



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně
Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
bytem X
zastoupen daňovým poradcem GOODWILL PARTNER, s.r.o.
sídlem U Dubu 691/48, Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2021, č. j. X

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá přezkumu shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byly změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 9. 2019, č. j. X a č. j. X, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 a 2016. Změna dodatečných platebních výměrů spočívala v doměření daně z částky 749 692 Kč na částku 741 486 Kč za rok 2015 a z částky 372 522 Kč na částku 375 752 Kč za rok 2016, žalovaný napadeným rozhodnutím současně žalobci stanovil povinnost uhradit penále z doměřovaných částek daně.
2. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly za zdaňovací období roku 2015 snížil žalobci výdaje podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), mimo jiné
 - výdaje v souhrnné výši 42 386 Kč za letecké služby od dodavatele X.;
 - výdaje zaúčtované dne 28. 12. 2015 interním dokladem X - úhrada faktur X, X a X za letecké služby dodavatele X v celkové výši 36 828,62 Kč bez DPH;
 - výdaje zaúčtované interním dokladem X - úhrada několika faktur v celkové částce 54 979 Kč (režijní výdaje - X, X, X, X, X závazky evidované na finanční úřad, OSSZ, VZP), neboť žalobce nepředložil doklady o úhradách nebo jiné důkazní prostředky, které by úhradu potvrdily;
 - výdaje evidované pod interním dokladem X - úhrada faktur v celkové částce 3 388 643 Kč bez DPH, z důvodu nepředložení prvotních dokladů.
3. Za zdaňovací období roku 2016 správce daně jako daňové účinné neuznal mimo jiné
 - výdaje zaúčtované pod dokladem X ze dne 30. 12. 2016 ve výši 1 650 000 Kč, opět z důvodu nepředložení prvotního dokladu;
 - výdaje evidované pod interním dokladem X - mj. výdaj za letecké hodiny slečny X ve výši 4 968 Kč bez DPH dle faktury X;
 - výdaje evidované pod interním dokladem X - mj. výdaj za letecké hodiny slečny X ve výši 14 628 Kč bez DPH dle faktury X;
 - výdaje evidované pod interním dokladem X - mj. výdaj za letecké hodiny slečny X ve výši 38 571 Kč bez DPH dle faktury X.
4. Ve vztahu k výdajům za letecké služby dodavatele X správce daně dovodil, že žalobce neprokázal vazbu výdajů na předpokládané příjmy a neprokázal, z jakého právního důvodu byl povinen hradit výdaje za slečnu X. Podrobnosti obsahuje zpráva o daňové kontrole a Sdělení správce daně ze dne 27. 9. 2019, č. j. X (dále také jen „Sdělení“). V tomto Sdělení se správce daně vyjádřil k letům konaným ve dnech X, X., X. a X a X, konstatoval, že předložené kopie letové knihy výdaje neprokazují, neboť s výjimkou letů X nebyly předmětem kontrolního zjištění správce daně, tyto letecké služby nebyly mezi službami fakturovanými X. Správce daně odůvodnil, proč nebude provádět další navržené

důkazy - místní šetření, svědecké výpovědi. Podrobně se vyjádřil ke způsobů předkládání a vracení důkazních prostředků předchozí zástupkyni žalobce účetní X, setrval na důvodech, pro které odmítl provést její svědecký výsledek.

5. V průběhu odvolacího řízení bylo dokazování doplňováno, žalobce prostřednictvím svého zástupce činil řadu podání a předkládal další důkazní prostředky a uplatnil důkazní návrhy.
6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí souhlasil se závěry správce daně, že žalobce neprokázal výdaje za nalétané hodiny dodavateli X., neboť neprokázal vazbu výdajů na předpokládané příjmy, když nepředložil důkazní prostředky ohledně podnikatelského záměru, neprokázal právní důvod, na základě kterého by hradil výdaje za lety slečny X. Tvrzení, že létala v rámci firmy, jako kdyby byl najat pilot, nebylo podloženo. Ohledně zhodnocení předložené letové knihy, evidence letů žalovaný odkázal na hodnocení důkazních prostředků správcem daně ve Sdělení ze dne 27. 9. 2019. Správce daně nerozporoval záznamy v letové knize jako nevěrohodné, ale dovedl, že nemohou být důkazem o vazbě na předpokládané příjmy. Dodal, že ostatně záznamy v letových knihách nekorespondují s výdaji na fakturách vystavených X. Žalovaný odmítl doplnit provést svědecký výsledek X. Protože správce daně nerozporoval záznamy v letové knize, nebyl důvod provést výsledek svědka k uskutečnění letů dle letových hodin a letového deníku, když tyto údaje neodpovídaly údajům na fakturách. Žalovaný dodal, že uvedená společnost se na webových stránkách prezentuje jako letecká škola, prodej a servis vrtulníků, což nekoresponduje s tvrzením, že lety byly vykázány za účelem obchodních schůzek. Dále uvedl, proč není třeba vyslechnout pracovníka Ústavu civilního letectví. Odmítl rovněž vyslechnout X, který ani nebyl identifikován, k letu ze dne 5. 12. 2015 za účelem schůzky X, a X k letu dne 8. 12. 2015 za účelem obhlídky areálu v X, protože lety dle letových hodin a letového deníku neodpovídají údajům na fakturách
7. Ve vztahu k internímu dokladu X žalovaný na základě žalobcem předloženého potvrzení X o přijetí částky 73 186 Kč dospěl k závěru, že žalobce prokázal pouze úhradu faktury X zaevidované na X na částku 39 800 Kč bez DPH a uvedenou částku osvědčil jako výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP. U zbývajících částky ve výši 15 179 Kč bez DPH setrval na závěru správce daně, že žalobce úhradu částek zaevidovaných pod uvedeným interním dokladem neprokázal.
8. K internímu dokladu X žalovaný uzavřel, že žalobce byl vyzván, aby prokázal výdaje v celkové výši 3 388 643 Kč za faktury X - 750 000 Kč, X - 196 643 Kč, X - 192 000 Kč, X - 1 150 000 Kč a za X - 1 100 000 Kč. Správce daně měl k dispozici pouze prvotní fakturu X, ovšem na částku 25 590 Kč, proto požadoval důkazní prostředky, které by prokázaly zaevidovanou částku a rovněž úhradu faktur. Podle žalovaného žalobce sice v rámci odvolacího řízení doplnil důkazní prostředky, mezi kterými byly faktury, které se částkou shodovaly s některými fakturami, které správce daně požadoval k internímu dokladu, ale ani takto žalobce výdaje neprokázal. Předloženými důkazními prostředky se žalovaný zabýval v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dále také jen „Seznámení“) ze dne 25. 2. 2021, č. j. X, na jehož konkrétní body odkázal v napadeném rozhodnutí. Doplnil, že závěry týkající se názvu a sídla korporace

BIS X a její registrace k DPH pouze dokreslily jeho pochybnosti k předloženým důkazním prostředkům.

II. Žaloba

9. Žalobce namítal, že řízení, které vydání napadeného rozhodnutí předcházelo, bylo zatíženo podstatnými vadami. Žalobci nebylo umožněno věcně se vyjádřit ke stanovisku žalovaného, neboť žalovaný stanovil lhůtu tak, že uplynula dříve, než bylo žalobci umožněno nahlédnout do daňového spisu. Žalobci nebylo umožněno seznámit se s relevantní částí kontrolního spisu do dne podání žaloby. Správce daně termín nahlížení do spisu po prodlevách umožnil, na místě ale sdělil, že předmětné písemnosti nemá pravděpodobně v dispoziční sféře. Toto žalobce navrhoval prokázat zvukovým záznamem z ústního jednání u správce daně a výsledkem přítomných úředních osob. Dále namítal, že pokud podal třetí žádost o prodloužení lhůty k vyjádření, měl žalovaný o důvodech žádosti rozhodnout, nikoliv vydat napadené rozhodnutí a řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavit s tím, že nemá smysl řízení o žádosti nadále vést, když bylo vydáno napadené rozhodnutí. Pokud nebylo o žádosti o prodloužení lhůty rozhodnuto před vydáním takového rozhodnutí, byl žalobce zkrácen na svých procesních právech.
10. Správci daně a žalovanému žalobce vytýkal, že nesprávně považují X za jeho zástupce, přestože byla plná moc uplatněna pouze elektronicky z datové schránky zástupce. Toto odporuje požadavku právní jistoty, v jiném řízení žalovaný trval na tom, že tímto způsobem správci daně odeslaná plná moc a poté zasláná ve formě písemnosti opatřené elektronickou konverzí dokumentu tento požadavek nesplňuje. Pokud by žalovaný zachoval jednotnost výkladu, posoudil by plnou moc zástupce žalobce jako neúčinnou, pak by zástupcem žalobce zůstala účetní X a žalobce by se nemusel neúspěšně domáhat jejího výsledku, pokud jde o otázky související s podklady, které správci daně předložila. Žalobce v této souvislosti navrhl provést výslech účetní.
11. Žalovaný žalobci vytýkal, že opakovaně doplňoval důkazní prostředky, ovšem některé významné skutečnosti nevzal v potaz. Pokud jde o výdaje za lety X pracovníci správci daně při ústním jednání žalobci potvrdili, že důkazní břemeno unesl, přesto byl v platebním výměru a napadeném rozhodnutí uveden opak. Žalobce nesouhlasil s obecnou argumentací žalovaného, že zástupce žalobce často neuvádí, co má být na základě kterého předloženého důkazního prostředku prokázáno. Např. právě výdaje na pracovní lety byly žalobcem prokázány srozumitelně. Předložil evidenci letů, doložil účel jednotlivých letů a vazbu k ekonomické činnosti. Doložil, že evidence je vedena podle právních předpisů, k tomu navrhl provést důkazy výsledkem instruktora a doložil i důkazy o jeho věrohodnosti. Dále předložil námátkový rozpis letů s uvedením důvodu letu a navrhl výslech svědků ke každému z uvedených letů a ostatní důkazní prostředky k jednotlivým letům. K leteckým výdajům za slečnu X žalobce uvedl, že nebyl povinen je hradit za ni, ale byly to jeho výdaje a směřovaly ke zdanitelnému výnosu, jak u jednotlivých letů doložil. Žalobce doložil fakticitu a účel výdajů u jednotlivých letů konkrétního vrtulníku, žalovaný tyto důkazy neprovedl. Podle žalobce není rozhodné, zda jednotlivé lety pilotoval žalobce, slečna X či instruktor a zda byly hospodárně vykázány v rámci leteckého výcviku. Hodnocení správce daně bylo založeno na kritice letové knihy, nevyplývá z něj, proč nebyly k jednotlivým letům provedeny ostatní důkazní prostředky týkající se průběhu letu, odletu, příletu apod.

Žalobce navrhoval videa, fotografie, výslechy svědků, údaje o konkrétních projektech, ke kterým se jednotlivé lety vztahovaly. Není srozumitelné odůvodnění napadeného rozhodnutí, že záznamy v letových knihách ani nekorespondují s údaji na fakturách vystavených korporací X. Dokumentem Žádost o udělení akreditace bakalářského studijního programu – provoz letecké dopravy ze dne 19. 9. 2019 žalobce dokládal pouze věrohodnost svědka. Argumentace žalovaného o identifikaci svědka nemůže obstát, žalobce např. v doplnění odvolání ze dne 4. 5. 2020 správci daně uvedl doručovací adresu svědka X, křestní jméno žalovanému upřesnil podáním doručeným stejného dne, identifikace svědka je ověřitelná na webových stránkách uvedené společnosti. Pokud žalovaný nepochybuje o fakticitě letů, měl provést důkazy o tom, jak lety skutečně probíhaly a proč byly fakturovány uvedeným způsobem. Neodpovídají-li skutečnosti údajům na fakturách, tím spíše měly být provedeny ostatní důkazy. Jestliže žalovaný poukázal na odlišné skutečnosti tvrzené tehdejší zástupkyní žalobce účetní X a zástupcem X, měl vyslechnout účetní X, aby byly odstraněny pochybnosti ohledně změny argumentace. Lety nebyly vykázány toliko za účelem obchodních schůzek, ale také za jiným účelem, k tomu žalobce poukázal na obhlídku areálu, daňový spis a evidenci letů. Žalobce rozporoval úvahy žalovaného ohledně návrhu svědeckých výslechů X a X. Není důvod, proč by žalobce nemohl navrhnout jednoho svědka a doplnit návrhem svědka druhého. Žalobce uzavřel, že pokud žalovaný pochyboval o souladu faktur X s vykazanými údaji o realizovaných letech, byl to důvod dokazování doplnit výsledkem pracovníka uvedené společnosti, např. navrhovaného svědka X nebo účetního společnosti, případně účetní X. Žalobce za tímto účelem kromě zvukového záznamu ústního jednání se správcem daně a příslušného sdělení správce daně a evidence letů s jejich účelem, navrhoval provést výslech pracovníků X.

12. Další žalobní bod se týkal prokázání výdajů v souvislosti s obchodováním s X, resp. X. Žalobce žalovanému vytýkal, že napadené rozhodnutí není v této části řádně odůvodněno a je nepřezkoumatelné. Žalovaný odkazoval na Seznámení v odvolacím řízení, to ale není součástí napadeného rozhodnutí a nelze je považovat za odůvodnění žalovaného.
13. Žalobce trval na tom, že předložil důkazy o navázání a průběhu obchodního vztahu, o konkrétních vykázaných transakcích (faktury, ostatní důkazní prostředky, fotografie, výslech X) a důkazy, že nemohl výdaje uplatnit dříve, neboť nebyly vystaveny faktury. Pokud by bylo seznámení se zjištěnými skutečnostmi považováno za součást napadeného rozhodnutí, žalovaný nesprávně zpochybňoval důkazy odkazem na předchozí tvrzení účetní X a na účtování v předchozích letech, navrhovaný výslech účetní ale neprovedl. Žalovaný a správce daně nesouhlasili s tím, že transakce byly uskutečněny v dřívějším zdaňovacím období, ale dokladovány a vykázány v jiném pozdějším zdaňovacím období. Z toho podle žalobce vyplývá, že žalovaný situaci porozuměl, není proto případná jeho argumentace, že nový zástupce žalobce měl důkazy předkládat nepřehledně a nesrozumitelně. Žalovaný pominul, že žalobce si nemohl uplatnit faktury dříve, nežli je dostal do své dispozice, resp. nežli byly vystaveny. Žalobce tuto situaci doložil soudními písemnostmi a ostatními důkazy. Pokud by předmětné částky žalobce do daňového výkaznictví zahrnul v situaci, kdy nebyly ani vystaveny doklady, žalovaný by částky neuznal a považoval by transakce za fiktivní. K okolnostem účtování žalobce navrhl provést výslech účetní X, což žalovaný považoval za nadbytečné. Za takové situace nelze žalobci vytýkat, že neunesl důkazní břemeno. Pokud žalovaný ve Sdělení žalobci vytýkal,

že předmětné faktury byly vystaveny X v době, kdy již neměl oprávnění nakládat s majetkem podniku, neboť toto oprávnění přešlo na likvidátora, opomněl, že likvidátor činí v zásadě pouze úkony směřující k likvidaci podniku, což se vystavení předmětných faktur netýkalo. Žalovaný nesprávně vyhodnotil navrhovaný výslech X jako nadbytečný. Neprovedl ani výslech likvidátora X X, ačkoli žalobce navrhoval provést je výslech, žalovaný na návrh nereagoval.

14. Žalobce tvrdil, že doložil i ostatní výdaje a tvrzené skutečnosti. Pokud měl správce daně výhrady k účtování nebo pokud shledal rozpory mezi tvrzeními účetní X a pozdějšího zástupce žalobce, měl účetní vyslechnout. Pozdější zástupce neměl k dispozici veškerou e-mailovou komunikaci vedenou při předkládání důkazů v daňové kontrole.
15. Ilustrativně žalobce poukázal na závěr žalovaného, že k položce režijní výdaje – X žalobce nepředložil doklady o úhradách předmětných dokladů nebo jiné důkazní prostředky, které by úhradu potvrdili. Žalobce ale v daňovém řízení navrhl výslech pana X a předložil jeho prohlášení. Fakta v napadeném rozhodnutí tak nemají oporu ve skutečnosti. Žalobce navrhoval provést výslech účetní X, X, likvidátora X a výslech úřední osoby paní X, pokud jde o okolnosti komunikace s účetní.
16. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalobci proti žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

17. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný namítal opožděnost žaloby, byla-li podána dne 26. 6. 2021 či později, napadené rozhodnutí totiž bylo zástupci žalobce doručeno dne 25. 4. 2021.
18. Žalovaný konstatoval, že žalobce zpochybňuje účinnost vlastní plné moci ze dne 22. 1. 2019 nepochopitelným způsobem, námitku hodnotil jako účelovou. V této souvislosti žalovaný odkázal na body [168] - [176] napadeného rozhodnutí, kde se danou otázkou zabýval. Dále odkázal na sdělení ze dne 17. 7. 2019 a uvedl, že správce daně po vyjasnění plné ze dne 22. 1. 2019 a přehodnocení předchozího stanoviska plnou moc akceptoval, s tímto postupem žalovaný souhlasil, a proto neshledal důvod pro užití žalobcem navrhovaného dozorčího prostředku. Žalovaný doplnil, že plná moc ze dne 22. 1. 2019 byla zaslána z datové schránky zástupce žalobce, který je zapsaným daňovým poradcem. S odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 18. 2. 2019, č. j. 4 Afs 353/2018-37, správce daně takovou plnou moc akceptoval. V případě, že by se daňový poradce aktivně zapojil do daňového řízení bez zmocnění, vystavil by se kárnému postihu, což též vedlo k závěru o účinnosti plné moci.
19. K námitce týkající se nahlížení do spisu žalovaný odkázal na body [126] - [141] napadeného rozhodnutí. Žalobce právo nahlížet do spisu opakovaně konzumoval, žalovaný odkázal na protokoly o nahlížení do spisu před správcem daně. Rovněž žalovaný vycházel v průběhu odvolacího řízení žádostem žalobce o nahlížení do spisu vstříc. Žalovaný odkázal na jednání dne 4. 3. 2020. Upozornil, že zástupci byl zaslán soupis písemností tvořících spis,

korespondenční formou byla žalobci zpřístupněna stanoviska správce daně k podaným odvoláním. Žalovaný poukázal dále na to, že dne 23. 3. 2021 byl žalobci zaslán soupis spisu odvolacího orgánu a soupis spisu správce daně. Žalobce byl upozorněn, že požaduje-li nahlédnout do spisu distanční formou, nechť označí písemnosti, které požaduje takto zpřístupnit, s tím, že pokud trvá na osobním nahlížení do spisu, byly mu stanoveny dva termíny pro nahlížení do spisu u správce daně, k těmto termínům se žalobce nedostavil. S odkazem na judikaturu NSS, konkrétně rozsudky ze dne 24. 8. 2010, sp. zn. 4 As 3/2008, a ze dne 20. 8. 2020, sp. zn. 1 Afs 336/2019, žalovaný upozornil na obecnost uplatněného žalobního bodu.

20. Rovněž námitka týkající se prodloužení lhůty k vyjádření k Seznámení je podle žalovaného nedůvodná, žalovaný odkázal na body [10] - [15] a [184] - [190] rozhodnutí. Odmítnul procesní pochybení z důvodu zastavení řízení o čtvrté žádosti o prodloužení lhůty. O této čtvrté žádosti žalovaný nemohl rozhodnout jinak, protože prodloužit lze pouze takovou lhůtu, která dosud běží a jejíž konec neuplynul. Protože žalobcova žádost byla podána později, nemohlo být na jejím základě zpětně povoleno prodloužení lhůty, proto musel žalovaný řízení o žádosti dle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu zastavit. Žalovaný upozornil na to, že první žalobcově žádosti o prodloužení lhůty žalovaný v souladu s § 36 odst. 1 daňového řádu vyhověl částečně, o další 3 dny byla žalobci lhůta prodloužena konkludentně k druhé žádosti. Dvojím prodloužením lhůty na téměř 37 dnů byl žalobci poskytnut k vyjádření a důkazním návrhům dostatečný prostor.
21. Ve vztahu k výdajům za nalétané hodiny dle faktur vystavených X žalovaný odkázal na body [42] - [63] napadeného rozhodnutí a setrval na závěru, že žalobce neprokázal, že tyto byly vynaloženy v souvislosti s příjmy, kterých chce dosáhnout v budoucnosti po absolvování pilotního výcviku a neprokázal ani, z jakého právního vztahu byl povinen hradit výdaje za svou přítelkyni slečnu X. Žalobce tak neodstranil pochybnosti správce daně a potažmo ani žalovaného ohledně vynaložení těchto výdajů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. V bodech [53] a [54] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, proč nebyl proveden výslech svědka X. Tento svědek měl být účastníkem deklarováných letů, avšak správce daně ani žalovaný nikdy nerozporovali, že by se vykázané lety neměly uskutečnit, důkazní návrh byl odmítnut z důvodu nadbytečnosti. Z návrhu žalobce nebyla zřejmá ani identifikace dotčené osoby. Žalovaný odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2021, č. j. 8 Af 19/2018- 29, které zdůrazňují prokázání vazby mezi vynaloženými výdaji a předpokládanými příjmy ze strany daňového subjektu.
22. K žalobnímu bodu týkajícímu se prokázání výdajů, které měl žalobce uhradit X., žalovaný konstatoval, že v průběhu odvolacího řízení učinil žalobce prostřednictvím svého zástupce četná podání a předložil nové důkazní prostředky a činil důkazní návrhy. Ačkoliv žalobce neupřesnil, co mají uvedené důkazní prostředky prokázat a k jaké části vyloučených výdajů se vztahují, žalovaný se předloženými důkazními prostředky a návrhy podrobně zabýval v rámci odvolacího řízení, konkrétně v bodech [5] - [206] Seznámení, na které žalovaný soud v podrobnostech odkázal. Žalovaný shrnul, že v roce 2015 žalobce uplatnil jako daňově účinné náklady na úhradu faktur X - částka 750 000 Kč bez DPH, X - částka 196 643 Kč bez DPH, X - částka 1 150 000 Kč bez DPH, X - částka 192 000 Kč bez DPH, X - částka 1 100 000 Kč bez DPH, tedy v celkové výši bez DPH 3 388 643 Kč. V průběhu

daňové kontroly prvotní daňové doklady k prokázání výdajů žalobce nepředložil, což se týká také pod dokladem v/100 ze dne 30. 12. 2016 zaevidovaného výdaje ve výši 1 650 000 Kč za rok 2016. Později předloženými důkazními prostředky se zabýval a zjistil rozpornost faktur č. X, X a X. Podle žalovaného neunesl žalobce důkazní břemeno, že se jednalo o výdaje vynaložené dle § 24 odst. 1 ZDP.

IV. Posouzení věci krajským soudem

23. Krajský soud napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, v duchu dispoziční zásady, kterou je v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. správní soudnictví ovládáno, přitom vycházel z právního a skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu podle § 75 odst. 1 s. ř. s.
24. Soud přistoupil k meritornímu přezkumu napadeného rozhodnutí, neboť byly splněny podmínky řízení, včetně podání včasné žaloby. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno prostřednictvím jeho zástupce (k zastoupení žalobce daňovým poradcem X v daňovém řízení se soud vyjádří níže) dne 25. 4. 2021 do datové schránky zástupce, poslední den zákonné lhůty k podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. připadl na pátek 25. 6. 2021. Žaloba byla k poštovní přepravě předána dne 24. 6. 2021, tedy v souladu s § 72 odst. 1 za užití § 40 odst. 1, 2 a 3 s. ř. s. v zákonné lhůtě.
25. K projednání žaloby nařídil soud ústní jednání na den 25. 1. 2022. Žádosti žalobce o odročení jednání, která byla podána e-mailem dne 25. 1. 2022 necelou půl hodinu před začátkem jednání, soud nevyhověl. Budoucí možné podání trestního oznámení proti neznámému pachateli z řad úředních osob správce daně, případný návrh na obnovu řízení, který by mohl být možným důvodem zpětvzetí žaloby, soud nepovažoval za důležitý důvod pro odročení jednání, nařízeného na žádost žalobce. Jednalo se pouze o avizované budoucí úkony žalobce, které žalobce mohl učinit nepochybně dříve vzhledem k tomu, že již v žalobě zpochybňoval postup správce daně při nahlížení do daňového spisu. Poukazoval-li žalobce na postup správce daně při vyřízení požadavků o nahlížení do daňového spisu ve dnech 24. a 25. 1. 2022, neupřesnil, jak by se tato skutečnost mohla dotýkat žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce uplatnil dne 25. 1. 2022 dle obsahu e-mailového podání námitku podjatosti soudců ve smyslu § 8 odst. 5 s. ř. s., soud k ní nepřihlížel, neboť ji měl za pozdě uplatněnou. Poučení o složení senátu a právu uplatnit námitku podjatosti ve lhůtě 1 týdne bylo žalobci prostřednictvím jeho zástupce doručeno dne 18. 10. 2021. Ve lhůtě 1 týdne nebyla námitka vůči soudcům senátu 59 Af uplatněna a žalobce neuvedl žádný konkrétní důvod zakládající možnou podjatost, o němž by se dozvěděl po tomto datu. Z uvedených důvodů soud žalobu projednal v nařízeném ústním jednání, pouze za přítomnosti žalovaného, který setrval na svém stanovisku a navrhoval zamítnutí žaloby.
26. Nejprve se soud zabýval námitkami týkajícími se nahlížení do spisu u správce daně. V souladu s názorem žalovaného a jím zmiňovanou judikaturou NSS soud předně konstatuje, že s ohledem na obecnou formulaci námitky se může k nahlížení do spisu u správce daně vyjádřit pouze v obecné rovině. V napadeném rozhodnutí, konkrétně

v bodech [127] - [140], žalovaný uvedl přehled úkonů správce daně, při nichž bylo realizováno žalobcovo právo nahlížet do daňového spisu ve věci daně z příjmů fyzických osob, a uvedl i úkony v rámci odvolacího řízení, kdy žalobce právo nahlížet do daňového spisu realizoval, resp. mohl realizovat. Konkrétní výhrady žalobce vůči těmto zjištěním nevznsl. Ve shodě s žalovaným tedy soud konstatuje, že obsahem správního spisu je doloženo, že žalobce nebyl z nahlížení do spisu u správce daně vyloučen. I kdyby snad nebyly žalobci při konkrétním nahlížení do spisu u správce daně předloženy některé písemnosti (žalobce však neuvádí, při jakém ústním jednání se tak mělo stát, a jaké důkazy, na nichž stojí napadené rozhodnutí, mu nebyly v rámci nahlížení do spisu zpřístupněny), pro realizaci procesního práva nahlížet do spisu v souvislosti s uplatněním práva vyjádřit se před vydáním napadeného rozhodnutí k věci a navrhnout případně doplnění dokazování považuje soud za podstatné, že sdělením ze dne 23. 3. 2021, č. j. X, žalovaný zpřístupnil žalobci soupis dosud shromážděného spisového materiálu a vyzval žalobce, aby, požaduje-li nahlédnout do některé z písemností distanční formou, toto sdělil do 3 dnů, poté mu budou listiny distančně zpřístupněny, s tím, že pokud trvá na osobním nahlížení do spisu, byly mu stanoveny 2 termíny k osobnímu nahlížení do kompletního daňového spisu. Žalobce tedy mohl před vydáním napadeného rozhodnutí realizovat své právo ve smyslu § 66 daňového řádu, ani jedné z možností nahlédnout do daňového spisu nevyužil. Námitka zkrácení práva seznámit se s relevantní částí spisu je nedůvodná. K posouzení námitky byl dostačující obsah předloženého daňového spisu, soud nehledal potřebu provést dokazování zvukovým záznamem z jednání ani výsledkem na jednání přítomných úředních osob.

27. Jako nedůvodnou soud posoudil také námitku týkající se neúčinnosti předložené plné moci. K dané otázce soud na podkladě předloženého daňového spisu konstatuje, že zástupce žalobce - daňový poradce X doručil ze své datové schránky do datové schránky správce daně plnou moc ze dne 22. 1. 2019 k zastupování žalobce, kterou správce daně zaevidoval pod č. j. X. Správce daně nejprve vyzval zástupce i žalobce k odstranění vad při předložení plné moci. Tomuto postupu se žalobce důrazně bránil podáním podnětů ze dne 29. 1. 2019, 30. 1. 2019 a 15. 4. 2019, jimiž se domáhal přezkoumání výzvy správce daně. O způsobu vyřízení podnětů na přezkoumání výzvy k odstranění vad při předložení plné moci žalovaný informoval žalobce sdělením ze dne 17. 7. 2019, č. j. X. Žalovaný žalobci sdělil, že ve své podstatě bylo jeho podnětům vyhověno, neboť správce daně s přihlédnutím k závěrům rozsudku NSS ze dne 18. 2. 2019, č. j. 4 Afs 353/2018-37, po prověření zmocnění akceptoval plnou moc předloženou prostřednictvím datové schránky zástupce žalobce. Od předložení plné moci zastupoval zástupce žalobce po celou zbývající dobu daňového řízení, včetně odvolacího řízení, za žalobce jednal, opakovaně podával jeho jménem rozličná podání, včetně odvolání proti dodatečným platebním výměrům, přijímal za žalobce písemnosti, dokládal důkazní prostředky, reagoval na výzvy a sdělení, účastnil se jednání, nahlížel za žalobce do spisu, podával žádosti o prodloužení lhůty, podával řadu podnětů na přezkum a činil další úkony za žalobce v jeho prospěch. Žalobce osobně, ani jeho předchozí zástupkyně účetní X po předložení plné moci udělené daňovému poradci X nečinili v daňovém řízení žádné úkony, o průběh daňového řízení se nestarali.
28. S ohledem na právě uvedené má soud za to, že žalobcova námitka neúčinnosti plné moci ze dne 22. 1. 2019 je pouze účelová. Obsah daňového spisu podporuje závěr, že předložení plné moci ze dne 22. 1. 2019 a zastoupení žalobce daňovým poradcem X bylo účinné. V dané

souvislosti lze odkázat také na protokol o nahlížení do spisu u správce daně ze dne 10. 12. 2018, k němuž byla předložena plná moc ze dne 10. 12. 2018 udělená žalobcem stejnému daňovému poradci pro nahlížení do spisových podkladů. Již tato plná moc je indicií, že poté udělená obecná plná moc ze dne 22. 1. 2019 byla správci daně předložena účinně. Je třeba zdůraznit, že za správné žalobce považoval uznání předložené plné moci ze dne 22. 1. 2019. O tom zjevně svědčí podání 3 podnětů, jimiž se u žalovaného domáhal přezkoumání výzvy správce daně k odstranění nedostatků plné moci. Takový postup vyvrací žalobcovo nynější tvrzení, že by mělo zůstat účinné zastoupení účetní X. Žalobci nic nebránilo, aby na sdělení žalovaného, že plná moc ze dne 22. 1. 2019 je správcem daně pro probíhající daňové řízení plně akceptována, reagoval ve smyslu, že jeho zástupcem bude nadále účetní X, tj. aby plnou moc udělenou daňovému poradci společnosti X vypověděl a správci daně předložil plnou moc prokazující zastupování paní X. Pokud žalobce poukazoval na odlišný přístup žalovaného k obdobně předložené plné moci v jiném daňovém řízení, neznamená to, že by již tímto způsobem došlo k pochybení s vlivem na právě přezkoumávané rozhodnutí. Také fakt, že v průběhu daňového řízení podával uvedený daňový poradce za žalobce správné žaloby na, jimiž se některým postupům či úkonům správce daně bránil (viz sp. zn. 59 A 28/2019, 59 A 60/2019, 59 A 68/2019, 59 Af 91/2019), podporují závěr, že uplatněná námitka je účelová. Soud neshledal důvod v souvislosti s uplatněnou argumentací doplnit výsledek účetní X, námitku bylo možné vypořádat na podkladě obsahu předloženého spisového materiálu.

29. Dále žalobce nesouhlasil s postupem žalovaného, který o poslední žalobcově žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření k písemnosti Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 25. 2. 2021, č. j. X, nerozhodl věcně před vydáním napadeného rozhodnutí, ale řízení o žádosti zastavil.
30. Ve vztahu k uplatněné námitce je namíste připomenout relevantní zákonnou úpravu. Z § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že *[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Dle ods. 3 uvedeného ustanovení platí, [l]hůta podle odstavce 2 nesmí být delší než 15 dnů a lze ji prodloužit. Žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.*
31. Právní úprava prodloužení lhůty je obsažena v ustanovení § 36 daňového řádu. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu *[s]právce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon. Podle odst. 2 [s]právce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší. Podle odst. 3 [n]evydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o niž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po*

oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.

32. Z daňového spisu soud ověřil, že písemnost Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 25. 2. 2021, č. j. X, byla žalobci doručena dne 4. 3. 2021, s lhůtou 15 dnů k vyjádření k výzvě, tedy do dne 19. 3. 2021. Žalobce požádal o prodloužení stanovené lhůty 15 dnů o 30 dní. Žalovaný v souladu s § 36 odst. 2 daňového řádu rozhodnutím ze dne 23. 3. 2021 žalobcově žádosti částečně vyhověl a stanovil lhůtu k vyjádření do 6. 4. 2021, konstatoval, že doba od 4. 3. 2021 do 6. 4. 2021, tj. 34 dnů, je dostatečná. Další žádostí ze dne 6. 4. 2021 žalobce znovu požádal o prodloužení lhůty k vyjádření o nejméně o další 3 dny, tedy do 9. 4. 2021. Žádost odůvodnil tím, že se mu z důvodu objemu dat a formátu příloh tyto nepodařilo odeslat prostřednictvím datové schránky a že podání s přílohami učiní prostřednictvím podatelny Generálního finančního ředitelství v Praze a zašle žalovanému kopii podání s razítkem podatelny. I druhé žádosti o prodloužení lhůty žalovaný vyhověl, a to postupem podle § 36 odst. 3 daňového řádu, když ve stanovené lhůtě o žádosti nevydal rozhodnutí. Lhůta byla konkludentně prodloužena do 9. 4. 2021. V pořadí třetí žádostí ze dne 8. 4. 2021 žalobce žádal o prodloužení lhůty nejméně o dalších 14 dní, důvodem měla opět být jistota ohledně učinění podání s přílohami prostřednictvím Finančního úřadu pro hl. město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 4, neboť podání se nepodařilo uskutečnit přes Generální finanční ředitelství. Rozhodnutím ze dne 14. 4. 2021 žalovaný žádost zamítl, neboť dospěl k závěru, že žalobce měl dobu 37 dnů, kdy se mohl kvalifikovaně vypořádat se závěry žalovaného a případně předložit důkazní prostředky. Čtvrtou žádostí, učiněnou nejprve e-mailem dne 16. 4. 2021, doplněnou datovou schránkou dne 20. 4. 2021, žalobce znovu ze shodného důvodu žádal o prodloužení lhůty. Řízení o této žádosti žalovaný zastavil rozhodnutím ze dne 22. 4. 2021, č. j. X. Zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu žalovaný odůvodnil tím, že zjistil, že lhůta, o jejíž prodloužení žalobce žádal, již uplynula dnem 9. 4. 2021, v řízení prodloužení lhůty tedy nelze pokračovat. Současně vydal žalovaný dne 22. 4. 2021 napadené rozhodnutí.
33. Soud především upozorňuje na to, že žalobce vychází z nesprávného předpokladu, že řízení o jeho čtvrté žádosti žalovaný zastavil, neboť nemělo smysl řízení nadále vést, když napadené rozhodnutí ve věci bylo vydáno. Z rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti vydaného dne 22. 4. 2021 ovšem jednoznačně vyplývá, že důvodem zastavení řízení byla skutečnost, že lhůta k vyjádření ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení uplynula již 9. 4. 2021 a žalobce žádost podal v rozporu s § 36 odst. 1 daňového řádu po uplynutí lhůty, a proto je vedení řízení bezpředmětné. Tento závěr žalobce nikterak nerozporuje. Za dané situace žalovaný tím, že o důvodech naposledy podané žádosti nerozhodl věcně před vydáním napadeného rozhodnutí, žalobce na jeho procesních právech nikterak nezkrátil. Důvody poslední žádosti o prodloužení lhůty byly v podstatně shodné s předchozími žádostmi, přitom již zamítavým rozhodnutím ze dne 14. 4. 2021 dal žalovaný žalobci jednoznačně najevo, že dvakrát prodlouženou lhůtu od 4. 3. 2021 do 9. 4. 2021, tj. dobu 37 dnů, k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení považuje za dostatečnou a nemíní ji prodloužit. Vhodnější by patrně bylo, aby se žalobce o tom, jak bylo s jeho žádostí naloženo, dozvěděl před vydáním napadeného rozhodnutí, nicméně žalovaným zvolený způsob v důsledku žalobce na jeho právech nezkrátil. Lhůta k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení byla žalobci v souladu s § 115 odst. 2 a § 36

odst. 2 a 3 daňového řádu opakovaně prodloužena, ve shodě s žalovaným považuje i soud dobu 37 dnů pro realizaci práva plynoucího žalobci z § 115 odst. 2 daňového řádu za dostatečnou. Námitka žalobce je tedy neopodstatněná.

34. Podstatou dalších žalobních námitek je otázka, zda orgány finanční správy neuznaly žalobci některé uplatněné výdaje v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Protože žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul zákonné podmínky pro uznání odečtu výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně z příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP a popsal rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení dle § 92 daňového řádu a odkazoval na judikaturu NSS související s danou problematikou, není třeba, aby soud tato obecná východiska obsáhle opakoval.
35. Lze tedy jen ve stručnosti shrnout, že ne každý výdaj (náklad), který daňový subjekt v rámci své ekonomické činnosti vynaloží, může obstát jako daňově uznatelný podle § 24 odst. 1 ZDP. Podle uvedeného ustanovení se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Je proto povinností daňového subjektu prokázat, že takové výdaje vynaložil. V první fázi daňového řízení jej tíží důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (srov. výše uvedený rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73). Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je dle rozsudku NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „*a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu*“.
36. Celá skupina dílčích výtek se týká neuznání výdajů za lety, resp. hodiny nalétané žalobcem a slečnou X uhrazené dodavatelí X. Soud v návaznosti na shora uvedené obecné závěry připomíná, že to byl žalobce, koho stíhalo v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu břemeno důkazní ohledně svých tvrzení, že se jednalo o výdaje za lety, které byly vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Soud připomíná, že žalobce v roce 2015 zaevidoval výdaje v souhrnné výši 42 386 Kč (dne 2. 7. 2015 částky 10 818,91 Kč a 6 782,50 Kč a dne 3. 11. 2015 částky 13 240 Kč a 11 544,67 Kč). Dále dne 28. 12. 2015 interním dokladem X zaúčtoval úhradu faktur X ve výši 2 504,70 Kč za nalétané hodiny slečny X za listopad 2015, X ve výši 26 358 Kč za nalétané hodiny žalobce v červnu 2015 a X za letecké služby žalobce v březnu 2014, tj. v celkové výši 36 828,62 Kč bez DPH. Výdaje za letecké služby v roce 2016 - a to dle údajů na fakturách výdaje za letecké hodiny slečny X - žalobce zaevidoval souhrnnými interními doklady - X, pod nímž zaevidoval výši 4 968 Kč bez DPH dle faktury X za květen 2015; 16IN03 - ve výši 14 628 Kč bez DPH dle faktury FD81 za červen 2015; a X - ve výši 38 571 Kč bez DPH dle faktury X za srpen 2015.

37. Také soud vnímá jako problematické, že žalobcova tvrzení o tom, za jakým účelem byly vynaloženy výdaje za letové hodiny žalobce a jeho přítelkyně slečny X a jakou vazbu měly mít na zdanitelné příjmy, byla nekonzistentní. Z odpovědí žalobce prostřednictvím zástupkyně (viz bod [46] napadeného rozhodnutí) na výzvu správce daně, aby v souladu s § 24 odst. 1 ZDP prokázal daňovou účinnost výdajů za služby letecké školy X, vyplývá, že se jednalo o úhradu za nalétané hodiny v rámci leteckého výcviku za účelem rozšíření pilotní licence žalobce k výkonu obchodní činnosti. V návaznosti na uvedené bylo zcela logické, že správce daně výdaje neuznal, neboť žalobce žádné konkrétní důkazní prostředky ohledně přípravy rozšíření své ekonomické činnosti nepředložil (viz str. 5 Zprávy o daňové kontrole). Zrovna tak nepředložil žádné důkazní prostředky, z nichž by vyplývalo, že výdaje za letové hodiny slečny X byly výdaji, které by měl žalobce nést a měly návaznost na jeho zdanitelné příjmy, ať již stávající či budoucí (viz zejména str. 8 Zprávy o daňové kontrole). V této souvislosti je třeba odmítnout žalobcovy požadavky na výslech jeho předchozí zástupkyně účetní X, aby žalovaný odstranil svoje pochybnosti týkající se změny argumentace. Bylo na žalobci, pokud přišel s jiným zdůvodněním účelu výdajů za letové hodiny, aby správci daně, resp. žalovanému srozumitelně objasnil změnu svých tvrzení a aby prokázal, že výdaje za nalétané hodiny, jak byly do účetnictví evidovány na základě příslušných daňových dokladů a interních dokladů, byly vynaloženy právě deklarovaným způsobem a skutečně souvisely s konkrétními obchodními schůzkami, jak uváděl, které by byly realizovány právě v rámci leteckého výcviku žalobce, resp. slečny X. A to tím spíše, že to byl žalobce osobně, kdo tvrdil, že se jednalo o výdaje na letové hodiny v rámci rozšíření pilotního průkazu (viz email žalobce adresovaný jeho zástupkyni X ze dne 22. 10. 2018, který byl správci daně předložen v průběhu daňové kontroly). Jestliže žalobce začal až po zpracování Zprávy o daňové kontrole tvrdit, že výdaje hrazené na základě faktur vystavených X byly ve své podstatě cestovními výdaji za účelem obchodních schůzek či obhlídek areálů, bylo jeho povinností plynoucí z § 24 odst. 1 ZDP ve spojení s § 92 odst. 3 daňového řádu, aby správci daně, resp. žalovanému předložil důkazy, které by uskutečnění konkrétních obchodních schůzek a obhlídek areálů či realizaci jiných obchodních aktivit s vazbou na zdanitelné příjmy prokázaly.
38. Pokud se žalobce dovolává stanoviska správce daně k unesení důkazního břemene ohledně těchto výdajů, jde o námitku obecnou, ke které se nelze blíže vyjádřit, neboť není zřejmé, které z mnoha jednání se správcem daně měl žalobce na mysli. Pro posouzení věci je podstatné, jaké závěry v tomto směru správce daně zaujal při sdělení výsledků kontrolního zjištění, ve Zprávě o daňové kontrole, ve Sdělení ze dne 27. 9. 2019, kterým reagoval na další předložené důkazní prostředky a důkazní návrhy, které našly odraz v odůvodnění dodatečných platebních výměrů. Z těchto listin a odůvodnění dodatečných platebních výměrů jednoznačně vyplývá závěr správce daně, že důkazní břemeno v tomto směru žalobce neunesl.
39. Žalobce nesouhlasí s hodnocením jím předložených důkazních prostředků žalovaným v napadeném rozhodnutí a neprovedením navržených důkazů. Má za to, že předložil evidenci letů vedenou podle příslušného právního předpisu a doložil účel jednotlivých letů s tím, že i letecké výdaje za lety pilotované slečnou X nebo leteckým instruktorem jsou výdaji žalobce.
40. Na tomto místě je nutné zdůraznit, že napadené rozhodnutí žalovaného tvoří jeden celek

s dodatečnými platebními výměry vydanými v prvním stupni řízení správcem daně. Odůvodnění žalovaného týkající se výdajů za lety fakturované dodavatelem X je třeba vnímat v kontextu hodnocení předložených důkazních prostředků a důkazních návrhů ze strany správce daně, a to nejen ve Zprávě o daňové kontrole, ale zejména ve Sdělení ze dne 27. 9. 2019, s nímž se žalovaný ztotožnil a na které odkázal v bodu [52] rozhodnutí. Nelze tedy vytrhávat z tohoto kontextu pouze jednotlivé dílčí pasáže odůvodnění žalovaného, jak to činí žalobce.

41. Dle obsahu spisového materiálu se žalobce konkrétně vyjádřil a dokazování navrhol provést k účelu letů ve dnech 18. 7. 2016, 8. 12. 2015, 19. 2. 2015, 5. 12. 2015 a 31. 5. 2015. Je správné, že orgány finanční správy se zabývaly předloženou evidencí letů ve vztahu k těmto dnům. S výjimkou letu dne 31. 5. 2015 správci daně nevyvstaly pochybnosti o tom, že by se lety v dané dny uskutečnily, lety byly vykázány v předložené evidenci letů. A logicky správce daně konstatoval, že předložená evidence neobsahuje údaje o příletu a odletu (mezipřistání) v místech, která žalobce uvedl jako místa konání obchodních schůzek, proto evidence letů nemohla být dostatečným důkazem o uskutečnění obchodních schůzek, a tedy vazbě na zdanitelné příjmy. Zda evidence letů v této podobě odpovídala příslušné právní úpravě, není rozhodné. Daňové orgány nepochybily, jestliže se touto otázkou blíže nezabývaly a neprováděly k ní dokazování výsledkem svědeckého instruktora.
42. Podstatné především je, že lety nebyly předmětem výsledku kontrolních zjištění správce daně. Jestliže byly jako daňové výdaje uplatněny úhrady faktur, dle jejichž obsahu nebyly předmětem fakturace žalobcem uvedené lety, pak ani evidence letů a ani jiné důkazní prostředky (žalobcem navržená místní šetření, svědecké výpovědi, v žalobě zmiňovaná videa, údaje o projektech), nemohly prokázat daňovou účinnost žalobcem konkrétně uplatněných výdajů. Tyto závěry správce daně, s nimiž se žalovaný ztotožnil a pouze je stručně shrnul, jednoznačně vyplývají ze Seznámení ze dne 27. 9. 2019 a rovněž z odůvodnění dodatečných platebních výměrů. Žalobci nelze přisvědčit, že by ze Sdělení nevyplývalo, proč správce daně neprovedl k jednotlivým letům další navržené důkazy.
43. Na základě uvedeného není podstatné, zda žalobce mohl k potvrzení letu dne 5. 12. 2015 doplnit původní návrh na svědeckou výpověď X návrhem na výslech svědka X. Přesto soud pro úplnost konstatuje, že výtku žalovaného v bodu [60] rozhodnutí lze chápat jako upozornění na nekonzistentnost v tvrzeních a důkazních návrzích žalobce, které věrohodnosti řešených obchodních případů nepřispívají.
44. A z týchž důvodů bylo provedení svědeckého výslechu X nadbytečné, jak žalovaný uzavřel v bodu [54] rozhodnutí. Další argumentace žalovaného uvedená v bodě [53] napadeného rozhodnutí tento stěžejní důvod jen dokresluje a žalovaný jí reagoval na snahu žalobce prokázat věrohodnost svědka. Pakliže chtěl žalobce objemným listinným materiálem nazvaným Provoz letecké dopravy ze dne 17. 9. 2019 prokázat, že navržený svědek X se účastní řady aktivit spojených s leteckou dopravou, je logické, že žalovaný poukázal na nesrovnalosti v identifikaci svědka, pokud v předloženém listinném materiálu zmínku o X nenalezl, jako autor byl uveden pouze X. Dílčí nesprávné konstatování žalovaného, že není zřejmé, zda se jedná o tutéž osobu, pokud svědka žalobce označil následně jako X, na věci

již nic nemůže změnit.

45. Nebylo povinností správce daně zjišťovat, jak a proč byly letové hodiny žalobce, případně slečny X fakturovány. Jak již soud zdůraznil shora, bylo zásadně na žalobci, aby prokázal, že jím uplatněné konkrétní výdaje - konkrétní platby za služby hrazené dodavateli X - byly v rozsahu prokazovaném jednotlivými účetními doklady vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP (viz shora citovaný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 40/2005-72). Žalobní námitky směřující proti neuznání výdajů za lety hrazených dodavateli X nejsou důvodné.
46. Žalobce ve vztahu k neuznání výdajů v souvislosti s obchodováním s obchodní korporací BS X resp. X žalovanému především vytýkal, že je jeho rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné.
47. V souladu s § 102 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu bylo povinností žalovaného rozhodnutí o odvolání řádně odůvodnit. Tedy uvést důvody výroků rozhodnutí, informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání a dalších podáních. A protože bylo v odvolacím řízení prováděno dokazování, měl žalovaný rovněž uvést, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.
48. Důvody, proč žalovaný nepovažoval za prokázané výdaje žalobcem zaúčtované na základě interního dokladu X, pod nímž byla zahrnuta úhrada faktur X- částka 750 000 Kč bez DPH, X - částka 196 643 Kč bez DPH, X- částka 1 150 000 Kč bez DPH, X - částka 192 000 Kč bez DPH, X - částka 1 100 000 Kč bez DPH, tedy v celkové výši bez DPH 3 388 643 Kč, byly v napadeném rozhodnutí uvedeny stručně, ve zbytku žalovaný odkázal na body [18] - [102] a [164] - [170] Seznámení ze dne 25. 2. 2021. Takový postup v daném případě nezpůsobil nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. V Seznámení, na jehož konkrétní body žalovaný odkázal a s kterým byl žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí prokazatelně seznámen, jsou obsaženy veškeré důvody, pro které žalovaný uplatněné výdaje nepovažoval za výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný velmi podrobně hodnotil v odvolacím řízení předložené důkazní prostředky, ačkoli, jak příhodně uvedl, tyto byly zástupcem žalobce předkládány bez bližšího vysvětlení, ke kterému bodu odvolání se vztahují a jaké konkrétní skutečnosti jimi mají být prokázány. Vhodnější by bylo, aby veškeré tyto skutečnosti žalovaný uvedl přímo v napadeném rozhodnutí, nicméně zrušení napadeného rozhodnutí z uplatněného důvodu by bylo ze strany soudu pouhým formalismem, který by vedl pouze k oddálení věcného přezkumu rozhodnutí žalovaného. Pokud by soud v posuzované věci považoval rozhodnutí za nepřezkoumatelné jen proto, že v určité části žalovaný odkázal na podrobně uvedené důvody v Seznámení, žalovaný by pouze za pomoci operace „CTRL+C“ a „CTRL+V“ uvedené body Seznámení učinil součástí odůvodnění rozhodnutí. Podstatné je, že s obsáhle uvedenými důvody neuznání výdajů v souvislosti s obchodováním s X., jakož i s podrobným hodnocením v odvolacím řízení předložených důkazních prostředků byl žalobce seznámen a mohl proti argumentaci žalovaného uplatnit konkrétní námitky, což také s odkazem na text Seznámení učinil.
49. Žalovaný nezpochybňoval četné důkazní prostředky pouze odkazy na předchozí tvrzení

účetní X. Seznámení, na jehož konkrétní body žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal, obsahuje hodnocení veškerých dodatečně předložených důkazních prostředků, které se k obchodování s X měly vztahovat. Není tedy pravdou, že by byly žalobcem předložené důkazní prostředky žalovaným opomenuty. Proti velmi podrobnému hodnocení ze strany žalovaného žalobce konkrétní námitky neuvedl, pouze obecně tvrdil, že důkazní prostředky prokazující daňovou účinnost těchto výdajů předložil. Jak již soud uvedl, žalovaný řádně odůvodnil, proč dodatečně předložené faktury č. X, č. X a č. X, na nichž uvedené částky se shodovaly s částkami na některých fakturách zaúčtovaných interním dokladem X, a k nim další předložené listiny nelze považovat za důkazy skutečné úhrady výdajů v deklarované výši ve zdaňovacím období roku 2015, resp. 2016. Žalovaný v žádném případě nezpochybňoval, že žalobce obchodoval s X., resp. jednatelem X, který byl z funkce odvolán ke dni 1. 12. 2014, údaj o zániku funkce zapsán ke dni 14. 1. 2015. Naopak, na základě řady dalších důkazních prostředků (např. rozsudky civilního soudu, protokoly o soudních jednáních, smlouvy, e-mailová korespondence, konečné vyúčtování atd. - viz např. body [11], [18], [30], [37], [81] Seznámení) konstatoval, že žalobce měl zřejmě v nájmu čerpací stanici v období od 2. 9. 2011 do 15. 3. 2012 na základě smlouvy s acpetrol s.r.o., za níž rovněž stál X, a ještě po ukončení nájmu mu na účet chodily platby z terminálů čerpací stanice, věnoval se i obchodům s motorovými vozidly, k němuž se některé důkazní prostředky vztahovaly. Rovněž hodnotil skutečnosti týkající se sporů z obchodního vztahu X, resp. X, dovozoval možné závazky a úhrady pohledávek učiněné v minulosti. Nicméně jednoznačně konstatoval, že předložené důkazní prostředky, a to jednotlivě ani v souvislosti s dalšími, neprokazují, že by výdaje žalobcem uplatněné v celkové výši 3 388 643 Kč a 1 650 000 Kč byly skutečně vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP v souvislosti s příjmy ve zdaňovacích obdobích roku 2015 a 2016. Poukazuje-li žalobce na to, že dříve nemohl výdaje do účetnictví vykázat, neboť mu nebyly vystaveny faktury, a žalovaný by z tohoto důvodu považoval transakce za fiktivní, jedná se o okolnosti, které jdou jednoznačně k tíži žalobce a které nemohou být důvodem uplatnění výdajů v předmětných zdaňovacích obdobích. Závěry žalovaného nelze považovat za účelové, žalovaný se časovou souvislostí a prokázáním faktické úhrady uplatněných výdajů, jak byly deklarovány jednotlivými fakturami, zabýval, s jeho závěry se soud ztotožnil.

50. Žalobcová námitka týkající se vystavení předmětných faktur X je nedůvodná. Žalovaný v Seznámení ze dne 25. 2. 2021 uvedené faktury hodnotil i v souvislosti s ostatními předloženými důkazy, které jim nekorespondovaly. Pochybnosti ohledně těchto faktur žalovanému vznikly také na základě skutečností, které zjistil k dané obchodní korporaci. Především se jednalo o zjištění, že jí byla správcem daně zrušena registrace k DPH ke dni 11. 5. 2016, neboť v předchozích 12 po sobě jdoucích měsících neuskutečnila plnění v rámci své ekonomické činnosti, a že ve zdaňovacích obdobích, k nimž se předložené faktury vztahovaly dle uvedeného dne uskutečnění zdanitelného plnění, neuskutečňovala ekonomickou činnost. Zánik jednatelského oprávnění X uvedené skutečnosti jen podporuje. Žalovaný o zániku jednatelského oprávnění X a vstupu uvedené společnosti do likvidace ke dni 14. 1. 2015 hovořil především v souvislosti se závěrem, že X, kterého žalobce označil za příjemce hotovosti ke dni 31. 12. 2015, nebyl oprávněn tvrzenou hotovost přijmout (viz bod [170] Seznámení), neboť nebyl osobou oprávněnou za korporaci v dané době jednat.

51. V jednotlivých pasážích Seznámení, ve kterých se žalovaný zabýval hodnocením určité skupiny důkazních prostředků, vždy také uvedl, proč považoval za nadbytečné provést výsledk Tadeáše Staňka. V podrobnostech soud odkazuje na body [16], [34], [58], [63], [121] Seznámení. Pouhý nesouhlas žalobce s vyhodnocením důkazního návrhu bez uvedení konkrétních argumentů správnost závěrů žalovaného nevyvrací, se závěry žalovaného se soud plně ztotožnil. Žalovaný neopomenul reagovat ani na důkazní návrh svědeckou výpovědí likvidátora X X V bodu [170] Seznámení žalovaný logicky odůvodnil, že x byl jako likvidátor X zapsán pouze od 14. 1. 2015 do 17. 11. 2015, a tedy nemůže mít informace ohledně úhrad faktur, které měly být dle tvrzení žalobce uhrazeny X dne 31. 12. 2015. Žalovaný se opakovaně vypořádal s návrhem žalobce, který požadoval vyslechnout účetní X, a to ve shodě se správcem daně, na jehož zdůvodnění žalovaný v bodu [104] Sdělení odkázal. Se závěry orgánů finanční správy se soud ztotožnil, považuje je za správné a v úplnosti na ně odkazuje. Proto nepřistoupil k provedení svědeckých výpovědí shora uvedených osob.
52. K závěru žalovaného, že žalobce neprokázal daňovou účinnost režijních výdajů, které měly být uhrazeny X a které žalobce zaevidoval pod interním dokladem X, lze uvést totéž co ve vztahu ke zdůvodnění výdajů tvrzených v souvislosti s obchodováním X. Podrobně svá skutková zjištění, hodnocení předložených důkazních prostředků a důkazních návrhů a právní závěry žalovaný uvedl v bodech [143] - [153] Seznámení, na které výslovně odkázal v bodu [85] napadeného rozhodnutí. Žalovaným zvolený způsob, byť jej soud nepovažuje za správný, nezpůsobil nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalobci byly již v Seznámení sděleny důvody, pro které žalovaný na základě potvrzení X, že dne 28. 12. 2015 přijal částku 73 186 Kč (interní doklad X byl na částku 64 669,54 Kč, s DPH 73 186 Kč), uzavřel, že tímto způsobem byla prokázána pouze úhrada hromadně zaevidované faktury X na X na částku 39 800 Kč bez DPH (viz zejména bod [151] Seznámení). Žalovaný konstatoval, že v případě další faktury X na částku 9 690 Kč zaevidované na X byla úhrada výdaje prokázána již před správcem daně na základě jiného potvrzení o úhradě. Žalovaný dále poukázal na to, že potvrzení nesouvisí s ostatními fakturami X, X a X, které byly evidovány na jiné daňové subjekty, nikoli na X. Shodně žalovaný dovedl ve vztahu k zaevidovaným úhradám finančnímu úřadu, OSSZ, VZP. Protože nebyla zjištěna souvislost mezi X a ostatními úhradami, které byly evidovány pod shora uvedeným interním dokladem na jiné subjekty, žalovaný nevyhověl návrhu žalobce na provedení svědecké výpovědi X, což srozumitelným a logickým způsobem žalobci předestřel v bodu [153] Seznámení. Soud se s hodnocením tohoto důkazního návrhu opět ztotožnil, ze shodných důvodů navrhovanou svědeckou výpovědí dokazování nedoplnil.
53. Námitka, že žalobce doložil i ostatní výdaje a tvrzené skutečnosti, je obecná a soud se k ní proto nemůže vyjádřit. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný v Seznámení a následně napadeném rozhodnutí podrobně odůvodnili, že žalobce relevantní důkazy k prokázání daňové účinnosti některých výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP nepředložil, resp. uvedli, z jakých důvodů předkládané důkazní prostředky neosvědčují žalobcova daňová tvrzení. Žalobci nic nebránilo, aby rovněž ve vztahu k dalším konkrétním neuznaným výdajům závěry orgánů finanční správy rozporoval, jak to činil ve vztahu k výdajům vynaloženým za lety a ve vztahu k výdajům, které se týkaly obchodování s X a režijním nákladům evidovaným na X.

54. K důvodům neprovedení svědecké výpovědi účetní X se v daňovém řízení opakovaně vyjádřil správce daně (viz str. 43 a 44 zprávy o daňové kontrole) i žalovaný (viz zejména body [152] a [157] a [158] napadeného rozhodnutí), s jejich důvody se soud plně ztotožňuje a dovoluje si na ně odkázat. Žalobce se mylí, pokud má za to, že správce daně byl povinen výsledkem účetní X odstraňovat rozpory mezi tvrzeními účetní, která byla na začátku daňové kontroly zástupcem žalobce, a jeho pozdějším zástupcem. Jde plně k tíži žalobce jako daňového subjektu, pokud nebyla tvrzení jeho zástupců, které postupně zplnomocnil k jednání během daňového řízení, konzistentní. Namítá-li žalobce, že jeho pozdější zástupce neměl k dispozici e-mailovou korespondenci předchozí zástupkyně účetní X se správcem daně, jde tato skutečnost k jeho tíži. Bylo plně na žalobci, kým se nechá v průběhu daňové kontroly zastoupit a jak zajistí předání podkladů a informací vztahujících se k vedení daňového řízení, včetně e-mailové korespondence, mezi dosavadní zástupkyní a nově zplnomocněným zástupcem. Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že e-mailové korespondence správce daně a přechodí zástupkyně žalobce účetní X součástí spisu je, žalobce přitom do spisu opakovaně nahlížel, jak soud konstatoval v předchozí části rozsudku. Již žalovaný se touto otázkou zabýval v závěru bodu [152] napadeného rozhodnutí, na který soud plně odkazuje, neboť by jen opakoval přílehlavou argumentaci žalovaného. Proto provedení svědecké výpovědi účetní X a zaměstnankyně správce daně paní X považoval i soud za nadbytečné.

V. Závěr a náklady řízení

55. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon

advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 25. leden 2022.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu