



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jířika, ve věci

žalobce: **A. Z.**, číslo poplatníka
bytem
zastoupen daňovou poradkyní Mgr. Ing. Magdalenou Královou
sídlem Krajinská 35/1, 370 01 České Budějovice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 25. 7. 2024, č. j. 23539/24/5200-10423-708571,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 27. 3. 2023, č. j. 424834/23/2203-50522-303776, kterým bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2020, ze dne 18. 11. 2022, č. j. 2157005/22/2203-50522-303776, tak, že došlo ke změně doměřené daně ve výši 69 435 Kč na částku 61 470 Kč a současně došlo ke změně uloženého penále z doměřené daně ve výši 13 887 Kč na částku 12 294 Kč.
2. K doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2020 došlo z důvodu, že žalobce podal daňové přiznání, v němž vykázal pouze dílčí základ daně z nájmu podle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve výši 135 145 Kč. Součástí daňového přiznání byla jednak Příloha č. 1, v rámci které byl vypočten základ daně z příjmů ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 136 950 Kč, jednak Příloha č. 2, dle které činily příjmy žalobce z nájmu částku 193 064 Kč, výdaje byly uplatněny ve výši 30 % z těchto příjmů v částce 57 919 Kč, základ daně tak činil částku 135 145 Kč, a tedy souhlasil s výší dílčího základu daně uvedeného v daňovém přiznání. Správce daně na základě telefonické komunikace s kontaktní osobou dle daňového přiznání a následně jí odkazovanou osobou zjistil, že Příloha č. 1 není přílohou žalobce, pročež tuto přílohu přeškrtnul. Správce daně následně vycházel z Přílohy č. 2 a v rámci daňové kontroly zdaňovacího období roku 2020 zjistil, že žalobce dosáhl, po odečtení záloh za služby spojené s nájmem nemovitosti, příjmů z nájmu ve výši 822 100 Kč. K těmto příjmům byly správcem daně stanoveny výdaje ve výši 30 % v částce 246 630 Kč a základ daně tak byl stanoven ve výši 575 470 Kč. Žalobci byla (po změně na základě odvolání žalobce) za zdaňovací období roku 2020 doměřena daň z příjmů v částce 61 470 Kč a penále v částce 12 294 Kč.
3. Žalobce se shora popsaným postupem daňových orgánů nesouhlasí a žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích dne 21. 9. 2024 se domáhá zrušení jejich rozhodnutí. Uvádí, že sám je vlastníkem 7 bytových jednotek, které pronajímá a veškeré příjmy z těchto nájmu zdaňuje dle § 9 zákona o daních z příjmů. Žalobce sporuje Přílohu č. 2, jež měla být součástí jeho daňového přiznání týkajícího se příjmů z nájmu za zdaňovací období roku 2020. V této souvislosti uvádí, že daňové přiznání bylo z jeho strany uplatněno v papírové podobě, které bylo v počtu 3 listů předáno jeho zástupcem správci daně, o jeho doručení správci daně není sporu. V okamžiku předání daňového přiznání však žalobce ztratil nad tímto podáním kontrolu a nabyt tak důvodnou pochybnost o tom, že Příloha č. 2 není tou, kterou sám společně s daňovým přiznáním podal. Tento akt dle názoru žalobce otáčí důkazní povinnost směrem ke správci daně, který by měl prokázat, z čeho dovozuje, že právě tato – zcela jiná, nepodepsaná a rodným číslem žalobce neopatřená Příloha č. 2 - je součástí daňového přiznání žalobce.

4. Podezření z individuální manipulace s daňovým přiznáním žalobce budí již skutečnost, že jeho součástí byla ještě nadbytečná cizí Příloha č. 1, která se však týká příjmů z podnikání, a která od počátku nebyla součástí daňového přiznání žalobce. Tato příloha byla na základě úředního záznamu správce daně přeškrtnuta, stalo se tak ovšem až po půl roce od fyzického převzetí daňového přiznání. Nespornou skutečností pak je dle žalobce informace na str. 4 přiznání, dle které toto obsahuje 1 ks příloh.
5. Dle žalobce je minimálně zvláštní, že Příloha č. 2, jež obsahuje příjmy, které žalobce v daňovém přiznání nedeklaroval, vykazuje shodný základ jako v základu daňového přiznání. Tato příloha je navíc vizuálně zcela odlišná, neobsahuje číslo daňového subjektu, ani nenavazuje na daňovou evidenci. Uvedené vzbuzuje oprávněnou domněnku, že na straně správce daně někdo chybějící přílohu „doplnil“, aniž by žalobce kontaktoval a přílohu si vyžádal. Pokud by tak učinil, žalobce by tuto přílohu, kterou přiložil též k žalobce, bezesporu zaslal.
6. Žalobce dále upozornil, že v souvislosti s přechodem ze skutečných výdajů na paušál, by v souladu s § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů musel podat dodatečné daňové přiznání. Správce daně se však ani přes telefonickou komunikaci na tuto skutečnost žalobce nedoptal. Ten dodatečné daňové přiznání nepodal, což znamená, že neměl v úmyslu přejít na paušální výdaje.
7. Závěrem žalobce s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 24/2007, týkající se možnosti užití nepřímých důkazů v daňovém řízení, poukázal na řetězec důkazů tohoto typu. Uvedl, že on i jeho rodinní příslušníci (též vykazující příjmy z pronájmu bytových jednotek – pozn. krajského soudu), uplatňují skutečné výdaje, nikoli výdaje procentem z příjmů. Příloha správce daně je odlišná od daňového přiznání žalobce, když je bílá bez podbarvení a rodného čísla. Příloha č. 2 je jiná a nesystémová, jak potvrdil i správce daně. Správce daně spočítal přílohy přiznání v deklarovaném počtu 1 ks. Dodatečné daňové přiznání z titulu přechodu na paušální výdaje žalobce nepředložil. Správce daně toto dodatečné přiznání nedoptal. V říjnu 2021 správce daně cizí přílohu přeškrtnul a zůstává otázkou, kolik mělo přiznání žalobce platných příloh. Žalobce v rámci daňové kontroly doložil daňovou evidenci za oba kontrolované roky, za rok 2020 uvádí příjmy 822 100 Kč, skutečné výdaje a základ daně 135 145 Kč. Kontrolní úředník neformálně v e-mailu ze dne 13. 6. 2022 shrnul výsledek daňové evidence na částku 822 100 Kč a toto potvrzuje i rekapitulací bankovního účtu. Daň z příjmů byla po odvolacím řízení vyměřena ve výši přesně deklarované daňovou evidencí a ověřené kontrolou. Žalobce poskytl maximální součinnost, předložil evidenci vážící se ke skutečným příjmům a nesnažil se o deklaraci příjmů dle Přílohy č. 2.
8. Žalobce v návaznosti na informaci o Příloze č. 2 předložil správci daně Žádost o opravu zřejmých omylů a nesprávností. Uvedený prostředek vnímal jako jedinou možnost proti omylu, který se mu jevil jako zřejmý. Dle žalobce správce daně přiznání k dani z příjmů konkludentně vyměřil a toto vyměření má charakter rozhodnutí. Žalobce nepodal opravné či dodatečné přiznání, neboť věřil, že správce daně vyměří přiznání v souladu s podáním, které žalobce učinil jednotnou formou podbarveného daňového přiznání s Přílohou č. 2 s daňovým číslem poplatníka.

II. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný navrhl projednávanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Z důvodu totožnosti odvolacích námitek s námitkami žalobními odkázal žalovaný na odůvodnění Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

napadeného rozhodnutí. K žalobou sporované Příloze č. 2 žalovaný uvedl, že o její správnosti neměl správce daně žádné pochybnosti, když dílčí základ daně z nájmu souhlasil s výší dílčího základu daně z nájmu uvedeného v daňovém přiznání.

10. Odpovědnost za správné podání daňového přiznání leží na daňovém subjektu. Žalobce měl možnost předejít budoucím pochybnostem ohledně doručení daňového přiznání žádostí o potvrzení učiněného podání, tj. opatřením fotokopie daňového přiznání s razítkem stvrzujícím jeho doručení (§ 73 odst. 3 věta první zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový řád“). Správce daně jako příjemce písemnosti není schopen prokázat negativní skutečnost, tedy to, že mu určité podání nebylo doručeno. K tomu žalovaný poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 2 Afs 42/2012-30.
11. Žalovaný dále vyjádřil přesvědčení, že před zpracováním daňových přiznání správce daně s těmito písemnostmi nijak nemanipuluje. Není na správci daně, aby sám svévolně vyjímal, měnil či vkládal jiné přílohy. Ten pouze kontroluje formální správnost a úplnost podaného daňového přiznání. V případě pochybností ohledně formální správnosti správce daně kontaktuje daňový subjekt neformálním způsobem, např. telefonicky, což zdokumentuje úředním záznamem jako v nyní posuzovaném případě.
12. Žalobcem dodatečně předložená kopie daňového přiznání není opatřena podacím razítkem a není zcela totožná s originálem daňového přiznání, pročez ji nelze považovat za důkazní prostředek, který by vypovídal o tom, že daňové přiznání bylo podáno tak, jak uvádí žalobce, a tedy že žalobce uplatňoval v daňovém přiznání výdaje ve skutečné výši. V tomto směru není relevantní ani komunikace mezi žalobcem a jeho účetní. Rozhodné je toliko to, v jaké podobě žalobce podal daňové přiznání u správce daně. Rozhodné je jeho daňové přiznané podané u správce daně dne 26. 4. 2021, v němž zvolil způsob uplatnění výdajů ve výši 30 % z příjmů v souladu s § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu byl správný postup správce daně, který v rámci daňové kontroly aplikoval výdaje procentem z příjmů podle § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalovaný z tohoto důvodu nesouhlasí s žalobcem, který namítá, že byl znevýhodněn postupem správce daně, který stanovil výdaje paušálem, ačkoli žalobce po celou dobu vykazoval skutečné výdaje.

III. Právní hodnocení krajského soudu

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). O věci bylo krajským soudem rozhodnuto bez nařízení ústního jednání za splnění podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s.
14. Žaloba není důvodná.
15. Předmětem sporu je pravost Přílohy č. 2 k daňovému přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2020 a od ní se odvíjející otázka správnosti navazujícího postupu správce daně. Dle žalobce jde o přílohu, kterou k daňovému přiznání nepřipojil, a která byla k přiznání připojena manipulací správce daně. Ten měl žalobce s ohledem na přechod k paušálnímu stanovení výdajů vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání v souladu s § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů. Naproti tomu žalovaný hájí postup správce daně a uvádí, že důkazní břemeno

stran doručení daňového přiznání a jeho příloh leží na žalobci, který měl předcházet možným budoucím pochybnostem ohledně daňového přiznání pořízením fotokopie s úředním razítkem správce daně. Ten pochybnost ohledně správnosti Přílohy č. 2 neměl, neboť jí deklarovaný charakter příjmů i základ daně odpovídal daňovému přiznání žalobce.

16. Sporné přitom nejsou příjmy žalobce z nájmu nemovitostí za rok 2020, v jejich případě žalobce v průběhu daňového řízení uznal své pochybení (do daňového přiznání nezahrnul veškeré příjmy z nájmu nemovitostí), nýbrž výdaje dle § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalobce nesouhlasí s jejich stanovením paušální výměrou v rozsahu 30 % z příjmů, jak byla správcem daně stanovena v souladu s Přílohou č. 2 daňového přiznání, nýbrž trvá na jejich určení v jím prokázané výši.
17. Krajský soud z obsahu předložené spisové dokumentace zjistil, že žalobce podal dne 26. 4. 2021 u správce daně daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2020 datované a podepsané dne 29. 3. 2021. V rámci tohoto přiznání uvedl dílčí základ daně z nájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů v částce 135 145 Kč a daň podle § 16 téhož zákona ve výši 20 265 Kč. Mezi str. 2 a 3 tohoto přiznání byly vřité (v tomto pořadí) Přílohy č. 2 a č. 1. Dle Přílohy č. 2 činily příjmy žalobce podle § 9 zákona o daních z příjmů částku 193 064 Kč a výdaje podle téhož zákonného ustanovení částku 57 919 Kč. Dílčí základ daně byl stanoven ve výši 135 145 Kč a ve vztahu k výdajům byla označena varianta, dle níž jsou uplatňovány výdaje procentem z příjmů (30 %). Tato příloha nebyla opatřena rodným číslem daňového subjektu. Následuje Příloha č. 1, která je přeškrtnutá, a ve které jsou uvedeny příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů v částce 342 376 Kč a výdaje související s příjmy podle § 7 téhož zákona ve výši 205 426 Kč. Základ daně je stanoven ve výši 136 950 Kč. Pod druh činnosti byla zařazena „Správa nemovitostí na základě smlouvy“ a „Obchod, opravy a údržba motocyklů, jejich dílů a příslušenství“ spolu s uvedením příjmů a výdajů z těchto činností. Ve vztahu k výdajům byla označena varianta, dle níž jsou uplatňovány výdaje procentem z příjmů. Na přílohy navazující strana 4 daňového přiznání obsahuje informaci o tom, že k přiznání je připojena jedna Příloha č. 2 (počet příloh celkem – 1). Součástí těchto podání je dále plná moc udělená žalobcem zmocněnci D. P. dne 8. 10. 2013, mj. pro účely jeho zastupování u všech institucí a úřadů.
18. Správce daně následně dne 11. 4. 2022 zahájil daňovou kontrolu, v rámci které se zaměřil na žalobcovy příjmy z nájmu, v otázce výdajů vycházel z paušální 30 % výměry z příjmů z pronájmu. Zástupce žalobce v průběhu daňové kontroly opakovaně uvedl, že se v případě nezdaněných příjmů mohlo stát, že došlo k chybě na straně účetní žalobce (viz protokol ze dne 11. 4. 2022 či ze dne 25. 7. 2022). Rovněž opakovaně sdělil, že nesouhlasí s obsahem Přílohy č. 2 založené v daňovém spisu, tato příloha neobsahuje rodné číslo žalobce, došlo k její záměně a ze strany zástupce žalobce bylo zasláno nové daňové přiznání včetně Přílohy č. 2, v němž byly uplatněny výdaje dle § 9 zákona o daních z příjmů ve výši 686 955 Kč. Zástupce žalobce současně požádal o opravu zřejmých nesprávností. Součástí spisové dokumentace je dále úřední záznam ze dne 14. 10. 2022, týkající se nesouladu Přílohy č. 1 a 2 daňového přiznání žalobce, správce daně telefonicky oslovil kontaktní osobu žalobce uvedenou v daňovém přiznání, ta jej odkázala na jinou česky mluvící osobu, která mu sdělila, že Příloha č. 1 není přílohou žalobce. Z tohoto důvodu byla Příloha č. 1 správcem daně přeškrtnuta.

19. Podle § 1 odst. 3 daňového řádu je „[z]ákladem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem.“
20. Krajský soud na tomto místě připomíná, že povinností správce daně je, aby daň byla stanovena po právu, tedy ve správné výši. Uvedené materiální hledisko sleduje také daňová kontrola. Správce daně na druhé straně ovšem není povinen za daňový subjekt vyhledávat skutečnosti, jež by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí k nim přihlížet. (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS)
21. Nejvyšší správní soud dále (v žalovaným přiléhavě poukazovaném rozhodnutí) k důkaznímu břemeni daňových subjektů stran podání a jejich obsahu doručovaným správcí daně uvedl: „*Nejvyšší správní soud připomíná, že důkazní břemeno stran doručení předmětných plných mocí finančnímu úřadu, respektive jejich předání k poštovní přepravě, leželo na stěžovateli. Přestože daňový řád účinný v rozhodné době neobsahuje výslovnou úpravu odpovědnosti za doručení konkrétní písemnosti správcí daně, lze k výše uvedenému závěru dospět na základě logického dovozování. Daňový subjekt má totiž jako podatel možnost učinit potřebná opatření, aby mohl v budoucnu prokázat doručení určité zásilky finančnímu úřadu, zatímco správce daně jako adresát není schopen prokázat negativní skutečnost, tedy to, že mu určitá zásilka nebyla doručena (v obecné rovině viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2006, č. j. 3 Azs 35/2006 - 104, publ. pod č. 951/2006 Sb. NSS). Přitom platí, že předejít budoucím pochybnostem ohledně doručení konkrétní listiny lze zejména v případě jejího osobního předání pracovníkům podatelny finančního úřadu, kteří na požádání opatří fotokopii předložené listiny razítkem stvrzujícím její doručení (§ 21 odst. 7 věta první daňového řádu). U doručení poštou lze snadno prokázat předání zásilky k poštovní přepravě, nikoliv však již její konkrétní obsah.*“ (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 2 Afs 42/2012-30) důraz doplněn
22. Žalobce tak v nynější věci nebyl povinen prokazovat to, že Přílohu č. 2 v podobě, v jaké je obsažena v daňovém spisu správcí daně nedodal (tj. negativní skutečnost), nýbrž byl povinen prokázat, že správcí daně podal daňové přiznání včetně Přílohy č. 2 v podobě, o které tvrdil, že byla správcí daně původně dodána (jež měla být zaměněna – viz e-mail zástupce žalobce doručený správcí daně dne 26. 7. 2022), a kterou později opakovaně po zahájení daňové kontroly předložil.
23. Žalobce však v tomto směru v průběhu daňového řízení neprokázal ničeho. Daňové přiznání s přílohami, předložené zástupcem žalobce opakovaně dne 26. 7. 2022 a dne 29. 7. 2022, neprokazuje, že v tomto znění bylo u správce daně dne 26. 4. 2021 uplatněno. Toto dodatečně podané přiznání není opatřeno podacím razítkem správce daně.
24. Jakkoli žalobce až v řízení před soudem překládá též e-mailovou komunikaci mezi jeho zástupcem a účetní kanceláří, která měla podání daňového přiznání předcházet, ani ta nepředstavuje pro věc relevantní důkazní prostředek. Tato e-mailová komunikace, bez ohledu na její obsah, nemůže být důkazem osvědčujícím, že Příloha č. 2 byla správcí daně v jím tvrzené podobě předložena. Nadto se jedná o důkazní návrh, který byl žalobce povinen uplatnit již v průběhu daňového řízení, které je těžištěm dokazování. Nic přitom nenasvědčuje tomu, že by žalobce dotčenou e-mailovou komunikaci v daňovém řízení předložit nemohl.
25. Žalobci, resp. jím zmocněnému zástupci, nic nebránilo si, v souladu s § 73 odst. 3 daňového řádu, vyžádat na podatelně místně příslušného správce daně fotokopii Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

daňového přiznání včetně jeho příloh, opatřenou razítkem stvrzujícím jejich doručení. Žalobce měl možnost si tímto razítkem nechat opatřit každou podanou listinu, tedy i přílohy daňového přiznání. Daňový řád totiž v uvedeném ustanovení obecně hovoří o potvrzení podání, aniž by toto potvrzení jakkoli limitoval počtem stran či pouze stranou úvodní. Je tedy pouze věcí daňového subjektu, do jaké míry bude chtít předcházet možným budoucím nesrovnalostem ohledně data a obsahu jím učiněných podání.

26. Žalobci jistě lze přisvědčit v tom, že nebyl povinen nechat si u správce daně opatřit fotokopii podání, v takovém případě ovšem musel počítat s tím, že v situaci, kdy jej bude tížit důkazní břemeno stran jeho tvrzení o podobě a obsahu jím předložené přílohy daňového přiznání, bude postrádat stěžejní důkazní prostředek osvědčující jeho argumentaci.
27. Odhlédnout pak nelze ani od obsahu samotného daňového přiznání, které na str. 4 deklaruje celkem jeden přílohový list. Tedy za situace, kdy žalobcem označená kontaktní osoba správci daně telefonicky sdělila, že Příloha č. 1 není přílohou žalobce, a jako taková byla následně správcem daně přeškrtnuta, zbývá ke stanovení výdajů dle § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů toliko Příloha č. 2, která je oním jediným listem přílohy, a která v rámci telefonického hovoru zpochybněna nebyla. Údaje v této příloze navíc odpovídají daňovému přiznání co do druhu příjmů – dle § 9 zákona o daních z příjmů i co do stanoveného základu daně ve výši 135 145 Kč (viz řádek 39 – Dílčí základ daně nebo ztráta z nájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů).
28. Pokud jde o žalobou zmiňované nesplnění povinnosti žalobce podat dodatečné daňové přiznání v případě přechodu na paušální výdaje, jímž dokládá absenci úmyslu k tomuto přechodu, k tomu krajský soud uvádí, že v souladu s § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů se tato povinnost váže k úpravě základu daně za zdaňovací období, které předchází zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo. Jestliže žalobce tuto svou povinnost, vážící se k jeho přechodu na paušální výdaje plynoucímu z údajů uvedených v Příloze č. 2, nesplnil, neznamená to nic jiného než porušení povinnosti plynoucí ze zákona o daních z příjmů. Toto porušení sice může svědčit o určitém záměru žalobce stran způsobu uplatnění výdajů, nijak ovšem nedokládá, že žalobce u správce daně uplatnil daňové přiznání včetně příloh v podobě, kterou správci daně předložil po zahájení daňové kontroly.
29. Krajský soud na tomto místě uvádí, že žalobce měl možnost podat opravné daňové přiznání, a to ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání (§ 138 daňového řádu). Po uplynutí této lhůty pak žalobce mohl až do zahájení daňové kontroly podat dodatečné daňové přiznání (§ 141 daňového řádu), které mj. rovněž slouží daňovým poplatníkům k opravě chyby v údajích v řádném daňovém přiznání. Žalobce však tuto možnost nevyužil a až v průběhu daňové kontroly opakovaně předložil jiné znění tohoto přiznání (nikoli označené jako „dodatečné daňové přiznání“). Toto podání učiněné po lhůtě k podání daňového přiznání a po zahájení daňové kontroly nemohlo být ze strany správce daně akceptováno. V případě, že by šlo o dodatečné daňové přiznání, je nutno vycházet z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43), dle níž po zahájení daňové kontroly není podání dodatečného daňového přiznání týkajícího se daně, která je jejím předmětem, možné. Z rovnocenných důvodů pak lze učinit shodný závěr i v případě jakékoli jiné dodatečně podané verze daňového přiznání.

30. Z obsahu daňového spisu dále vyplývá, že žalobce dne 29. 7. 2022, tedy v průběhu daňové kontroly, podal návrh na opravu zřejmých nesprávností podle § 104 daňového řádu. Krajský soud na tomto místě uvádí, že k opravě zřejmých nesprávností rozhodnutí správce daně přistoupí z úřední povinnosti či na základě podnětu. Uvedené ustanovení se váže ke zřejmým nesprávnostem ve vyhotovení správního rozhodnutí, nikoli k nesprávnostem podání daňového subjektu. V době podání této žádosti žádné rozhodnutí správce daně, které by mohlo být opraveno postupem dle § 104 daňového řádu, neexistovalo. Nedošlo ani k žalobou uváděnému konkludentnímu vyměření daně z příjmů. K tomu může správce daně přistoupit pouze v případě, kdy nemá pochybnost o výši daňové povinnosti, kterou daňový subjekt deklaroval ve svém daňovém přiznání. V takovém případě je správcem daně vydáván platební výměr, který se daňovému subjektu neoznamuje a pouze se zakládá do spisu (§ 140 daňového řádu). Taková situace ovšem v případě žalobce nenastala, o čemž svědčí již samotné zahájení daňové kontroly a následně vydaný dodatečný platební výměr ze dne 16. 11. 2022. K žádnému konkludentnímu vyměření daně z příjmů tedy v nyní projednávané věci nedošlo a v době podání žádosti o nápravu zřejmých nesprávností dle § 104 daňového řádu žádné rozhodnutí správcem daně nebylo vydáno. Jakkoli lze přisvědčit žalobci v tom, že na jeho návrh nebylo správcem daně samostatně reagováno, nejedná se o vadu řízení, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí daňových orgánů, žalovaný se s tímto s tímto návrhem dostatečným způsobem vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz body 44 až 50).
31. Krajský soud uzavírá, že daňové orgány v projednávané věci postupovaly správně, pokud co do stanovení výdajů dle § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů vycházely z žalobcem k daňovému přiznání připojené Přílohy č. 2, která co do údajů odpovídala hlavní části daňového přiznání, a jejímž prostřednictvím byly uplatněny paušální výdaje z příjmů z nájmu bytových jednotek. Žalobce v zákonem stanovených lhůtách nepodal opravné ani dodatečné daňové přiznání a v průběhu daňové kontroly neprokázal, že by u správce daně uplatnil Přílohu č. 2 odpovídající jím dodatečně předložené verzi uplatňující výdaje skutečně vynaložené. Krajský soud rovněž z obsahu předložené spisové dokumentace nezjistil žádnou indicii, jež by nasvědčovala úmyslu správce daně žalobcovu Přílohu č. 2 obměnit, ten přitom ani žádnou argumentaci v tomto směru v žalobě nevznáší. Vizualní odlišnost a nesystémové zařazení příloh v daňovém přiznání samy o sobě nesvědčí o tom, že by správce daně přílohu úmyslně, či dokonce se záměrem poškodit žalobce, zaměnil. Verzi o pochybení na straně žalobce naopak svědčí skutečnost, že postupoval nesprávně již ve vztahu k uplatněným příjmům, což sám v průběhu daňového řízení uznal.

IV. Závěr a náklady řízení

32. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první a odst. 7 s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.
34. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice dne 9. prosince 2024

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu