



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše, soudce Mgr. Bc. Vojtěcha Dědka a soudkyně JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobce: **F. D.**
trvale bytem X
zastoupen advokátem JUDr. Romanem Haisem
sídlem Palackého tř. 186, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2024, č. j. 17591/24/5200-10423-705893,
ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsahu podání

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 21. 6. 2021 daňovou kontrolu v neomezeném rozsahu. Správce daně neuznal žalobci jako daňově účinné výdaje za opravy klubu M., který žalobce provozoval. Na žalobce rozdělila část svých výdajů paní M. D. (matka žalobce), konkrétně šlo o výdaje na opravu klubu B., který paní D. provozovala. Správce daně to neakceptoval. V obou případech dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že by byly výdaje na opravu obou klubů uskutečněny dle předložených daňových dokladů. Proto správce daně patřičně upravil dílčí základ daně dle

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

§ 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Naopak do základu daně dle § 10 ZDP správce daně zahrnul částky evidované na bankovních účtech žalobce. Správce daně proto platebním výměrem ze dne 6. 4. 2023, č. j. 672239/23/3101-51522-807176 vyměřil žalobci za zdaňovací období 2020 daň z příjmů ve výši 1 132 020 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím platební výměr správce daně změnil tak, že vyměřenou daň snížil na 243 195 Kč.

2. Předmětem sporu v projednávané věci je vyloučení výdajů na opravy klubu M. a zahrnutí částek evidovaných na účtu žalobce do základu daně z příjmů.
3. Žalobce se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a předně namítal, že žalovaný rozhodnutí staví především na výpovědi svědka J. K., vlastníka prostor, v nichž byl v rozhodné době žalobcem provozován klub M. Svědek žije dlouhodobě v zahraničí, v roce 2020 prostory klubu nekontroloval, přesto tvrdí že zde žádná plíseň, kterou by žalobce musel odstranit, nebyla. Dle nájemní smlouvy uzavřené mezi panem K. a společností S. s.r.o., která jako nájemce přenechala užívání prostory žalobci, měl nájemce povinnost odstranit veškeré závady či poškození předmětu nájmu. Žalobce tedy jednal v souladu s nájemní smlouvou, když poškození a závady na vlastní náklady odstranil. Pana K. přitom neměl povinnost jakkoli informovat, když se fakticky jednalo o běžnou údržbu. Je navíc zcela standardní, že běžnou údržbu zajišťuje vlastním nákladem nájemce, kdy není povinen o této běžné údržbě informovat pronajímatele. Klub byl v roce 2020 dlouhou dobu uzavřen z důvodu vládních nařízení a prostory (a to sklepní prostory) tak nebyly dostatečně větrány, v důsledku čehož se zde logicky vytvořila plíseň. Chtěl-li žalobce klub nadále provozovat, musel přijmout potřebná opatření a odstranit závadný stav. Odstranění plísně nátěrem či postřikem proti plísni, prověření a dezinfekce klimatizace, kde by se mohly vyskytovat plísnivé spóry, tedy byly nejen logickými kroky žalobce, ale kroky vyloženě nutnými, aby nedošlo k ohrožení zdraví návštěvníků klubu. Žalobce předmětné opravy a práce objednal u společnosti I. S., spol. s r.o. (dále jen „I. S.“), kdy za tuto společnost jednal (případně jej v tomto směru zastoupila jeho matka M. D.) s panem M. F. Pan F. vystupoval jako majitel společnosti, kdy nic nenasvědčovalo tomu, že by tento za společnost jednat nemohl nebo neměl. Ostatně i sám žalobce, i jeho matka M. D., byli zaměstnanci této společnosti, kdy pana F. vnímali jako statutárního zástupce. O tom, že má být společnost zrušena likvidací a že jí byl ustanoven likvidátor, žalobce nevěděl. Při jednání s touto společností vycházel ze svého přesvědčení, které jako zaměstnanec nabyt a rovněž z dřívějších zkušeností, kdy navenek za tuto společnost jednal vždy pan F. Pan F. potvrdil, že práce v klubu M. byly objednány, provedeny dle soupisu provedených prací a uhrazeny na základě vystavené faktury hotovosti, oproti potvrzení o převzetí hotovosti. Práce měl dle prohlášení pana F. provést pan M. D. Žalobce nemůže odpovídat za to, že jej pan F. neinformoval o vstupu společnosti do likvidace, ani za to, že pan F. neposkytl součinnost ustanovenému likvidátorovi, či blíže neidentifikoval osobu, která měla dané práce zajišťovat.
4. Výše uvedené lze aplikovat i na situaci, kde žalobce vystupuje jako spolupracující osoba paní M. D., která do svých výdajů vynaložených k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (za zdaňovací období 2020) zahrnula mj. daňový doklad za opravy v klubu B., který M. D. v předmětném roce provozovala.
5. Pokud jde o finanční prostředky od obchodních korporací G. s.r.o. a K. s.r.o. (dále jen „G.“ a „K.“), žalovaný neuznal, že nejde o příjmy žalobce. S tímto závěrem žalovaného žalobce nesouhlasí, neboť obě korporace shodně potvrdily, že finanční prostředky byly

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

hrazeny ve prospěch korporace K., spol. s r.o. (dále jen „K.“), nikoli ve prospěch žalobce. Korporace K. kromě samotného prohlášení o adresátovi finančních prostředků předložila i dvě faktury ze zdaňovacího období 2020, zbylé platby se týkaly jiných, starších (2016, 2017) zdaňovacích období, byť byly uhrazeny v roce 2020. Korporace G. kromě samotného prohlášení o adresátovi finančních prostředků předložila i čtyři daňové doklady, vystavené společností K., které korespondují s platbami doloženými žalobcem. Nad rámec těchto důkazů bylo předloženo i vyjádření společnosti K. Y. I. T. & I. C., spol. s r.o. (dále jen „K. Y. I.“), která potvrdila, že obdržela finanční plnění od společnosti K. za uložení zeminy, kdy šlo o obchodní případy společností K. a G. Společnost K. v rozhodném období neměla vlastní bankovní účet. Využívala jako platební místo bankovní účet žalobce, k němuž měla dispoziční oprávnění paní M. D. (jediný společník společnosti K. a zároveň zmocněnec pověřený vedením společnosti). Tato společnost se zabývala nakládáním s odpadem. Je věcí praxe, že skládky, kam je odpad umisťován, preferují okamžité hotovostní úhrady. Žalobce a M. D. jsou nejen osoby příbuzné v linii přímé, ale i osoby spolupracující a společně hospodařící. V daném případě tak peníze vložené do pokladny společnosti K. fakticky nebyly vybrány z bankovního účtu, místo toho byly použity volné finanční prostředky M. D. (získané z majetkového vypořádání po jejím rozvodu a úspor), která by jinak tyto volné finanční prostředky vložila na účet žalobce z důvodu společného hospodaření. Výběr a vklad tedy fakticky neproběhly, což však v duchu zásady, co není zákonem zakázáno, je dovoleno, není protiprávní. Je pravdou, že žalobce je jednatelem společnosti K., avšak předmětné řízení se netýkalo této obchodní korporace, kdy její případná pochybení nemohou být dána k tíži žalobce v tomto řízení. S ohledem na výše uvedené částka 1 071 923 Kč není příjmem žalobce, nýbrž společnosti K.

6. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl a zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí, kterou soud pro přehlednost shrne v hodnotící části rozsudku. Nad rámec toho uvedl, že nesouhlasí s tím, že by svůj závěr stavěl pouze na výpovědi J. K. Jeho výpověď byla pouze jednou z indicií, která prohloubila pochybnosti žalovaného o tom, zda předmětné opravy byly vůbec fakticky provedeny a případně v jakém rozsahu.
7. Při ústním jednání konaném účastníci setrvali na písemných podáních.

II. Posouzení věci krajským soudem

8. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.

Obecná právní východiska

9. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*.
10. Z citovaného ustanovení vyplývá, že existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů) prokazuje daňový subjekt. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky.

11. Podle ustálené judikatury NSS lze za výdaj snižující základ daně uznat takový, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (srov. např. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73 a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35).
12. Pro tuto věc je dále podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně přitom není povinen prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou nepravdivé, k unesení jeho důkazního břemene postačí, když prokáže vážné a důvodné pochybnosti o jejich pravdivosti, věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63 a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

K opravám klubu M.

13. K tomuto výdaji žalobce předložil daňový doklad č. X vystavený obchodní korporací I. S. ve výši 63 748 Kč. Předmětem plnění bylo vymalování vstupních prostor, stěn kolem schodů, zadních skladů a WC, kontrola klimatizace a dezinfekce. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal fakticitu plnění předmětných oprav v deklarovaném rozsahu, a že byly provedeny deklarovaným dodavatelem I. S.
14. Tento závěr žalovaný odůvodnil v napadeném rozhodnutí (odst. 24 až 38) následovně:
- žalobcem uplatněný daňový doklad byl opatřen razítkem I. S. a podpisem M. F., který byl jednatelem I. S. v období od 10. 4. 2012 do 18. 5. 2012. Doklad byl vystaven dne 15. 4. 2020, tedy v době, kdy již byla tato obchodní korporace v likvidaci a byl ustanoven likvidátor. Od data výmazu M. F. jako jednatele obchodní korporace v Obchodním rejstříku, nebyl zapsán žádný statutární orgán. M. F. byl u obchodní korporace veden pouze jako její společník (do dne 14. 9. 2020), nikoliv však jako statutární orgán. Vzhledem k tomu, že nebyl evidován nikdo, kdo by za danou obchodní korporaci mohl jednat, došlo k jejímu zrušení s likvidací a likvidátorem byl jmenován Ing. L. N., který byl jako likvidátor do Obchodního rejstříku zapsán dne 23. 9. 2019. Likvidátor na výzvu ze dne 16. 3. 2022 správci daně sdělil, že od nikoho nepřevzal žádné účetní doklady ani majetek likvidované obchodní korporace a nebyla mu poskytnuta potřebná součinnost. Z vyjádření likvidátora je zřejmé, že v roce 2020 nepřevzal ve vztahu k I. S.

ani žádné finanční prostředky. I. S. byla vymazána z obchodního rejstříku ke dni 14. 9. 2020, tj. před zahájením daňové kontroly u žalobce;

- v listinách označených *Potvrzení* předložených žalobkyní se M. F. jako zaměstnanec I. S. vyjadřuje k opravám v klubu M., které měly být zajištěny a provedeny panem M. D. Toho ale žalobce nedokázal identifikovat. Dle tvrzení M. F. vyplývajícího z předloženého potvrzení byly opravy žalobkyní uhrazeny ve dvou splátkách, které na základě pokladních dokladů přijal a předal v částce 63 748 Kč insolvenčnímu správci. V řízení nebylo prokázáno, že by byl M. F. zaměstnancem I. S., jak tvrdil žalobce, navíc jsou tvrzení pana F. rozporná s vyjádřením likvidátora;
- vlastník prostor klubu pan J. K. předně písemně uvedl, že byl informován společností S. s.r.o. o užívání prostor žalobcem, v období od 1. 9. 2019 nebyly v prostorách klubu provedeny žádné opravy, nebyl kontaktován kvůli případným opravám a předložil pojistnou smlouvu uzavřenou se společností K. p. a.s. na pojištění předmětných prostor;
- ve své výpovědi svědek J. K. uvedl, že společnost I. S. nezná, nebyl seznámen s případnými opravami prostor klubu, klimatizaci servisuje jim domluvená firma, nájemce nikdy žádné závady majiteli nehlásil (zatečení do prostor). Dále poskytl fotografie prostoru klubu, na kterých je viditelné, že zdi klubu jsou z cihel, v některých místech baru jsou tapety a uvedl, že malovat by bylo možno pouze v technické místnosti (šatna). Rovněž uvedl, že v roce 2020 (v době Covidu) žádná plíseň v klubu nebyla potřeba odstraňovat. Správce daně předložil svědkovi kopii *Udělení souhlasu s opravou ze dne 1. 4. 2020*, na které měl být podpis svědka. K danému svědek uvedl, že žádný takový dokument nikdy neviděl a nepodepsal jej.

15. Krajský soud se s hodnocením žalovaného plně ztotožňuje. V řízení bylo zjištěno, že sporné práce v zásadě ani nebylo možné provést s ohledem na charakter prostor (malování prostor), resp. je zajišťoval zcela jiný subjekt než I. S. (oprava klimatizace). Vlastník objektu nepotvrdil ani výskyt plísní v roce 2020. Nebylo ani prokázáno, že by byl M. F. oprávněn jednat za I. S., která v době plnění byla v likvidaci a měla jmenovaného likvidátora, který ale o věci neměl sebemenší tušení. Tyto naprosto klíčové pochybnosti se žalobci vskutku nepodařilo vyvrátit.
16. Namítá-li žalobce, že se svědek K. v roce 2020 zdržoval dlouhodobě v zahraničí, pak k tomuto tvrzení nenavrhl žádný důkaz. Ze spisu se taková skutečnost nepodává. Svědek sice potvrdil výskyt plísní v roce 2021, to ale nic nevypovídá o roku 2020. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že součástí provozování klubu M. jsou opravy, které jdou k tíži nájemce (žalobce). To ostatně vyplývá ze samotné nájemní smlouvy založené ve správním spise. Tato skutečnost však nesvědčí ničeho o tom, že takové opravy, resp. opravy uvedené na předmětném daňovém dokladu, byly ve skutečnosti provedeny tak, jak deklaroval žalobce, navíc když bylo prokázáno, že malování prostor prakticky nebylo možné a že servis klimatizace prováděl subjekt odlišný od I. S. Námitka není důvodná.

Výdaje za opravu v klubu B.

17. Žalobce dále v projednávané žalobě uvedl, že námitku stran neprokázání oprav v klubu M. lze aplikovat i na opravy klubu B., který provozovala jeho matka M. D., která na žalobce částečně rozdělila výdaje na jeho provozování.
18. Žaloba musí podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Konkrétní vymezení žalobních bodů tak musí být provedeno přímo v žalobě. Judikatura sice připouští, aby žalobce konkrétně vymezil jednotlivé žalobní body odkazem na listinu obsaženou ve správním spisu, avšak musí se tak stát odkazem na konkrétní děj či okolnosti, které jsou v dané listině zachyceny, nikoliv typovým odkazem na spis nebo jeho část (srov. rozsudku NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Obecnými odkazy na předchozí podání či na správní spis nebo jeho části totiž žalobce nutí soud, aby vykročil ze své role *nezávistého třetího* a namísto žalobce v jeho dřívějších podáních aktivně hledal argumenty v jeho prospěch (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2018, č. j. 1 Afs 144/2018-37, bod 25).

19. Nelze-li za žalobní bod považovat obecný odkaz na vlastní argumentaci uplatněnou v dřívějším podání, tím spíše není možné vymezit žalobní bod odkazem na podání jiných žalobců (včetně žaloby). Úkolem žalobce bylo formulovat žalobní body přímo v žalobě. Jinými slovy, musí uvést, proč považuje způsob, jakým žalovaný ve věci rozhodl, za nezákonný. Této povinnosti se nemohl zbavit prostým odkazem na jiné podání. S ohledem na shora uvedené soud uzavírá, že odkazem na žalobu jiné osoby, nelze bez dalšího řádně uplatnit žalobní bod.
20. Nutno také dodat, že výdaje na opravu klubu B. nebyly částečně uznány ze stejných důvodů jako v případě klubu M. (skutečnosti týkající se M. F. a společnosti I. S., které soud výše vyhodnotil), ale částečně nebyly uznány ze zcela odlišných důvodů (sdělení vlastníka prostor – K. města O. – které v nyní řešené žalobě není ani zmíněno). Ani důvody pro neuznání výdajů tak nejsou v případě obou klubů zcela totožné. Proto se soud výdaji na opravu klubu B. dále nezabýval.

Ostatní příjmy žalobce od G. a K.

21. Správce daně dále zjistil, že na bankovní účet č. X vedený na jméno žalobce, ke kterému má dispoziční právo i jeho matka M. D., byly obchodními korporacemi G. a K. v průběhu roku 2020 zaslány platby, které nebyly zaevidovány v daňové evidenci a nebyly zahrnuty do daňových příjmů žalobce. V případě K. se jednalo o platby v celkové výši 693 523 Kč, v případě G. pak o platby v celkové výši 378 400 Kč. Žalovaný v případě těchto příjmů na účet žalobce dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by příjmy byly zdaněny, že nejsou předmětem daně dle § 3 ZDP, popř. že byly zdaněny jinou daní (§ 36 ZDP). Zároveň žalobce neprokázal, že jsou tyto příjmy od daně osvobozeny, proto se jedná o ostatní příjmy podléhající zdanění dle § 10 ZDP.
22. Tento závěr odůvodnil žalovaný v napadeném rozhodnutí (odst. 71 až 84) následovně:
 - žalobce předně uvedl, že se jedná o mylné platby, které byly určeny pro obchodní korporaci K., jejímž jediným jednatelem je žalobce, jediným společníkem pak M. D., která má generální plnou moc. Jedná se o společný účet pro žalobce i společnost K. Platby měly být přijaty na účet žalobce od společností K. a G.;
 - daňové doklady vystavené společností K. a předložené korporací G. vykazují výrazně odlišnou grafickou úpravu od daňových dokladů vystavených společností K. a předložených korporací K., ačkoliv z nich jasně vyplývá, že měly být obchodní korporací K. vystaveny v totožném období. Dále z nich vyplývá, že plnění mělo být poukázáno na účet žalobce, nemůže se tedy jednat o mylné platby, jak namítal žalobce;
 - společnost K. Y. I. potvrdila, že v roce 2020 převzala od společnosti K. finanční prostředky za společnosti G. a K. Tyto prostředky použila společnost K. Y. I. na úpravu pozemku ve vlastnictví této společnosti;

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

- z pokladních dokladů předložených žalobcem v řízení je patrné, že jejich data vystavení a přijetí hotovosti do pokladny společnosti K. jsou totožná s daty přijetí jednotlivých plateb na předmětný bankovní účet, avšak dle výpisu z předmětného bankovního účtu ve stejný den přijetí platby (ani v jiné dny) nebyly z tohoto účtu vybrány v hotovosti ani převedeny na jiný bankovní účet. Zůstaly tedy v dispozici žalobce, který s nimi mohl nakládat podle potřeby;
 - nebylo prokázáno, že by společnost K. prostředky zdanila, nebylo prokázáno ani to, že by je žalobce převedl na jiný bankovní účet či na bankovní účet korporace K. O tom svědčí také skutečnost, že společnost K. podala za rok 2020 nulové daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a uvedla v něm roční úhrn čistého obrátu ve výši 0.00 Kč. Z účetní závěrky předmětné obchodní korporace sestavené ke dni 31. 12. 2020 vyplývá, že není věrným a poctivým obrazem účetnictví a finanční situace účetní jednotky, protože nezachycuje skutečný stav toku finančních prostředků, pokladny a pohledávek;
 - od 22. 2. 2018 dosud je společnost K. nespolehlivou osobou dle § 106aa zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů;
 - obchodní korporace je při svém vzniku povinna založit si bankovní účet. Pokud by právnická osoba používala ke svému podnikání bankovní účet fyzické osoby, jak tvrdí žalobce, porušila by tím pravidla o správě a vedení účtu vyplývající ze smlouvy uzavřené s bankovním ústavem.
23. Krajský soud se také s tímto hodnocením žalovaného plně ztotožňuje. V řízení bylo vyvráceno, že by platby na účtu žalobce byly provedeny omylem. Prostředky se na účet dostaly zcela záměrně, ale nebylo prokázáno, že by je společnost K. zdanila a že by se vůbec dostaly do její dispozice.
24. Pojem příjem je svým původem pojem ekonomický a ZDP přesně vyjádřenou obecnou definicí tohoto pojmu neobsahuje. Obecně lze označení příjem charakterizovat jako přijaté plnění v podobě peněžní, nepeněžní, popřípadě i formou pekuniárně ocenitelné výhody, které je zákonem vymezeno jako daňověprávní skutečnost, přičemž společnou charakteristikou takových příjmů (daňověprávních skutečností) je, že jsou objektem daně. Za příjem podléhající předmětné dani je nutno pokládat zvýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 ZDP). Musí se však jednat o příjem skutečný a nikoliv zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o zvýšení zdánlivé (rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS nebo z nynější doby rozsudek téhož soudu ze dne 3. 10. 2023, č. j. 8 Afs 370/2021-43, č. 4538/2023 Sb. NSS).
25. Ze správního spisu vyplývá, že na bankovní účet č. X vedený na jméno žalobce byly obchodními korporacemi G. a K. v průběhu roku 2020 zaslány platby, které nebyly zaevidovány v daňové evidenci a nebyly zahrnuty do daňových příjmů žalobce. Takto přijaté finanční prostředky však nebyly podle výpisu z předmětného bankovního účtu ve stejný den přijetí platby (ani v jiné dny) z tohoto účtu vybrány v hotovosti, ani převedeny na jiný bankovní účet. Zůstaly tedy v dispozici žalobce, který s nimi skutečně mohl nakládat podle potřeby, resp. žalobce neprokázal opak, a proto je ve smyslu výše uvedeného lze považovat za příjem žalobce. Rovněž zůstalo neprokázáno, že došlo ke zdanění těchto příjmů korporací K.

26. Tvrzení žalobce o tom, že finanční prostředky vložené do pokladny korporace K. fakticky nebyly vybrány z bankovního účtu, místo toho byly použity volné finanční prostředky M. D. (získané z majetkového vypořádání po jejím rozvodu a úspor), rovněž nebylo prokázáno. V průběhu daňového řízení žalobce setrvale zastával stanovisko, že finanční prostředky od G. a K. byly určeny korporaci K. a jedná se z pohledu žalobce o mylné platby (č. l. 9B a 23C správního spisu), případně že žalobce platby od těchto korporací vložil do poklady korporaci K. (čl. 1A odvolacího spisu). Teprve v rámci vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení žalobce uvedl, že finanční prostředky určené společnosti K.Y. I. *pocházely z úspor a majetkového vyrovnání (rozvod paní M. D.) majitele korporace*. Žádný důkaz k prokázání tohoto tvrzení ale žalobce nenavrhl. Nadto i kdyby bylo prokázáno tvrzení žalobce, že korporace K. korporaci K. Y. I. hradila za plnění pomocí prostředků M. D., které by jinak M. D. vložila na účet žalobce z důvodu společného hospodaření, neměnilo by to nic na skutečnosti, že by platby od společností G. a K. zůstaly v dispozici žalobce. Navíc tvrzení o společném hospodaření nebylo prokázáno (srov. také rozsudky vydané ve věcech družky žalobce P. N. a jeho matky M. D. vedené pod sp. zn. 65 Af 15/2024, 65 Af 16/2024 a 65 Af 20/2024, ve kterých je závěr o neprokázání společně hospodařící domácnosti odůvodněn). Ani tato námitka není důvodná.

Důkazní návrhy žalobce

27. K důkazním návrhům žalobkyně učiněným v žalobě krajský soud uvádí, že důkazní břemeno v daňovém řízení spočívalo ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu na žalobkyni. Ta nesplnila svou zákonnou povinnost unést důkazní břemeno před správním orgánem, přičemž taková skutečnost nemůže být dávana k tíži správci daně či žalovanému. Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí a rovněž unést důkazní břemeno na něj přešlé. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází.
28. Soud rozhodující ve správním soudnictví rozhodnutí daňového orgánu pouze přezkoumává. Řízení před soudem není možné pokládat za pokračování správního řízení, soud nepředstavuje *třetí instanci* správního řízení (rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42). Soudní přezkum má pouze subsidiární povahu a není přípustné, aby žalobce svou liknavost spočívající v neunesení důkazního břemene v daňovém řízení doháněl v řízení před soudem nově vzneseným požadavkem na provedení do té doby nenavržených důkazů, aniž by zdůvodnil, z jakého důvodu nebylo možné uvedené důkazní návrhy předložit již v rámci daňového řízení. Uvedený závěr je zcela v souladu s judikaturou NSS, podle které *na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout, atp. (...) správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhu důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správním soudy*

(viz rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, či ze dne 19. 7. 2021, č. j. 3 Afs 441/2019-58).

29. Žalobce neuvedl žádnou skutečnost, která by mu bránila nyní navržené důkazní prostředky označit již v daňovém řízení. Žalobce nepochybně mohl již v řízení navrhnout svědeckou výpověď M. F., protože v řízení předložil jím podepsaná *Potvrzení*. Navíc žalovaný vysvětlil, proč k jeho výsledku nepřistoupil *ex offio* (odst. 34 napadeného rozhodnutí), přičemž proti tomu žádnou námitkou žalobce nebrojil. Výslech své matky M. D., o které v řízení uvedl, že byla společnicem společnosti K., že tuto společnost zastupovala a nakonec že ona hradila za společnost K. platby společnosti K.Y. I., mohl žalobce nepochybně navrhnout již v řízení, leč neučinil tak. Proto soud žalobkyní navržené důkazy neprovedl.

III. Závěr

30. Jelikož krajský soud posoudil námitky žalobce jako nedůvodné, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
31. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 6. května 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu