací období nedosahoval žádných příjmů a daňový bonus mu byl vyplacen neoprávněně. Za stěžejní žalobce označil otázku, zda v předmětném zdaňovacím období dosahoval příjmů z pronájmu nemovité věci – bytu na adrese Z., A. (dále jen „*předmětný byt*“). Správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že nájemní smlouva ze dne 6. 10. 2009 byla ukončena před rokem 2016, což znamená, že žalobce v tomto období nedosahoval žádných zdanitelných příjmů.
8. Žalobce upozornil, že předmětná nájemní smlouva nebyla ukončena písemnou dohodou. Správce daně sice vedl dokazování, ovšem s učiněnými závěry žalobce nesouhlasí. Namítal, že ke zvýšení nájemného byl oprávněn podle čl. III. odst. 5 nájemní smlouvy obsahující oprávnění pro žalobce jednostranně zvýšit nájemné v závislosti na míře inflace vždy na další rok, ve kterém nájemní vztah trval. Poukázal též na to, že svědkyně Z. B. (bývalá manželka žalobce) uváděla v daňových přiznáních za zdaňovací období 2013 - 2015 jako výši nájemného částku 84 000 Kč a tak stěží lze přijmout vysvětlení této svědkyně, že daňová tvrzení za ní zpracovával žalobce. Je odpovědností každého daňového subjektu přiznat daň ve výši odpovídající realitě. Uvedení zvýšeného nájemného v daňových tvrzeních této svědkyně představuje indicii, která jednoznačně podporuje nabízenou verzi žalobce. Žalobce nesouhlasil ani s postupem správce daně, který na výslech této svědkyně žalobce upozornil s předstihem pouze 3 pracovních dnů, přičemž žalobce se nemohl tohoto výsledku účastnit. Správce daně tímto postupem porušil § 96 odst. 5 daňového řádu.
9. Žalobce dále namítal, že žalovaný ve vztahu ke svědkyni B. dal přednost úředním záznamům o podaném vysvětlení před výsledkem této svědkyně v řízení daňovém. Z hlediska důkazní váhy však měl být preferován protokol o výsledku svědka pořízený v daňovém řízení. Žalobce v souvislosti s preferencí úředních záznamů o podaném vysvětlení namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Odkázal přitom na bližší nespécifikovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou shrnul tak, že docházeli v rámci výpovědí svědků provedených v různých řízeních k rozporům, je povinností správce daně tyto rozpory osvětlit a důkladně popsat, proč se přiklonil právě k té verzi. Žalobce tuto námitku uplatnil i ve vztahu k otci nájemkyně p. M. Š..
10. Podle žalobce nebylo prokázáno, kdy došlo k zániku nájemní smlouvy ani nebylo spolehlivě zjištěno, jakou formou došlo k zániku smlouvy. I pokud by žalobce přijal to, že jeho bývalá žena v roce 2014 disponovala klíči od předmětného bytu, nemůže bez dalšího platit § 2292 občanského zákoníku o skončení nájmu bytu, muselo by totiž být prokázáno, že dřívější nájemkyně bytu M. Š. tyto klíče odevzdala vlastníkovvi bytu (v té době manželům B.) a projevila přitom vůli v nájemním vztahu nepokračovat. Je poměrně rozšířenou praxí, že vlastník nemovité věci i v průběhu nájemního vztahu s klíči disponuje. V tomto ohledu je úvaha žalovaného nesprávná a příslušná soukromoprávní norma je aplikována zcela chybně. Okamžik ukončení nájemního vztahu nelze určit ani na základě svědecké výpovědi bývalé manželky žalobce, která v rámci svého výsledku výslovně

uvedla, že neví, kdy ke skončení nájmu došlo. Na druhé straně žalobce správci daně nabídl vysvětlení, kdy a kým bylo za rok 2016 nájemné uhrazeno.

11. Žalobce rovněž namítal, že správce daně i žalovaný odmítli vyslechnout svědkyni M. Š., která by jako přímý kontrahent nájemní smlouvy bez jakýchkoliv pochybností potvrdila či vyvrátila pravdivost verze nabízené žalobcem. Žalobce výslech tohoto svědka považuje jako klíčový. Žalovaný sice zmiňuje úřední záznam o podaném vysvětlení i této svědkyně, ovšem podle § 93 odst. 3 daňového řádu bylo povinností na návrh žalobce tento výslech provést. V opačném případě dochází k porušení bezprostřednosti dokazování v daňovém řízení. Žalobce poukázal na to, že k problematice provádění výsledků svědků, jehož výpověď je zachycena v protokolu, se opakovaně vyjadřoval Nejvyšší správní soud, přičemž citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 - 54, body 22 a 26. Žalobce má za to, že optikou jím citované judikatury je argumentace žalovaného prezentovaná v napadeném rozhodnutí nepřesvědčivá a nesprávná. Žalobce rovněž argumentoval tím, že je-li osoba slyšená v režimu podání vysvětlení, pak daňový subjekt nemá právo se takového úkonu účastnit a takto vyslýchané osobě pokládat otázky. Výsledkem svědkyně Š. by došlo k zřetelnému osvětlení skutkového stavu. Nachází-li se svědkyně Š. v Německu, nic správcům daně nebránilo tuto svědkyni vyslechnout prostřednictvím mezinárodního dožádání. Nelze akceptovat postup žalovaného, který se místo provedení tohoto výsledku spoléhal na jiné důkazy s mnohem nižší vypovídací hodnotou. Žalobce připomněl § 92 odst. 2 daňového řádu.
12. Závěrem žalobce navrhl zrušit napadené rozhodnutí, jakož i předmětný dodatečný platební výměr, a uplatnil nárok na náhradu nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 20. 1. 2023 navrhl zamítnutí žaloby. Úvodem svého vyjádření zrekapituloval napadené rozhodnutí a shrnul průběh řízení. Poté vymezil předmět sporu a žalobní námitky rozdělil do dvou okruhů, k nimž se vyjádřil.
14. Žalovaný nejprve vyjádřil nesouhlas s námitkou prekluze, když odmítl názor, že by v daném případě uplynula lhůta pro stanovení daně. Podle žalovaného lhůta pro stanovení daně počala běžet dnem 3. 4. 2017. Dne 27. 2. 2020 však byla vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání k DPFO za předmětné zdaňovací období, která byla žalobci doručena dne 9. 3. 2020. Konec lhůty pro stanovení daně by tak připadl v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu na den 3. 4. 2021. V období od 9. 3. 2020 do 17. 10. 2020 však byla lhůta pro stanovení daně stavěna dle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu (tj. cca 7 měsíců) z důvodu trestního stíhání žalobce pro spáchání trestného činu dle § 240 trestního zákoníku (k zahájení trestního stíhání došlo dne 9. 3. 2020 a k ukončení 17. 10. 2020 nabytím právní moci usnesení soudu o postoupení věci k projednání příslušnému finančnímu úřadu). Lhůta pro stanovení daně by tak uplynula cca v listopadu 2021, přičemž předmětný dodatečný platební výměr byl vydán dne 21. 1. 2021 a žalobci byl doručen dne 2. 2. 2021. Žalovaný proto nesouhlasil s žalobcem, že by dodatečný platební výměr byl vydán po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Oznámením předmětného dodatečného platebního výměru se lhůta ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) prodloužila o 1 rok, tj. její konec tak připadal cca na listopad 2022. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 17. 10. 2022, tedy ve lhůtě pro stanovení daně.

15. Žalovaný dále nesouhlasil s tvrzením žalobce, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla správcem daně vydána pouze za účelem prodloužení lhůty, když toto tvrzení označil za zcela nepodložené a zavádějící. Žalovaný rovněž korigoval tvrzení žalobce, že tento byl vyzván k podání daňového tvrzení za rok 2016, které již však podal, neboť předmětnou výzvou byl žalobce vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení, nikoli k podání řádného daňového tvrzení k DPFO za předmětné zdaňovací období. Správce daně v předmětné výzvě uvedl, že v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že žalobcem doložená nájemní smlouva byla ukončena ze strany nájemce a že poslední nájem byl žalobci uhrazen dne 1. 2. 2013 vkladem na jeho běžný účet u Komerční banky a.s. Za rok 2016 tak žalobce neobdržel příjmy z nájemného. Správce daně měl také mj. pochybnosti o věrohodnosti dodatku k nájemní smlouvě ze dne 15. 10. 2009, který byl podepsán pouze žalobcem bez uvedení místa a data podpisu, a kterým bylo jednostranně zvýšeno nájemné na výši 7 000 Kč. Správce daně tak vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k DPFO za předmětné zdaňovací období, neboť mu vznikly pochybnosti o tom, že žalobce oprávněně uplatnil nárok na vyplacení daňového bonusu ve výši 60 300 Kč. Správce daně tak měl dostatek informací k tomu, aby mohl přistoupit k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Prodloužení lhůty pro stanovení daně předmětnou výzvou bylo založeno na základě návazného postupu k odstranění pochybností (žalovaný na tomto místě citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 441/2019). Žalovaný dále uvedl, že žalobcovu písemnou reakci ze dne 4. 5. 2020 na předmětnou výzvu správce daně posoudil jako podání dodatečného daňového přiznání se stejnými údaji jako v daňovém přiznání. Dne 9. 7. 2020 správce daně zahájil postup k odstranění pochybností a vyzval žalobce mj. k tomu, aby prokázal a doložil, že obdržel příjmy z pronájmu podle § 9 ZDP. Daň byla v daném případě tedy doměřena v návaznosti na zahájený postup k odstranění pochybností a výzva k podání dodatečného daňového přiznání tak vedla k doměření daně. Žalovaný rovněž odkázal na komentářovou literaturu k § 148 daňového řádu.
16. K druhému okruhu žalobních námitek žalovaný nejprve vyjádřil přesvědčení, že postupoval v souladu se zákonem, když vyhodnotil veškeré důkazní prostředky i zjištěné skutečnosti a přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalobcův nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
17. K námitkám týkajícím se ukončení nájemní smlouvy žalovaný předeslal, že pro posouzení věci bylo stěžejní, zda z nájmu plynuly příjmy i za zdaňovací období roku 2016, nikoli konkrétní přesné datum ukončení nájmu. Ačkoli mezi svědeckými výpověďmi pana M. Š. a Z. B. byly rozpory ohledně konkrétního data ukončení nájemní smlouvy a předání klíčů od pronajímaných prostor, tak předmětné výpovědi jednoznačně svědčily o tom, že v roce 2016 již předmětný nájemní vztah neexistoval. Žalovaný zjistil, že v roce 2016 již předmětný nájemní vztah netrval a žalobci tak nemohl plynout jím tvrzený příjem z nájmu, přičemž tyto skutečnosti plynuly mj. také z písemností poskytnutých Policií ČR (viz úřední záznam Policie ČR ze dne 21. 2. 2014). Paní B. se k ukončení nájmu explicitně vyslovila i v rámci podaného vysvětlení u Policie ČR dne 13. 8. 2019 (žalovaný v podrobnostech odkázal na body 60, 62, 69 a 70 napadeného rozhodnutí). K otázce zvýšení nájemného žalovaný odkázal na body 71 a 72 napadeného rozhodnutí, přičemž uvedl, že neposuzoval oprávněnost navýšení nájemného jednostranným právním aktem. Žalovaný připomněl, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých tvrzeních, nese daňový subjekt. Pokud tedy žalobce uplatnil daňový

bonus, nesl důkazní břemeno stran splnění podmínek pro jeho oprávněné uplatnění. Daňové řízení není konstruováno na zásadě vyšetřovací.

18. Žalovaný se dále vyjádřil k námitkám, které žalobce uplatnil v souvislosti s výsledkem paní Z. B.. Nejprve upozornil, že daňová přiznání paní B. nebyla předmětem nyní řešeného sporu a že informace o daňové povinnosti paní B. za roky 2013 až 2015 nemohou nijak prokázat tvrzení žalobce o příjmech z nájmu za zdaňovací období roku 2016. Žalovaný odmítl, že by žalobci byla upřena jeho práva dle § 96 odst. 5 daňového řádu. Správce daně vyrozuměl žalobce o konání svědecké výpovědi paní B. písemností, která mu byla doručena dne 6. 10. 2021, a rovněž byl informován i prostřednictvím SMS zprávy dne 6. 10. 2021 v 08:39 hodin. Žalobce zasláním omluvy pouze cca 40 minut před konáním svědecké výpovědi sám znemožnil správci daně včas informovat svědkyni o této skutečnosti a zajistit jiný termín konání výslechu. Správce daně své povinnosti dostál, když 5 dní předem vyrozuměl žalobce o konání výslechu. Žalobce s omluvou zaslal seznam otázek, které požadoval svědkyni položit a dále byl žalobce s hodnocením předmětné svědecké výpovědi seznámen a byl mu také zaslán protokol z provedeného výslechu. V daňovém řízení byly provedeny svědecké výpovědi jak paní B., tak i pana Š., tudíž není pravdou, že by správce daně vycházel pouze z úředních záznamů poskytnutých Policií ČR. Správce daně sice vycházel převážně z úředních záznamů Policie ČR o podaném vysvětlení Z. B., M. Š. a M. Š., ovšem žalovaný doplnil odvolací řízení o svědecké výpovědi v rámci daňového řízení. V podrobnostech žalovaný odkázal na body 41 a násl. napadeného rozhodnutí.
19. Žalovaný se rovněž vyjádřil k námitkám týkajícím se neprovedení výslechu paní M. Š., přičemž tyto námitky žalovaný označil nejen za nedůvodné, ale také za účelové. Poukázal na to, že žalobce v daňovém řízení vůbec výslech svědkyně paní M. Š. nenavrhoval. Přestože žalovaný nejprve zamýšlel provést výslech i paní Š. (ve snaze dostat judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle které pochybnosti v daňovém řízení nelze opírat výhradně o svědecké výpovědi zajištěné v trestním řízení), tak poté, co se žalovanému opakovaně nepodařilo zajistit svědeckou výpověď paní Š. (zdržuje se v Německu), žalovaný posoudil již zajištěné důkazní prostředky, mj. i v odvolacím řízení doplněné svědecké výpovědi pana Š. a paní B., a dospěl k závěru, že tyto výpovědi samy o sobě založily důvodné pochybnosti o tvrzeních žalobce. Žalovaný tak dospěl k závěru, že disponuje uceleným souborem důkazů a že výslech paní Š. není nezbytný, tudíž od tohoto upustil. Poukazuje-li žalobce na povinnost správce daně na návrh daňového subjektu provést svědeckou výpověď v rámci daňového řízení ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu, tak žalovaný k tomu uvedl, že žalobce výslech paní Š. nenavrhoval. Žalovaný doplnil, že žalobcem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 379/2017-54 je na daný případ nepřiléhavý, když žalovaný svědeckou výpověď neodmítl, tuto totiž žalobce ani nenavrhoval. Žalovaný od původně zamýšlené svědecké výpovědi toliko upustil. V podrobnostech žalovaný odkázal na body 38 a násl. napadeného rozhodnutí.

IV.

Průběh řízení a ústní jednání

20. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena (napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 17. 10. 2022, přičemž žaloba byla soudu doručena dne 14. 12. 2022). Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobce byla adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (žalobce podal proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, proti kterému již není odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.

21. Vzhledem k tomu, že žalobce vyjádřil nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (podáním ze dne 23. 12. 2022), soud konal dne 16. 1. 2024 ústní jednání.
22. Žalobce i žalovaný při jednání setrvali na své dosavadní argumentaci a v podrobnostech odkázali na svá písemná podání, která v předmětném řízení učinili.
23. Soud při jednání konstatoval obsah prvostupňového rozhodnutí (předmětného dodatečného platebního výměru) a napadeného rozhodnutí, což ve spojení s obsahem správního spisu považoval za dostačující pro posouzení žalobních námitek. Navíc žalobce na provedení důkazů navržených v žalobě při jednání již netrval, přičemž ani žádný nový důkazní návrh neučinil. Žalovaný v průběhu řízení žádný důkazní návrh neměl. Soud proto další dokazování neprováděl.

V.

Posouzení věci soudem

24. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ř. s.“) soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.), přičemž žádné takové vady neshledal.
25. Poté, co soud v projednávané věci v mezích žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
26. V projednávané věci bylo podstatou sporu posouzení právní otázky, zda správce daně (a potažmo i žalovaný, který postup správce daně později potvrdil jako správný) postupoval zákonně, když žalobci doměřil za předmětné zdaňovací období daňový bonus ve výši - 60 300 Kč z důvodu, že žalobce neprokázal jím tvrzený příjem z nájemného za rok 2016.
27. Žalobce ve své žalobě uplatnil dva okruhy žalobních námitek, jimiž odůvodnil namítanou nezákonnost napadeného a prvostupňového rozhodnutí, a to (i) že předmětná daň byla doměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a dále (ii) že ke stanovení daně došlo na podkladě pochybení při provádění dokazování, kteréžto pochybení vedlo k nesprávným skutkovým závěrům, které byly vysoce spekulativní a neodpovídaly provedenímu dokazování.
28. Soud se nejprve zabýval prvním žalobním bodem, tj. namítanou prekluzí, neboť pokud by tato námitka byla důvodná, pak by to bez dalšího vedlo ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť prekludovanou daň již nelze doměřit.
29. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

30. Podle § 148 odst. 2 daňového řádu *se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, nebo b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*
31. A konečně podle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní.*
32. Soud ze správního spisu a z provedeného dokazování zjistil následující skutečnosti relevantní a podstatné pro posouzení žalobcem namítaného uplynutí lhůty pro stanovení předmětné daně.
33. Dne 13. 3. 2017 žalobce podal řádné daňové přiznání k DPFO za předmětné zdaňovací období roku 2016 (dále jen „*Řádné daňové přiznání*“), ve kterém vykázal příjmy z nájemného dosažené v roce 2016 ve výši 84 000 Kč a rovněž uplatnil daňový bonus ve výši 60 300 Kč.
34. Správce daně v rámci své vyhledávací činnosti zjistil skutečnosti, na jejichž základě u něj vznikly pochybnosti o věrohodnosti žalobcem tvrzených příjmů z nájemného, a proto vydal dne 26. 2. 2020 výzvu ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání k DPFO za předmětné zdaňovací období v náhradní lhůtě 15 dnů od doručení daně výzvy (dále jen „*Výzva k podání DDP*“). Předmětná výzva byla žalobci doručována na adresu H, N. (tj. adresu uvedenou žalobcem v Řádném daňovém přiznání), ovšem adresát nebyl zastížen, proto byla výzva uložena u poštovního doručovatele a připravena k vyzvednutí ode dne 28. 2. 2020. Žalobce si ovšem předmětnou zásilku v úložní lhůtě nevyzvedl, a proto byla Výzva k podání DDP doručena fikcí dne 9. 3. 2020. V předmětné výzvě správce daně žalobce informoval o pochybnostech o oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na vyplacení daňového bonusu ve výši 60 300 Kč, přičemž popsal skutečnosti, které jej vedly k závěru, že žalobce neobdržel tvrzené příjmy z nájemného ve výši 84 000 Kč (což byl jediný vykázaný příjem žalobce za předmětné zdaňovací období). Z tohoto důvodu správce daně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k DPFO za předmětné zdaňovací období.
35. Žalobce na Výzvu k podání DDP reagoval vyjádřením ze dne 2. 5. 2020 (doručeným správcem daně dne 4. 5. 2020), kde potvrdil doručení Výzvy k podání DDP (žalobce uvedl, že danou výzvu obdržel dne 29. 4. 2020). Žalobce ve svém vyjádření setrval na tvrzeních uvedených v Řádném daňovém přiznání.
36. Dne 9. 7. 2020 správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností (výzva byla žalobci doručena dne 14. 7. 2020), ve které informoval žalobce, že žalobcovo vyjádření doručené dne 4. 5. 2020 posoudil podle obsahu jako podání dodatečného daňového přiznání k DPFO za předmětné zdaňovací období se stejnými údaji jako v Řádném daňovém přiznání. Současně pak žalobce vyzval k odstranění pochybností o správnosti a pravdivosti tvrzení uvedených v podaném Řádném daňovém přiznání ohledně příjmů podle § 9 ZDP uvedených na řádce 201 přílohy 2 ve výši 84 000 Kč, jakož i částky ve výši 60 300 Kč uvedené na řádce 75 – Daňový bonus a na řádce 77 – Rozdíl na daňovém bonusu. Žalobce byl zejména vyzván k prokázání, že obdržel tvrzené příjmy z nájemného v roce 2016, a dále aby doložil veškeré dodatky k nájemní smlouvě, včetně písemné výpovědi, a prokázal, že s předmětnými dodatky i výpovědí byl nájemce seznámen.

37. Po provedeném postupu k odstranění pochybností správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal dosažení tvrzených příjmů podle § 9 ZDP, a proto dojde ke změně daňové povinnosti tak, že bude žalobci doměřen daňový bonus -60 300 Kč, o čemž správce daně informoval žalobce ve sdělení ze dne 20. 8. 2020 (doručeno dne 28. 8. 2020). Dne 12. 1. 2021 správce daně vyhotovil úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností.
38. Dne 18. 1. 2021 správce daně vydal předmětný dodatečný platební výměr, který byl žalobci doručen dne 2. 2. 2021. V důsledku žalobcem podaného odvolání a následného odvolacího řízení došlo k pravomocnému doměření předmětné daně dne 17. 10. 2022 (doporučením napadeného rozhodnutí žalobci).
39. Na základě právě popsaných skutečností plynoucích ze správního spisu se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že v posuzovaném případě k uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu nedošlo.
40. Mezi účastníky nebylo předmětem sporu, že s žalobcem bylo vedeno trestní stíhání související s předmětnou daní (tedy DPFO za rok 2016) a že po dobu tohoto trestního stíhání lhůta pro stanovení daně neběžela. Soud ze správního spisu, jakož i z nesporných tvrzení účastníků řízení zjistil, že trestní stíhání žalobce bylo zahájeno usnesením Policie ČR ze dne 9. 3. 2020 pro podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku. Trestní stíhání žalobce skončilo usnesením Okresního soudu v Klatovech ze dne 7. 10. 2020, který věc postoupil příslušnému finančnímu úřadu, neboť se nejednalo o trestný čin, ale jednání žalobce by mohlo být posouzeno jako daňový delikt. Okresní soud v Klatovech dovodil, že po novelizaci trestního zákoníku účinné od 1. 10. 2020 byla větší škoda (která je jedním ze znaků skutkové podstaty přečinu dle § 240 odst. 1 trestního zákoníku) stanovena na částku 100 000 Kč, zatímco v případě žalobcova skutku byla hodnota věci zjištěna částkou 60 300 Kč. Dané usnesení nabylo právní moci dne 17. 10. 2020. Lze tudíž konstatovat, že v předmětném případě byla lhůta pro stanovení daně stavěna od 9. 3. 2020 (tj. okamžik zahájení trestního stíhání žalobce) do 17. 10. 2020 (okamžik skončení trestního stíhání žalobce), tj. po dobu 7 měsíců a 8 dní.
41. Pokud jde o počátek běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně, pak ten je podle názoru soudu zřejmý, neboť lhůta ve smyslu § 136 daňového řádu pro podání řádného daňového tvrzení pro DPFO na předmětné zdaňovací období uplynula dne 3. 4. 2017 (z Řádného daňového přiznání vyplynulo, že žalobce podával daňové přiznání sám, nikoli prostřednictvím daňového poradce, tudíž lhůta byla tříměsíční počítaná od uplynutí předmětného zdaňovacího období). Dne 3. 4. 2017 tak začala ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období běžet prekluzivní lhůta pro stanovení předmětné daně.
42. Jelikož původní lhůta pro stanovení daně započala běžet dne 3. 4. 2017, tak by uplynula dne 3. 4. 2020. Ovšem v posledním roce plynutí dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k jejímu prodloužení o jeden rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť správce daně vydal dne 26. 2. 2020 Výzvu k podání DDP, která byla žalobci doručena dne 9. 3. 2020. Na tomto místě soud poznamenává, že neměl důvod pochybovat o tom, že Výzva k podání DDP byla žalobci doručena, tedy oznámena, již dne 9. 3. 2020, jak argumentoval žalovaný ve vyjádření k žalobě, neboť žalobce v žalobě doručení Výzvy k podání DDP dnem 9. 3. 2020 nezpochybnil, když ani v průběhu řízení neuvedl žádné skutečnosti, pro které by nemohlo nastat doručení fikcí marným uplynutím úložní lhůty

pro vyzvednutí zásilky, kterou správce daně doručoval žalobci na adresu uvedenou v Řádném daňovém tvrzení. Nicméně i pokud by k účinnému doručení Výzvy k podání DDP došlo až dne 29. 4. 2020, když toto datum žalobce označil ve svém vyjádření ze dne 2. 5. 2020 jako datum, kdy předmětnou výzvu obdržel, pak by to nemělo vliv na prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť běh dosavadní lhůty byl zastaven od 9. 3. 2020 do 17. 10. 2020 v důsledku probíhajícího trestního stíhání žalobce (i za této situace by k oznámení Výzvy k podání DDP nepochybně došlo před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, jak vyžaduje § 148 odst. 2 daňového řádu).

43. Soud se neztotožnil s žalobcem v tom, že by Výzva k podání DDP byla učiněna účelově pouze ve snaze prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Předmětná výzva obsahuje dostatečné informace o zjištěných pochybnostech o oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na vyplacení daňového bonusu ve výši 60 300 Kč, když správce daně popsal skutečnosti, které jej vedly k závěru, že žalobce neobdržel tvrzené příjmy z nájemného ve výši 84 000 Kč. I z časového hlediska předmětná výzva koresponduje s tím, kdy správce daně získal poznatky, které u něj založily pochybnosti o oprávněnosti žalobcem uplatněného daňového bonusu. Jak je patrné ze správního spisu, předmětná výzva rovněž vedla k doměření předmětné daně, neboť správce daně posoudil žalobcovu odpověď, v níž žalobce setrval na svém původním daňovém tvrzení, jako dodatečné daňové přiznání se stejnými údaji, jaké žalobce uvedl v Řádném daňovém přiznání (ke správnosti takového postupu srov. např. rozsudky ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 – 32, ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014 – 30, ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014 – 31). Správce daně realizoval postup k odstranění pochybností sdělených žalobci již ve Výzvě k podání DDP a následně i ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 9. 7. 2020. Výsledkem postupu k odstranění pochybností, v rámci kterého správce daně, resp. žalovaný konali dokazování, pak bylo doměření předmětné daňové povinnosti. Takovýto postup správce daně soud za daných okolností nyní posuzovaného případu shledal zákonným. Soud v dané souvislosti odkazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které *vydáním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je zahájeno doměřovací řízení, přičemž správce daně může stanovit daň dokazováním nejen v rámci daňové kontroly, ale také mimo ni* (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018 – 33 a ze dne 2. 8. 2018, č. j. 6 Afs 349/2017 – 31). V rozsudku ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 66/2020-32, bod [16] Nejvyšší správní soud judikoval následující: „Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43). Lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly.“
44. Jelikož původní lhůta pro stanovení daně byla zastavena po dobu trestního stíhání žalobce pro trestnou činnost přímo se týkající předmětné daňové povinnosti (tj. od 9. 3. 2020 do 17. 10. 2020), tak po jejím opětovném rozběhnutí tato lhůta doběhla až v listopadu 2020 (před stavěním lhůty zbývalo 25 dní, tudíž těchto 25 dní muselo později doběhnout počínaje dnem 18. 10. 2020). V důsledku výše popsaného prodloužení původní lhůty pro

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu by tedy připadal konec takto prodloužené lhůty na listopad 2021.

45. K dalšímu prodloužení lhůty pro stanovení daně o další jeden rok pak došlo vydáním předmětného dodatečného platebního výměru ze dne 19. 1. 2021, a to podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Přitom platí, že *lhůta pro stanovení daně může být z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužena opakovaně* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43).
46. S ohledem na výše uvedené soud souhlasil s žalovaným, že v posuzovaném případě konec lhůty pro stanovení daně připadl na měsíc listopad 2022, tudíž došlo-li k pravomocnému doměření předmětné daňové povinnosti dne 17. 10. 2022 (doručením napadeného rozhodnutí žalobci), pak prekluzivní lhůta pro stanovení DPFO za předmětné zdaňovací období neuplynula. Soud proto shledal první žalobní námitku jako nedůvodnou.
47. Nedůvodným soud shledal i druhý okruh žalobních námitek, neboť se po přezkoumání správního spisu neztotožnil s žalobcem, že by finanční orgány své rozhodnutí o doměření předmětné daňové povinnosti založily na nesprávných skutkových závěrech, které by byly vysoce spekulativní a neodpovídaly by provedenímu dokazování. Soud neshledal ani žalobcem tvrzené pochybení při provádění dokazování.
48. Nejprve je třeba připomenout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Na počátku leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je v souladu s obecnou zásadou daňového řízení povinen prokázat tvrzení uvedená v daňovém přiznání (viz § 92 odst. 3 daňového řádu). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví (evidenci), či jiných povinných záznamů nebo listin doložených daňovým subjektem; v tomto ohledu tíží důkazní břemeno správce daně ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochybností (viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu ke sděleným pochybnostem, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, tudíž je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost své evidence či účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval, a tak pochybnosti správce daně věrohodně vyvrátil. (K tomu srov. např. shrnutí judikatury v bodech [19] a [20] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1 Afs 450/2020 – 69).
49. V nyní posuzovaném případě tak byl žalobce povinen prokázat oprávněnost jím nárokaného daňového bonusu, přičemž tuto svou povinnost žalobce na počátku splnil (předložením nájemní smlouvy, včetně dodatku, na základě které měl dosáhnout tvrzených příjmů z předmětného bytu za rok 2016). Správce daně proto žalobcem požadovaný daňový bonus vyměřil a poté i vyplatil. Později však správce daně zjistil skutečnosti, které u něj vyvolaly důvodné pochybnosti o správnosti tvrzení ohledně příjmů žalobce z nájmu za rok 2016, což bylo klíčové pro posouzení oprávněnosti žalobcem uplatněného daňového bonusu, neboť se jednalo o jediné příjmy, jejichž dosažení žalobce tvrdil ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období (k tomu srov. podmínky pro uplatnění daňového bonusu dle § 35c odst. 4 ZDP). Tehdy bylo na správci daně, aby identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil daňovým subjektem předložená tvrzení a listiny jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Této své povinnosti správce daně dostál, jak je patrné z výzvy k odstranění pochybností ze dne 9. 7. 2020, kde správce daně popsal konkrétní skutečnosti a důkazy, na základě kterých u něj

vznikly důvodné pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce o dosažení příjmů z nájmného v roce 2016 (a to mj. i na základě poznatků z trestního stíhání žalobce pro trestný čin přímo se týkající předmětné daňové povinnosti na DPFO za rok 2016). Zjednodušeně řečeno, všechna zjištění správce daně nasvědčovala tomu, že poslední příjem z nájmného z pronájmu předmětného bytu žalobce obdržel za únor 2013, tudíž v roce 2016 již žalobce tvrzených příjmů z nájmu předmětného bytu dosáhnout nemohl. Za tohoto stavu věci přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, a tudíž bylo na žalobci, aby prokázal, že i v roce 2016 obdržel příjem z nájmného za předmětný byt v celkové výši 84 000 Kč (resp. 7 000 Kč měsíčně), jak tvrdil v Řádném daňovém přiznání.

50. Žalobce ovšem důvodné pochybnosti správce daně nevyvrátil, když k prokázání svých příjmů nedoložil žádné další relevantní a věrohodné důkazy prokazující, že i v roce 2016 dosáhl tvrzených příjmů z nájmného za pronájem předmětného bytu. Navíc i samotná tvrzení žalobce byla ve světle podkladů shromážděných správcem daně v průběhu doměřovacího řízení zcela nevěrohodná. Správce daně zjistil, že nájmné podle nájemní smlouvy mělo být nájemcem (tím byla dle nájemní smlouvy paní M. Š.) placeno měsíčně ve výši 6 000 Kč, a to na bankovní účet žalobce. Tak tomu bylo až do února 2013, kdy nájemce přestal nájmné platit, neboť nájemní vztah vypověděl v prosinci 2012 a v únoru 2013 uplynula výpovědní lhůta (uvedené opakovaně uvedla nájemkyně i její otec, přičemž i doložili jednotlivé měsíční platby nájmného až do února 2013). Naproti tomu žalobce začal nejprve tvrdit, že nájemní vztah vypověděl k 31. 12. 2016 z důvodu dlouhodobého dluhu na nájmu, aby následně své tvrzení upravil tak, že obdržel úhradu nájmného od blíže neidentifikovaného přítele paní M. Š. na přelomu léta a podzimu 2016, a to v hotovosti ve výši 84 000 Kč, tudíž nájmné mělo být dokonce předplaceno do konce roku 2016. Ovšem potvrzení o tvrzené úhradě nájmného ani kopii tvrzeného výpovědi z nájmu k 31. 12. 2016 žalobce ani přes výzvu správce daně nedoložil, resp. ani jinak svá tvrzení věrohodně neprokázal. V podrobnostech soud odkazuje na body [50] až [60] napadeného rozhodnutí, kde jsou jednotlivá zjištění finančních orgánů podrobně popsána, přičemž soud ověřil, že tato zjištění korespondují s podstatným obsahem správního spisu.
51. Soud proto souhlasí s finálním závěrem žalovaného, že v předmětném daňovém řízení nebyly zjištěny takové skutečnosti, které by prokazovaly, že žalobce v předmětném zdaňovacím období skutečně obdržel jím tvrzené příjmy z nájmu předmětného bytu ve výši 84 000 Kč. Tudíž ani žalobce neprokázal splnění zákonné podmínky pro uplatnění daňového bonusu dle § 35c odst. 4 ZDP.
52. Soud souhlasil s žalovaným i v tom, že pro posouzení oprávněnosti žalobcova nároku na předmětný daňový bonus bylo irelevantní právní posouzení, kdy přesně a jakou formou nájemní vztah skončil, resp. zda nájemce v prosinci 2012 nájemní smlouvu platně vypověděl. Rozhodné totiž bylo, že žalobce nevyvrátil důvodné pochybnosti správce daně o dosažení tvrzeného příjmu z nájmného ve výši 84 000 Kč, ačkoli správce daně takové pochybnosti řádně identifikoval a prokázal, resp. řádně žalobce vyzval k jejich odstranění a poskytl mu k tomu náležitý prostor.
53. Soud rovněž neshledal, že by postupem finančních orgánů při provádění dokazování byla dotčena práva žalobce, resp. že by finanční orgány nepřipustně preferovaly úřední záznamy o podaném vysvětlení pořízené v trestním řízení vedeném s žalobcem před výslechy provedenými v daňovém řízení, jak namítal žalobce v žalobě.

54. Předně je třeba uvést, že žalobce v doměřovacím řízení vedeném před správcem daně výslechy svědků nenavrhoval, tudíž správce daně vyšel z protokolů o podání vysvětlení pořízených v rámci trestního řízení vedeného s žalobcem, v němž byla rovněž prošetřována otázka oprávněnosti žalobcem nárokováného daňového bonusu za rok 2016. Byl to až žalovaný, kdo v odvolacím řízení žádal po správci daně (s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu), aby doplnil výslechy paní Z. B. (bývalé manželky žalobce a spoluvlastnice předmětného bytu), paní M. Š. (nájemce předmětného bytu) a pana M. Š. (otce nájemce předmětného bytu, který za svou dceru hradil některé splátky nájemného a byl přítomen při ukončení nájmu a pozdějším předání klíčů od bytu). Správce daně nejprve v rámci prvního doplnění odvolacího řízení provedl výslech paní B. (výslech se konal dne 11. 10. 2021 – v podrobnostech viz níže) a rovněž činil opakované pokusy o výslech pana Š. a paní Š., ovšem neúspěšně. Výslechu pana Š. bránil zejména jeho nepříznivý zdravotní stav (prodělal transplantaci srdce) a výslechu paní Š. bránil její dlouhodobý pobyt v Německu, a to vše v kombinaci s omezeními vyvolanými pandemií onemocnění COVID 19. Správce daně proto u posledně jmenovaných dvou svědků přistoupil k písemnému položení otázek, které by jinak kladl při výslechu, přičemž od obou svědků dostal písemné odpovědi. Nicméně žalovaný si posléze vyžádal u správce daně i druhé doplnění odvolacího řízení, v rámci kterého správce daně konal dne 9. 6. 2022 výslech svědka M. Š.. Žalobce se odmítl tohoto výslechu účastnit, když správci daně sdělil, že: *„kvůli prolhanému alkoholikovi, který ještě není ani jednou ze stran nájemní smlouvy, nepojedu 300 kilometrů“*. Pokud jde o výslech paní M. Š. (v dané době pobývající v Německu), tak ten se i přes opakované snahy správce daně nepodařilo zrealizovat pro její opakované omluvy. V souvislosti s posledním z nařízených termínů výslechu této svědkyně (nařízeno na den 19. 7. 2021), a to ještě před tím, než přišla správci daně její další omluva, žalobce správci daně e-mailem ze dne 18. 7. 2021 sdělil, že se z výslechu této svědkyně omlouvá a požádal o položení tří otázek, které se týkaly způsobu ukončení nájmu, procesu předání bytu a zda byl vypracován předávací protokol. Žalovaný poté posoudil všechny provedené důkazní prostředky a skutkový stav vyhodnotil jako dostatečně zjištěný, a proto upustil od dalších pokusů o výslech svědkyně Š. pro nadbytečnost takového výslechu. Žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, a to písemností ze dne 16. 8. 2022.
55. Z právě uvedeného je zřejmé, že finanční orgány nijak nepreferovaly úřední záznamy o podaném vysvětlení před výslechy provedenými v daňovém řízení, když žalobce výslechy svědků v řízení před správcem daně nenavrhoval a v odvolacím řízení byly z podnětu žalovaného nakonec provedeny výslechy paní Z. B. a pana M. Š.. Finanční orgány posléze vyložily všechny důkazy ve vzájemné souvislosti, přičemž svůj postup i svá zjištění náležitě odůvodnily, jak je patrné z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud proto nemohl přisvědčit žalobci, že by napadené rozhodnutí bylo v daném ohledu nepřezkoumatelné.
56. Pokud finanční orgány nakonec upustily od původně plánovaného výslechu paní M. Š. (která v dané době dlouhodobě pobývala v Německu a z účasti na výslechu se opakovaně omluvila), neboť i bez tohoto výslechu měly skutkový stav v rozsahu potřebném pro posouzení věci za dostatečně zjištěný, tak tento postup nezaložil nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný v odvolacím řízení náležitě popsal důvody, pro které měl skutkový stav i bez výslechu svědkyně Š. za dostatečně zjištěný a se kterými byl žalobce řádně seznámen a byl mu poskytnut dostatečný prostor pro vyjádření. Nutno opakovaně

zdůraznit, že žalobce původně ani výslech paní Š. nenavrhoval. Není proto pravdivé tvrzení žalobce, že finanční orgány odmítly tuto svědkyni vyslechnout.

57. Soud pro úplnost odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018-33, bod [14], kde kasační soud uvedl následující: „Zde soud připomíná, že podle daňového řádu a judikatury správních soudů má daňové odvolací řízení „nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového,“ a proto „veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v odvolacím řízení“ (viz rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 178/2016 - 18, a judikaturu tam citovanou).“.
58. Namítal-li žalobce svou neúčast na výslechu jeho bývalé manželky, paní Z. B., tak ani v tomto ohledu soud neshledal žádné zásadní pochybení finančních orgánů, které by mělo mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že žalobce byl o termínu konání výslechu nařízeného na 11. 10. 2021 informován v dostatečném předstihu (vyrozumění o termínu výslechu bylo odesláno dne 24. 9. 2021, doručeno dne 6. 10. 2021), přičemž z obsahu správního spisu i žalobních tvrzení neplyne nic konkrétního, co by nasvědčovalo, že neúčastí žalobce na výslechu jeho manželky byla zásadním způsobem ovlivněna jeho práva v rámci daňového řízení. Žalobce měl dostatek prostoru pro svá tvrzení a případné důkazní návrhy, když výslech paní B. byl toliko jedním z řady důkazů, které žalovaný ve vzájemné souvislosti hodnotil a na základě kterých dospěl ke svým závěrům.
59. Soud závěrem shrnuje, že na základě výše uvedených důvodů shledal správným finální závěr žalovaného o tom, že žalobce neprokázal splnění zákonné podmínky pro uplatnění daňového bonusu dle § 35c odst. 4 ZDP, a to že v předmětném zdaňovacím období skutečně obdržel jím tvrzené příjmy z nájmu ve výši 84 000 Kč. Soud přitom neshledal, že by řízení před žalovaným, resp. správcem daně trpělo nějakou podstatnou vadou, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, ani že by žalovaný posoudil rozhodné právní otázky nesprávně.

VI.

Rozhodnutí soudu

60. Z výše popsaných důvodů soud shledal žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, a proto žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VII.

Náklady řízení

61. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto soud žádnému z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 16. ledna 2024

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu